

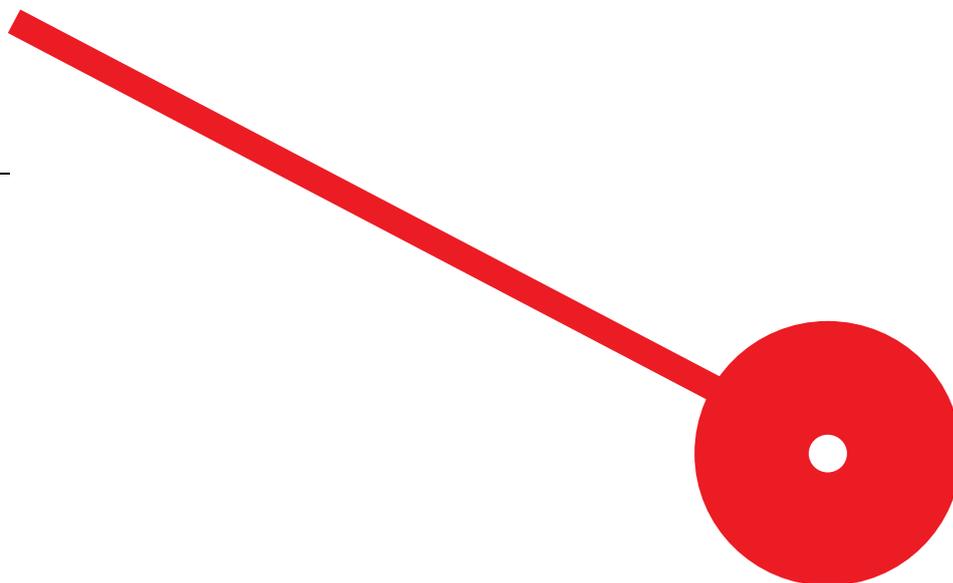
M MESTRADO
EM AUDITORIA

O Planeamento Fiscal: Alterações à cláusula geral antiabuso na sequência da transposição da diretiva antielisão

Ana Alexandra Leite Vieira
Mesquita dos Reis

12/2020

Versão final (Esta versão contém as críticas e sugestões dos
elementos do júri)





O Planeamento Fiscal: Alterações à cláusula geral antiabuso na sequência da transposição da diretiva antielisão

Ana Alexandra Leite Vieira Mesquita dos Reis

Dissertação de Mestrado apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria sob orientação de José Campos Amorim e Ana Paula Rocha.



Agradecimentos

A realização da presente dissertação é sinónimo de um grande orgulho e conquista pessoal. Depois de um percurso de mestrado com altos e baixos representa o fecho de uma grande etapa.

A finalização desta etapa deve-se a um grande esforço pessoal e profissional e ao apoio incondicional de um conjunto de pessoas que devo referir e a quem devo agradecer.

Quero agradecer à docente e orientadora Ana Paula Rocha por todo o seu apoio na elaboração da presente dissertação e por ter estado ao meu dispor sempre que necessitei da sua ajuda. O papel desta docente foi fundamental ao longo de todo o meu mestrado, pois desde a minha primeira aula de Direito Fiscal Internacional, fez com que eu me interessasse cada vez mais pela área fiscal e despertasse o meu interesse pelo tema abordado neste trabalho.

Agradeço também ao docente e orientador José Campos Amorim, pelas recomendações dadas ao longo da elaboração desta dissertação.

Quero agradecer à minha mãe por acreditar sempre em mim e não deixar que eu desmotivasse ao longo de todo o meu percurso académico.

Deixo um agradecimento especial ao meu avô que sempre demonstrou um enorme orgulho nas minhas conquistas profissionais e pessoais incentivando-me todos os dias a crescer em todos os sentidos e a nunca desistir dos meus sonhos.

Ao meu grupo de amigas mais íntimas, um grande obrigada por fazerem parte de todas as minhas conquistas ao longo da minha vida. São, sem dúvida, o meu grande apoio emocional e motivacional. Obrigada por acreditarem em mim mais do que eu própria e pela paciência ao longo deste percurso.

À Liliana, um grande obrigada, por ter sido uma das maiores surpresas do percurso de mestrado. Obrigada pela amizade, apoio, ajuda e confiança que sempre demonstrou em mim desde o primeiro dia.

À minha família, um especial obrigada por nunca me faltarem e pela paciência que têm comigo.

Por último, resta-me agradecer a todos os que me acompanharam e apoiaram nesta etapa e que direta ou indiretamente contribuíram para o sucesso da mesma.

“Deves fazer aquilo que pensas que não consegues fazer.”

Eleanor Roosevelt

Resumo:

A presente dissertação foi elaborada com o intuito de obtenção do grau de mestre em Auditoria e insere-se na área do Direito fiscal internacional.

Ao longo da presente dissertação iremos abordar temas relacionados com o planeamento fiscal, focando mais concretamente na CGAA.

O papel da Auditoria, nomeadamente a Auditoria Tributária, é fundamental na aplicação da CGAA.

Ao longo dos anos, podemos verificar que Portugal é um dos países onde a mentalidade de fuga aos impostos ainda é uma realidade.

O planeamento fiscal abusivo é uma preocupação crescente não só ao nível nacional mas também ao nível comunitário. Por isso, a UE emitiu uma diretiva com base nas preocupações da OCDE acerca da matéria do planeamento fiscal abusivo e medidas para o seu combate.

A CGAA incide sobre situações em que através do planeamento fiscal agressivo o contribuinte procura uma determinada vantagem fiscal. Por ser considerada uma matéria de difícil objetividade, é fundamental regularizar os seus limites e definir a sua aplicabilidade.

Esta norma sofreu alterações significativas no âmbito da transposição da diretiva ATAD da UE.

Por isto, este estudo pretende comparar quais os benefícios e principais mudanças da entrada da nova Lei nº 32/2019, onde se verificam as alterações fundamentais da CGAA e da sua aplicabilidade.

Palavras chave: CGAA, planeamento fiscal, ATAD, auditoria.

Abstract:

This dissertation was elaborated to obtain the degree of master in audit and is inserted in the area of international tax law.

Throughout this dissertation we will address topics related to tax planning, focusing more specifically on General anti-avoidance rule (GAAR).

The role of Audit, namely tax auditing, it is central in the implementation of the GAAR.

Over the years, we have been able to verify that Portugal is one of the countries where the tax avoidance mentality is still a reality.

Abusive tax planning is a growing concern not only at national level but also at Community level. That is why the EU has issued a Directive based on OECD concerns about the issue of abusive tax planning and measures to combat it.

The GAAR standard focuses on situations where through aggressive tax planning, the taxpayer seeks a certain fiscal advantage. Because it is considered a matter of difficult objectivity, it is essential to regularize its limits and define its applicability.

This standard has undergone significant changes in the transposition of the EU Anti-Avoidance Directive.

Therefore, this study tends to compare the benefits and main changes in the entry of the new Law nº 32/2019, where there were fundamental changes in GAAR and its applicability.

Key words: GAAR, tax planning, ATAD, Audit.

Índice

Capítulo I - Introdução	1
1.1 Âmbito e objetivo da presente dissertação.....	2
1.2 Estrutura adotada na presente dissertação.....	3
Capítulo II– Metodologias de investigação	6
2.1 Introdução	7
2.2 Metodologia Quantitativa	7
2.3 Metodologia Qualitativa	8
2.4 Metodologia Escolhida	8
Capítulo III – O planeamento fiscal.....	9
3.1 Enquadramento teórico	10
3.2 O planeamento fiscal - Especial incidência na utilização de paraísos fiscais - O caso especial da ZFM.....	12
3.3 Meios de combate ao Planeamento fiscal abusivo.....	15
Capítulo IV– Breves noções de Auditoria Financeira, Fiscal e tributária	18
Capítulo V – A Cláusula geral antiabuso	25
5.1 Considerações gerais da CGAA	26
A. Elemento Meio	27
B. Elemento Resultado.....	28
C. Elemento Intelectual.....	28
D. Elemento Normativo	28
E. Elemento Sancionatório	29
5.2 A CGAA e o seu procedimento antes da transposição da diretiva ATAD	29
5.3 A CGAA e o seu procedimento depois da transposição da diretiva ATAD.....	33
Capítulo VI– Estudo de caso	36
6.1 Apresentação e breve descrição do caso	37
6.2 Explicação factual pormenorizada do caso.....	38

6.3 Argumentação das partes no caso	42
6.3.1 AT: Argumentos utilizados e respetiva apreciação à luz do normativo atual....	42
6.3.2 Contribuinte: Argumentos utilizados e respetiva apreciação à luz da norma atual	43
6.3.3 Tribunal: decisão adotada e respetiva apreciação à luz do normativo atual	44
6.4 Conclusão da análise do caso em estudo	47
Capítulo VII– Conclusão	49
7.1 Considerações finais	50
7.2 Limitações do estudo	53
7.3 Pontos em aberto de possível estudo	54
Referências bibliográficas	55
Anexos.....	61

Índice de Tabelas

Tabela 1- Síntese das tipologias de Planeamento Fiscal	11
Tabela 2- Tributação em sede de IRC na ZFM	14
Tabela 3- Normas Especiais Antiabuso no CIRC	16
Tabela 4-Tópicos fundamentais do procedimento de inspeção tributária	24
Tabela 5- Prestações suplementares de capital transferidas da Recheio, SGPS, S.A para a PSQ.....	39
Tabela 6- Empréstimos concedidos da HERMES para a TAND BV	40
Tabela 7- Juros obtidos a favor da PSQ dos empréstimos entre a PSQ e a MONTBLANC	40
Tabela 8- Juros provenientes dos empréstimos concedidos por PSQ às sociedades HERMES, EUROCASH e TAND BV	41
Tabela 9- Dividendos provenientes da PSQ	42
Tabela 10- Pressupostos necessários à aplicação da CGAA de acordo com o caso em estudo	47

Índice de Figuras

Figura 1- Número de ações de inspeção realizadas pela AT.....	20
Figura 2- Valor das correções resultantes do combate à fraude e evasão fiscais (em milhões de euros)	24
Figura 3- Frequência da utilização da aplicação da CGAA pela AT	32
Figura 4- Esquema de domínios de capital social das sociedades.....	39
Figura 5- Fluxo monetário capital a título de prestação suplementar de capital	41
Figura 6- Gráfico da percentagem de distribuição dos dividendos gerados pela PSQ em resultado dos juros obtidos	41

Lista de abreviaturas

Artº. - Artigo

AT- Autoridade Tributária

ATA- Autoridade Tributária e Aduaneira

ATAD- *Anti-Tax Avoidance Directive*

CEAA- Cláusulas Específicas Antiabuso

CGAA- Cláusula Geral Antiabuso

CIRC- Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

CPPT- Código de Procedimento e Processo Tributário

CPT- Código do Processo Tributário

CRP- Constituição da República Portuguesa

DL- Decreto Lei

DF - Demonstração Financeira

EBF- Estatutos de Benefícios Fiscais

IAASB- *International Auditing and Assurance Standards Board*

ISCAP- Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

ISA - International Standard on Auditing

IT- Inspetor Tributário

LGT- Lei Geral Tributária

OCDE- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

RCPIT- Regime Complementar Do Procedimento De Inspeção Tributária e Aduaneira

RGIT- Regime Geral das Infrações Tributárias

TCAN- Tribunal Central Administrativo do Norte

TCAS- Tribunal Central Administrativo do Sul

TJUE- Tribunal da Justiça Da União Europeia

UE- União Europeia

ZFM- Zona Franca da Madeira

CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO

1.1 Âmbito e objetivo da presente dissertação

A presente dissertação, no âmbito da obtenção do grau de mestre em Auditoria, tem como problemática geral de investigação o Planeamento Fiscal, área de estudo que se insere no contexto do Direito Fiscal Internacional.

Atualmente, o fluxo de negócios internacionais é maior que nunca. Existe uma troca constante de mercadorias, serviços, pessoas e moeda no mundo globalizado. Onde a busca pelo maior lucro possível se tornou o objetivo principal das empresas, muitas vezes não olhando a meios para atingir esse fim.

Desta necessidade de aumento da rentabilidade e diminuição dos custos chegamos ao planeamento económico e, conseqüentemente, ao planeamento fiscal. Frequentemente, as empresas levam a cabo comportamentos abusivos em termos fiscais, com vista à redução do imposto a pagar ou à maximização do imposto a recuperar.

É inegável que todos os contribuintes têm o direito ao planeamento das suas atividades e dos seus recursos consoante as suas necessidades e objetivos enquadrando-se assim no contexto do direito e da liberdade de gestão empresarial e pessoal.

A grande problemática surge quando este planeamento entra na esfera tributária, através da tentativa da redução do imposto, da sua eliminação ou da fuga ao seu pagamento, de forma ilícita, entrando assim no campo do planeamento fiscal abusivo, sendo este o ponto fulcral deste trabalho.

Atualmente, Portugal não vive os seus dias de ouro. Na última década, uma crise económica e social instalou-se a nível mundial. Aos poucos, os vários países afetados têm vindo a recuperar, como é o caso de Portugal.

Apesar da melhoria significativa demonstrada pelos diversos indicadores económicos, 2020 foi um ano que veio atrasar ainda mais essa recuperação económica. Devido à pandemia que se instalou em 2020, momento no qual esta dissertação é elaborada, o futuro económico dos países ficou ainda mais incerto.

Mais do que nunca, nestas alturas de recessão económica e financeira, o Estado tem um papel mais interventivo do que o normal na sociedade para conseguir assegurar as necessidades das pessoas. Este papel de Estado Social requer disponibilidade financeira e é neste campo que a área fiscal e tributária é fundamental, uma vez que os impostos constituem uma parte relevante da receita do Estado. Considerando a dificuldade associada ao aumento

da carga tributária (de forma a não esgotar a capacidade económica da população e não agravar mais os efeitos de uma crise) é necessário que os impostos já existentes e definidos sejam corretamente encaminhados para os cofres do Estado. Portanto, os comportamentos fiscais abusivos dos contribuintes são uma ameaça para a receita do Estado e consequentemente para a satisfação das necessidades da população.

Um dos meios de combate ao planeamento fiscal abusivo é através da utilização da designada CGAA.

A AT tem ao seu dispor a CGAA pelo que é fundamental que seja feita uma investigação detalhada aos atos ou comportamentos que possam vir a ser considerados como abusivos. Deste procedimento especial de controlo e inspeção advém a importância do papel da auditoria, nomeadamente da Auditoria Tributária.

Ao longo dos anos, a CGAA, foi alvo de várias críticas devido à sua difícil aplicação e consequentemente da sua fraca utilização e baixo número de decisões com base nesta norma. Também, nos últimos anos, e devido aos fatores da globalização, houve uma maior necessidade de harmonização normativa nesta área.

Por isso, a UE criou a diretiva ATAD, que foi transposta para o ordenamento jurídico português em maio de 2019, alterando a CGAA.

O objetivo desta dissertação é perceber os efeitos da alteração do normativo da CGAA comparando e enaltecendo as mudanças mais significativas desta lei.

Para conseguirmos medir esses possíveis efeitos, vamo-nos debruçar na análise à primeira decisão de um tribunal de recurso, o Acórdão nº 04255/10, de 15 de fevereiro de 2011, que tem por base um recurso apresentado por um contribuinte acerca da decisão da aplicação da CGAA e das correções ao imposto inerentes ao processo de inspeção tributária realizado.

1.2 Estrutura adotada na presente dissertação

A estrutura desta investigação aqui presente divide-se em 7 capítulos:

Depois de terminado o presente capítulo introdutório, iremos expor o tema da metodologia da investigação, no segundo capítulo. Faremos uma introdução ao conceito de metodologia da investigação sob algumas visões diferentes. De seguida, iremos distinguir os conceitos de metodologia quantitativa e metodologia qualitativa. Isto porque, convém distinguir os vários tipos de metodologia utilizada em investigações como esta.

No terceiro capítulo, cujo tema é o planeamento fiscal, iremos fazer a distinção entre três conceitos: o planeamento fiscal, a elisão fiscal e a fraude fiscal. Para tal, irão ser referidas ideias e citações de diferentes autores relevantes neste tema. Além da explicação de diferentes conceitos como os que anteriormente foram mencionados, iremos proceder à exposição de algumas teorias opostas relacionadas com a ideia do objetivo fundamental do planeamento fiscal com o condicionamento da liberdade fiscal do sujeito passivo de imposto. Também neste capítulo iremos dar início à descrição do normativo português no âmbito do combate ao planeamento fiscal abusivo e suas motivações. Neste capítulo será feita uma breve introdução ao tema dos paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados, nomeadamente a ZFM, pois será fundamental a sua compreensão no estudo de caso.

O capítulo IV resume e distingue o conceito de auditoria em três tipologias diferentes: a Auditoria Financeira, a Auditoria Fiscal e a Auditoria Tributária, onde se evidencia as noções básicas das mesmas, assim como elementos de conexão entre elas, fazendo destacar o papel do auditor tributário no procedimento de inspeção tributária. Este capítulo procura interligar a Auditoria com a aplicação da norma em destaque neste estudo.

No quinto capítulo iremos retratar a base teórica do tema principal desta dissertação. Neste capítulo, explicaremos em que consiste a CGAA e as normas especiais antiabuso, assim como a sua origem, a necessidade de implementação e a aplicabilidade das mesmas. Além da exposição dos conceitos fundamentais à abordagem do tema, faremos também uma elucidação cronológica do sistema normativo português, no que diz respeito à CGAA no antes e depois da entrada em vigor da lei que transpôs a ATAD para a legislação portuguesa. Posta a exposição normativa, iremos analisar a fundo o debate doutrinal existente sobre a versão já revogada da CGAA, sublinhando algumas das críticas apontadas à norma ao longo dos anos.

Não podendo abordar separadamente a norma material da norma procedimental que regula a sua aplicabilidade, iremos também proceder à análise do Art.º 63.º CPPT à luz do normativo anterior e posterior à transposição da ATAD.

O sexto capítulo será o capítulo dedicado ao estudo de caso. Neste capítulo iremos analisar o Acórdão n.º 04255/10, de 15 de fevereiro de 2011 do Tribunal Central Administrativo do Sul (TCAS), para que, com a sua análise, seja possível entender quais as alterações que a nova CGAA traria para este caso.

No sétimo, e último capítulo, iremos apresentar todas as conclusões retiradas aos longo deste estudo, respondendo às questões de investigação do tipo qualitativo:

1. Qual o impacto que a alteração da CGAA terá para as empresas / organizações e consequentemente para os auditores?
2. Será atualmente mais fácil a aplicação da CGAA?
3. Será que o Estado vai usufruir de vantagens fiscais, em termos de receita, com esta alteração da CGAA?

Neste capítulo, também serão enumeradas algumas limitações sentidas ao longo da elaboração desta investigação. E por fim, deixamos ainda em aberto, alguns pontos que, futuramente, poderão ser objeto de estudo.

CAPÍTULO II – METODOLOGIAS DE INVESTIGAÇÃO

2.1 Introdução

Para iniciar um projeto de investigação, o investigador tem de eleger uma metodologia a seguir, de forma a alcançar os objetivos inicialmente propostos. Por isto, neste capítulo vamos abordar o conceito de metodologia de investigação juntamente com as suas diferentes tipologias. Após a exposição teórica destes conceitos vamos explicar qual o tipo de metodologia que foi escolhido para a presente dissertação.

A “metodologia é, pois, um conjunto de procedimentos utilizados por uma disciplina e ao mesmo tempo, sua teoria. A metodologia, no quadro geral da ciência, seria uma “metaciência”, isto é, um estudo que tem por objetivo a própria ciência e as técnicas específicas de cada ciência.” (Ciribelli, 2003, p.31).

Concluimos então, que é fundamental a escolha da metodologia, uma vez que “é através da metodologia que se estuda, descreve e explica os métodos que se vão aplicar ao longo do trabalho, de forma a sistematizar os procedimentos adotados durante as várias etapas, procurando garantir a validade e a fidelidade dos resultados. A metodologia tem como objetivo analisar as características dos vários métodos disponíveis, observando as suas vantagens e desvantagens.” (Teixeira, 2006, p.72)

Podemos ainda distinguir dois tipos de abordagens distintas de metodologia de investigação: a quantitativa e a qualitativa, que vão ser abordadas já de seguida.

2.2 Metodologia Quantitativa

Segundo Murray (2003), a metodologia quantitativa “foca a atenção em medições e quantidades (mais ou menos, maior ou menor, frequentemente ou raramente, semelhante ou diferente) das características apresentadas pelas pessoas ou eventos que o investigador estuda.” (p.1)

Desta forma, conseguimos compreender que esta metodologia se baseia na quantificação na recolha dos dados para tratamento das informações, utilizando técnicas estatísticas e procurando evitar possíveis distorções de análise e interpretação, viabilizando uma maior margem de segurança. (Diehl, 2004, p.51)

Para a utilização eficaz deste tipo de metodologia é necessário que a investigação procure ratificar e elucidar a relação existente entre variáveis e que a população observada para o caso seja constituída por um número significativo de casos.

2.3 Metodologia Qualitativa

Para Diehl (2004), “A pesquisa qualitativa descreve a complexidade do problema, através da compreensão e classificação dos processos dinâmicos vividos nos grupos, possibilitando, deste modo, a compreensão das mais diferentes particularidades dos indivíduos.”

“Os métodos qualitativos envolvem um investigador que descreve os tipos de características observados em pessoas e eventos sem comparar esses em termos de medições ou quantidade.” (Murray, 2003, p.1)

É importante conseguir distinguir os dois tipos de métodos anteriormente enumerados.

Segundo Richardson (1989), “o método qualitativo difere do quantitativo, na medida em que não utiliza qualquer instrumento estatístico como base na análise de um problema.” (p.79)

2.4 Metodologia Escolhida

Ao longo da investigação da presente dissertação, foi utilizado o método qualitativo, com base no tipo e natureza do tema escolhido.

O carácter qualitativo permitiu ao longo da investigação, observar, narrar, interpretar e examinar o meio e o fenómeno estudado.

Para alcançar os objetivos propostos desta dissertação, utilizou-se o método dedutivo, desenvolvendo conceitos inerentes ao tema e estudando a teoria associada.

Para isso foi necessário ter como base uma análise documental muito variada, recorrendo a várias fontes e a vários tipos de documentos como legislação, acórdãos, documentos da UE, notícias, estudos variados de vários autores, entre outros.

CAPÍTULO III – O PLANEAMENTO FISCAL

3.1 Enquadramento teórico

A atividade lucrativa de uma organização tem em vista a criação de riqueza. Dessa forma, os agentes económicos têm o direito de procurar, dentro dos limites da lei, alternativas que proporcionem a diminuição da carga fiscal a suportar. A minimização dos impostos a suportar, tanto na esfera pessoal como na esfera empresarial, é uma tendência atual e incontornável.

O objetivo do planeamento fiscal pressupõe a adoção de medidas para reduzir o imposto final e é um conjunto de ações que têm em vista a eficiência fiscal. Trata-se de um meio para atingir uma melhor eficiência fiscal.

Cada vez mais o planeamento fiscal é feito de forma agressiva e abusiva, através da criação de esquemas e planificações complexas, principalmente ao nível empresarial. Tal como refere Wullenweber (2013), “Nas empresas de otimização fiscal, estes departamentos chamam-se “centros de inovação fiscal (...)””. Onde se “ (...) descascam os regulamentos fiscais de todo o mundo à procura de lacunas jurídicas que possam ser exploradas por esquemas de otimização fiscal altamente complexos e impenetráveis para a fiscalização das Finanças.”

Wullenweber (2013) diz ainda “Até porque não se trata de deduzir o que quer que seja aos impostos devidos ao Estado. É muito mais que isso. Planificação fiscal agressiva significa reestruturar totalmente uma empresa, transformando-a num labirinto internacional de filiais, através das quais se diluem as obrigações fiscais.”

Esta tendência pode ser prosseguida de diversas formas que podem ter uma fronteira muito ténue entre si. É importante, por isso, distinguir entre a figura do planeamento fiscal, da elisão fiscal e da fraude fiscal.

Segundo Santos (2008), o contribuinte pode “maximizar a eficiência fiscal de três formas:

- a) “*Intra legem*” - quando a poupança fiscal é expressa ou implicitamente desejada pelo legislador que estabelece normas negativas de tributação como exclusões tributárias, deduções específicas, abatimentos à matéria coletável personalizadas, ou estabelece isenções fiscais, zonas francas, etc.;
- b) “*Extra legem*” – (elisão fiscal ou “*tax avoidance*”) quando a poupança fiscal é obtida através da utilização de negócios jurídicos que não estão previstos nas normas

de incidência fiscal e/ou que, estando previstos nessas normas, têm um regime menos oneroso;

c) “*Contra legem*” - quando a poupança fiscal resulta da prática de atos ilícitos.”

Concluimos, pois, que a diferença entre as diversas formas como os agentes económicos podem reduzir o imposto final, recai na forma como procedem perante a lei, conforme demonstramos no quadro seguinte:

Conceito	Terminologia Anglo-Saxónica	Natureza	Forma de ação do contribuinte perante a lei
Planeamento Fiscal	“ <i>Tax Planning</i> ”	“ <i>Intra legem</i> ”	Age dentro dos limites da lei.
Evasão Fiscal	“ <i>Tax Evasion</i> ”	“ <i>Contra Legem</i> ”	Viola o disposto na lei, agindo contra o que ela estabelece. Pratica atos ilícitos, violando as suas obrigações tributárias, prestando falsas declarações ou praticando operações simuladas.
Elisão Fiscal	“ <i>Tax Avoidance</i> ”	“ <i>Extra Legem</i> ”	Pratica de atos lícitos, mas com vista a contornar a aplicação de certas normas tributárias.

Tabela 1- Síntese das tipologias de Planeamento Fiscal

Fonte: Adaptado (Oliveira, 2012)

Apesar do direito da liberdade de gestão fiscal dos contribuintes, esta liberdade comporta limites. Segundo Casalta Nabais (2013), “a liberdade de gestão fiscal que suporta o

planeamento fiscal constitui um princípio constitucional importante, mas tal como outros princípios e direitos têm limites, não sendo aceite quando é realizado com abuso da configuração jurídica.”

A temática do Planeamento fiscal conta com meios de combate à fraude e ainda com instrumentos que serão explorados de seguida.

Veremos à frente neste trabalho alguns meios de combate à fraude, focando as atenções para a CGAA, sendo esta a cerne deste estudo.

3.2 O planeamento fiscal - Especial incidência na utilização de paraísos fiscais - O caso especial da ZFM

Portugal dispõe no seu normativo alguns instrumentos de elisão fiscal internacional como, por exemplo, os paraísos fiscais e os regimes fiscais privilegiados.

Nem todos os sistemas normativos partilham a mesma legislação fiscal, ainda que se tenha vindo a assistir ao longo dos anos uma tendência de harmonização normativa neste sentido. Por este motivo, o sujeito passivo é livre de escolher a sua posição geográfica com vista integrar-se no sistema fiscal e tributário que mais se adequa às suas necessidades, com vista a obtenção de vantagens fiscais.

Certos sistemas fiscais existem para atrair capitais provenientes do estrangeiro, adotando medidas especiais de isenção de tributação ou de tributação reduzida. Estes ordenamentos fiscais são comumente considerados paraísos fiscais, onde existe então uma maior flexibilidade a todos os níveis na realização de operações económicas.

Foi nos anos 80, do século XX, que começou a tendência da criação destes territórios especiais. Nos anos 90, do século XX, a UE e a OCDE começaram a investigar a tendência crescente destes fenómenos assim como os seus efeitos.

Um paraíso fiscal identifica-se através de 5 fatores¹:

1. Tributação nula ou mínima;
2. Falta de troca efetiva de informação relativamente aos beneficiários deste regime;
3. Ausência de transparência relativamente às disposições legais ou administrativas;

¹ Segundo o Relatório para as Práticas de Concorrência Fiscal Prejudicial da OCDE em 1998

4. Inexistência de atividades económicas substanciais, fazendo com que existam investimentos por motivos unicamente fiscais;
5. Outros fatores de carácter diverso.

Alguns países, como Portugal, dispõem de uma lista de paraísos fiscais², de forma a conseguirem controlar melhor a aplicação das regras internas aos negócios estabelecidos com esses territórios. Além desta lista discriminatória de países considerados paraísos fiscais, Portugal, tem ainda uma cláusula aberta de paraísos fiscais³, em que a AT pode considerar casuisticamente, outros territórios como paraísos fiscais.

Apesar da existência de paraísos fiscais, existem também sistemas fiscais que não cumprem todas estas características enumeradas anteriormente, mas que são considerados territórios com regimes fiscais preferenciais.

Os regimes fiscais preferenciais têm as seguintes características:

1. Tributação nula ou mínima;
2. Concessão de vantagens exclusivas para não residentes ou transações com estes, ou também isolamento da economia interna do país em questão;
3. Ausência de transparência relativamente às disposições legais ou administrativas;
4. Falta de troca de informações com outros países.

Existem países onde o seu território por inteiro não se inclui no conceito dos regimes fiscais privilegiados, mas que, no entanto, têm zonas específicas do seu território que são sujeitas a regimes fiscais preferenciais. Em Portugal, é o caso da Zona Franca da Madeira. É importante destacar a ZFM, uma vez que se encontra em discussão as vantagens fiscais existentes no caso de estudo deste trabalho.

A criação da ZFM teve início no DL n° 500/80, de 20 de outubro, mas a sua regulamentação fiscal ficou estabelecida no Decreto Regulamentar n° 53/82, de 23 de agosto.

No caso em estudo, particularmente, está em questão os benefícios fiscais ocorrentes da tributação da ZFM no IRC.

² Lista disponível na Portaria n° 345-A / 2016, de 30 de dezembro

³ LGT- Artigo 63º-D nº5- No entanto, esta classificação rege-se pela promoção de uma taxa de imposto, no seu território, inferior a 60% das taxas praticadas em território nacional, sempre que: a lei desse território promova a tributação em causa de forma expressa e existam relações especiais entre pessoas e entidades residentes nesse outro território e residentes em território nacional.

O benefício de isenção ou redução da taxa de imposto existente ao nível do IRC na ZFM é estabelecido de acordo com o ano em que a empresa se licencia na ZFM⁴:

Até dezembro 2000	Isenção até ao exercício de 2011
De 2003 até 2006	Taxa progressiva ao longo dos anos até 2011 (1%, 2% e 3%).
De 2007 a 2014	Taxa progressiva ao longo dos anos: 2007 a 2009, à taxa de 3%; 2010 a 2012, à taxa de 4%; 2013 a 2020, à taxa de 5%.
De 2015 a 2020	Até 31/12/2027, à taxa de 5%.

Tabela 2- Tributação em sede de IRC na ZFM

Fonte: Elaboração própria adaptado do EBF

Silva (2018) destaca ainda outros benefícios, como:

- Isenção de retenção na fonte nos dividendos distribuídos a sócios não residentes em Portugal desde que não estejam localizados em paraísos fiscais;
- Isenção de retenção na fonte sobre os juros ou outras formas de pagamento de empréstimos de sócios, entradas de capital ou adiantamentos feitos pelo sócios, desde que não sejam residentes em Portugal;
- Aplicação do regime do *participation exemption* aos dividendos, reservas, mais e menos valias;
- Isenção de retenção na fonte sobre *royalties*, serviços ou juros pagos a terceiros;
- Isenção sobre as mais-valias na venda de participações detidas em sociedades do Centro Internacional de Negócios da Madeira (CINM);
- Isenção de emolumentos notariais e de registo;
- 80% de redução nas taxas sobre imposto municipal sobre imóveis (IMI) e imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT);
- 80% de redução na derrama regional e municipal.

⁴ Previsto no Art.º 36º do EBF

Ao longo dos anos, a ZFM tornou-se aos poucos cada vez menos atrativa, pois além da carga tributária favorável, existem limites maiores para o acesso ao licenciamento na ZFM.

No entanto, a ZFM continua a ser muito requisitada. Por esta mesma razão, em dezembro de 2020, o governo demonstrou a vontade de prolongar por mais um ano (até dezembro de 2021), o regime da ZFM. Pretendendo fazer algumas alterações ao regime atual tendo em conta as recomendações que a Comissão Europeia emitiu nesse mesmo mês. O objetivo destas alterações é harmonizar o direito comunitário com este regime pretendendo evitar situações abusivas como as que foram declaradas pelo mais recente estudo da UE sobre a ZFM⁵.

3.3 Meios de combate ao Planeamento fiscal abusivo

O sistema fiscal português desenvolveu ao longo dos anos diversos métodos de combate ao comportamento fiscal abusivo. Foram criadas normas como as normas antiabuso (específicas⁶ e setoriais), o dever de comunicação⁷ e a CGAA⁸ (sendo esta estudada mais profundamente no capítulo IV), como medidas de autoproteção do próprio sistema fiscal.

Devido à necessidade de harmonização fiscal comunitária, na década de 90, do século XX, adotaram-se inúmeras medidas defensivas antiabuso contra a evasão e fraude internacionais. Com o objetivo de restringir o recurso dos contribuintes a paraísos fiscais, em 14 de fevereiro foi criado o DL n.º 37/95 que continha medidas de combate à fraude e evasão fiscal internacional.

Para Sanches (2009), a definição de tais limites pela via legislativa foi a “criação da cláusula geral antiabuso, no n.º 2 do artigo 38.º Lei Geral Tributária, que introduziu no ordenamento jurídico tributário a possibilidade de o juízo administrativo sobre a natureza do negócio jurídico escolhido pelo sujeito passivo e a intenção que presidiu a escolha do mesmo.” (p.40)

⁵ Este estudo conclui que no regime anterior ao atual, que vigorou até 31 de dezembro de 2014, foram efetuadas “reduções fiscais foram aplicadas a empresas que não representaram qualquer valor acrescentado para o desenvolvimento da região”, representando assim uma infração das “condições das decisões e das regras de ajudas estatais europeias”. Sendo que a consequência destes atos é que o Governo recupere todo o montante dessas “ajudas indevidas, mais juros, dessas empresas”.

⁶ Ou cláusulas especiais antiabuso, (Carvalho, 2005, p.69).

⁷ Previsto no Decreto-Lei 28/2008, de 25 de fevereiro.

⁸ CGAA– n.º 2 do art.º 38º da LGT.

Apesar do papel fundamental da CGAA, existem outras normas especiais antiabuso contempladas no sistema normativo português desde o fim dos anos 90.

“(…) o legislador fiscal português tem sido pródigo na previsão de cláusulas antiabuso, no que se advinha um impacto direto da dificuldade em acompanhar a evolução da economia nas suas várias vertentes. O legislador sabe que lhe é impossível acompanhar passo a passo o ritmo daquela evolução e conhece o engenho dos contribuintes.” (Teixeira, 2009, p.241)

Estas normas, que estão espalhadas pela legislação portuguesa, incidem sobre situações muito concretas e sobre o abuso exercido através das figuras que nelas são reguladas. Nomeadamente são consideradas nesta classificação os seguintes artigos do CIRC:

Artigo previsto no CIRC	Âmbito do artigo
Artº. 63º	Preços de transferência
Artº. 64º	Correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis
Artº. 65º	Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado
Artº. 66º	Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado
Artº. 67º	Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento

Tabela 3- Normas Especiais Antiabuso no CIRC

Fonte: Elaboração Própria

Estas normas só são aplicadas às situações taxativamente previstas. Sendo que daí advém a grande desvantagem destas cláusulas, conforme refere Teixeira (2009), pois o legislador não consegue prever toda a realidade. Neste caso, todos os atos que não sejam identificados pelo legislador, podem ser utilizados para contornar estas normas. Pelo que, Silva (2008) faz alusão à “tradicional imagem do jogo do “gato e do rato”: o Estado define as regras e, de imediato, os contribuintes tentam encontrar meios de evitar a tributação.”

Por outro lado, estas normas são vantajosas ao nível da sua natureza dissuasora e preventiva, de forma a que os contribuintes tenham respeito pela lei e não ultrapassem os limites existentes nesta norma.

No entanto, existem diversos autores como Sidhwa (2012) que afirmam que a CGAA garante uma eficiência maior do que a das normas específicas. Devido ao facto de ser uma norma mais abrangente conseguindo abarcar um maior universo e assim permite uma melhor visão e entendimento do comportamento dos contribuintes. No entanto, não deve ser defendida a substituição completa das normas especiais pela CGAA.

Apesar da eficácia destas normas, torna-se cada vez mais difícil diferenciar o planeamento fiscal legítimo ou ilegítimo. Estes mecanismos, por si só, não são suficientes para categorizar o tipo de planeamento fiscal.

A CGAA é um instrumento que pretende definir os limites do direito do planeamento fiscal, uma vez que esta apresenta critérios para a aprovação da legitimidade fiscal dos negócios. Pinheiro (2015) afirma que a CGAA “introduz um teste de substância aos negócios / atos praticados.” (p.23).

É nestes meios de combate à fraude que a investigação incide, nomeadamente numa abordagem detalhada e pormenorizada à CGAA, principal objeto de estudo desta investigação.

**CAPÍTULO IV – BREVES NOÇÕES DE AUDITORIA FINANCEIRA, FISCAL
E TRIBUTÁRIA**

Arens, Elder e Besley (2002) definem auditoria como o processo de acumulação e avaliação de evidências sobre informação, de forma a se determinar e reportar o grau de correspondência entre a informação e os critérios estabelecidos na sua elaboração.

Uma Auditoria pode ser feita em diversos campos e em múltiplas áreas de estudo e negócio.

Podemos assumir a Auditoria Financeira como a mais “tradicional”. Esta rege-se pelas Normas internacionais de auditoria (ISA’s) e demais normas, orientações técnicas e éticas da ordem dos revisores oficiais de contas.

As ISA’s são criadas pelo IAASB.

Segundo a ISA 200, “A auditoria financeira tem a finalidade de aumentar o grau de confiança dos destinatários das DF’s. Isto é conseguido através da expressão da opinião do auditor sobre se as DF’s estão preparadas de acordo com um referencial de relato financeiro.” (p.73) Ou seja, se elas estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, ou dão uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com o referencial.

Desta forma, os auditores financeiros devem expressar a opinião justa sobre as demonstrações financeiras das organizações, através do relatório de auditoria. Este relatório é o output do trabalho de auditoria. Emite uma opinião profissional e independente sobre as DF’s, com garantia razoável sobre se as DF’s estão isentas de distorção material devido a fraude ou erro.

Por outro lado, a Auditoria Fiscal “visa essencialmente a verificação do cumprimento da legislação fiscal por parte do sujeito passivo e do seu correspondente relato nas DF’s” (Guimarães, 2001, p.351)

Lourenço (2000) afirma que “(...) a auditoria fiscal tem por objetivo fazer um exame da situação fiscal da empresa tendo em vista o controlo da sua regularidade fiscal.” (p.59)

Assim sendo, a Auditoria Fiscal consiste na realização de um estudo acerca da situação fiscal da organização, avaliando a estratégia fiscal da mesma, tendo em vista a diminuição da carga fiscal, sem atuar de forma abusiva com a lei. Esta é fundamental para uma gestão fiscal eficiente, influenciando as decisões de gestão da organização.

Atualmente, a Auditoria Fiscal é desenvolvida por auditores internos ou externos, consultores e revisores oficiais de contas, sendo “um meio de obtenção de vantagens financeiras e de contribuição para uma gestão fiscal mais eficiente” (Amorim, 2017, p. 4).

O trabalho de auditoria tributária segundo Canedo, Guedes e Monteiro (2009) que é efetuado pelos IT's e pela AT, consiste em análises às contabilidades organizadas, verificando os respetivos elementos de suporte, com recurso a técnicas muito próprias, tendo como objetivo máximo, a verificação e a validação das declarações fiscais dos contribuintes, e a sua correspondência com as transações efetivamente praticadas por eles.

Deste modo, o IT preocupa-se com o controlo da regularidade fiscal e o combate aos atos de evasão e fraude fiscais. Este, cumpre o procedimento de inspeção tributária, previsto no RCPIT, que no art.º 2º refere que “O procedimento de inspeção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias”.

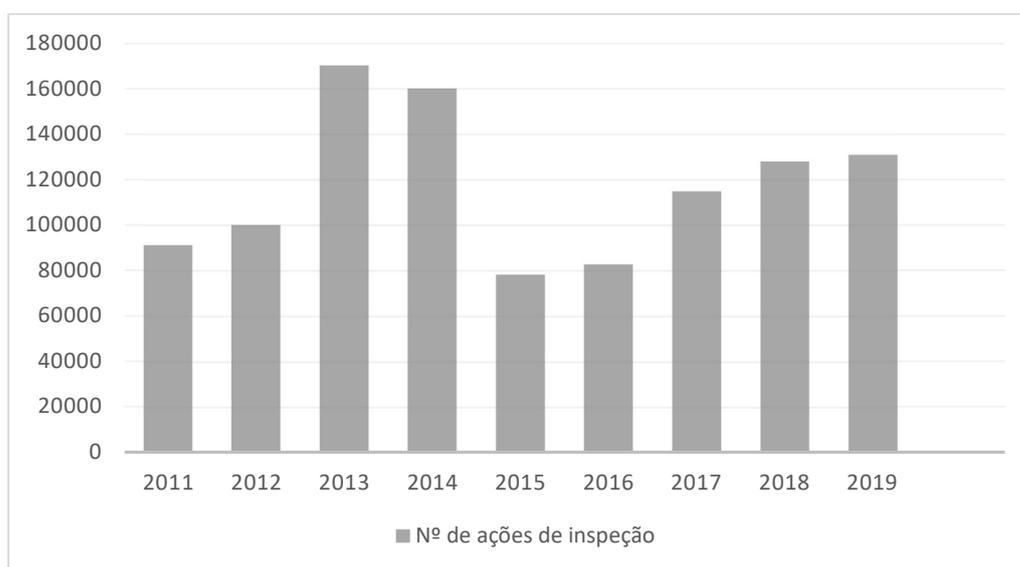


Figura 1- Número de ações de inspeção realizadas pela AT.

Fonte: Elaboração própria adaptado dos relatórios de atividades desenvolvidas de “Combate à fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras” (Anos 2011 - 2019)

O âmbito e forma do procedimento tributário estão previstos na LGT, no nº1 do art.º 54º, onde se pode ler:

“O procedimento tributário compreende toda a sucessão de atos dirigida à declaração de direitos tributários, designadamente:

- a) As ações preparatórias ou complementares de informação e fiscalização tributária;
- b) A liquidação dos tributos quando efetuada pela administração tributária;
- c) A revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos atos tributários;
- d) O reconhecimento ou revogação dos benefícios fiscais;

- e) A emissão ou revogação de outros atos administrativos em matéria tributária;
- f) As reclamações e os recursos hierárquicos;
- g) A avaliação direta ou indireta dos rendimentos ou valores patrimoniais;
- h) A cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial.”

Conclui-se que o procedimento tributário, de forma geral, engloba uma série de atos praticados tendo em vista a conceção de direitos no âmbito do Direito Fiscal. No entanto, dentro do conceito geral referido, cabem ainda procedimentos tributários específicos e particulares tendo em conta as finalidades do mesmo.

Segundo o art.º 2º do RCIPT a administração tributária desempenha as suas funções de inspeção tributária atuando nas seguintes medidas:

- a) A confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;
- b) A indagação de factos tributários não declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;
- e) O esclarecimento e orientação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários sobre o cumprimento dos seus deveres perante a administração fiscal;
- h) A informação sobre os pressupostos de facto dos benefícios fiscais que dependam de concessão ou reconhecimento da administração tributária ou de direitos que o sujeito passivo, outros obrigados tributários e demais interessados invoquem perante aquela;
- g) A realização de perícias ou exames técnicos de qualquer natureza;
- i) A promoção, nos termos da lei, do sancionamento das infrações tributárias.

A administração tributária no âmbito do procedimento de inspeção tributária desempenha as atividades necessárias para o preenchimento de todos os pontos do mesmo, assim como está previsto no RCPIT.

Procedimento de inspeção tributária	Campos a preencher	Legislação
1. Identificação da entidade inspecionada	Nome, NIF, domicílio, serviço local, Atividade/CAE, Representante fiscal (art.º 52º), CC	Artº. 62º nº3 al. a)
2. Seleção / Origem	AT, denuncia, sujeito passivo ou terceiro	Artº. 27º.
3. Competência / Ordem de serviço	Serviço, Equipa, Funcionários, Ordem de serviço / despacho	Art.ºs 16º, 45º e 62º nº3 al. m)
4. Classificação do procedimento	Fins, Âmbito, extensão, alterações e lugar	Art.ºs 62º nº3 al d) Artº. 12º nº1 Artº. 14º nº1 Artº. 14º nº3 Artº. 13º
5. Prazos	Data de início, Data limite de conclusão do procedimento, prorrogações, data de conclusão dos atos de inspeção, datas interrupções/suspensões, data de conclusão do procedimento	Artº. 36º nº1, 2 e 3 Artº. 61º Artº.62º nº1 Artº.62º nº3 al. c)
6. Notificações	Data de notificação do início do procedimento, data de notificação prévia do procedimento externo, data notificação da audição prévia do projeto e conclusões do relatório, data de audição prévia, data de elaboração do relatório definitivo, data de notificação do relatório	Artº.8º Artº. 37º a Artº. 43º Artº. 49º Artº. 60º nºs1 e 4 Artº.62º nº1 e 4

	definitivo e outras notificações.	
7.Preparação Prévia, Programação e planeamento	Preparação prévia: recolha de informação, informações prestadas ao abrigo dos deveres de cooperação, indicadores económicos e financeiros da atividade. Programação e planeamento: Atos de inspeção e medidas cautelares (não judiciais ou judiciais)	Artº.44º Art.ºs 28º a 31º Artº.55º Artº.56º
8. Oposição a atos de inspeção		Artº.59º
9. Descrição dos motivos que deram origem ao procedimento		Artº.62 nº3 al. e)
10. Desenvolvimento do procedimento		
11. Descrição dos resultados dos atos de inspeção		Artº.62º nº3 al. l)
12. Descrição dos factos constatados fiscalmente relevantes que alterem os valores declarados ou a declarar / menção e junção de meios de prova		Artº.62º nº3 al. i)
13. Correções		
14.Fundamentação legal de suporte das correções		Artº.62º nº3 al. i)
15. Infrações verificadas / autos de notícia levantados		Artº.62º nº3 al. j) Art.ºs 113º a 129º RGIT
16. Propostas		Artº.62º nº3 al. l)

17. Regularização		Art°.58° Art°.62° n°4
18.Outros elementos relevantes		Art°.62° n°3 als. f), g), h), n)

Tabela 4-Tópicos fundamentais do procedimento de inspeção tributária

Fonte: Elaboração Própria

Segundo Oliveira (2012) “Tal como na auditoria financeira, a auditoria tributária procura reconstruir o caminho inverso ao da obtenção das DF declaradas, com o objetivo de procurar evidências sobre a veracidade das asserções constantes das DF. No entanto, a AT não tem uma vertente exclusivamente contabilística, sendo que necessita de avaliar também os documentos de suporte no âmbito fiscal” (p.28) .

De acordo com o procedimento de inspeção tributária, o auditor tributário define se nessa inspeção tributária há lugar a correções monetárias de imposto, e qual o valor de correção.

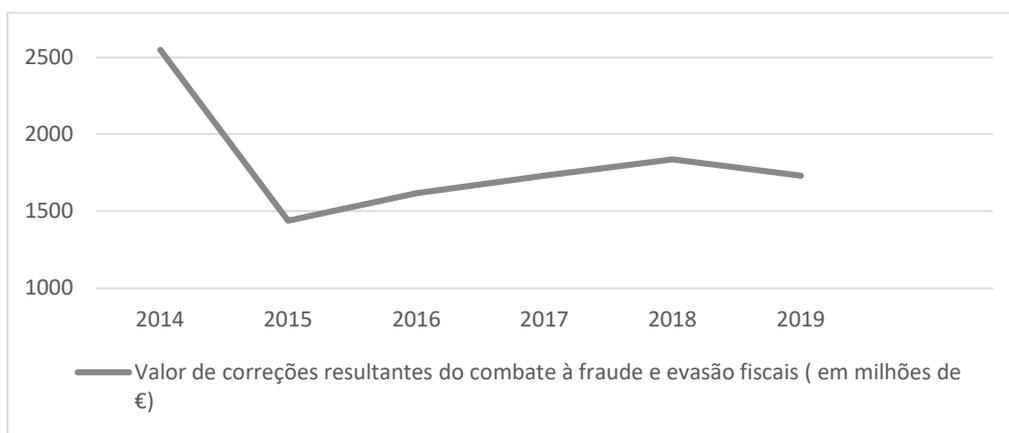


Figura 2- Valor das correções resultantes do combate à fraude e evasão fiscais (em milhões de euros)

Fonte: Elaboração própria adaptado dos relatórios de atividades desenvolvidas de “Combate à fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras” (Anos 2014 - 2019)

No caso de a AT pretender aplicar a CGAA, terá de executar o procedimento do art.º 63º do CPPT, mas também o procedimento de inspeção tributária que foi explicado neste capítulo.

Por tudo o que foi mencionado nestes capítulos, concluímos que o papel do auditor tributário é fundamental na aplicação da CGAA.

CAPÍTULO V – A CLÁUSULA GERAL ANTIABUSO

5.1 Considerações gerais da CGAA

Quando um contribuinte tem comportamentos, que pretendem minimizar o seu imposto a pagar, de forma ilícita, está a prejudicar os restantes cidadãos. A diminuição da receita fiscal do Estado traduz-se numa limitação da sua capacidade para oferecer serviços públicos de qualidade, e à necessidade de endividar o país perante terceiros. Por estes motivos, o combate ao planeamento fiscal ilegítimo é uma prioridade governamental. Esta prioridade fez com que, em 1998, pela Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro, fosse instituída a CGAA no ordenamento tributário português, mais concretamente no art.º 32.º - A do CPT. Esta disposição transitou através da Lei n.º 100/99, de 26 de julho, para a LGT, passando a constar no n.º 2, do art.º 38.º, sendo que em 2000 a redação que foi reformulada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro.

Pôde verificar-se a contínua preocupação da natureza do combate à fraude e evasão fiscais no Orçamento de Estado para 2015, através da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, tendo sido aditado à LGT o art.º 64.º - B, que obriga o Governo a apresentar mensalmente um relatório à Assembleia da República, do qual constem os resultados alcançados em termos de combate à fraude e evasão.

A CGAA constitui um elemento de controlo da elisão fiscal, sendo, segundo Oliveira (2012), “instrumento de aferição e delimitação concreta dos casos de elisão fiscal” (p.16). Como anteriormente referido, a CGAA é um instrumento de combate ao planeamento fiscal abusivo.

O procedimento de aplicação da CGAA, encontra-se previsto no Art.º. 63.º do CPPT.

A CGAA, não é uma disposição exclusiva do ordenamento fiscal português. Esta corresponde à adoção de uma norma já em vigor em diversos países, mostrando a preocupação dos Estados atuais com o planeamento fiscal ilegítimo e com a necessidade do seu combate. É uma norma de carácter geral, porque não tem como alvo, um sector específico de contribuintes ou determinada forma negocial, como é o caso das normas específicas antiabuso, mas todas as situações praticadas em abuso da lei.

A criação da CGAA advém do enorme crescimento de diversas formas contratuais. Pinheiro (2015) defende que com a introdução da CGAA o legislador pretendeu antecipar-se aos contribuintes fazendo com que negócios, que à partida, não seriam tributados, ao ser aplicada a CGAA passam a estar sujeitos a tributação. Isto porque, com a CGAA, atende-se ao

resultado económico obtido com o negócio ou atos praticados, independentemente da forma negocial empregue. Se do negócio resultar uma manifestação de capacidade contributiva, para a qual exista previsão legal, a mesma é tributada, desconsiderando-se a forma conferida ao negócio.

A sanção prevista pela CGAA é “a ineficácia do negócio, para efeitos fiscais, e a consequente liquidação de imposto tem como pressuposto o artifício ou a fraude, concomitantes com o abuso do direito ou da liberdade de opção organizacional.” (Costa, 2015)

Por isso, podemos considerar que a CGAA tem dois objetivos. Além de tentar evitar que sejam efetuados atos cuja finalidade seja exclusiva ou essencialmente por razões fiscais, previne ou impede que seja escolhida uma forma contratual que proporcione poupança fiscal.

O seu campo de aplicação é constituído pelos negócios que são lícitos e moralmente são, mas cujo seu fim é obter uma poupança fiscal através do aproveitamento de falhas ou falta de nitidez do normativo.

Para a CGAA criar incidência e haver alargamento da tributação é necessário a conjugação dos pressupostos de aplicação da CGAA com as previsões de outras normas criadoras de incidência tributária.

De acordo com Oliveira (2009), para haver aplicação da norma é necessária a reunião de dois requisitos, que se materializam na previsão legal da norma. Os requisitos são o recurso a atos ou negócios jurídicos dirigidos à obtenção de uma vantagem fiscal, e que essa vantagem seja concretizada através do recurso a meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas.

Já para Saldanha, Sanches e Teixeira (2009) identificam-se três pressupostos de aplicação. Primeiro, que os negócios tenham como intenção a redução ou eliminação de uma oneração fiscal, segundo que se utilizem meios fraudulentos e terceiro que se verifique abuso da lei.

Para melhor compreensão da norma e determinação do seu sentido há que a subdividir. A forma mais frequente de fazer esta divisão é a divisão por elementos. Neste caso vamos seguir a divisão segundo Courinha (2009).

A. Elemento Meio

O elemento meio retrata a forma utilizada pelo contribuinte para obter uma determinada vantagem fiscal. Verifica-se a utilização de um dado ato ou negócio para obtenção de uma

vantagem fiscal que não seria concretizada se o contribuinte realizasse o ato, ou negócio por outra via, considerada normal.

Desta forma, a AT terá de obter provas suficientes para comprovar que o contribuinte planificou os seus atos com vista à obtenção de vantagens fiscais. No entanto, a AT terá de ser cautelosa, no sentido de não confundir a coincidência de eventos no decorrer dos negócios do contribuinte, mesmo que a partir desses possam ocorrer vantagens fiscais.

Este tipo de atos só são enquadráveis na CGAA se resultar da livre escolha do contribuinte, ou seja, se o contribuinte pudesse optar por outro caminho.

B. Elemento Resultado

O elemento resultado corresponde à vantagem fiscal obtida na sequência dos atos ou negócios praticados. É relevante no âmbito da CGAA qualquer negócio que resulte em eliminação, redução ou diferimento dos impostos.

Courinha (2009) define vantagem fiscal “como qualquer situação pela qual, em virtude da prática de determinados atos, se obtém uma carga tributária mais favorável ao contribuinte do que aquela que resultaria da prática dos atos normais e de efeito económico equivalente, sujeitos a tributação.” (p.172).

O objetivo, neste elemento, é a demonstração do alcance de determinada vantagem fiscal pelo contribuinte através de um ato economicamente equivalente ao do ato normalmente tributado.

C. Elemento Intelectual

O elemento intelectual é um elemento subjetivo e, por isso a sua prova será mais difícil. Este elemento determina a motivação do contribuinte.

A AT deverá determinar se a motivação do contribuinte contribuiu para a obtenção de uma vantagem fiscal planeada ou fortuita. Sendo possível, a partir daqui verificar a distinção entre o planeamento fiscal legítimo e ilegítimo.

D. Elemento Normativo

O elemento normativo é um dos mais relevantes e significativos, pois permite fazer a distinção, dentro do próprio direito, entre o planeamento fiscal legítimo e a elisão fiscal. Este elemento permite identificar que não se aplica a norma CGAA nos “casos em que os atos ou

negócios, ainda que praticados por razões fiscais, não ofendam a norma, o código ou os princípios do ordenamento jurídico fiscal.” (Leirão, 2012, p. 112)

Assim sendo, a CGAA só pode ser utilizada se se verificar os requisitos e se se provar que a poupança fiscal efetuada pelo contribuinte representa um abuso de direito.

E. Elemento Sancionatório

O elemento sancionatório é a consequência da aplicação da CGAA. A sanção é a ineficácia para efeitos fiscais, anulando a sua validade e eficácia para efeitos negociais.

Não está previsto na lei portuguesa nenhuma norma punitiva para as práticas de elisão fiscal, a punição é a ineficácia do ato. O ato ou negócio é tributado como se tivesse sido praticado um negócio adequado. Apenas os negócios praticados em fraude fiscal são diretamente puníveis.

Devido à preocupação a nível europeu com o combate à elisão e fraude fiscal, a UE criou a Diretiva (UE) n.º 2016/1164, como recomendação da OCDE para combater a erosão da base tributável e a transferência dos lucros.

A Lei que transpõe a diretiva ATAD alterou não só a CGAA, como também algumas normas especiais antiabuso. É ainda de salientar que a transposição da diretiva alterou as regras de imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado e de limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento, previstos no art.º 66º e 67º do CIRC, respetivamente.

No entanto, a alteração da CGAA foi uma das alterações mais significativas desta nova lei. A CGAA foi revista e alterada em conjunto com a aplicabilidade da mesma, prevista no art.º 63º do CPPT.

5.2 A CGAA e o seu procedimento antes da transposição da diretiva ATAD

A CGAA, até 3 de maio de 2019, estava consagrada sob a epígrafe “Ineficácia de atos e negócios jurídicos”, no n.º 2, do Art.º 38.º da LGT, que passamos a transcrever:

“São ineficazes no âmbito tributário os atos 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, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou

parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.”

Ao longo dos anos, o artº.38º da LGT pela lei n.º 30-G/2000, gerou controvérsia no que diz respeito à sua natureza, às suas consequências e à sua interpretação.

Existem várias divergências de opinião por diferentes autores, enquanto uns defendem que a CGAA é uma medida indispensável na ordem do planeamento fiscal, para outros autores esta norma é inconstitucional, pois esta condiciona a liberdade da tomada de decisão do contribuinte. No entanto, a opinião sobre a complexidade e a difícil interpretação da norma, é unânime.

Segundo Campos e Andrade (2008), a norma não é de fácil compreensão visto que a redação é demasiado intrincada.

Casalta Nabais (2013) diz que a norma, apesar de aceitável, é complexa e suscita problemas de interpretação.

Em contrapartida, Leite de Campos, et al. (1999, p.217) defende que:

“a disposição do nº 2 do Artº. 38.º da LGT será inconstitucional por violação dos princípios do Estado de Direito, entre os quais se situam os da certeza e segurança, gravemente lesados neste caso, e conseqüentemente, o da suficiente determinação dos tipos legais de imposto.”

Campos e Andrade (2008) e Antunes (2006) também partilham a mesma opinião anteriormente referida, defendendo que é lógica e eficiente a escolha entre vários caminhos de atuação por parte do contribuinte.

A defesa da CGAA prende-se com o facto de a justificação de liberdade de atuação dos sujeitos passivos poder permitir comportamentos, que apesar de não serem ilícitos normativamente, podem ser considerados abuso de direito e das normas em vigor. Ideia esta defendida por Leirão (2012, p.46):

“Pois ainda que da parte do Estado exista uma manifesta preocupação em a Administração Fiscal não violar os direitos que assistem aos contribuintes ou ferir as legítimas expectativas destes, os contribuintes acabam por utilizar abusivamente as

garantias que lhe são concedidas, através do princípio da legalidade tributária, equacionando esquemas que são verdadeiras formas de se evadirem do imposto.”

Ora, sendo a CGAA uma norma que por si só já contempla espaço para lacunas fiscais, estas mesmas lacunas são aberturas na lei que legislador não regulamenta, precisamente para dar liberdade de escolha contratual aos contribuintes. Sendo que então, a liberdade de escolha negocial dos contribuintes está assegurada, apenas existindo limites para essa liberdade.

Para compreensão profunda da CGAA, convém analisar e interpretar a norma que regulamenta a sua aplicação e o seu procedimento.

O art.º 63º do CPPT estabelece um procedimento prévio e próprio para a aplicação da CGAA por parte da AT.

Este artigo já sofreu algumas alterações ao longo dos anos, salientando que em 2011, no âmbito da Lei do Orçamento de Estado para 2012, tomou a forma que se manteve até à transposição da diretiva ATAD. Desta forma, a mais recente alteração do art.º 63º do CPPT foi feita através da Lei nº 32/2019.

No entanto, para que possamos mais à frente fazer uma análise detalhada entre as mudanças ocorridas nesta norma, é necessário compreender o procedimento da aplicação da CGAA antes da introdução da nova lei.

A doutrina, desde cedo, apresentou várias críticas a este artigo, o mais discutido assenta no facto de a aplicação da norma antiabuso apresentar um âmbito mais restrito do que a própria CGAA.

Este procedimento de aplicação da CGAA está escrito sob a epígrafe “Aplicação de disposição antiabuso”, do art.º 63º da CPPT. Vamos proceder à análise de alguns pontos fundamentais deste artigo.

O nº1 do artigo informava-nos que este procedimento só é aplicado às situações previstas pelo nº 2 do artigo 38º LGT.

O nº3 da norma apresentava os critérios para a fundamentação do procedimento de aplicação da CGAA. Sendo que para aplicar a CGAA seria necessário que a AT descrevesse os atos / negócios jurídicos celebrados indicando as normas de incidência que lhes seriam aplicadas, e que se demonstrasse que estes negócios tinham como principal objetivo a poupança fiscal (redução, eliminação ou diferimento temporal do imposto).

No procedimento da CGAA garantia-se ainda o direito de audição do contribuinte (art.º 63º, nºs 4, 5 e 6), assim como o seu prazo de 30 dias a contar da notificação ao contribuinte, dando possibilidade de o contribuinte se manifestar acerca da aplicação da CGAA apresentando provas se necessário

No nº 7 do art.º 63º, estava contemplado que após a audição prévia do contribuinte, a aplicação da CGAA, teria de ser obrigatoriamente autorizada dirigente máximo do serviço da AT ou pelo funcionário em quem ele tiver delegado essa competência.

No entanto, o nº 8 deste mesmo artigo informava que a CGAA não podia ser aplicada caso o contribuinte tivesse solicitado à AT algum tipo de informação referente aos atos que estivessem a ser postos em causa e não tivessem obtido resposta da AT no prazo de 150 dias.

Apesar de todo este normativo que acabamos de analisar, a CGAA não tem sido muito evocada pela AT.

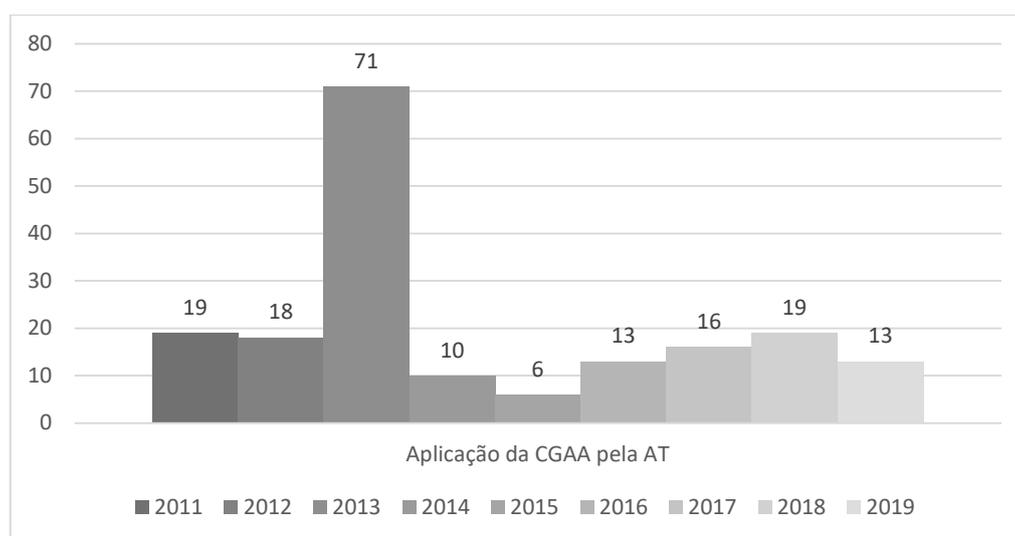


Figura 3- Frequência da utilização da aplicação da CGAA pela AT

Fonte: Elaboração própria adaptado dos relatórios de atividades desenvolvidas de “Combate à fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras” (Anos 2011 - 2019)

Segundo Amorim (2011) a fraca utilização da CGAA acontece devido à existência das diversas normas especiais antiabuso na legislação portuguesa, aliado à complexidade associada à sua legitimidade e todo o procedimento necessário à sua aplicação.

No entanto, podemos associar a sua falta de utilização à falta de especificidade na letra da norma até então adotada. Os conceitos utilizados para limitar a utilização da norma eram

demasiado vago, no sentido em que a sua aplicação a atos concretos deixava sempre algum espaço para discrepâncias na interpretação de quem invocava a CGAA.

Uma norma mais objetiva nos critérios da limitação da liberdade contratual dos contribuintes, teria uma maior eficácia na sua aplicação.

Após dezanove anos da entrada em vigor da Lei 30-G/2000 no ordenamento jurídico português, a CGAA foi, até maio de 2019, uma norma jurídica assente em conceitos subjetivos e vago e de fraca aplicação prática.

5.3 A CGAA e o seu procedimento depois da transposição da diretiva ATAD

Como já foi referido, a Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016, também conhecida por *Anti Tax Avoidance Directive*, foi transposta para o normativo jurídico português pela Lei nº 32/2019, de 3 de maio. Esta Lei entrou em vigor no dia 4 de maio de 2019. A diretiva ATAD que regula as normas contra a práticas de elisão fiscal consideradas lesivas no contexto da iniciativa *Base Erosion Profit Shifting* da OCDE.

O objetivo desta alteração é facilitar a aplicação da CGAA, aumentando o nível de proteção contra esquemas abusivos de planeamento e elisão fiscal.

A CGAA sofreu alterações no nº 2 da sua norma, que tem agora uma nova redação, e também conta agora com quatro números novos.

Após a alteração, o nº2 do art.º 38º LGT passa a ter a seguinte redação:

“As construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustrar o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas.”

Neste pressuposto deixa de ser necessário à AT identificar como finalidade principal a obtenção de uma vantagem fiscal, como anteriormente tínhamos visto. Neste caso, basta apenas identificar a finalidade de obtenção de vantagens fiscais entre as diversas finalidades principais que existam em torno da construção ou série de construções.

O nº 3 agora aditado, define que a CGAA, passa a dirigir-se, de forma mais ampla, a qualquer construção ou série de construções que sejam realizadas com abuso das formas jurídicas, ou que não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, abrangendo esquemas ou operações que não sejam realizados por razões económicas válidas⁹ que reflitam a sua substância económica.

Já o nº 4 refere que os casos em que da construção ou série de construções tenha resultado a não aplicação de retenção na fonte com carácter definitivo, ou uma redução do montante do imposto a título definitivo, considera-se que a corresponde vantagem fiscal se produz na esfera do beneficiário do rendimento, tendo em conta os negócios ou atos que correspondam à substância, ou realidade económica.

Por sua vez, o nº 5 prevê que em caso de substituição tributária, nos casos em que o substituto tenha ou devesse ter conhecimento daquela construção, ou série de construções devem aplicar-se as regras gerais de responsabilidade em caso de substituição tributária.

Por fim, o nº 6, determina que, em caso de aplicação da CGAA, os juros compensatórios que sejam devidos são majorados em 15 pontos percentuais, sem prejuízo do disposto no RGIT.

Com a entrada em vigor da Lei nº 32/2019, também o art.º 63º do CPPT sofreu alterações na redação dos nºs 3 e 4, mas também no aditamento de três números novos (nºs 11, 12 e 13).

Com esta alteração passa a ser necessário um maior esforço de fundamentação da AT, devendo assim, a sua fundamentação e aplicação conter:

1. a descrição da “construção” ou “série de construções” realizadas com abuso das formas jurídicas ou sem substância económica;
2. a demonstração de que as mesmas foram realizadas com uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal não conforme com o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável;
3. a identificação dos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam;
4. nos casos em que esteja em causa retenções na fonte, a demonstração de que o sujeito passivo sobre o qual recairia a obrigação de efetuar a retenção, ou de reter um

⁹ O conceito de “razões económicas válidas”, tem origem no direito europeu e tem vindo a ser utilizado ao longo dos anos pela jurisprudência do TJUE.

montante de imposto superior, tinha ou deveria ter conhecimento da “construção” ou “série de construções”.

No nº 11 verifica-se a dependência da impugnação da liquidação de tributos com base na cláusula antiabuso, da prévia apresentação de reclamação graciosa.

Já segundo o nº 12, nos casos de substituição tributária, a aplicação da CGAA passa a depender não apenas da audição prévia do contribuinte, mas, também, da existência de procedimento de inspeção dirigido ao beneficiário do rendimento e ao substituto tributário.

Por fim, no nº 13, o legislador esclarece que a aplicação da CGAA não prejudica o direito de regresso aplicável ao montante do imposto retido e, bem como o direito do beneficiário de optar pelo englobamento do rendimento, através de declaração substituição acompanhada de requerimento dirigido ao Diretor Geral da AT, no prazo de 120 dias a contar da data em que for possível obter o conhecimento do trânsito da decisão, administrativa ou judicial, das correções efetuadas ao abrigo da disposição antiabuso.

Em suma, as alterações feitas ao procedimento de aplicação da CGAA, têm por objetivo colmatar as alterações registadas na CGAA, não havendo lugar a alterações significativas no seu funcionamento, exceto quanto à exigência de reclamação graciosa necessária para os contribuintes que pretendam contestar a liquidação do imposto.

Uma vez contextualizada ao nível normativo a aplicação da CGAA, é importante mencionar que esta se encontra inserida no contexto do procedimento e do processo tributário.

Desta forma, a aplicação da CGAA obedece a um procedimento tributário, previsto no art.º 63º do CPPT, que se molda às especificidades da norma, não se limitando ao conceito geral presente na LGT, anteriormente referido.

Sempre que a AT pretenda aplicar a CGAA terá de executar o procedimento previsto no art.º 63º do CPPT, não podendo ignorar ainda o procedimento base da inspeção tributária. Portanto, neste caso, os dois procedimentos tributários têm de ser aplicados e executados simultaneamente.

6.1 Apresentação e breve descrição do caso

O objetivo deste estudo é, como já foi referido, analisar os efeitos mais significativos decorrentes da alteração do normativo português sujeita pela transposição da diretiva ATAD. Para isto, neste trabalho, iremos analisar um Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul: Acórdão nº 04255/10 de 15/02/2011.

A decisão da escolha de estudo deste Acórdão recai fundamentalmente por ter sido um dos casos primeiros casos julgados acerca da aplicação da CGAA em Portugal e a primeira decisão, acerca deste tema, de um tribunal de recurso. Além disto, este Acórdão serviu de fundamentação da decisão tomada em vários outros Acórdãos¹⁰, utilizando a doutrina estabelecida no Acórdão nº 04255/10.

Neste Acórdão vemos expostas as alegações da recorrente que não concorda com a decisão que a AT tomou aquando da realização dos procedimentos de inspeção tributária. A AT considerou necessária a aplicação da CGAA, que implicou uma correção ao IRC liquidado. Este Acórdão não tem como foco discutir a correção do imposto propriamente dito, mas sim se a CGAA pode ou não ser aplicada neste caso.

Deste modo o TCAS é chamado a intervir e a tomar uma decisão acerca dos elementos considerados por ambas as partes neste procedimento.

Aqui, estão em causa negócios jurídicos e económicos que a AT considerou que realizaram por meios artificiosos ou fraudulentos, com vista à redução ou eliminação do imposto.

Estes negócios jurídicos têm como ponto fundamental os empréstimos efetuados entre empresas do mesmo grupo empresarial, através duma empresa participada. Os fluxos financeiros destes empréstimos demonstram uma intenção calculada e pré-planeada.

A ideia fulcral deste esquema era a utilização intermediária de uma empresa participada que tinha a sua sede na ZFM, e que conseqüentemente beneficiava da isenção de IRC, para a conceção dos empréstimos de capitais a entidades terceiras. Com isto, o resultado era a receção dos acréscimos patrimoniais enquanto dividendos dedutíveis¹¹ ao invés de juros sujeitos a tributação¹² em sede de lucro tributável.

¹⁰ Como por exemplo o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo nº 05104/11, os Acórdãos do TCAS nºs 03877/10, 77/09.3BELRS e do TCAN nºs 01188/11.0BEPRT, 00917/13.3BECBR e 00821/14.7BEPRT.

¹¹ Previsto no Art.º 46º do CIRC

¹² Previsto no Art.º 20º nº1 al. c) do CIRC

Estes negócios estão compreendidos no espaço temporal entre 1995 e 2002. A AT autorizou a aplicação da CGAA, para efeitos da determinação da matéria coletável em sede de IRC, nos exercícios de 2000, 2001 e 2002.

6.2 Explicação factual pormenorizada do caso

A AT aquando da decisão da aplicação da CGAA, considerou que a requerente utilizou um esquema de planeamento fiscal abusivo.

A empresa requerente, Recheio, SGPS, SA, era parte integrante do grupo liderado pela empresa Jerónimo Martins, SGPS, SA. O capital social da requente era distribuído, à data de 31/12/2002, pela sociedade Servicompra- Consultores de Aprovisionamento, Lda com 84% e 15,9% pela sociedade Jerónimo Martins, SGPS, SA. Sendo que por sua vez, a sociedade Servicompra- Consultores de Aprovisionamento, Lda era detida na percentagem de 96% pela sociedade Jerónimo Martins, SGPS, SA.

A sociedade Recheio, SGPS, SA detinha a percentagem de 89% do capital social da sociedade PSQ- Sociedade de Investimentos Mobiliários e Imobiliários, Lda, sendo que os restantes 11% eram detidos pela sociedade Jerónimo Martins, SGPS, SA. A sociedade “PSQ” estava sediada na ZFM, isenta assim de IRC¹³.

A sociedade EUROCASH – HOLDING BV, sediada na Holanda tinha o seu capital social distribuído por 99,99% pela sociedade Recheio, SGPS, SA, que em 1998 foi incorporada na empresa TAND BV, sociedade com sede também na Holanda, detida em 99,99% pela sociedade Recheio, SGPS, SA.

A sociedade HERMES, também sediada na ZFM, era detida a 100% pela sociedade Jerónimo Martins, SGPS, SA. Beneficiando também da isenção de IRC.

A sociedade Biedronka era detida em 100% pela sociedade Jerónimo Martins, SGPS, SA e tinha a sua sede na Polónia.

¹³ Previsto no Art.º 41º n.º1 do EBF

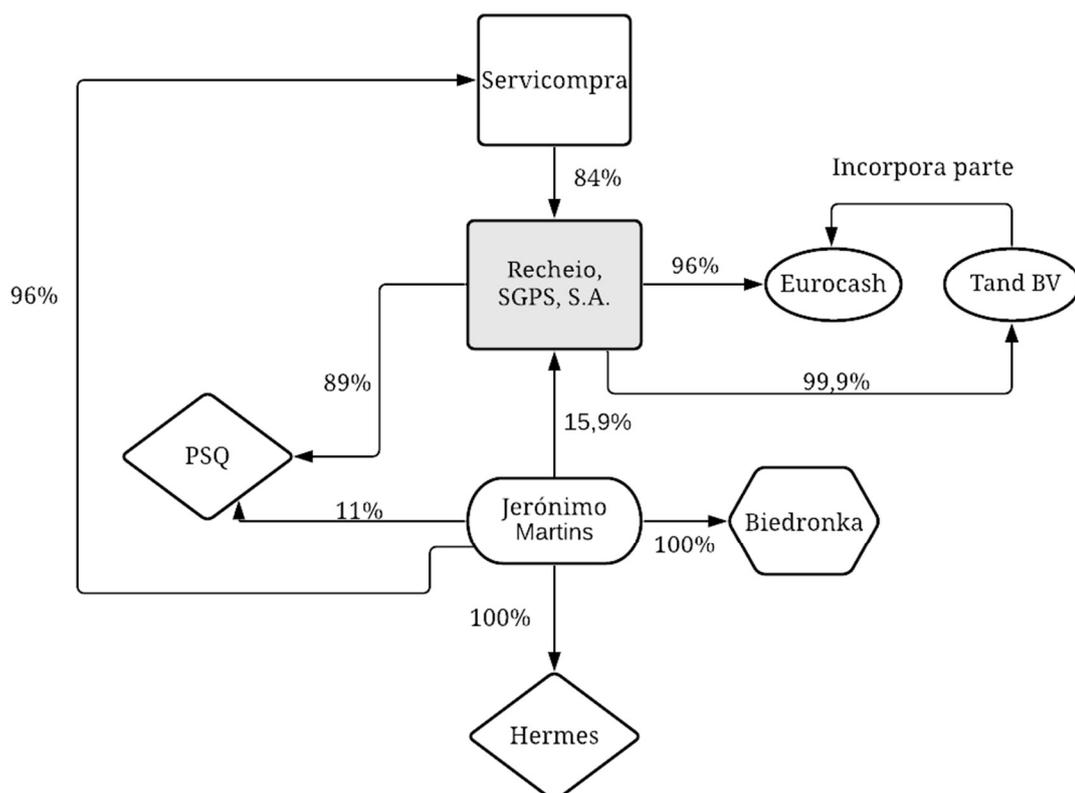


Figura 4- Esquema de domínios de capital social das sociedades

Fonte: Elaboração própria

Ao longo do espaço temporal referido, a Recheio, SGPS, SA transferiu capital a título de prestações suplementares de capital para a sociedade “PSQ”.

Data	Valor do capital	Meio de transferência do capital
21/12/1995	13 356 760, 21 €	
Exercício do ano 1996	21 169 583, 3 €	18 atos específicos
Exercício do ano 1997	48 412 835,82 €	20 transferências bancárias

Tabela 5- Prestações suplementares de capital transferidas da Recheio, SGPS, S.A para a PSQ

Fonte: Elaboração própria adaptado do Acórdão nº 04255/10

Todo este montante foi transferido para a empresa EUROCASH – HOLDING BV mesmo quando esta passou a ser parte integrante da empresa TAND BV. Onde esta acabaria por assumir todas as responsabilidades perante os empréstimos contraídos pela EUROCASH – HOLDING BV.

No âmbito da celebração de um contrato de mútuo entre as sociedades TAND BV e a HERMES, esta última efetuou vários empréstimos a TAND BV em 1997. No entanto, a HERMES cedeu à PSQ todos os direitos e obrigações desse mesmo contrato de mútuo, através da celebração de um contrato de cedência de posição contratual.

Data	Valor do capital	Valor dos juros
13/08/1997	110 238 146,82 €	537 345,71 €
115 609 492,53 €		

Tabela 6- Empréstimos concedidos da HERMES para a TAND BV

Fonte: Elaboração própria adaptado do Acórdão nº 04255/10

No dia após a celebração da cedência dos direitos e obrigações, Recheio, SGPS, SA, transferiu capital a título de prestação suplementar de capital para a “PSQ” no montante de 115 611 376, 58 €, que nesse mesmo dia foi transferido para a HERMES.

Em 1997, a empresa Recheio, SGPS, SA transferiu capital a título de prestação suplementar de capital para a “PSQ” que posteriormente foi transferido para a sociedade MONT BANC, sediada em *Channel Islands* e, por isso considerada não residente. Este montante foi transferido através da celebração de um contrato de empréstimo obrigacionista por um período de 10 anos.

Exercício 2000	12 888 237,98 €
Exercício 2001	128 530 24,22 €
Exercício 2002	128 530 24,22 €

Tabela 7- Juros obtidos a favor da PSQ dos empréstimos entre a PSQ e a MONTBLANC

Fonte: Elaboração própria adaptado do Acórdão nº 04255/10

Ainda em 1997, a empresa Recheio, SGPS, SA transferiu capital a título de prestação suplementar de capital, por várias vezes, para a “PSQ”, sendo que nessas mesmas datas, foram efetuadas transferências para a TAND BV. Nos anos 2001 e 2002, verificaram-se vários movimentos de reembolso do montante acabado de referir.



Figura 5- Fluxo monetário capital a título de prestação suplementar de capital

Fonte: Elaboração própria adaptado do Acórdão nº 04255/10

Os empréstimos concedidos por PSQ às sociedades HERMES, EUROCASH e TAND BV contabilizaram os seguintes juros:

Exercício 2000	13 088 349,41 €
Exercício 2001	13 050 313,29 €
Exercício 2002	6 594 906,17 €

Tabela 8- Juros provenientes dos empréstimos concedidos por PSQ às sociedades HERMES, EUROCASH e TAND BV

Fonte: Elaboração própria adaptado do Acórdão nº 04255/10

Com todos estes movimentos financeiros e legais, concluiu-se que tudo se tratava de um conjunto de esquemas e de um projeto arquitetónico para que a utilização da sociedade PSQ servisse como meio de eliminação da carga fiscal sobre estes juros. A empresa Recheio, SGPS, SA reduziu o montante dos juros sujeitos a tributação e aumentou os dividendos dedutíveis.

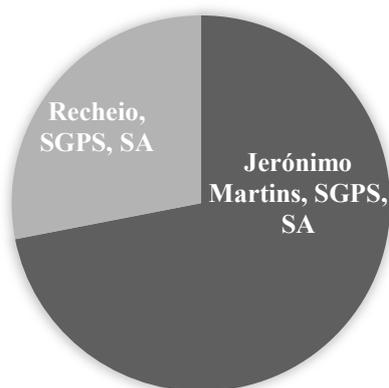


Figura 6- Gráfico da percentagem de distribuição dos dividendos gerados pela PSQ em resultado dos juros obtidos

Fonte: Elaboração própria adaptado do Acórdão nº 04255/10

	Dividendos dedutíveis	Prejuízo fiscal
Exercício 2000	19 681 464,67 €	30 206 484,29 €
Exercício 2001	23 021 772,53 €	44 812 349,43 €
Exercício 2002	231 213,10 €	38 282 326,8 €

Tabela 9- Dividendos provenientes da PSQ

Fonte: Elaboração própria adaptado do Acórdão nº 04255/10

Perante todos estes factos que são apresentados no acórdão, conclui-se que todos estes atos levam a que seja invocada a *step by step doctrine*¹⁴. Estes atos ligados e coordenados entre si, têm como objetivo final e comum, a obtenção de uma vantagem fiscal, facilitando a aplicação da CGAA.

6.3 Argumentação das partes no caso

6.3.1 AT: Argumentos utilizados e respetiva apreciação à luz do normativo atual

A AT ao longo deste Acórdão corroborou sempre a posição perante a decisão do caso que já havia sido tomada no tribunal de primeira instância. Afirmou ainda que está provado e descrito minuciosamente que todos os atos praticados pela requerente tinham um intuito fraudulento e artificioso, eliminando uma parte da sua carga fiscal. Por estas razões a AT considerou que se encontram verificados todos os pressupostos legais para a aplicação da CGAA.

De acordo com a nova redação do nº 2 do art.º 38 LGT, a CGAA menciona o facto de considerar ineficazes no âmbito tributário não só atos ou negócios jurídicos, mas agora também, construções ou séries de construções. Ora, neste caso, teria sido muito fácil enquadrar todos os atos elaborados pela Recheio, SGPS, SA neste novo conceito uma vez que uma construção pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte. Como vimos, todos os atos premeditados e o fluxo monetário efetuado pela Recheio, SGPS, SA através da “PSQ” e entre terceiros se enquadraria perfeitamente neste conceito de séries de construções.

¹⁴ Segundo o Acórdão nº 04255/10 de 15/02/2011 do TCAS, é “uma teoria construída nos ordenamentos anglo-saxónicos e em que a Autoridade Tributária e Aduaneira alicerça a sua argumentação, consiste na consideração do conjunto complexo de atos ou negócios jurídicos que surgem numa arquitetura global, planeada, composta por atos ou negócios jurídicos preparatórios e complementares, para além do ato ou negócio jurídico que é objetivamente censurado, na medida em que somente através da sua visão completa se deteta o desenho elisivo.”

Logo à partida, a CGAA já seria por si só aplicável neste caso. No entanto, a nova alteração da CGAA não deixaria dúvidas para que se pusesse em questão se se poderia analisar todos os factos como atos únicos e isolados. Desta forma, a alteração demonstra-se mais eficaz no sentido de englobar uma esfera maior de acontecimentos e deixar mais pequena a margem para manipulação desta questão.

Deixou também de ser necessário que a AT tenha de mencionar que a finalidade principal destes atos seja a obtenção de vantagens fiscais. Bastaria a AT alegar que uma das finalidades em causa era a obtenção de vantagens fiscais. Apesar de que, neste caso de estudo, está bastante evidente que a finalidade principal do esquema elaborado pela sociedade Recheio, SGPS, SA era a receção dos acréscimos patrimoniais enquanto dividendos dedutíveis ao invés de juros sujeitos a tributação em sede de lucro tributável. Mais uma vez, esta nova redação mostra-se mais eficaz e mais rígida no sentido que facilita a aplicação da CGAA em casos em que a finalidade principal possa não estar tão explícita ou mais camuflada e possa ser questionada.

Importa lembrar que o art.º 63 do CPPT, atualmente suporta as alterações feitas à CGAA em 2019, compreendendo assim os conceitos de construções ou séries de construções e de finalidade principal ou finalidades principais.

6.3.2 Contribuinte: Argumentos utilizados e respetiva apreciação à luz da norma atual

Ao longo do Acórdão são mencionados quatro argumentos principais por parte da requerente.

A requerente alegou que a AT ao utilizar e aplicar a CGAA, neste caso, está a violar o dever de boa fé¹⁵, o que por si só determina a ilegalidade do processo executado, do seu output e do despacho anteriormente emitido com a decisão final.

¹⁵ Princípio do direito civil que define um padrão de comportamento e um critério normativo da sua valoração entendendo que qualquer pessoa deve ter um comportamento correto, leal e sem reservas para com os outros. Este princípio também se aplica a relações entre a Administração e os administrados.

A questão da liberdade de gestão empresarial ¹⁶ foi também invocada pela requerente. Esta alega que a CGAA deve estar em conformidade com a CRP não limitando a liberdade de opção quanto às formas de gestão empresariais visando a obtenção de vantagens fiscais.

Por outro lado, a recorrente afirma que na análise feita pela AT, os pressupostos de aplicação da cláusula geral anti abuso não se encontram verificados. Eliminando a possibilidade da sua aplicação conforme decidido no despacho.

O contribuinte argumentou também que a CGAA não pode ser aplicada devido ao seu prazo de caducidade de 3 anos, previsto no artigo 63º n.º3 do CPPT. Para este argumento, a recorrente considera que o início da contagem do prazo se dá aquando do início da celebração dos contratos de mútuo, de 1995 a 1997. Assim sendo nos exercícios de 2000, 2001 e 2002 não seria possível a aplicação do disposto na CGAA.

Com as alterações ao art.º 63 do CPPT ao longo dos anos, convém salientar que neste caso de estudo a alteração que se demonstra mais significativa não advém da mais recente redação da mesma. Neste Acórdão revelou-se que o prazo de caducidade, referido no n.º3 deste artigo, poderia fazer (e fez) com que o início da contagem do prazo fosse dúbio. Por isso, este artigo do CPPT foi alterado pelo OE2012, como já foi mencionado anteriormente. Uma vez que este prazo foi um dos argumentos fundamentais da requerente ao longo do estudo, é importante referir que à luz do normativo atual este prazo já não está definido nas condições que verificamos ao longo deste estudo. O prazo de caducidade para a aplicação da CGAA é agora de quatro anos¹⁷, passando a ser o prazo geral de caducidade do direito à liquidação. Pelo que, o argumento utilizado pela requerente continuaria a não ser válido.

6.3.3 Tribunal: decisão adotada e respetiva apreciação à luz do normativo atual

Em relação ao argumento da violação do princípio da boa fé, referido pelo contribuinte, o tribunal citou Mário Esteves de Oliveira e Outros, dizendo que só se pode invocar este princípio caso o requerente tenha um motivo sério para acreditar na validade do ato e desde que tenha sido levado a tomar medidas em prejuízo dos seus interesses. Assim, entendeu que a recorrente não sustentou com factos concretos a existência de comportamento de má fé da AT. Considerando improcedente a invocação do comportamento de má fé da AT.

¹⁶ Presente nos Art.ºs 61º, 80º al c) e 86º da CRP.

¹⁷ Previsto no Art.º 45 LGT

Quanto ao argumento da requerente acerca da caducidade dos atos, o tribunal, neste acórdão, define caducidade como: “o instituto através do qual os direitos que, por força da lei ou de convenção das partes, se devem exercer dentro de certo prazo, se extinguem pelo seu não exercício durante o mesmo prazo.”

Posto isto, o tribunal realçou o facto de ser necessário estabelecer e saber o termo inicial para o início da contagem dos três anos estabelecidos no artigo 63º nº3 do CPPT. Posto isto, é fundamental entender que neste caso estamos perante um conjunto de atos complexos cujo objetivo comum era a obtenção de vantagens fiscais. Sendo assim, considera-se que estes atos são alvo de um tratamento unitário, considerando-os como uma única transação com um único resultado final. Assim, entendeu-se que o prazo deve ser começado a contar a partir momento decisivo e final, ou seja, da receção dos acréscimos patrimoniais. Como a receção dos mesmos aconteceu nos anos 2000, 2001 e 2002 e o procedimento da AT foi iniciado em 2003 para os exercícios de 2000 e 2001 e em 2004 para o exercício de 2002, o tribunal declarou que a CGAA pode ser aplicada, pois não existe caducidade dos procedimentos inspetivos.

O tribunal afirmou ainda que, neste caso, não é questionável a liberdade de escolha de gestão empresarial. Referiu que esta liberdade é fundamental para a atividade económica das empresas, e por isso a lei prevê mecanismos de planeamento fiscal. No entanto, é importante que se possa prevenir situações de evasão e fraude fiscais, havendo necessidade de limitar legitimamente esses direitos, liberdades e garantias em questão. Por fim, o tribunal analisou todos os atos praticados pela requerente e que foram dados como provados no tribunal de primeira instância, e considerou que se encontram reunidos os quatro pressupostos de aplicação da CGAA, conforme o seguinte quadro:

Elemento Meio	A forma pré-planeada com que ocorreram os empréstimos da sociedade Recheio, SGPS, SA para terceiras, dentro do mesmo grupo empresarial, através da empresa “PSQ”. O facto de os gerentes da sociedade “PSQ” pertencerem aos quadros integrados do grupo Jerónimo Martins,
----------------------	--

	podendo assim ter influência nas tomadas de decisão.
Elemento resultado	<p>Resultado elisivo em termos fiscais evidenciados devido ao aproveitamento da situação tributária vantajosa da sociedade PSQ para efetuar empréstimos a empresas do mesmo grupo.</p> <p>Resultando na receção dos acréscimos patrimoniais enquanto dividendos dedutíveis em vez de juros suscetíveis de tributação em sede de lucro tributável da empresa Recheio, SGPS, SA.</p>
Elemento intelectual	Recheio, SGPS, SA, utiliza a sociedade PSQ, para conceder empréstimos a terceiras, de modo deliberado, para atingir vantagens fiscais. Concluindo que a motivação de tais atos era então essas vantagens fiscais.
Elemento normativo	<p>A requerente apresenta um comportamento antijurídico ao utilizar a isenção de tributação existente na sociedade PSQ, uma vez que para esta, a única atividade económica devolvida na ZFM é a aplicação das prestações suplementares que recebe da requerente e transfere de seguida para outras sociedades, não possuindo meios físicos para a execução do seu objeto social.</p> <p>O Acórdão do TJCE “Cadbury Schwepps”¹⁸, mencionado pelo tribunal</p>

¹⁸ Acórdão do TJCE, respeitante ao processo C-196/04, de 12/9/2006, onde se decidiu que quando a minimização da tributação “diga apenas respeito aos expedientes puramente artificiais destinados a contornar o imposto nacional normalmente devido não deverá aceitar-se a posição do sujeito passivo, a não ser que seja demonstrado que a referida sociedade controlada está realmente implantada no Estado Membro de acolhimento e aí exerce atividades económicas efetivas”.

reforça que este pressuposto também se verifica provado.

Tabela 10- Pressupostos necessários à aplicação da CGAA de acordo com o caso em estudo

Fonte: Elaboração própria adaptado do Acórdão nº 04255/10

Posto todos estes argumentos e contra-argumentos, o tribunal decidiu confirmar a sentença que já havia sido proferida pelo tribunal de 1º instância. Dando lugar à aplicação da CGAA.

6.4 Conclusão da análise do caso em estudo

No Acórdão nº 04255/10 analisado ao longo deste estudo, verificamos que a CGAA foi aplicada no âmbito da elaboração de um esquema de planeamento fiscal abusivo, levando a uma correção da liquidação do imposto a favor do Estado. Aqui a CGAA serviu para o seu propósito, evitou o contorno à lei conforme o que a requerente pretendia inicialmente, com vista a obtenção de um benefício fiscal. À data dos factos, todo o sistema normativo aplicado já se encontrava preparado para combater este tipo de esquemas arquitetónicos que se revelam abusivos ao nível tributário e fiscal. É de salientar que toda esta proteção estabelecida pelo Estado tem como um dos seus objetivos prevenir a redução dos fundos do Estado que são necessários para o exercício das suas funções nomeadamente a função distributiva.¹⁹

Nota-se, todavia, que o caso em estudo teria sido de mais fácil resolução e decisão com a legislação atualmente aplicada. Podemos até, em termos de suposição, afirmar que, talvez nos moldes atuais, a requerente não tivesse recorrido da sentença previamente aplicada, dado que, hoje em dia, a CGAA se encontra mais detalhada e mais explícita e com um maior suporte legal em apoio da AT. Dando assim lugar a um maior número de casos específicos previstos em que a CGAA pode ser aplicada.

Tal como na versão anterior da CGAA, a aplicação da atual CGAA depende de determinados passos que têm de ser cumulativamente verificados, sendo que neste caso estudado todos eles são cumpridos:

1. A existência de uma construção ou série de construções;
2. Uma finalidade principal ou uma das finalidades principais ser a obtenção de vantagens fiscais;

¹⁹ Segundo Musgrave (1989) tem como finalidade de atenuar as injustiças e desigualdades sociais, através de uma distribuição mais igualitária da riqueza produzida em um país.

3. Elaboração de atos de carácter não genuíno.

Se este caso de estudo fosse referente aos dias de hoje, o contribuinte poderia ter estado mais alerta ao facto de a CGAA ser mais específica e mais restritiva, podendo ter evitado certas ações que levassem a esquemas abusivos. Sendo que, desta forma, todo o imposto devido ao Estado teria sido corretamente cobrado. Se, eventualmente, ocorressem na mesma atos que justificassem a CGAA, os auditores ou inspetores tributários teriam um suporte legal mais consistente do seu lado para a aplicação da mesma.

O auditor tributário teria neste caso um papel mais assertivo onde, possivelmente, não teriam sido posto em causa o seu trabalho de inspeção tributária, uma vez que, hoje em dia, a legislação estabelece critérios mais amplos e mais definidos. Assim, os atos elaborados pelo contribuinte teriam sido claramente aplicados às novas condicionantes de aplicação da CGAA. Deste exemplo, retira-se, e espera-se que o auditor tributário execute a sua função com profissionalismo sem que haja tantas lacunas na lei e possibilidade de o contribuinte duvidar da decisão da inspeção elaborada e conseqüentemente tentar escapar aos impostos. Desta forma, o papel do auditor tributário permanecerá como um papel de fiscalização transparente e justa para os contribuintes. A AT conta agora com uma tentativa de descomplexidade ao nível da justificação da aplicação da CGAA, sendo que, pode vir a utilizar mais frequentemente a CGAA e usufruir de maior confiança no processo a seu favor.

Conseguimos concluir também a partir deste caso que a CGAA não põe em causa a liberdade contratual dos contribuintes, sendo apenas uma limitação justificada a esta liberdade. Como defende Sanches (2000), “o que está em causa é a possibilidade da vontade do contribuinte ser relevante em relação ao nível da sua oneração fiscal” (p.118).

7.1 Considerações finais

O planeamento fiscal é uma temática que tem tido bastante destaque e atenção nos últimos anos. O Estado Português e a UE têm demonstrado várias preocupações neste sentido.

A distinção entre planeamento fiscal ilegítimo ou legítimo é ainda, por vezes, de difícil perceção. Pelo que a CGAA vem facilitar esta distinção.

A criação de meios de autoproteção do Estado por parte do legislador perante o planeamento fiscal abusivo pretende limitar os esquemas elaborados neste sentido.

Importa salientar que o planeamento fiscal é permitido e está previsto na lei, desde que seja elaborado dentro da fronteira legal e de acordo com o estabelecido na CRP. Sendo que, numa lógica empresarial de obtenção de lucro, faz todo o sentido optar pelas escolhas que são menos onerosas.

O âmbito da CGAA é área da fraude elaborada e bastante arquitetónica, em empresas com grande estudo na matéria e que dispõem de altos recursos e que contam com a ajuda de grandes especialistas na matéria, que assim levam a cabo esquemas extremamente planeados.

Por isto, no procedimento especial da aplicação da CGAA, a AT deve proceder a um processo intensivo de investigação e auditoria conforme o previsto na lei, para que se possa fundamentar formalmente todo o processo e de seguida, após audição prévia do contribuinte, ser pedida autorização para a aplicação da CGAA ao dirigente máximo do serviço em questão.

A aplicação da CGAA não cria nenhum tipo de imposto. A AT apenas analisa o imposto que já está previsto pelo legislador e faz correções ao mesmo.

No entanto, todo este processo de fundamentação, ao longo dos anos, fez com que a AT optasse mais vezes pela aplicação das CEAA. No caso das CEAA, ao contrário do que acontece na CGAA, não é a AT que tem de provar se os factos se encontram de acordo com o pressuposto para aplicação das normas antiabuso.

De facto, a CGAA durante os 21 anos de vigência na lei portuguesa, teve um alcance reduzido. Foram muito poucos os casos em que a AT tentou aplicar a CGAA. Sendo que, até então, se punha em causa o carácter preventivo da norma, uma vez que era considerada de difícil aplicação.

Com a entrada em vigor da nova lei, consideramos que esta tem agora um carácter mais amplo e criterioso sendo agora de mais fácil aplicação.

A consequência da aplicação da CGAA é a ineficácia dos efeitos fiscais dos atos praticados. Para que esta norma possa ser aplicada é necessário que fique demonstrado que as construções ou séries de construções tenham sido realizadas com a finalidade principal ou uma que uma das suas finalidades principais tenha sido a obtenção de vantagem fiscal por meios artificiosos que não foram realizados por razões económicas válidas.

A par da alteração da CGAA, a alteração do seu procedimento de aplicação também em suporte da nova CGAA, torna todo o caminho de aplicação e fundamentação da mesma mais fácil, menos extensivo e menos duvidoso.

Conseguimos concluir que a CGAA é fundamentalmente importante para que a AT possa evitar o planeamento fiscal abusivo.

Relativamente às questões de investigação previamente elaboradas e mencionadas neste trabalho, consideramos o seguinte:

1) Qual o impacto que a alteração da CGAA terá para as empresas / organizações e consequentemente para os auditores?

A preocupação da UE na harmonização das normas de planeamento fiscal, representa um papel bastante importante para a estratégia de internacionalização das empresas. Assim, as empresas na hora de se internacionalizarem sabem com que normativos contar e que a aplicação dos mesmos se tornará de carácter bastante mais fácil e eficaz. O planeamento da atividade económica da empresa / grupo empresarial torna-se mais transparente, assim, é possível que estas estejam cientes do que é permitido por lei e o que não é.

No entanto, sabe-se também que a tendência é que o controlo da elisão e da fraude fiscal seja cada vez maior e a alteração da CGAA veio efetivamente na sequência deste controlo mais apertado. Por isto, as empresas, sobretudo as de média e grande dimensão, devem avaliar os potenciais impactos fiscais negativos que deverão surgir das alterações das normas. Por isto, é aconselhável um acompanhamento e aconselhamento das estratégias a tomar por parte de profissionais da área fiscal e económica.

Consideramos que com o aperto ao controlo feito pela AT seja muito mais difícil a fuga aos impostos.

Posto isto, o papel dos auditores fiscais torna-se fundamental para uma maior educação fiscal nas empresas. Estes, têm o dever de informar as empresas quais os passos que estas podem tomar sem infringir a lei e entrar no campo do planeamento fiscal abusivo.

Por outro lado, os auditores tributários, continuam a ter de executar todo o procedimento estabelecido para que a aplicação da CGAA seja justificada devidamente. No entanto, terão agora a tarefa de fundamentação mais facilitada, devidos aos critérios mais detalhados referidos na CGAA atual. Consideramos que neste momento, a CGAA dá um suporte legal maior para que os inspetores tributários executem o seu trabalho de forma transparente e objetivo. A importância dos auditores tributários, é de facto, de salientar, no que toca à aplicação da CGAA.

2) Será atualmente mais fácil a aplicação da CGAA?

O conceito da norma da CGAA atualmente em vigor mais amplo, veio facilitar a aplicação desta no sentido de conseguir abranger um maior número de casos e também facilitar o trabalho da AT de fundamentar as provas.

O conceito aplicado no nº 2 desta norma de “construções ou séries de construções” e também o disposto no nº 3 dizendo que estas podem, agora, ser constituídas por mais do que uma etapa ou parte, deixa bem claro o tipo de abrangência que agora a norma dispõe.

Também a nova redação estabelece que o esquema praticado não é considerado abusivo apenas quando tem como finalidade principal a obtenção de vantagens fiscais, mas sim quando se prova que qualquer uma das suas finalidades principais é a obtenção das vantagens fiscais.

No entanto, esclarecemos que a aplicação da norma, tal e qual como ela é atualmente, pode não ser imediata pois esta só será aplicada a atos que sejam realizados após a entrada em vigor da nova lei. Por isso, tal como é normal e suposto nestas normas antiabuso, a sua aplicação poderá ter ainda um longo e lento caminho pela frente.

3) Será que o Estado vai usufruir de vantagens fiscais, em termos de receita, com esta alteração da CGAA?

Em teoria, o que se prevê é o aumento do controlo traduzido no número de ações de inspeção pela AT. Caminho que, aliás, tem vindo a ser feito ao longo dos últimos anos. A facilidade de aplicação da nova redação da CGAA, vai trazer um aumento da sua utilização traduzindo-

se num aumento de correções da matéria coletável e conseqüentemente essas correções tornam-se vantagens fiscais da perspectiva do Estado.

Consideramos também que este controlo mais apertado poderá fazer com que as empresas diminuam os negócios ou atos praticados que possam ter carácter abusivo, declarando e pagando os seus impostos de forma legítima. Efeito que, naturalmente, se caracteriza por uma justa cobrança de impostos e por isso um aumento de receita fiscal para o Estado.

No entanto, por outro ponto de vista, as empresas, ao estarem informadas e ao serem aconselhadas perante o novo normativo aplicável, podem também deixar de fazer certos negócios por considerarem que agora não são tão viáveis a nível financeiro.

Com isto tudo, acreditamos que após a aplicação mais fácil da CGAA, o controlo mais apertado, a maior frequência na sua utilização e uma educação fiscal moralmente correcta, o Estado irá beneficiar de maior receita fiscal.

7.2 Limitações do estudo

Ao longo de toda esta investigação deparamo-nos com algumas limitações. A primeira e grande que alterou um pouco o rumo inicial deste trabalho foi o facto de a alteração da CGAA ter sido tão recente que não se conseguiu encontrar um estudo de caso onde já tivesse sido utilizada a nova redacção da CGAA.

Ainda devido à prematuridade da norma, não existem muitos estudos acerca dos efeitos que a aplicabilidade da mesma possa vir a trazer no futuro, sendo que este ponto tornou esta investigação ainda mais desafiante.

A maior parte dos estudos acerca da CGAA e do planeamento fiscal já são um pouco antigos pelo que foi necessário contextualizar estes estudos com a realidade actual.

Outra questão bastante limitante desta dissertação foi a questão do sigilo, tanto empresarial como até por parte da Administração Pública e dos tribunais. As decisões de primeira instância não são publicadas online para não exporem a identificação das empresas em causa. Daí só estarem disponíveis para consulta online as decisões dos tribunais centrais administrativos ou do supremo tribunal administrativo.

Um dos maiores entraves encontrados deve-se ao facto de esta dissertação ter grande parte da sua análise em documentos jurídicos e legais ligados, portanto, à área do Direito e a formação académica previamente obtida ter sido na área de Economia, sendo que, desta

forma, houve uma maior necessidade de compreensão de novos conceitos jurídicos que até então eram desconhecidos.

No entanto, a maior limitação de todas, foi o espaço temporal em que este trabalho foi elaborado. Em 2020, a pandemia do COVID-19, alterou a vida da sociedade em geral sendo que muito dos materiais necessários para esta investigação não se encontraram disponíveis atempadamente. As bibliotecas e quase todos os espaços de consulta de obras físicas encerraram, fazendo com que tenha havido um maior esforço de pesquisa alternativa.

7.3 Pontos em aberto de possível estudo

Após este estudo consideramos alguns pontos que ficam em aberto para possíveis estudos dentro da área.

Futuramente, seria interessante estudar e analisar as novas decisões da aplicação da CGAA à luz da nova redação da mesma.

Partindo desta ideia, também seria vantajoso conhecer o balanço económico desta alteração em termos reais, na receita fiscal a longo prazo.

Outro estudo interessante para o conhecimento científico seria averiguar como é que a ATAD se transpôs nos restantes países da União Europeia, comparando com Portugal.

Consideramos também importante que se sensibilize a população, desde cedo, para o tema fiscal. É fundamental que as pessoas entendam para que pagam os seus impostos. Salientando a ideia de que os impostos são o meio para o Estado garantir que as necessidades da população sejam satisfeitas (saúde, educação, proteção social, por exemplo). Reforçando ainda que os impostos não são pagos para interesses de terceiros, mas sim para que o Estado Social em que vivemos funcione, com vista a que toda a população tenha direito a um nível de vida aceitável. Por isso, consideramos que seria importante, que quem não siga os seus estudos ou carreira na área económica, fiscal ou jurídica tenha no seu plano curricular uma unidade de ensino que englobe os temas essenciais para a compreensão do funcionamento do Estado. Contribuindo assim para uma população mais informada, com vista a reduzir o planeamento fiscal abusivo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Amorim, J. (2017). *Aplicação dos procedimentos de auditoria fiscal às áreas da contabilidade: considerações gerais*. XVI Congresso internacional de contabilidade e auditoria. Aveiro.
- Amorim, P. (2011). *Anotação à primeira decisão de um tribunal superior sobre a aplicação da cláusula geral anti abuso*. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, nº2, ano 4, p. 225-235.
- Arens, A, Elder, R. & Beasley, M. (2002). *Auditing and assurance services- an integrated approach*. New Jersey: prentice hall, 9 edição
- Campos, D. & Andrade, J. (2008). *Autonomia contratual e direito tributário A norma geral anti-elisão*. Coimbra: Almedina.
- Campos, D. (1999). *Evasão fiscal, fraude fiscal e prevenção fiscal. Problemas fundamentais de direito tributário*. Vislis Editores.
- Campos, D., Rodrigues, B & Sousa, J. (2000), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*. Vislis Editores.
- Canedo, J., Guedes, O. & Monteiro, A. (2009). *Manual de Auditoria Tributária*. Lisboa: Direção-Geral dos Impostos.
- Carvalho, J. (2005). *O regime procedimental de aplicação das normas antiabuso*. Revista Fiscalidade 23. julho-setembro. Edição do Instituto Superior de Gestão, p. 65-111.
- Ciribelli, M. (2003). *Como elaborar uma dissertação de mestrado através da pesquisa científica*. Editora 7Letras.
- Costa, C. (2010). *Auditoria Financeira Teoria & Prática*. Rei dos Livros. 9ª Edição.
- Costa, E. (2015). *A substância económica dos factos tributários: as normas anti abuso e os limites da licitude do planeamento fiscal*. Revista eletrónica de direito UPT.
- Courinha, G. (2009). *A Cláusula Geral Anti-Abuso No Direito Tributário - Contributos Para A Sua Compreensão*. Coimbra: Almedina.
- Courrier International. Nº 207. Maio 2013.
- Diehl, A. (2004). *Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas*. São Paulo: Prentice Hall.

- Guimarães, J.C. (2001), *Temas de Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria*, Vislis Editora
- ISA 200. International Standard on Auditing 200. Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).
- Leirão, P.M. (2012). *A cláusula geral antiabuso e o seu procedimento de aplicação*. Porto: Vida Económica.
- Lourenço, J.(2000). *A Auditoria fiscal*. Lisboa. Visilis Editora.
- Murray, T. R. (2003). *Blending Qualitative & Quantitative Research Methods in theses and Dissertations*. Corwin Press, INC, 1.
- Nabais, J. (2013). *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*. Coimbra: Almedina
- Oliveira, A. (2009). *A Legitimidade do Planeamento Fiscal, As Cláusulas Gerais Anti-Abuso e os Conflitos de Interesse*. Coimbra Editora.
- Oliveira, M. (2012). *A Auditoria Tributária e a Detecção de Comportamento Evasivo*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- Pinheiro, S. (2015). *A cláusula geral anti-abuso: estudo comparativo Portugal-Espanha*. Dissertação de Mestrado em Fiscalidade Empresarial, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.
- Relatório de Atividades Desenvolvidas, Combate à Fraude e Evasão Fiscais. Ministério das Finanças e Administração Pública. (Anos 2011 até 2019)
- Relatório para as Práticas de Concorrência Fiscal 1998. OCDE Paris
- Richardson, R. J. (1989). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Editora Atlas.
- Sanches, J. (2000), *Ciência e técnica fiscal*. Boletim da Direção Geral dos Impostos- Nº 398. Abril- Junho 2020.
- Sanches, J. (2003). *Normas anti-abuso, jurisprudência comunitária e direito português: as provisões no balanço fiscal internacional*. Lisboa: Associação Portuguesa de Consultores Fiscais. FISCO-LEX

Sanches, J. (2006) *Os limites do planeamento fiscal- substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra: Coimbra Editora

Sanches, J. (2009). *As duas constituições – nos dez anos de cláusula geral antiabuso. Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal*. Diogo Leite (Ed). Estudos de Direito Fiscal. Coimbra Editora.

Santos, A. (2008) *Planeamento Fiscal*. OTOC

Sidhwa, R. (2012). *International perspectives on the proposed GAAR - International tax review*. Euromoney.

Silva, A. (2008). *O direito dos contribuintes ao planeamento fiscal*. Revista TOC nº104, novembro

Silva, C. (2018). *Os paraísos fiscais e as Cláusulas anti-abuso*. Dissertação de Mestrado Profissionalizante Ciências Jurídico-Financeiras, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

State aid: Commission concludes that the Madeira Free Zone (“Zona Franca da Madeira”) scheme not implemented in line with approved conditions. 2020.Comissão Europeia. Bruxelas Disponível em: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_20_2314

Teixeira, M. (2006). *Contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz*. Dissertação de Mestrado de Contabilidade e Auditoria, Universidade Aberta.

Teixeira, M. (2009). *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal – algumas notas*. *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal*. Diogo Leite (Ed). Estudos de Direito Fiscal. Coimbra Editora.

Wullenweber, W. (2013) *Os reis da fuga ao fisco*. Revista Stern Hamburgo. Courier Internacional.

Legislação

Constituição da República Portuguesa

Decreto Regulamentar nº 53/82, de 23 de agosto - Diário da República n.º 194/1982, I Série.
Lisboa: Ministério das Finanças - Secretaria de Estado do Orçamento

Decreto-Lei n.º 29/2008 de 25 de fevereiro - Diário da República n.º 39/2008, I Série. Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Pública

Decreto-Lei n.º 37/95 de 14 de fevereiro - Diário da República n.º 38/1995- I Série A. Lisboa: Ministério das Finanças

Decreto-Lei n.º 413/98 de 31 de dezembro - Diário da República n.º 301/1998 - I Série A. Lisboa: Ministério das Finanças

Decreto-Lei n.º 442-B/88 de 30 de novembro - Diário da República n.º 277/1988, 2º Suplemento, Série I. Lisboa: Ministério das Finanças

Decreto-Lei n.º 500/80 de 20 de outubro- Diário da República n.º 243/1980, Série I. Lisboa: Ministério das Finanças

Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de dezembro - Diário da República n.º 290/98 - I Série A. Lisboa: Ministério das Finanças

Decreto-Lei n.º 433/99 de 26 de outubro - Diário da República n.º 250/1999 - I Série A. Lisboa: Ministério das Finanças

Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho de 12 de julho de 2016 – Jornal Oficial da União Europeia 193 : Bruxelas

Lei n.º 30-G/2000 de 29 de dezembro - Diário da República n.º 299/2000, 3º Suplemento, I Série A. Lisboa: Assembleia da República

Lei n.º 32/2019 de 3 de maio - Diário da República n.º 85/2019, I Série. Lisboa: Assembleia da República

Lei n.º 50/2005 de 30 de agosto - Diário da República n.º 166/2005, I Série A. Lisboa: Assembleia da República

Lei n.º 64-A/2008 de 31 de dezembro - Diário da República n.º 252/2008, 1º Suplemento, I Série. Lisboa: Assembleia da República

Lei n.º 82-B/2014 de 31 de dezembro - Diário da República n.º 252/2014, 1º Suplemento, I Série. Lisboa: Assembleia da República

Lei n.º 87-B/98 de 31 de dezembro - Diário da República n.º 301/1998, 5º Suplemento, I- A Série. Lisboa: Assembleia da República

Portaria n.º 345-A/2016 de 30 de dezembro - Diário da República n.º 250/2016, 3.º Suplemento, I Série. Lisboa: Finanças

Jurisprudência

Acórdão de 12 de setembro de 2006, Presidente: V. Skouris, Processo n.º C-196/04 - Tribunal Europeu de Justiça

Acórdão de 15 de fevereiro de 2011, Relator: José Correia, Processo n.º 04255/10 - Tribunal Central Administrativo do Sul

1. Acórdão n.º 4255/10, de 15 de fevereiro de 2011, do Tribunal Central Administrativo do Sul (TCAS), consultado no site <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf>.

Acórdãos TCAS**Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul****Processo:** 04255/10**Secção:****Data do Acórdão:** 02/15/2011**Relator:** JOSÉ CORREIA**Descritores:** **NORMAS ANTI-ABUSO. RAZÃO DE SER E ÂMBITO DE APLICAÇÃO.****IRC. ACÇÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL.****CADUCIDADE. PRINCÍPIO DA BOA FÉ.****ELEMENTOS DAS NORMAS ANTI- ABUSO.****CONSTITUCIONALIDADE DAS NORMAS ANTI -ABUSO ÍNSITAS NO ARTº 38º Nº 2 DA LGT.****Sumário:**

I) – As normas anti-abuso encontram a sua “raison d’être” no comportamento evasivo e fraudatário dos sujeitos passivos em matéria fiscal tem e na necessidade de estabelecer meios de reacção adequados por forma a garantir o cumprimento do princípio da igualdade na repartição da carga tributária e na prossecução da satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas (cfr.artº.103, nº.1, da C.R. Portuguesa).

II) – Isso porque é inerente à racionalidade económica a minimização dos impostos a suportar, podendo utilizar-se várias vias para atingir tal desiderato, embora a fronteira de distinção entre elas nem sempre seja fácil de vislumbrar e nesse sentido são seguidas normalmente as vias da gestão ou planeamento fiscal da evasão ou elisão fiscal e da fraude fiscal.

III) – Assim, através da primeira das apontadas vias, procura-se a minimização dos impostos a pagar de um modo totalmente legítimo e lícito, querido até pelo legislador, ou deixado à liberdade de opção do contribuinte, como sejam os benefícios fiscais e as alternativas fiscais (v.g.a decisão de tributação separada, ou conjunta, em sede de uniões de facto no I.R.S.; a opção pelo regime simplificado ou pela contabilidade organizada para a determinação do lucro tributável em sede de I.R.C.; a opção, ou não, pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades em I.R.C.) pelo que, dentro dos limites da lei e do direito, o sujeito passivo pode escolher as formas menos onerosas de tributação tendo como limite da sua pretensão minimizadora a fraude à lei.

IV) -A evasão ou elisão fiscal, dá-se pela prática de actos ou negócios lícitos mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade económica que lhe está subjacente, assim devendo qualificar-se como anómalos, anormais ou abusivos, sendo também caracterizados como comportamentos "extra legem", em contraposição com a via da fraude fiscal, caracterizada como "contra legem" e dos comportamentos tributários evasivos resulta um sério entrave à concorrência empresarial, uma notória erosão das receitas fiscais, a distorção do princípio da equidade e um claro menosprezo do cumprimento das regras de cidadania, situações que se fundam em causas de carácter político, económico, psicológico e técnico. E as formas utilizadas giram em torno de actos e contratos atípicos ou anormais visando tornear a lei (vg. utilização do regime especial de tributação dos grupos de sociedades - artº.63 e seg. do C.I.R.C. - através da produção de menos-valias ou da utilização de benefícios fiscais através da transmissão de prejuízos) ou interpretando-a com fins diversos daqueles que o legislador tinha em mente, designadamente aproveitando-se da existência de jurisdições fiscais diferentes para escolher, apenas por motivações de diminuição do imposto a pagar, a localização mais favorável para a residência de pessoas singulares ou colectivas ou para nelas instalar "estruturas" que não desempenham outra função que não seja permitirem essa diminuição.

V) -A fraude fiscal consiste na realização de actos ou negócios ilícitos frontalmente contrários à lei fiscal, por isso mesmo também designados como "contra legem", sendo deles exemplo a não entrega ao Estado dos tributos cobrados a terceiros, a obtenção de reembolsos de tributos indevidos, a alteração ou ocultação de factos ou valores que devam constar de livros de contabilidade ou de declarações fiscais, ou a existência de negócios simulados, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza.

VI) –É em vista de tais situações que os Estados se preocupam com a tomada de medidas visando combater os comportamentos evasivos e fraudatórios dos sujeitos passivos através das designadas cláusulas específicas anti-abuso (de que são exemplo as normas contidas nos artºs.58, relativa a preços de transferência, e 61, atinente à subcapitalização, ambas do C.I.R.C.), e cláusulas gerais anti-abuso (de que é exemplo a norma contida no artº.38, nº.2, da L.G.Tributária).

VII) - o artº.63, nº.3, do C. P. P. Tributário, na redacção da Lei 15/2001, de 5/6, sobre o prazo de caducidade estabelece que "O procedimento referido no número anterior pode ser aberto no prazo de três anos após a realização do acto ou da celebração do negócio jurídico objecto da aplicação das disposições antiabuso".

VIII) -Tendo presente que as leis fiscais se interpretam como quaisquer outras, havendo que determinar o seu verdadeiro sentido de acordo com as técnicas e elementos interpretativos geralmente aceites pela doutrina (cfr.artº.11, da L.G. Tributária; artº.9, do C.Civil), pelo que, para determinar qual o termo inicial do consagrado prazo de três anos, ao contrário do que entende a A., de que os negócios jurídicos que devem abarcar a previsão da norma no caso concreto são os contratos de mútuo realizados nos anos de 1995 a 1997, situação que, manifestamente, impediria a aplicação da norma geral anti-abuso ao caso "sub judice" devido a caducidade do direito de instaurar o procedimento anti-abuso (cfr.nº.4, als.

d), f) e g), da matéria de facto provada), mas, uma vez que nos encontramos perante um conjunto complexo de actos sujeito a uma arquitectura global, nos quais vamos encontrar eventos preparatórios, como aqueles a que quer dar realce a A., tal como outros com características complementares, somente na sua visão completa se detectando o desenho elisivo.

IX) – Estamos aqui perante as denominadas "step by step transactions" nas quais se encontra uma "facti species" complexa, envolvendo 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. Face a esta espécie de operações, deve o aplicador da lei operar um tratamento integrado visualizando-as como uma única transacção, propendendo para um único e final resultado. Trata-se da "step transaction doctrine", a qual se deve aplicar ao caso dos autos, daí decorrendo que a disposição anti-abuso pode e deve aplicar-se ao momento decisivo e final que é representado, "in casu", pela recepção de acréscimos patrimoniais como dividendos dedutíveis, em vez de juros, que seria o que aconteceria na ausência da operação compósita evasiva.

X) – Visto que a recepção dos acréscimos patrimoniais enquanto dividendos dedutíveis (ao abrigo do artº.46, do C.I.R.C.), em vez de juros susceptíveis de tributação em sede de lucro tributável da A. (nos termos do artº.20, nº.1, al. c), do C.I.R.C.), se verificou nos anos de 2000, 2001 e 2002 e o procedimento de inspecção externa em consequência do qual foi estruturado o despacho objecto do presente recurso contencioso foi iniciado em 26/11/2003, para os exercícios de 2000 e 2001, e em 5/3/2004, para o exercício de 2002, deve concluir-se que os procedimentos inspectivos foram iniciados em tempo, assim não ocorrendo a caducidade dos mesmos.

XI) -O princípio da boa fé, um dos princípios do direito civil (cfr.artºs.227, 334 e 762, do C.Civil), encontra consagração legal no âmbito do direito público no artº.6º-A, do C. P. Administrativo, definindo-se doutrinariamente como um padrão objectivo de comportamento e, concomitantemente, um critério normativo da sua valoração e significando, enquanto princípio geral de direito, que qualquer pessoa deve ter um comportamento correcto, leal e sem reservas, quando entra em relação com outras pessoas, mais se devendo tal análise reconduzir a normas jurídicas, e não apenas a estados espirituais ou psicológicos, sendo que este princípio deve igualmente reger as relações entre a Administração e os administrados, pelo que o órgão ou agente que actue no exercício de um poder público está impedido de agir de má fé, utilizando artificios ou qualquer outro meio, por acção ou omissão, tendo em vista enganar o administrado. Porém, o administrado só poderá invocar o princípio da boa fé quando tenha um motivo sério para acreditar na validade do acto a que tenha ajustado a sua conduta e desde que tenha sido levado a tomar medidas em prejuízo dos seus interesses.

XII) – Ora, limitando-se a A. a invocar a existência de um alegado comportamento de má fé da A. Fiscal, sem ter demonstrado, objectiva ou subjectivamente, tal factualidade acrescendo que, no tocante à alegada violação do dever de imparcialidade pela Fazenda Pública, também foi demonstrada pela A. qualquer desproporcionalidade na conduta da A. Fiscal para que tal violação se tenha por verificada ou possa ser sancionada.

XIII) –O artº.38, nº.2, da L. G. Tributária, na redacção resultante da lei 30-G/2000, de 29/12 (cfr.artº.12, do C.Civil),ao estatuir que "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", em tal previsão consagra quatro pressupostos da sua aplicação, os quais são: 1-O elemento meio - o qual tem a ver com a forma utilizada, portanto, com a prática de certos actos ou negócios dirigidos, essencial ou principalmente, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos; 2-O elemento resultado - o qual visa a vantagem fiscal como fim da actividade do contribuinte, portanto, a redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos; 3-O elemento intelectual - o qual tem a ver com a motivação fiscal do contribuinte, portanto, com o facto dos actos ou negócios pelo mesmo praticados serem essencial ou principalmente dirigidos ao resultado que é a vantagem fiscal; 4-Elemento normativo - o qual tem a ver com a reprovação normativo -sistemática da vantagem obtida, portanto, o contribuinte actua com manifesto abuso das formas jurídicas (cfr.artº.63, nº,2, do C.P.P. Tributário).

XIV) - O elemento sancionatório insito na referida estatuição é a ineficácia, no âmbito tributário, dos actos ou negócios jurídicos em causa, os quais passam a ser inoponíveis à A. Fiscal, dependendo a sua aplicação da verificação cumulativa dos pressupostos consagrados na sua previsão, os quais se verificaram no caso vertente, porquanto:

a) os negócios jurídicos em causa nos presentes autos prendem-se com os empréstimos realizados pela A. a outras empresas pertencentes ao mesmo grupo empresarial, através de uma sua participada, de forma pré -planeada, como o demonstra o facto de, em regra, a canalização dos fluxos financeiros da A. para aquela empresa serem seguidamente remetidos às empresas terceiras beneficiárias de tais empréstimos, igualmente se devendo levar em consideração que os gerentes de tal participada eram quadros integrados no grupo empresarial em causa, o que lhes permitia tomar as deliberações adequadas e oportunas relativamente aos empréstimos a conceder, tudo visando a minimização dos

impostos a suportar.

b) O segundo pressuposto também se verifica já que foi utilizada a situação tributária da empresa participada, a qual beneficia de isenção de I.R.C. (no âmbito do desenvolvimento das suas actividades na Zona Franca da Madeira - cfr. Decreto Regulamentar n.º.53/82, de 23/8), para efectuar os empréstimos de capitais a entidades terceiras e beneficiando da correspondente recepção dos acréscimos patrimoniais enquanto dividendos dedutíveis ao abrigo do art.º.46, do C.I.R.C., em vez de juros susceptíveis de tributação em sede de lucro tributável da A. nos termos do art.º.20, n.º.1, al.c), do C.I.R.C..

c) Também no caso concreto ocorre o terceiro pressuposto, pois a motivação fiscal do contribuinte assentou no facto dos actos ou negócios pelo mesmo praticados serem essencial ou principalmente dirigidos ao resultado que é a vantagem fiscal e está demonstrado que, de modo deliberado a A. utilizou a sua participada para conceder os empréstimos a outras empresas por forma a socorrer-se do seu estatuto de isenção em sede de I.R.C. para eliminar a tributação fiscal, convertendo os juros pagos em resultado de tais empréstimos em dividendos, dedutíveis ao abrigo do art.º.46, do C.I.R.C.

d) -Por fim, quanto ao quarto pressuposto, que se liga à reprovação normativo -sistemática da vantagem obtida (cfr.art.º.63, n.º.2, do C.P.P. Tributário), o comportamento da A. revela-se anti -jurídico, atento o espírito da norma isentadora do imposto (cfr. Decreto Regulamentar n.º.53/82, de 23/8), desde logo, porque a única actividade económica que a dita participada desenvolve na Zona Franca da Madeira consiste na aplicação das prestações suplementares que a mesma recebe da A. e transfere de seguida para entidades terceiras, não possuindo quaisquer meios físicos para a prossecução do seu objecto social.

XV) Esta concepção anti -juridicista é a também acolhida ao nível das instâncias jurisdicionais comunitárias manifestada na prolação de diversos acórdãos do T.J.C.E., em que pontifica o acórdão "Cadbury Schwepps", respeitante ao processo C-196/04, de 12/9/2006, no qual se decidiu que quando a minimização da tributação "diga apenas respeito aos expedientes puramente artificiais destinados a contornar o imposto nacional normalmente devido não deverá aceitar-se a posição do sujeito passivo, a não ser que seja demonstrado que a referida sociedade controlada está realmente implantada no Estado-Membro de acolhimento e aí exerce actividades económicas efectivas", o que não sucede no caso em apreciação, como o revela a materialidade apurada.

XVI) A interpretação da norma constante do art.º.38, n.º.2, da L.G.Tributária, deve ser operada em conformidade com a Constituição, sob pena de declaração da inconstitucionalidade da mesma, nomeadamente devido à violação do disposto no art.º.103, da Constituição da República, o que passando muito embora pelo respeito pela liberdade de opção quanto às formas de gestão empresariais visando obter todas as vantagens fiscais possíveis, assim devendo ser restringidas as limitações públicas a tal liberdade de opção empresarial, não deve ser entendida como um direito absoluto, mas apenas aceitável no plano de razoabilidade com base num relacionamento social que se pretende justo e equilibrado face à óbvia constatação da existência de direitos conflituantes (cfr.art.º.18, n.º.2, da Constituição da República).

XVII) Um dos limites à liberdade de gestão empresarial, é o da subsistência e manutenção do sistema fiscal visando a satisfação das necessidades financeiras do Estado e demais entidades públicas no quadro de uma repartição justa do rendimento e da riqueza criados (cfr.art.º.103, n.º.1, da Constituição da República), estabelecendo a lei, para tanto, mecanismos de planeamento fiscal, ao mesmo tempo que visa prevenir a ocorrência de situações de evasão e fraude fiscais por razões de justiça social nessa medida se justificando a adopção de decisões de limitação legítima de direitos, liberdades e garantias em confronto.

XVIII) Sendo certo que a liberdade de gestão fiscal tem a sua expressão nas liberdades de iniciativa económica e de empresa, contempladas nos art.ºs.61, 80, al.c), e 86, da Constituição da República, também o é que a legitimação da liberdade das empresas, guiando-se pelo planeamento fiscal, passa, nomeadamente, pela escolha da forma e organização da empresa (v.g. empresa individual/empresa societária, estabelecimento estável/sociedade afiliada), do financiamento (v.g. autofinanciamento, heterofinanciamento, recurso a suprimentos), do local da sede da empresa, afiliadas e estabelecimentos estáveis, da política de gestão de défices e da política de reintegrações e amortizações.

XIX) Todavia, a liberdade de gestão fiscal das empresas, vista pelo lado do Estado, concretiza-se no princípio da neutralidade fiscal, o qual tem clara expressão no art.º.81, al. f), da Constituição (após a revisão efectuada pela Lei Constitucional 1/2005, de 12/8), norma em que se estabelece como incumbência prioritária do Estado, assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolista e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral.

XX) Assim, não estando, nem podendo estar em causa a liberdade de escolha do contribuinte na conformação dos seus negócios, ou, dito de outro modo, não estando 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, pelo que a interpretação da norma constante do art.º.38, n.º.2, da L. G. Tributária, produzida pela A. Fiscal e sufragada por este Tribunal nos sobreditos termos é conforme com a Constituição.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul

I – Relatório

A...SGPS, SA, com os sinais dos autos, recorre para este Tribunal da sentença do TT 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a presente acção por si deduzida nos termos do artigo 63º nº 10 do CPPT, tendo por objecto o despacho do Sr. Director-Geral dos Impostos, datado de 16/08/2004, autorizando a aplicação das disposições anti-abuso para efeitos da determinação da matéria colectável em sede de IRC e nos exercícios de 2000, 20001 e 2002, apresentando as seguintes conclusões:

"A) Constitui objecto do presente recurso a sentença proferida em 30 de Outubro de 2009 pelo Tribunal Tributário de Lisboa no âmbito da identificada acção administrativa especial apresentada pela Autora ora Recorrente. Tal acção teve por objecto o despacho do Director-Geral dos Impostos, datado de 16/08/2004, e que autorizou a aplicação das disposições anti-abuso para efeitos da determinação da matéria colectável, em sede de IRC, com referência aos exercícios de 2000, 2001 e 2002.

B) A decisão recorrida identifica como principais problemas a resolver nos presentes autos os seguintes:

i) Caducidade do direito de instaurar o procedimento anti -abuso, nos termos do nº3 do artigo 63º do CPPT;

ii) Na fundamentação da decisão de aplicação da cláusula geral anti -abuso a Administração Tributária violou o dever de boa fé, facto que determina a ilegalidade do relatório elaborado e consequentemente do despacho objecto da acção administrativa especial apresentada pela Recorrente;

iii) Não verificação dos pressupostos de aplicação da cláusula geral anti -abuso previstos no n.º 2 do artigo 38.º da LGT, o que determina a ilegalidade do despacho que a admite;

iv) Que a interpretação daquela norma deve ser efectuada em conformidade com a Constituição, sob pena de interpretação inconstitucional da mesma, nomeadamente devido a violação do disposto no artigo 103.º da CRP.

C) Contudo, a título de questão prévia convirá considerar que a sentença recorrida apenas considera provados 8 factos que, como facilmente se infere, não permitem responder, lógica, cabal e juridicamente, a qualquer uma das questões formuladas na sentença recorrida. E o que por si só é fundamento de nulidade da sentença recorrida.

D) Assim, por razões de mera facilidade expositiva, toma-se como legal o entendimento vertido na sentença recorrida, em especial no que respeita ao facto 4 dos factos tidos como provados em que apenas se transcreve o que havia sido expresso no relatório elaborado pela Administração Tributária. Pelo que se ficcionou no presente recurso que toda a factualidade referida no identificado facto 4 da matéria provada pode, precisamente, e ao contrário do demonstrado no presente recurso, ser tida como "factos provados".

E) É incorrecta a aplicação do direito subjacente ao caso concreto no que respeita ao problema da caducidade do específico

procedimento anti-abuso. Sendo pacífico que, *in casu*, o prazo de caducidade é o previsto no n.º 3 do artigo 63.º do CPPT, ou seja, 3 anos, a controvérsia reside em saber a partir de que momento se deve iniciar a sua contagem. Isto é, tudo está em saber se aquele prazo de 3 anos se inicia a partir da celebração dos contratos de mútuo, isto é, 1995 a 1997, como defende a Recorrente, ou antes, como defendido na sentença recorrida e pela Administração Tributária, a partir da recepção de acréscimos patrimoniais como dividendos dedutíveis, o que se verificou nos anos de 2000, 2001 e 2002.

F) Segundo a Recorrente, a Administração Fiscal já não tinha a faculdade de aplicar a cláusula geral anti-abuso, por já ter decorrido o prazo fixado pela lei para o fazer. Sendo que, atenta a legislação tributária portuguesa, em especial o n.º 3 do artigo 63.º do CPPT, não existe qualquer margem para sufragar o entendimento vertido na sentença recorrida.

G) De tal forma que a letra da lei não permite acolher, no direito pátrio, a "*step transaction doctrine*". No panorama nacional, não há como escapar às estritas fronteiras do estatuído pelo disposto pelo legislador no referido artigo 63.º. Querer ir para além desses limites restritos equivale a contrariar, frontal e ilegalmente, o princípio da legalidade tributária.

H) Assim, o n.º 3 do artigo 63.º do CPPT determina que o procedimento referente à aplicação das normas anti-abuso pode ser aberto no prazo de três anos após a realização do acto ou de celebração do negócio jurídico objecto da aplicação das disposições anti-abuso.

I) No caso concreto, dúvidas não existem que os actos ou negócios jurídicos em causa foram praticados/celebrados em 1995 a 1997. Ora, o texto da lei é claro, mandando contar o prazo a partir dos actos ou negócios. E claro é o entendimento que todas as ordens jurídicas fazem do prazo de caducidade específico de norma geral anti-abuso ou estabelecido em geral e aplicável a esta. Assim, o direito da Administração Fiscal instaurar procedimento anti-abuso contra a Recorrente, caducou em 2000, 2001 e 2002, respectivamente, pelo que todo o procedimento que originou as correcções impugnadas é ilegal, por intempestividade.

J) Atente-se ainda que, como refere a doutrina, "*O sujeito passivo não pode estar indefinidamente na incerteza sobre o juízo da Administração Fiscal acerca dos seus actos eventualmente ilícitos. Aqui, no âmbito da "ineficácia", a necessidade da sua tutela ainda é superior à que se verifica quanto aos actos previsivelmente ilícitos.*

Assim, o legislador fixou um prazo de caducidade de três anos a contar do acto ou negócio jurídico. A partir deste prazo tal acto ou negócio não pode ver a sua eficácia posta em causa, mesmo que produza efeitos durante muitos anos.

O texto da lei é claro **mandando contar o prazo a partir dos actos ou negócios**" (vd. Diogo Leite de Campos e João Costa Andrade, *Autonomia Contratual e Direito Tributário*, "A norma geral anti-elisão", Coimbra, Almedina, 2008, p. 76).

K) Devendo notar-se também que a "*step transaction doctrine*" é aceite maioritariamente em sistemas como os anglo-saxónicos cujo sistema jurídico e cuja compreensão do Direito é substancialmente diferente do direito nacional e que, como bem

se sabe, baseia-se no instituto do precedente - entendimento reforçado atenta a alteração efectuada pela Lei 64-A/2008de31/12.

L) E, não se aceitando este argumento da Recorrente, sempre se terá de considerar que a referida teoria nada tem que ver com a interpretação sufragada na decisão recorrida: uma coisa é considerar que os actos ou negócios jurídicos sob sindicância desenvolvem-se no tempo, ou seja, os actos constitutivos desses mesmos negócios jurídicos prolongam-se e estendem-se em vários momentos temporais sucessivos, outra radicalmente diferente é ter em consideração que tais actos ou negócios jurídicos conhecem um espaço temporal concreto e imediato - não prolongado - e balizado, mas as suas consequências ou efeitos jurídicos apenas se produzem posteriormente.

M) Pelo que, uma coisa seria poder afirmar que a operação em causa pressupôs vários actos sucessivos no tempo para sua implementação ou construção, o que não sucedeu e não pode ser afirmado, outra diferente, e é esta a perspectiva correcta, é considerar que tais actos/negócios verificaram-se em um momento concreto e imediato - não prolongado ou sucessivo -, referente aos anos 1995, 1996 e 1997, e os seus efeitos vieram apenas a ocorrer posteriormente. Nestes termos, e atento o caso concreto, é manifestamente errado considerar, ao abrigo da "*step transaction doctrine*", que a operação em análise se "estendeu" até aos anos de 2000, 2001 e 2002.

N) Os contratos de mútuo em causa conheceram as suas balizas temporais de forma cristalina e estabilizada: eles respeitam a 1995, 1996 e 1997. Tudo o resto respeita às consequências jurídicas desses mesmos contratos.

O) Concluindo-se necessariamente que, em 26/11/2003 e 05/03/2004, datas do início dos procedimentos em causa, os mesmos haviam já caducado. Entendimento contrário viola o n.º 3 do artigo 63.º do CPPT e, concomitantemente, e por isso, o princípio da legalidade tributária, previsto em especial, e para o que releva no caso concreto, na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CPPT e no artigo 8.º da LGT.

P) Além disso, como tentativa de legitimar e fundar a sua adesão à "*step transaction doctrine*", o Tribunal a *quo* cita vários autores: Diogo Leite de Campos e outros, *LGT Comentada e Anotada*, páginas 179 e ss.; e Saldanha Sanches, *Os limites do Planeamento Fiscal*, páginas 172 e ss (fls. 276). Contudo, a verdade é que nada se encontra nos textos dos citados Autores que possa ser tido em benefício de uma alegada aceitação daquela doutrina.

Q) Num outro prisma, entendeu a Recorrente que existiu violação do dever de boa-fé por parte da Administração Tributária na fundamentação da decisão de aplicação da cláusula geral anti-abuso, o que determinaria a ilegalidade do Relatório elaborado, logo do Despacho do Director-Geral dos Impostos que se analisa e do entendimento sufragado na decisão recorrida.

R) A sentença recorrida entende que a Autora ora Recorrente nada havia demonstrado quanto a tal violação. Este entendimento não corresponde, pura e simplesmente, à verdade. Esquece, pois, que a Autora ora Recorrente, no presente processo alegou e comprovou cabalmente tal comportamento contrário à boa-fé que

deve pautar as relações entre a Administração Tributária e seus administrados, ou seja, os contribuintes, devendo para tanto lembrar-se o teor das alegações proferida no presente processo. De tal forma que, essa prova decorre da mera leitura das peças processuais supra referidas, havendo, naturalmente, que retirar consequências desta violação.

S) Finalmente, analisando o nº2 do artigo 38º da LGT, a sentença recorrida aponta 4 pressupostos para a sua aplicação: o elemento *meio*, o elemento *resultado*, o elemento *intelectual* e o elemento *normativo*. Para concluir que, "*entende o Tribunal que se encontram reunidos os pressupostos de aplicação da norma constante do art. 38º, nº2 da LGT, ao caso concreto, encontrando-se devidamente fundamentado o despacho objecto dos presentes autos*" (fls. 279).

T) Ora, é de todos bem conhecida a complexidade e a densidade jurídico -dogmáticas que gravitam em torno da cláusula geral anti -abuso prevista no nº2 do artigo 38º da LGT e que, em abono da verdade não se coadunam com a análise simplista que a sentença recorrida imprimiu ao problema.

U) Note-se que o Tribunal a *quo* dá como provados contextualmente todos os factos constantes do relatório da inspecção tributária. Factos que tinham sido impugnados pela Recorrente na sua Impugnação e nas suas Alegações, ao contrário do que a Doutra sentença afirma, bastando para assim concluir, uma vez mais, analisar as peças processuais ao longo das quais se desenvolveu o presente processo.

V) Pelo que a sentença recorrida violou o princípio do contraditório, previsto no artigo 47º do CPPT, o que se alega para todos os devidos efeitos legais.

W) Iniciando uma primeira aproximação ao problema relativo à verificação dos pressupostos de aplicação da cláusula geral anti -abuso, começa a Recorrente por identificar uma importante consideração. A de que a referência aos factos ou actos também é acentuada pela circunstância de a Administração Tributária - e no caso a sentença "*a quo*" - dever indicar os actos ou factos normais, não elisivos, os que teriam sido praticados no lugar dos elisivos. Ou seja: tendo sido praticados negócios indirectos (vd. Diogo Leite de Campos e João Costa Andrade, *Autonomia Contratual e Direito Tributário*, " *A norma geral anti-elisão*", Coimbra, Almedina, 2008, p. 80 e segs.), deviam ter sido indicados os negócios não artificiosos, não fraudulentos, não abusivos, e criticar aqueles através destes.

X) O que não fez a Administração Tributária nem a sentença recorrida, sendo que toda a doutrina europeia vai no sentido indicado. Só se aponta um resultado fiscal, considerado lesivo dos interesses financeiros do Estado, o que em si **é insuficiente**.

Y) Mais deveriam ter sido consideradas as amplamente referidas e inegáveis vantagens económicas da operação em análise. Assim, de todo o exposto no presente recurso resulta a existência de uma racionalidade económico-financeira em si mesma justificativa da montagem da operação de investimento na Polónia, levada a efeito pela Recorrente. Que todavia, havia já sido alegada e comprovada e que a decisão recorrida pura e simplesmente afasta sem qualquer tipo de justificação, limitando-se a aderir acriticamente ao exposto no relatório elaborado pela

Administração Tributária.

Z) Assim sendo, o "*meio*" encontra justificação, pelo que, naturalmente, e analisando o elemento "*intellectual*", sempre se dirá que a forma *pré -planeada* e deliberada da operação não pode ser negada, embora, claro está, não assumindo tais expressões o sentido pretendido na sentença recorrida que mais não é que mera transposição do entendimento da Administração Tributária que poderá adjectivar-se de várias formas, embora não de insuspeito. Por outro lado, o resultado pretendido apenas poderá qualificar-se de resultado "*secundum legem*": não há aqui qualquer oposição à lei, qualquer ilícito, mas sim uma mera aplicação da lei que pareceu mais favorável ao contribuinte.

AÃ) O legislador fiscal, naturalmente, introduziu na liberdade negocial uma restrição externa, constante do nº2 do artigo 38º, 2 da LGT, nos termos da qual existe a seguinte estatuição: os actos ou negócios jurídicos aí pressupostos são ineficazes no âmbito tributário, efectuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais visadas. Contudo, para fazer uso desta estatuição, quer a Administração Fiscal quer os Tribunais têm a seu cargo o ónus de provar que a actuação do contribuinte preenche os referidos pressupostos.

BB) O que manifestamente não sucedeu no caso objecto do presente recurso.

CC) Além disso, e quanto ao (não) alegado recurso por parte da Recorrente de meios artificiosos ou fraudulentos, há ainda que considerar dois vectores: Por um lado, a decisão recorrida nada refere quanto a esta matéria pelo que, de novo, falta a verificação de um elemento essencial de que depende a aplicação da cláusula geral anti -abuso. Por outro lado, como se viu já, no caso concreto existe um interesse económico -comercial que sustenta a forma como a operação em análise foi efectuada.

DD) A sentença recorrida viola, pois, o disposto no artigo 38º da LGT.

Termos em que o presente recurso deverá ser julgado procedente por provado e, em consequência, revogada a decisão recorrida com todas as devidas consequências legais."

Houve contra – alegações assim concluídas:

"I. O R. prova, inequivocamente, a verificação de todos os pressupostos legais para autorizar a tributação pelo recurso à aplicação das normas anti -abuso.

II. É minuciosa e pormenorizadamente descrito e provado todo o "itinerário" artificioso e fraudulento que a R. adoptou na sua fuga ao Fisco, bem como os elementos normativos integradores da conclusão da ocorrência de abuso fiscal, nos termos dos art. 38º, nº 2 da LGT e art. 63º, nº 2 do CPPT.

III. Não assiste razão ao recorrente ao alegar a caducidade de acção por parte da Administração Tributária em aplicar as disposições anti -abuso consagradas nos artigos referenciados, por não se contar o mesmo a partir dos contratos de mútuo, momento em que ainda nada se podia aferir quanto ao comportamento elisivo por parte da A.. O referido prazo só pode iniciar a sua contagem aquando da dedução dos dividendos, sendo esta a contagem objectivamente possível. Os fins de elisão fiscal

só são determináveis qualitativamente e quantitativamente através do acto de dedução dos dividendos nas declarações de rendimentos de IRC dos exercícios em causa, em vez da sua tributação a título de juros por remuneração do capital aplicado pela A. Por todo o exposto prova o R. não ocorrer o prazo de caducidade no accionamento da tributação pelo recurso às normas anti-abuso.

IV. É inteiramente descabida a pretensa falta de fundamentação invocada pela Recorrente, pois que, da análise da decisão recorrida, bem como da informação da Direcção de Serviços de Inspeção Tributária, resulta claramente demonstrado o *iter* cognitivo que conduziu à prolação da decisão, bem como os pressupostos da mesma.

V. Assim, e como reconhecido pelo tribunal a *quo*, a decisão recorrida remete para a informação previamente elaborada, e contém em si a demonstração expressa, clara, congruente e suficiente dos pressupostos que legitimam a decisão recorrida.

VI. Pretender, como pretende a A. tentar iludir esta fuga ao Fisco como se se tratasse de um ataque do R. à boa gestão e liberdade negocial apenas pode ser interpretado como um expediente destinado a evitar a realização da justiça e a descoberta da verdade material.

Pelo supra exposto, entende o Recorrido - Director de Geral dos Impostos que a sua decisão aqui recorrida deverá ser mantida na ordem jurídica, de acordo aliás com a sentença proferida em primeira instância, que fazendo uma correcta aplicação do direito, manteve a decisão da entidade aqui recorrida."

A EPGA pronunciou-se no sentido de que o recurso não merece provimento por concordar com o exposto na sentença.

Os autos vêm à conferência depois de recolhidos os vistos legais.

*

2. FUNDAMENTAÇÃO:

2.1. – Dos Factos:

Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1ª instância os seguintes factos com base nos elementos junto aos autos, os seguintes factos, com vista à apreciação da legalidade dos actos impugnados:

1-Nos anos de 2000, 2001, e 2002, a sociedade autora, "Recheio, SGPS, SÁ", com o n.i.p.c. 500 400 911, era sujeito passivo de I.R.C. no regime geral e estando colectada pelo 6º. Serviço de Finanças de Lisboa, fazendo parte integrante do grupo empresarial liderado pela empresa "Jerónimo Martins, SGPS, S.A." e consistindo a actividade daquela na gestão de participações sociais no sector da distribuição alimentar em Portugal e na Polónia (cfr. cópia do relatório da inspecção tributária junta a fls.1 a 39 do processo administrativo apenso);

2-Em 21/7/2004, como resultado de acção de inspecção externa incidente sobre a actividade da sociedade autora, tendo por objecto os anos de 2000, 2001 e 2002, a A. Fiscal estruturou relatório cuja cópia se encontra junta a fls.1 a 39 do processo administrativo apenso, a qual se dá aqui por integralmente reproduzida (cfr. factualidade admitida pela autora na p.i.);

3-A acção de inspecção mencionada no nº.2 visou o cumprimento

das ordens de Serviço n.ºs.03/1/348, 03/1/350, e 04/1/27, tendo os respectivos procedimentos de inspecção sido iniciados em 26/11/2003, para os exercícios de 2000 e 2001, e em 5/3/2004, para o exercício de 2002 (cfr. cópia do relatório da inspecção tributária junta a fls.1 a 39 do processo administrativo apenso); 4-No relatório identificado no n.º.2 refere-se, nomeadamente e no que aos presentes autos interessa:

a) que o capital social da A. era detido, à data de 31/12/2002, na percentagem de 84% pela sociedade "Servicompra - Consultores de Aprovisionamento, L.da." e na percentagem de 15,9% pela sociedade "Jerónimo Martins, SGPS, S.A.", sendo que a referida sociedade "Servicompra" era detida na percentagem de 96% pela sociedade "Jerónimo Martins, SGPS, S.A." (cfr.organigrama que constitui o anexo I ao relatório e que se encontra a fls.40 processo administrativo apenso);

b) que a A. detém a percentagem de 89% do capital social da sociedade "PSQ -Sociedade de Investimentos Mobiliários e Imobiliários, L.da.", sendo os restantes 11% detidos pela sociedade "Jerónimo Martins, SGPS, S.A." (cfr. documentos que constituem os anexos I e II ao relatório e que se encontram a fls.40 e 41 processo administrativo apenso);

c) que a citada "PSQ -Sociedade de Investimentos Mobiliários e Imobiliários, L.da." é uma empresa sedeada na Zona Franca da Madeira, sendo isenta de I.R.C. ao abrigo do disposto no art.º.41, n.º.1, do E.B.Fiscais, aprovado pelo dec.lei 215/89, de 1/7, e tendo como objecto social a actividade de prestação de serviços nas áreas contabilística e económica, elaboração de estudos económicos e de análise, consultoria nas referidas áreas, gestão da carteira de títulos próprios e compra de imóveis para revenda (cfr. documento que constitui o anexo II ao relatório e que se encontra a fls.41 processo administrativo apenso);

d) que em 21/12/1995 a A. transferiu o montante de € 13.356.760,21 para a sociedade "PSQ", a título de prestações suplementares de capital, montante este que, em 27/12/1995, a "PSQ" transferiu a favor da empresa "EUROCASH - HOLDING BV", sociedade não residente sedeada na Holanda (Roterdão), cujo capital social foi detido, a partir de 14/12/1998, em 99,99% pela A. (cfr. documento que constitui o anexo V ao relatório e que se encontra a fls.46 processo administrativo apenso);

e) que a sociedade "EUROCASH" foi incorporada em 14/12/1998 na empresa "TAND BV", sociedade também sedeada na Holanda e que é detida em 99,99% pela A., tendo esta assumido a responsabilidade dos empréstimos contraídos anteriormente pela "EUROCASH" junto da sociedade "PSQ-Sociedade de Investimentos Mobiliários e Imobiliários, L.da." (cfr. documentos que constituem os anexos I e V ao relatório e que se encontram a fls.40 e 46 processo administrativo apenso);

f) que no decurso do exercício do ano de 1996 a A., através de 18 actos específicos, transferiu o montante global de € 21.169.583,30 para a "PSQ", a título de prestações suplementares de capital, tendo, igualmente no decurso do exercício do ano de 1996, a "PSQ" transferido o supra referido montante global de € 21.169.583,30 para a "EUROCASH";

g) que no decurso de exercício do ano de 1997 a A., através de 20 transferências bancárias, transferiu o montante global de €

48.412.835,82 para a "PSQ", a título de prestações suplementares de capital, tendo, igualmente no decurso de exercício do ano de 1997, a "PSQ" transferido o supra referido montante global de € 48.412.835,82 para a "EUROCASH";

h) que a empresa "HERMES - Sociedade de Investimentos Mobiliários e Imobiliários, L.da." é sediada na Zona Franca da Madeira, e isenta de I.R.C. ao abrigo do disposto no artº.41, nº.1, do E.B.Fiscais, aprovado pelo dec.lei 215/89, de 1/7, sendo detida a 100% pela "Jerónimo Martins, SGPS, S.A." (cfr. documento que constitui o anexo I ao relatório e que se encontra a fls.40 do processo administrativo apenso);

i) que no âmbito de um contrato de mútuo previamente celebrado com a sociedade "TAND BV", a empresa "HERMES" efectuou a esta vários empréstimos no ano de 1997, totalizando em 13/8/1997 o valor de €110.238. 146,82, acrescido de juros no montante de € 5.371.345,71;

j) que em 13/8/1997, mediante celebração de contrato de cedência de posição contratual, a empresa "HERMES" cedeu à "PSQ" todos os direitos e obrigações decorrentes do contrato de mútuo inicial celebrado com a "TAND BV", passando a referida "PSQ" a ser credora da sociedade "TAND BV" relativamente aos empréstimos mutuados pela "HERMES";

l) que em 14/8/1997, a A. transferiu para a "PSQ" o montante de € 115.611. 376,58, a título de prestação suplementar de capital, montante que a "PSQ" transferiu, na mesma data, para a "HERMES";

m) que, com data valor de 30/9/1997, a A. transferiu o montante de € 199.519.158,83, a favor da "PSQ", a título de prestação suplementar de capital, montante que na mesma data esta mutuou à sociedade "MONT BLANC", empresa sediada em Channel Islands e regida pelas leis de Jersey, sendo considerada não residente, tudo na sequência da celebração de um contrato de empréstimo obrigacionista por um período de 10 anos, com vencimento de juros à taxa anual de 6,442%, de que resultaram para a "PSQ" os seguintes proveitos:

1)- Exercício de 2000 - € 12.888.237,98;

2)- Exercício de 2001 - € 12.853.024,22;

3)- Exercício de 2002 - € 12.853.024,22 (cfr.documento que constitui o anexo X ao relatório e que se encontra a fls.52 e 53 do processo administrativo apenso);

n) que no exercício do ano de 2000 a A. efectuou 11 transferências de capital no montante global de € 73.923.344,74 para a "PSQ", a título de prestações suplementares de capital, tendo a "PSQ", nas mesmas datas, efectuado transferências a favor da sociedade "TAND BV" no montante de € 73.908.840,20;

o) que no decurso dos exercícios de 2001 e 2002 se verifica a existência de movimentos de reembolso dos capitais mutuados, com origem na "TAND BV" para a "PSQ", e desta para a A., nas mesmas datas e em iguais montantes;

p) que os empréstimos concedidos pela "PSQ", directamente, ou indirectamente pela via da empresa "HERMES", à "EUROCASH" e à "TAND BV", renderam juros à primeira nos seguintes exercícios e montantes:

1)- Exercício de 2000 -€ 13.088.349,41;

2)- Exercício de 2001 - € 13.050.313,26;

- 3)- Exercício de 2002 - € 6.594.906,17 (cfr.documento que constitui o anexo VIII ao relatório e que se encontra a fls.50 do processo administrativo apenso);
- q) que os dividendos gerados pela "PSQ", em resultado dos juros obtidos com os empréstimos concedidos, são regularmente distribuídos aos sócios, na percentagem de 11% para a sociedade "Jerónimo Martins, SGPS, S.A." e de 89% para a A., sem tributação, atenta a isenção de IRC de que beneficia a "PSQ";
- r) que a utilização da sociedade "PSQ" na celebração destes contratos teve um único, claro e inequívoco objectivo que consistiu na eliminação da carga fiscal sobre os respectivos juros, a qual se traduziu, na esfera da A., numa redução significativa da base colectável a tributar, ou mais concretamente e nos três exercícios em questão, no aumento do prejuízo fiscal a reportar;
- s) mais concretamente, a recepção dos acréscimos patrimoniais enquanto dividendos dedutíveis ao abrigo do artº.46, do C.I.R.C., em vez de juros susceptíveis de tributação em sede de lucro tributável da A. nos termos do artº.20, nº.1,al.c), do C.I.R.C.;
- t) assim, relativamente ao exercício do ano de 2000, a A. deduziu os dividendos provenientes da "PSQ" no montante de € 19.681.464,67, assim contribuindo tal montante para agravar o prejuízo fiscal que se cifrou no montante de €30.206.484,29;
- u) já no que respeita ao exercício do ano de 2001, a A. deduziu os dividendos provenientes da "PSQ" no montante de € 23.021.772,53 e apresentou um prejuízo fiscal no montante de € 44.812.349,43;
- v) por último, no que se refere ao ano fiscal de 2002, a A. deduziu os dividendos provenientes da "PSQ" no montante de € 23.121.310,00 e apresentou um prejuízo fiscal no montante de € 38.282.326,80;
- x) que a única actividade registada contabilisticamente pela empresa "PSQ" consiste na aplicação das prestações suplementares que recebe da A., não possuindo quaisquer meios físicos para a prossecução do seu objecto social de prestação de serviços nas áreas contabilística e económica, da elaboração de estudos económicos e de análise, da consultoria nas referidas áreas, da gestão da carteira de títulos próprios, e da compra de imóveis para revenda, nem registando quaisquer custos com despesas de pessoal afecto à empresa (cfr. documento que constitui o anexo XI ao relatório e que se encontra a fls.54 do processo administrativo apenso);
- z) que os gerentes da "PSQ" constam dos quadros de outras empresas do grupo "Jerónimo Martins", sendo remunerados pela "Jerónimo Martins Serviços" ou pela "Jerónimo Martins, SGPS, S.A.", empresa que detém 84% da A. e 89% da "PSQ" (cfr. documento que constitui o anexo I ao relatório e que se encontra a fls.40 do processo administrativo apenso);
- 5-Tendo sido oportunamente notificada para o efeito, a A. exerceu o direito de audição prévia através de requerimento que deu entrada nos serviços de inspecção tributária no pretérito dia 13/7/2004 (cfr. documento junto a fls.56 a 75 do processo administrativo apenso);
- 6-Em 16/8/2004, o Director-Geral dos Impostos autorizou a aplicação da cláusula geral anti-abuso prevista no artº.38, nº.2, da L. G. Tributária, ao resultado tributável em sede de I.R.C. dos

exercícios de 2000, 2001 e 2002, declarado pela A., para tanto se devendo proceder às correcções técnicas necessárias e consequentes liquidações, tudo com base no relatório identificado no n.º.2 supra e em parecer do Centro de Estudos Fiscais, datado do pretérito dia 3/8/2004 e cuja cópia se encontra a fls.108 a 133 do processo administrativo apenso;

7-Em 2/9/2004, a A. foi notificada do despacho identificado no n.º.6, nos termos e para os efeitos do disposto no art.º.63, n.º.7, do C. P. P. Tributário (cfr. documentos juntos a fls.41, 175 e 176 dos presentes autos); 8-Em 2/12/2004, a sociedade "Recheio, SGPS, S.A." apresentou junto do extinto T.A.F. de Lisboa a p.i. que deu origem ao presente processo (cfr. carimbo de entrada aposto a fls.2 destes autos).

*

Factos não Provados

Dos factos, com interesse para a decisão da causa, constantes do requerimento de interposição de recurso, tal como da contestação, todos objecto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

*

Motivação da Decisão de Facto

A decisão da matéria de facto efectuou-se com base no exame dos documentos e informações oficiais, não impugnados, que dos autos e apenso constam, tal como na análise dos mecanismos de admissão de factualidade por parte da autora, enquanto espécie de prova admitida no âmbito da relação jurídico-fiscal, embora de livre apreciação pelo Tribunal (cfr.art.º.361, do C.Civil), tudo conforme referido a propósito de cada uma das alíneas do probatório.

*

2.2. – Do Direito:

Atenta a ordem do julgamento estabelecida no art.º 660º do CPC, aplicável ao recurso por força das disposições combinadas dos art.ºs. 713º n.º2 e 749º, ambos daquele Código, vemos que as questões sob recurso, suscitadas e delimitadas pelas conclusões da Recorrente, são as de saber se a sentença incorre em erro de julgamento sobre a verificação de todos os pressupostos legais para autorizar a tributação pelo recurso à aplicação das normas anti -abuso por referência aos artigos 38º, n.º 2 da LGT e art. 63º, n.º 2 do CPPT; se ocorre a caducidade de acção por parte da Administração Tributária em aplicar as disposições anti -abuso consagradas em tais artigos; se ocorre a falta de fundamentação da decisão recorrida, por não estar demonstrado o *iter* cognitivo que conduziu à sua prolação, bem como os pressupostos da mesma e se a pressuposta fuga ao Fisco constitui uma violação do princípio da boa fé pela AT por se traduzir num ataque por parte desta à boa gestão e liberdade negocial.

A sentença recorrida decidiu a improcedência total da presente acção administrativa especial e, em consequência, absolveu Réu do pedido, confirmando o despacho objecto dos autos, da autoria do Exmº Sr. Director-Geral dos Impostos que autorizou a

aplicação da cláusula geral anti-abuso prevista no artº.38, nº.2, da L. G. Tributária, ao resultado tributável em sede de I.R.C. dos exercícios de 2000, 2001 e 2002, declarado pela A., para tanto se devendo proceder às correcções técnicas necessárias e consequentes liquidações, tudo com base no relatório identificado no nº.2 supra e em parecer do Centro de Estudos Fiscais, datado do pretérito dia 3/8/2004 e cuja cópia se encontra a fls.108 a 133 do processo administrativo apenso.

Para tanto e sob a epígrafe "Enquadramento Jurídico" fundamentou o seguinte:

" (...)

O comportamento evasivo e fraudatório dos sujeitos passivos em matéria fiscal tem estimulado a doutrina a procurar meios de reacção adequados por forma a garantir o cumprimento do princípio da igualdade na repartição da carga tributária e na prossecução da satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas (cfr.artº.103, nº.1, da C.R. Portuguesa).

Refere a doutrina que é inerente à racionalidade económica a minimização dos impostos a suportar, podendo utilizar-se várias vias para atingir tal desiderato, embora a fronteira de distinção entre elas nem sempre seja fácil de vislumbrar. Nesta linha de busca das formas possíveis de minimização dos impostos a doutrina aponta 3 vias: a gestão ou planeamento fiscal; a evasão ou elisão fiscal; e a fraude fiscal (cfr.Manuel Henrique de Freitas Pereira, Fiscalidade, Almedina, 2a edição, 2007, pág. 401).

A primeira delas consiste na minimização dos impostos a pagar de um modo totalmente legítimo e lícito, querido até pelo legislador, ou deixado à liberdade de opção do contribuinte, como sejam os benefícios fiscais e as alternativas fiscais (v.g.a decisão de tributação separada, ou conjunta, em sede de uniões de facto no I.R.S.; a opção pelo regime simplificado ou pela contabilidade organizada para a determinação do lucro tributável em sede de I.R.C.; a opção, ou não, pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades em I.R.C.).

Nestes termos, dentro dos limites da lei e do direito, o sujeito passivo pode escolher as formas menos onerosas de tributação tendo como limite da sua pretensão minimizadora a fraude à lei (cfr. J. L. Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, Coimbra Editora, 3a edição, 2007, pág. 159).

A segunda via - da evasão ou elisão fiscal - caracteriza-se pela prática de actos ou negócios lícitos mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade económica que lhe está subjacente, assim devendo qualificar-se como anómalos, anormais ou abusivos. Também caracterizados como comportamentos "extra legem", em contraposição com a via da fraude fiscal, caracterizada como "contra legem". Dos comportamentos tributários evasivos resulta um sério entrave à concorrência empresarial, uma notória erosão das receitas fiscais, a distorção do princípio da equidade e um claro menosprezo do cumprimento das regras de cidadania, situações que se fundam em causas de carácter político, económico, psicológico e técnico. As formas utilizadas giram em torno de actos e contratos atípicos ou anormais visando torneir a lei (vg. utilização do regime especial de tributação dos grupos de sociedades - artº.63 e seg.

do C.I.R.C. - através da produção de menos-valias ou da utilização de benefícios fiscais através da transmissão de prejuízos) ou interpretando-a com fins diversos daqueles que o legislador tinha em mente, designadamente aproveitando-se da existência de jurisdições fiscais diferentes para escolher, apenas por motivações de diminuição do imposto a pagar, a localização mais favorável para a residência de pessoas singulares ou colectivas ou para nelas instalar "estruturas" que não desempenham outra função que não seja permitirem essa diminuição (cfr. Manuel Henrique de Freitas Pereira, ob.cit., pág. 423 e seg.).

A terceira via - da fraude fiscal - caracteriza-se pela realização de actos ou negócios ilícitos frontalmente contrários à lei fiscal, por isso mesmo também designados como "contra legem". São exemplo desta via de minimização dos impostos a não entrega ao Estado dos tributos cobrados a terceiros, a obtenção de reembolsos de tributos indevidos, a alteração ou ocultação de factos ou valores que devam constar de livros de contabilidade ou de declarações fiscais, ou a existência de negócios simulados, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza.

É, pois, neste contexto, que os Estados se preocupam com a tomada de medidas visando combater os comportamentos evasivos e fraudulentos dos sujeitos passivos através das designadas cláusulas específicas anti-abuso (de que são exemplo as normas contidas nos artºs. 58, relativa a preços de transferência, e 61, atinente à subcapitalização, ambas do C.I.R.C.), e cláusulas gerais anti-abuso (de que é exemplo a norma contida no artº. 38, nº. 2, da L.G. Tributária).

No caso "sub judice", deve o Tribunal começar por analisar a excepção de caducidade do direito de instaurar o procedimento anti-abuso, nos termos do artº. 63. nº. 3. do C. P. P. Tributário, deduzida pela A., a qual obsta ao conhecimento do mérito da causa.

Na contestação, a autoridade recorrida pugna pela total improcedência da presente excepção.

Pode definir-se a caducidade como o instituto através do qual os direitos que, por força da lei ou de convenção das partes, se devem exercer dentro de certo prazo, se extinguem pelo seu não exercício durante o mesmo prazo. O instituto da caducidade tem por fundamentos vectores como a certeza e a ordem pública, vistos no sentido de que é necessário que, ao fim de certo lapso de tempo, as situações jurídicas se tornem certas e inatacáveis. Esta prevalência de considerações de ordem pública constitui a razão explicativa para que o prazo de caducidade corra sem suspensões e interrupções e, em princípio, que só o exercício do direito durante o mesmo impeça que a caducidade opere. A necessária brevidade da relação jurídica que comporta um direito caducável determina que o não exercício do mesmo no prazo legal ou convencionalmente definido acarreta a competente extinção do mesmo. Refira-se, ainda, que a caducidade, determinando a extinção do direito e da correspondente vinculação sem mais, não gera o conseqüente aparecimento de uma obrigação natural, contrariamente ao que acontece com o instituto da prescrição. Por último, a caducidade deve consubstanciar-se como uma excepção peremptória passível de apreciação oficiosa pelo tribunal (cfr.

artºs.328, 331 e 333, todos do C.Civil; artº.496, do C.P.Civil; Luis A. Carvalho Fernandes, Teoria Geral do Direito Civil, II, A.A.F.D.L, 1983, pág. 567 e seg.; Carlos Alberto da Mota Pinto, Teoria Geral do Direito Civil, 3a.edição, Coimbra Editora, 1989, pág.372 e seg.; Aníbal de Castro, A Caducidade na doutrina, na lei e na jurisprudência, 3a.edição, 1984, pág.29 e seg.).

No que diz respeito ao direito tributário, o regime da caducidade justifica-se, desde logo, por razões objectivas de segurança jurídica, tendo o propósito último de gerar a definição da situação do obrigado tributário num prazo razoável, cujo decurso conduz à preclusão do direito do Estado de promover a liquidação dos impostos que lhe sejam eventualmente devidos (cfr.Diogo Leite de Campos e outros, Lei Geral Tributária comentada e anotada, Vislis, 3a. Edição, 2003, pág.207 e seg.; J. L. Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 3a.edição, Coimbra Editora, 2007, pág.259 e seg.; Jorge Lopes de Sousa, Sobre a prescrição da obrigação tributária, Notas práticas, Áreas Editora, 2008, pág.16 e seg.).

Haverá que examinar o citado artº.63, nº.3, do C. P. P. Tributário, na redacção da Lei 15/2001, de 5/6.

Dir-se-á, antes de mais, que é hoje pacífico que as leis fiscais se interpretam como quaisquer outras, havendo que determinar o seu verdadeiro sentido de acordo com as técnicas e elementos interpretativos geralmente aceites pela doutrina (cfr.artº.11, da L.G. Tributária; artº.9, do C.Civil; José de Oliveira Ascensão, O Direito, Introdução e Teoria Geral, Editorial Verbo, 4a. edição, 1987, pág.335 e seg.; J. Baptista Machado, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 1989, pág.181 e seg.; Nuno Sá Gomes, Manual de Direito Fiscal, II, Cadernos de C.T.Fiscal, nº.174, 1996, pág.363 e seg.).

Vejamos o texto da norma a interpretar, o qual prescreve:

"O procedimento referido no número anterior pode ser aberto no prazo de três anos após a realização do acto ou da celebração do negócio jurídico objecto da aplicação das disposições antiabuso". Na "facti species" que integra a previsão da norma vamos encontrar portanto "o prazo de três anos após a realização do acto ou da celebração do negócio jurídico objecto da aplicação das disposições antiabuso".

Haverá, em consequência, que saber qual o termo inicial do consagrado prazo de três anos.

Entende a A. que os negócios jurídicos que devem abarcar a previsão da norma no caso concreto são os contratos de mútuo realizados nos anos de 1995 a 1997, situação que, manifestamente, impediria a aplicação da norma geral anti-abuso ao caso "sub judice" devido a caducidade do direito de instaurar o procedimento anti-abuso (cfr.nº.4, als. d), f) e g), da matéria de facto provada).

Ora, no caso dos autos, encontramos-nos perante um conjunto complexo de actos sujeito a uma arquitectura global, nos quais vamos encontrar eventos preparatórios, como aqueles a que quer dar realce a A., tal como outros com características complementares, somente na sua visão completa se detectando o desenho elisivo. São as denominadas "step by step transactions" nas quais se encontra uma "facti species" complexa, envolvendo 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. Face a esta espécie de operações, deve o aplicador da lei operar um tratamento integrado visualizando-as como uma única transacção, propendendo para um único e final resultado. Trata-se da "step transaction doctrine", a qual se deve aplicar ao caso dos autos (cfr. Diogo Leite de Campos e outros, *Lei Geral Tributária comentada e anotada, Vislis, 3a. Edição, 2003, pág.179 e seg.*; J. L. Saldanha Sanches, *Os limites do planeamento fiscal, Coimbra Editora, 2006, pág.172 e seg. e 195*; Gustavo Lopes Courinha, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário - Contributos Para a Sua Compreensão, Almedina, 2004, pág.167 e seg.*). Pois bem, quando assim sucede, como se julga ser o caso em análise, a disposição anti-abuso pode e deve aplicar-se ao momento decisivo e final que é representado, "in casu", pela recepção de acréscimos patrimoniais como dividendos dedutíveis, em vez de juros, que seria o que aconteceria na ausência da operação compósita evasiva (cfr.nº.4, als. q) a v), da matéria de facto provada).

Como a recepção dos acréscimos patrimoniais enquanto dividendos dedutíveis (ao abrigo do artº.46, do C.I.R.C.), em vez de juros susceptíveis de tributação em sede de lucro tributável da A. (nos termos do artº.20, nº.1, al. c), do C.I.R.C.), se verificou nos anos de 2000, 2001 e 2002 (cfr.nº.4, als. t) a v), da matéria de facto provada), e o procedimento de inspecção externa em consequência do qual foi estruturado o despacho objecto do presente recurso contencioso foi iniciado em 26/11/2003, para os exercícios de 2000 e 2001, e em 5/3/2004, para o exercício de 2002 (cfr.nº.3 da matéria de facto provada), deve concluir-se que os procedimentos inspectivos em causa nos presentes autos foram iniciados em tempo, assim não ocorrendo a caducidade dos mesmos.

Face ao exposto, deve considerar-se improcedente este primeiro fundamento da presente acção.

*

Mais alega a A. que no decurso do processo de inspecção que fundamentou a decisão de aplicação da cláusula geral anti-abuso a A. Fiscal violou o dever de boa fé, facto que determina a ilegalidade do relatório nº.63/COM/2004 e do consequente despacho objecto da presente acção.

O princípio da boa fé, um dos princípios do direito civil (cfr.artºs.227, 334 e 762, do C.Civil), encontra consagração legal no âmbito do direito público no artº.6º-A, do C. P. Administrativo, definindo-se doutrinariamente como um padrão objectivo de comportamento e, concomitantemente, um critério normativo da sua valoração e significando, enquanto princípio geral de direito, que qualquer pessoa deve ter um comportamento correcto, leal e sem reservas, quando entra em relação com outras pessoas, mais se devendo tal análise reconduzir a normas jurídicas, e não apenas a estados espirituais ou psicológicos. Este princípio deve igualmente reger as relações entre a Administração e os administrados, pelo que o órgão ou agente que actue no exercício de um poder público está impedido de agir de má fé, utilizando artificios ou qualquer outro meio, por acção ou omissão, tendo em vista enganar o administrado. Porém, o administrado só poderá

invocar o princípio da boa fé quando tenha um motivo sério para acreditar na validade do acto a que tenha ajustado a sua conduta e desde que tenha sido levado a tomar medidas em prejuízo dos seus interesses (cfr. Mário Esteves de Oliveira e Outros, Código do Procedimento Administrativo, Comentado, 2ª edição, Almedina, in comentário ao artº.6º-A, a pág.108/109; José Manuel Santos Botelho e Outros, C. P. Administrativo anotado e comentado, 3ª. Edição, Almedina, 1996, pág.97 e 101 e seg.).

"In casu", a A. apenas se limita a invocar a existência de um alegado comportamento de má fé da A. Fiscal, sem ter demonstrado, objectiva ou subjectivamente, tal factualidade. No tocante à alegada violação do dever de imparcialidade pela Fazenda Pública, também se afigura ao Tribunal não ter sido demonstrada pela A. qualquer desproporcionalidade na conduta da A. Fiscal para que tal violação se tenha por verificada ou possa ser sancionada.

Face ao exposto, sem necessidade de mais considerações, deve considerar-se improcedente também este fundamento da presente acção.

*

Deduz igualmente a A. o fundamento que consiste em não se verificarem os pressupostos de aplicação da cláusula geral anti - abuso previstos no artº.38. nº.2, da L. G. Tributária, pelo que o despacho que determinou a sua aplicação ao caso concreto é ilegal, devendo ser revogado.

Diz-nos o artº.38, nº.2, da L. G. Tributária, na redacção resultante da lei 30-G/2000, de 29/12 (cfr.artº.12, do C.Civil), que "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."

A previsão da norma em análise consagra quatro pressupostos da sua aplicação, os quais são:

1-O elemento meio - o qual tem a ver com a forma utilizada, portanto, com a prática de certos actos ou negócios dirigidos, essencial ou principalmente, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos;

2-O elemento resultado - o qual visa a vantagem fiscal como fim da actividade do contribuinte, portanto, a redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos;

3-O elemento intelectual - o qual tem a ver com a motivação fiscal do contribuinte, portanto, com o facto dos actos ou negócios pelo mesmo praticados serem essencial ou principalmente dirigidos ao resultado que é a vantagem fiscal;

4-Elemento normativo - o qual tem a ver com a reprovação normativo -sistemática da vantagem obtida, portanto, o contribuinte actua com manifesto abuso das formas jurídicas (cfr.artº.63, nº,2, do C.P.P. Tributário).

Na estatuição da norma vamos encontrar o elemento

sancionatório que se traduz na ineficácia, no âmbito tributário, dos actos ou negócios jurídicos em causa, os quais passam a ser inoponíveis à A. Fiscal (cfr. J. L. Saldanha Sanches, Os limites do planeamento fiscal, Coimbra Editora, 2006, pág.169 e seg.; Gustavo Lopes Courinha, A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário - Contributos Para a Sua Compreensão, Almedina, 2004, pág.165 e seg.).

O elemento sancionatório corresponde, por isso, à estatuição da norma em apreciação, dependendo a sua aplicação da verificação cumulativa dos pressupostos consagrados na sua previsão.

"In casu", analisemos da existência dos identificados pressupostos.

Quanto ao primeiro pressuposto enunciado, relevam para a respectiva análise os meios utilizados e a forma essencial ou principalmente artificiosa ou fraudulenta com que o são, visando a minimização dos impostos.

Os negócios jurídicos em causa nos presentes autos prendem-se com os empréstimos realizados pela A. a outras empresas pertencentes ao mesmo grupo empresarial, através da sua participada "PSQ", de forma pré -planeada, como o demonstra o facto de, em regra, a canalização dos fluxos financeiros da A. para a "PSQ" serem seguidamente remetidos às empresas terceiras beneficiárias de tais empréstimos (cfr.nº.4, als. c) a p), da matéria de facto provada), igualmente se devendo levar em consideração que os gerentes da "PSQ" eram quadros integrados no aludido grupo empresarial Jerónimo Martins (cfr.nº.4, al. z), da matéria de facto provada), o que lhes permitia tomar as deliberações adequadas e oportunas relativamente aos empréstimos a conceder, tudo visando a minimização dos impostos a suportar.

Concluindo, considera o Tribunal que a factualidade provada preenche o primeiro dos pressupostos de aplicação do artº.38, nº.2, da L. G. Tributária, ao caso concreto.

No que diz respeito ao segundo pressuposto, é óbvia a conclusão relativa à prova da sua existência, dado que o resultado elisivo em termos fiscais se verifica no caso concreto, para tanto sendo utilizada a situação tributária da empresa "PSQ", a qual beneficia de isenção de I.R.C. (no âmbito do desenvolvimento das suas actividades na Zona Franca da Madeira - cfr. Decreto Regulamentar nº.53/82, de 23/8), para efectuar os empréstimos de capitais a entidades terceiras e beneficiando da correspondente recepção dos acréscimos patrimoniais enquanto dividendos dedutíveis ao abrigo do artº.46, do C.I.R.C., em vez de juros susceptíveis de tributação em sede de lucro tributável da A. nos termos do artº.20, nº.1, al.c), do C.I.R.C. (cfr.nº.4, al.s), da matéria de facto provada).

Concluindo, considera o Tribunal que a factualidade provada preenche o segundo dos pressupostos de aplicação do artº.38, nº.2, da L. G. Tributária, ao caso concreto.

Passemos ao terceiro pressuposto, o qual consiste na motivação fiscal do contribuinte, portanto, no facto dos actos ou negócios pelo mesmo praticados serem essencial ou principalmente dirigidos ao resultado que é a vantagem fiscal.

Ficou já acima demonstrado na análise ao primeiro pressuposto, que de modo deliberado a A. utilizou a sua participada "PSQ"

para conceder os empréstimos a outras empresas por forma a socorrer-se do seu estatuto de isenção em sede de I.R.C. para eliminar a tributação fiscal, convertendo os juros pagos em resultado de tais empréstimos em dividendos, dedutíveis ao abrigo do artº.46, do C.I.R.C.

Sem necessidade de mais considerações, entende o Tribunal que a factualidade provada preenche o terceiro pressuposto de aplicação do artº.38, nº.2, da L. G. Tributária, ao caso concreto. Por último, analisemos o quarto pressuposto, o qual tem a ver com a reprovação normativo -sistemática da vantagem obtida (cfr.artº.63, nº.2, do C.P.P. Tributário).

O comportamento da A. afigura-se anti -jurídico, atento o espírito da norma isentadora do imposto (cfr. Decreto Regulamentar nº.53/82, de 23/8), desde logo, porque a única actividade económica que a "PSQ" desenvolve na Zona Franca da Madeira consiste na aplicação das prestações suplementares que a mesma recebe da A. e transfere de seguida para entidades terceiras, não possuindo quaisquer meios físicos para a prossecução do seu objecto social (cfr.nº.4, al. x), da matéria de facto provada). Também ao nível das instâncias jurisdicionais comunitárias este mesmo entendimento anti -juridicista tem sido sufragado através da prolação de diversos acórdãos do T.J.C.E., de que se destaca o acórdão "Cadbury Schwepps", respeitante ao processo C-196/04, de 12/9/2006, no qual se decidiu que quando a minimização da tributação "diga apenas respeito aos expedientes puramente artificiais destinados a contornar o imposto nacional normalmente devido não deverá aceitar-se a posição do sujeito passivo, a não ser que seja demonstrado que a referida sociedade controlada está realmente implantada no Estado-Membro de acolhimento e aí exerce actividades económicas efectivas", o que não sucede no caso em apreciação, como resulta da análise da matéria de facto provada.

Em conclusão, entende o Tribunal que se encontram reunidos os pressupostos de aplicação da norma constante do artº.38, nº.2, da L. G. Tributária, ao caso concreto, encontrando-se devidamente fundamentado o despacho objecto dos presentes autos (cfr.nº.6 da matéria de facto provada).

*

Aduz ainda a A. que a interpretação da norma constante do artº.38, nº.2. da L. G. Tributária, deve ser efectuada em conformidade com a Constituição, sob pena de declaração da inconstitucionalidade da mesma, nomeadamente devido a violação do disposto no artº.103, da Constituição da República, para tanto chamando à colação a sua liberdade de opção quanto às formas de gestão empresariais visando obter todas as vantagens fiscais possíveis, assim devendo ser restringidas as limitações públicas a tal liberdade de opção empresarial.

Ora, entendida nos termos em que propõe a A., desde logo, a liberdade de opção empresarial configurar-se-ia como um direito absoluto, o qual não seria aceitável nem razoável à luz de um relacionamento social que se pretende justo e equilibrado face à óbvia constatação da existência de direitos conflituantes (cfr.artº.18, nº.2, da Constituição da República).

Naturalmente que é inquestionável a liberdade de gestão empresarial, mas há limites com que tal direito se tem de

confrontar, desde logo, com relevância para a matéria em apreciação, o da subsistência e manutenção do sistema fiscal visando a satisfação das necessidades financeiras do Estado e demais entidades públicas no quadro de uma repartição justa do rendimento e da riqueza criados (cfr.artº.103, nº.1, da Constituição da República). A lei prevê mecanismos de planeamento fiscal, como supra se referiu, mas pretende simultaneamente prevenir a ocorrência de situações de evasão e fraude fiscais por razões de justiça social e, nessa medida, se justificando a adopção de decisões de limitação legítima de direitos, liberdades e garantias em confronto.

A liberdade de gestão fiscal tem a sua expressão nas liberdades de iniciativa económica e de empresa, contempladas nos artºs.61, 80, al.c), e 86, da Constituição da República. O que legitima que as empresas, guiando-se pelo planeamento fiscal, tenham liberdade, nomeadamente, para escolher:

- 1) a forma e organização da empresa (v.g. empresa individual/empresa societária, estabelecimento estável/sociedade afiliada);*
- 2) o financiamento (v.g. autofinanciamento, heterofinanciamento, recurso a suprimentos);*
- 3) o local da sede da empresa, afiliadas e estabelecimentos estáveis;*
- 4) a política de gestão de défices;*
- 5) a política de reintegrações e amortizações.*

Mas a liberdade de gestão fiscal das empresas, vista pelo lado do Estado, concretiza-se no princípio da neutralidade fiscal, o qual tem clara expressão no artº.81, al. f), da Constituição (após a revisão efectuada pela Lei Constitucional 1/2005, de 12/8), norma em que se estabelece como incumbência prioritária do Estado, assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolista e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral.

No dizer ponderado de um reputado fiscalista, "...não está - nem pode estar - em causa a liberdade de escolha do contribuinte na conformação dos seus negócios, isto é, 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..." (cfr.J. L. Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 3a. edição, Coimbra Editora, 2007, pág.155).

Em conclusão, a interpretação da norma constante do artº.38, nº.2, da L. G. Tributária, produzida pela A. Fiscal e sufragada por este Tribunal é conforme com a Constituição."

Com tal fundamentação, a sentença julgou a presente acção totalmente improcedente.

Aderindo, por inteiro, à fundamentação da sentença, há que confirmar esta por remissão, procedendo, muito embora e em reforço argumentativo, à dilucidação de certos aspectos focados no recurso.

Assim:

Quanto ao julgamento da matéria de facto, insurge-se a

recorrente contra o facto de o Tribunal a *quo* dá como provados contextualmente todos os factos constantes do relatório da inspecção tributária, os quais tinham sido impugnados pela Recorrente na sua Impugnação e nas suas Alegações, ao contrário do que a Doutra sentença afirma, bastando para assim concluir, uma vez mais, analisar as peças processuais ao longo das quais se desenvolveu o presente processo.

Donde que entenda a recorrente que a sentença recorrida violou o princípio do contraditório, previsto no artigo 47º do CPPT.

Sucedo que o Mº Juiz motivou a decisão fáctica do seguinte modo:

"A decisão da matéria de facto efectuou-se com base no exame dos documentos e informações oficiais, não impugnados, que dos autos e apenso constam, tal como na análise dos mecanismos de admissão de factualidade por parte da autora, enquanto espécie de prova admitida no âmbito da relação jurídico-fiscal, embora de livre apreciação pelo Tribunal (cfr.artº.361, do C.Civil), tudo conforme referido a propósito de cada uma das alíneas do probatório."

Assim, procedendo à apreciação crítica dos documentos juntos e referenciados no probatório da sentença, é fácil apreender o *iter* cognitivo e valorativo que conduziu à decisão fáctica expressa no probatório da sentença e em que se ponderaram por uma banda, os documentos juntos pela AT que foram impugnados pela recorrente e por ela postos em causa em juízo e, por outra banda, toda a documentação junta pela Autora e que o Mº Juiz considerou que não fez qualquer prova do que alegou.

Por esse motivo, a sentença levou ao probatório os factos descritos no relatório da IT, para ele remetendo e neles se baseando para decidir como decidiu sendo que, no discurso fundamentador, são esses mesmos factos invocados para justificar o sentido decisório por referência aos preceitos legais aplicáveis tendo em conta as plausíveis soluções jurídicas.

Não pode, por isso, entender-se que foi violado o princípio do contraditório porque a sentença se pronunciou sobre os factos alegados pela Autora e que desvalorizou, fazendo uma remissão para o relatório da IT depois de o Mº juiz fazer uma apreciação crítica das provas (artº 659º, nº 2, do CPC), o que equivale a dizer que depois de valorar e interpretar os factos apurados no julgamento à luz dos interesses e finalidades que o legislador quis defender, presentes nas normas jurídicas aplicáveis a cada hipótese.

É que a anulação do acto tributário só se justificava caso os factos alegados se mostrassem devidamente provados e tal não se verifica em face do probatório considerado na sentença mediante a indagação feita pelo Mº Juiz «a quo» mediante a apreciação crítica da prova com base nas normas que regulam nesta jurisdição o direito probatório material.

Ora, o Sr. Juiz «a quo» não fez tábua rasa do valor probatório de todo o material aportado para os autos e cujo conteúdo deixou especificado, sendo que o princípio da aquisição processual nos diz que o material necessário à decisão e aduzido ao processo por uma das partes - sejam alegações, sejam motivos de prova - pode ser tomado em conta mesmo a favor da parte contrária àquela que o aduziu. Reputa-se adquirido para o processo;

pertence à comunidade dos sujeitos processuais. (*Castro Mendes, Dir. Proc. Civil, 1980, III-209. No mesmo sentido veja-se, do mesmo autor Do Conceito de Prova em Processo Civil. I 66*).

A nosso ver, tudo isto foi respeitado na sentença recorrida em que se ponderaram todos os elementos de prova pelo que é intangível o seu valor doutrinal porque nela se fixaram os factos essenciais e que reputou – e são - relevantes para a decisão da causa.

Assim, do Relatório da IT resulta com clareza as razões do proceder da AT, sendo certo que, no que tange à decisão da matéria de facto, na sentença se fundamentou que a convicção do tribunal baseou-se no teor dos documentos "*tudo conforme referido a propósito de cada uma das alíneas do probatório*"; e, quanto aos factos não provados, consignou-se que "*Dos factos, com interesse para a decisão da causa, constantes do requerimento de interposição de recurso, tal como da contestação, todos objecto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita*", o que tudo cumpre, *summo rigore*, o princípio da livre apreciação ínsito no artº 655º nº 1 do CPC.

Segundo o princípio da livre apreciação das provas, o que torna provado um facto é a íntima convicção do juiz, gerada em face do material probatório trazido ao processo (bem como, porventura, da conduta processual das partes) e de acordo com a sua experiência da vida e conhecimento dos homens; não a pura e simples observância de certas formas legalmente prescritas. O que decide é a verdade material e não a verdade formal (cfr. *Manuel de Andrade, Noções Elementares de Processo Civil, 2ª ed., 356*).

Assim, as provas são apreciadas *livremente*, sem nenhuma hierarquização, de acordo com a convicção que geram realmente no espírito do julgador acerca da existência do facto (prova livre). A este princípio contrapõe-se a prova *legal ou tarifada e a prova necessária*.

A sentença deu como provada e não provada a factualidade alegada com interesse para a decisão, e, como se expende no *Ac. STJ de 6.1.77, in BMJ 263º-187*, «O que é necessário para a perfeição meramente formal da sentença ou acórdão, é que se decida e se diga porquê».

Como se vê, essa indagação foi feita pelo Mº Juiz «a quo» mediante a apreciação crítica da prova com base nas normas que regulam nesta jurisdição o direito probatório material.

Ora, tudo isto foi respeitado na sentença recorrida em que se ponderaram todos os elementos de prova pelo que a sentença não afrontou o princípio do contraditório.

*

A essa luz, também não procede a alegação de que a sentença é nula porque, como suscita a recorrente a título de questão prévia, a sentença recorrida apenas considera provados 8 factos que, segundo a recorrente, não permitem responder, lógica, cabal e juridicamente, a qualquer uma das questões formuladas na sentença recorrida.

Para a recorrente, isso por si só é fundamento de nulidade da sentença recorrida, e, por razões de mera facilidade expositiva, toma como legal o entendimento vertido na sentença recorrida,

em especial no que respeita ao facto 4 dos factos tidos como provados em que apenas se transcreve o que havia sido expresso no relatório elaborado pela Administração Tributária. Pelo que se ficcionou no presente recurso que toda a factualidade referida no identificado facto 4 da matéria provada pode, precisamente, e ao contrário do demonstrado no presente recurso, ser tida como "factos provados".

Como adverte *Miguel Teixeira de Sousa, Estudos sobre o novo processo civil, Lex, 1997, págs. 220 a 223*, cumpre aqui ter presente que "(..) não existe omissão de pronúncia mas um **error in iudicando**, se o Tribunal não aprecia um determinado pedido com o argumento de que ele não foi formulado; aquela omissão pressupõe uma abstenção não fundamentada de julgamento e não uma fundamentação errada para não conhecer de certa questão (...)".

E deve ainda destacar-se que, no que ao conteúdo desta causa de nulidade diz respeito tipificada na alínea d) do elenco taxativo do artº 668º nº 1 do CPC que, em conjugação com o disposto no artº 660º nº 2 do mesmo Código, o conceito adjectivo de questão, no que respeita à delimitação do conhecimento do Tribunal *ad quem pedida* pelo Recorrente, na esteira do *Prof. Anselmo de Castro, Direito processual civil declaratório, Vol. III, Almedina, Coimbra, pág.142*, "(...) deve ser tomada aqui em sentido amplo: envolverá tudo quanto diga respeito à *concludência ou inconcludência das excepções e da causa de pedir (melhor, à fundabilidade ou infundabilidade dumas e doutras)* e às *controvérsias que as partes sobre elas suscitem (...)*".

Nesse sentido e de modo a obstar a que a sentença fique inquinada de tal vício, questões de mérito segundo o ensinamento do *Prof. Alberto dos Reis, CPC Anotado, Vol. V, Coimbra, 1981, págs. 53/54*, "(...) são as *questões postas pelas partes (autor e réu) e as questões cujo conhecimento é prescrito pela lei (...)* O juiz para se orientar sobre os limites da sua actividade de conhecimento, deve tomar em consideração, antes de mais nada, as conclusões expressas nos articulados.

Com efeito, a função específica dos articulados consiste exactamente em fornecer ao juiz a delimitação nítida da controvérsia; é pelos articulados que o juiz há-de aperceber-se dos termos precisos do litígio ventilado entre o autor e o réu. E quem diz litígio entre o autor e o réu, diz questão ou questões, substanciais ou processuais, que as partes apresentam ao juiz para que ele as resolva (...)".

E é na "delimitação da controvérsia" e nos "termos precisos do litígio ventilado entre o autor e o réu", das "questões substanciais ou processuais" a resolver que radica o problema que nos ocupa. Como se vê das conclusões recursórias supra analisadas, a recorrente ventila que a sentença é nula porque não se pronunciou sobre os factos por ela alegados e que desvalorizou, limitando-se a fazer uma mera remissão para o relatório da IT, sendo que tal constituía uma questão que a recorrente considera que era essencial para apreciar o fundo da causa.

De tudo o que supra se expendeu, adiante-se, desde já, que se nos afigura que, resguardando o respeito devido, confunde a recorrente nulidade da sentença com erro de julgamento a que o apontado vício, a nosso ver, se reconduz.

Na verdade, a situação «*sub judicio*» não integra a nulidade assacada pela recorrente à sentença, pois tudo quanto alega configura erro de julgamento já que o que ela na realidade pretende é que os factos admitidos na sentença não se verificaram e que outros houve que se verificaram mas foram desconsiderados porque não foram investigados (*erro de julgamento da matéria de facto*).

Incumbe ao Tribunal o conhecimento de todas as questões suscitadas pelas partes, e apenas destas, sem prejuízo de a lei impor ou permitir o conhecimento oficioso de outras: art. 660.º n.º 2 do Código de Processo Civil (CPC), ex vi do art. 2.º al. e) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), pelo que, em face da p.i., deve identificar-se como *thema decidendo* as questões ali suscitadas e que o Mº Juiz enunciou correctamente. Assim, na sentença recorrida havia apenas obrigação de conhecer das questões suscitadas pela Impugnante e que o Mº Juiz enunciou e já não de escarpelizar todos os argumentos aduzidos em favor da tese por ela expendida, nem conhecer de todos os factos alegados e que a impugnante repute relevantes.

Saber se os factos em relação aos quais a Recorrente considera que houve omissão de pronúncia deviam ou não ter sido objecto de apreciação na sentença, designadamente para serem julgados provados ou não provados, por serem relevantes para o enquadramento jurídico das questões a apreciar e decidir, é matéria que se coloca claramente no âmbito da validade substancial da sentença, que não no da sua validade formal. Ou seja, o facto de na sentença não ter sido considerada a factualidade – provada e não provada - referida pela Recorrente poderá constituir erro de julgamento, mas já não nulidade da sentença.

Mesmo que se considere que a alegação da Recorrente é no sentido de que na sentença não foi apreciada a questão de saber se dados factos – provados e não provados - de que partiu correspondem à realidade e importam a procedência da impugnação, sempre haverá que ter em conta que, em relação às questões suscitadas pela recorrente, só havia obrigação de conhecer daquelas cuja apreciação não tenha ficado prejudicada pela resposta dada a outras (cfr. art. 660.º, n.º 2, do CPC). Ora, o provimento da arguida nulidade é inviável porque os factos essenciais, e com interesse para a decisão da causa, foram, provados uns e não provados outros, analisados na sentença aos quais, depois, se aplicou o direito.

Todas as questões pertinentes, quer de facto, quer de direito, foram objecto de apreciação.

Improcede, pois, a invocada nulidade da sentença por omissão de pronúncia até porque, em nosso modo de ver, o caso «*sub judicio*» se integra na hipótese de erro de julgamento.

*

Quanto à questão da caducidade do direito de a Administração Tributária aplicar as disposições anti -abuso consagradas nos artigos referenciados, por não se contar o mesmo a partir dos contratos de mútuo, momento em que ainda nada se podia aferir quanto ao comportamento elisivo por parte

da A, diremos que, como assertivamente refere o recorrido nas suas contra-alegações, a contagem de tal prazo só se pode iniciar aquando da dedução dos dividendos, sendo esta a contagem objectivamente possível, até porque, em silogismo lógico, os fins de elisão fiscal só são determináveis qualitativamente e quantitativamente através do acto de dedução dos dividendos nas declarações de rendimentos de IRC dos exercícios em causa, em vez da sua tributação a título de juros por remuneração do capital aplicado pela A. Por isso que não se verifica a caducidade do direito da AF de accionar a tributação pelo recurso às normas anti-abuso.

*

No que tange à invocada falta de fundamentação,

sufragando a solução dada a tal questão na sentença já que da análise desta, bem como da informação da Direcção de Serviços de Inspeção Tributária, resulta claramente demonstrado o *iter* cognitivo que conduziu à prolação da decisão, bem como os pressupostos da mesma. É que, a decisão impugnada remete para a informação previamente elaborada, e contém em si a demonstração expressa, clara, congruente e suficiente dos pressupostos que legitimam a decisão recorrida.

Na verdade, seguindo o estudo "Cláusulas anti-abuso e direitos e garantias dos contribuintes" de CLOTILDE CELORICO PALMA elisão fiscal (do latim *elidere*, eliminar, suprimir): implica a prática de acto ou conjunto de actos (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 acto ou conjunto de actos tivesse sido praticado.

Significa isto que as operações de planeamento fiscal são, em princípio, lícitas mas há que distinguir certos negócios que a lei considera como abusivos, anómalos, os quais são objecto de normas anti-abuso especiais ou gerais e que se podem considerar como actos antijurídicos, ao abrigo dessas leis anti-abuso (anti '*taxavoidanceclauses*').

Como assinala a citada autora, a evolução legislativa da passada década caracteriza-se por um acentuado reforço das garantias dos contribuintes, existindo uma forte oposição ao alargamento dos poderes da AF (ex. introdução da cláusula geral anti-abuso, colecta mínima, acesso directo a dados cobertos pelo sigilo bancário). Na década actual em vez da demagogia anti impostos, assiste-se a uma subalternização sistemática dos direitos dos contribuintes ao objectivo central da maximização das receitas tributárias.

Saliente-se que a causa ancestral das medidas anti-abuso é a obtenção da igualdade tributária e a justiça na distribuição dos encargos tributários, mas isso implica que o respeito pelas garantias dos contribuintes tem que se verificar em dois momentos fundamentais, a saber, na criação de cláusulas anti-abuso e na aplicação das cláusulas anti-abuso.

Porém, o direito ao planeamento fiscal não é absoluto e sem limites tendo o sujeito passivo passa um ónus de planeamento e o direito subjectivo de optar entre vários comportamentos legalmente admissíveis, pelo que estamos perante um direito

fundamental, cujo núcleo tem que ser respeitado e cujos limites terão que ser definidos.

Note-se que foi em especial durante a década de 90 e por mor da forte influência da harmonização fiscal comunitária, que em Portugal se adoptaram progressivamente medidas defensivas anti-abuso contra a evasão e fraude internacionais.

Foi nesse contexto que com o DL n.º37/95, de 14 de Fevereiro, foram criadas medidas anti-abuso de combate à fraude e evasão fiscal internacional com o objectivo de limitar a utilização de paraísos fiscais ou regimes fiscais preferenciais ou privilegiados, fundamentalmente através de sociedades de base aí estabelecidas.

O art.º60ºdo CIRC passou a possibilitar a tributação no Estado de residência dos rendimentos auferidos pelas sociedades de base instaladas em paraísos fiscais ou regimes fiscais privilegiados, pertencentes a sócios residentes, ainda que não se tenha procedido à distribuição de lucros, consagrando-se a transparência fiscal destas sociedades (regras CFC, disposições tipo subsecção F ou *SubpartF rules*).

Pontifica, a respeito, a decisão do TJCE no Caso *CadburySchweppes* (Proc. C-196/04, de 12.09.2006): as legislações nacionais, como a do Reino Unido, relativa às sociedades estrangeiras controladas, estão genericamente em conformidade com o Tratado, na medida em que prossigam o objectivo legítimo de combater a fraude ou a evasão fiscal. Todavia, estas regras serão contrárias aos art.ºs 43.ºe 48.ºdo TCE, quando se apliquem a expedientes que não constituam "expedientes puramente artificiais".

Segundo a decisão do Caso *CadburySchweppes* são factos determinantes para aferir da existência de tais expedientes saber se o contribuinte tem uma intenção subjectiva de obter uma vantagem fiscal estabelecendo-se noutra EM, se existe um estabelecimento no EM que prossiga actividades económicas e se esse estabelecimento dispõe de uma existência física em termos de instalações, pessoal e equipamento.

E a questão de determinar se algum expediente em particular é "puramente artificial", deve ser resolvida nos tribunais domésticos caso a caso.

Releve-se que a Cláusula Geral anti-abuso começou entre nós começou com a introdução do princípio da prevalência da substância sob a forma e, de acordo com a citada autora, está situada nos antípodas do princípio da interpretação literal da lei fiscal e do ideal de obtenção de segurança jurídica mediante aplicação da tipicidade fechada na construção das normas fiscais. O certo é que o Direito Fiscal, enquanto dominado pelos princípios da legalidade e da tipicidade da tributação (por sua vez, emanação do princípio da segurança jurídica) resiste à utilização de técnicas de combate à elisão, como o recurso à analogia, ou a utilização de cláusulas gerais que recorram a conceitos indeterminados.

A Cláusula geral anti-abuso está consagrada no art.º38.º, n.º2, da LGT que textua: "*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.”

De acordo com o ensinamento de Saldanha Sanches *“Pode afirmar-se que a existência desta norma entre nós tem como condição necessária um funcionamento mais eficiente da Administração fiscal em especial quanto à resposta atempada às reclamações do contribuinte, uma maior capacidade técnica de fundamentação de decisões e um sistema judicial que, para além de uma resposta atempada, mostre um domínio mais completo da problemática do Direito Fiscal”* (Manual de Direito Fiscal, Coimbra Editora 2002, 2ª edição, p. 121).

Donde que a possibilidade de aceitação ou não de uma opção contratual do sujeito passivo atribuindo à AF poderes para a desconsideração dos negócios jurídicos, tem necessariamente que ser acompanhada de um conjunto de cautelas e restrições ou no próprio texto legal ou por um conjunto de procedimentos administrativos que condicionam a aplicação da norma.

Dispondo sobre a aplicação das normas anti-abuso, o artº 63º do CPPT estatui que:

*“1 -A liquidação dos tributos com base em quaisquer disposições antiabuso nos termos dos códigos e outras leis tributárias depende da abertura para o efeito de procedimento próprio.
2-Consideram-se disposições antiabuso, para os efeitos do presente Código, quaisquer normas legais que consagrem a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou actos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos.”*

Assim, sendo o planeamento fiscal um direito subjectivo cujo núcleo tem que ser respeitado e cujos limites terão que ser definidos, para ale, de o mesmo se desenvolver dentro da estrita legalidade não poderá, mesmo dentro desta, ser abusivo sob pena de, violando o princípio da igualdade e capacidade contributiva, ser desconsiderado para efeitos fiscais.

Ter-se-á pois de respeitar certas cláusulas anti-abuso previstas nas leis fiscais em termos de, independentemente da qualificação que as partes deram a determinado contrato, o que importa é apurar o que elas quiseram, qual o sentido que as declarações encerram pois, como decorre do art. 664º do CPC, o tribunal não está sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito.

É que, como se disse supra, a questão de determinar se algum expediente em particular é “puramente artificial”, deve ser resolvida nos tribunais domésticos caso a caso.

Ora, como enfatiza o recorrido, pretender, como pretende a A. tentar iludir a fuga ao Fisco como se tratasse de um ataque do R. à boa gestão e liberdade negocial apenas pode ser interpretado como um expediente destinado a evitar a realização da justiça e a descoberta da verdade material sendo, outrossim, descabida a afirmação da A. de que com a sua actuação a AT violou o princípio da boa fé e de que devia esta identificar o negócio que ficou

oculto.

Sucedem que nenhuma dessas asserções faz sentido no caso concreto, em que o M^o Juiz demonstrou cabalmente e com brilho, a verificação dos pressupostos da aplicação das normas anti-abuso.

É que, como refere *CARDOSO DA COSTA*, " *Curso de Direito Fiscal* ", 2^aed., 1972, pág. 126, «frequentemente o legislador fiscal liga a obrigação do imposto à prática de actos, ao exercício de actividades e ao gozo de situações, que são disciplinadas enquanto tais pelo direito privado».

Nesses casos, o facto gerador do imposto deriva ou é pelo menos influenciado nos seus contornos pela celebração dum negócio jurídico de determinado tipo.

E, assim, no duto ensinamento de ALBERTO XAVIER, «Conceito e Natureza do Acto Tributário», 324, «O facto tributável com ser facto típico, só existe como tal, desde que na realidade se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos que, por esta nova óptica, se convertem em elementos do próprio facto». Como se assinala na doutrina fiscal *cf. inter alia*, José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2^a ed., págs. 83 e ss, são patentes e múltiplos os pontos de conexão do direito fiscal com o direito privado, mormente o direito civil e o direito comercial que decorre, desde logo, da estrutura da relação tributária que é decalcada da obrigação civil bipolar:- do lado activo, o credor do imposto investido do poder de exigir determinada prestação pecuniária e, do lado passivo, o contribuinte, adstrito à realização dessa prestação.

É esta estrutura que torna inevitável que a disciplina e a construção jurídicas da obrigação fiscal se façam com o recurso aos princípios e conceitos do direito das obrigações, não estivesse a obrigação de imposto, no dizer de *J.M. Cardoso da Costa*, *Curso de Direito Fiscal*, págs. 16 e ss, ligada à prática de actos, ao exercício de actividades ou ao gozo de situações que se apresentam disciplinadas enquanto tais pelo direito privado, que conduz a que o direito fiscal seja o sector do direito público que mais se aproxima do direito privado.

E é por isso, como já se salientou, que as normas fiscais se servem amiúde de conceitos próprios do direito privado, tais como os conceitos de *transmissão, compra e venda, doação, propriedade, usufruto, prédio, imóvel, comércio, revogação, negócio simulado, negócio indirecto*, etc., etc.

Mas se assim é, coloca-se a par e passo, como já se aventou, a questão de saber se tais figurinos jurídicos típicos do direito privado conservam o mesmo significado que aí lhes é atribuído ou se são e em que termos, objecto de reelaboração no âmbito do direito fiscal.

Ora, tendo em vista o caso concreto e como se deduz do já antes exposto, é a própria lei que, radicada em exigências específicas da matéria a disciplinar, abandona a regulamentação jurídica privada de certos actos ou situações, atribuindo um significado específico aos conceitos do direito privado, como sucede precisamente no caso que nos ocupa, que deve ser o correspondente conceito do direito civil porque abrangente de certos actos e contratos que têm essa dimensão, mas que se justifica que assim sejam considerados, não apenas por terem um significado económico

equiparável.

Na senda do expandido ainda por *J.M. Cardoso da Costa, Curso, pág. 121 e ss*, há, pois, que seguir a directriz metodológica segundo a qual, quando as normas fiscais utilizam expressões correspondentes a dados conceitos do direito privado, caberá aos órgãos a que compete a sua aplicação indagar, em cada caso, de acordo com as regras da hermenêutica jurídica e recorrendo ao elementos de interpretação disponíveis, se essa norma ou essas normas deram a tais conceitos um significado próprio ou se mantiveram o seu conteúdo originário jurídico-privado. Todavia, com a vigente LGT, passou a ter consagração legal a orientação metodológica segundo a qual e por expressa determinação do artº 11º nº 2 "*sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos do direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer da lei*". Formulação que, como refere *Leite de Campos, in "Interpretação das Normas Fiscais", Problemas Fundamentais do Direito Tributário, pág. 17 e ss*, não invalida que o intérprete, através dos elementos da interpretação jurídica, chegue à conclusão de que estamos perante um sentido próprio ou específico do direito fiscal quanto a termos oriundos de outros ramos do direito, resulte tal sentido directa ou indirectamente das normas interpretandas.

Tudo o que vem afirmado vale para evidenciar a autonomia que o direito fiscal marca em relação ao direito privado a qual encontra a sua *ratio* na natureza da relação jurídica fiscal com respeito pelo princípio da legalidade tributária por mor do qual a relação jurídica se constitui com a verificação do facto tributário previsto na lei, independentemente quer da vontade dos particulares nesse sentido dirigida, como da actuação da administração fiscal, irrelevando, pois, de todo em todo, a autonomia da vontade para moldar a obrigação fiscal ao invés do que sucede nas obrigações privadas.

Tal princípio está consagrado no artº 36º da LGT ao dispor que "*a relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário*" – nº 1 - ; "*os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes*" – nº 2 – e "*a qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária*" – nº 3.

Adite-se que, nos termos do nº 2 do artº 30º da Lei Geral Tributária (LGT) "*O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária*".

Consagram estes incisos legais (ver também o artº85º do CPPT) o princípio de que as obrigações fiscais são relativamente indisponíveis, estendendo-se a indisponibilidade do crédito tributário, por identidade de razões, a todos os outros vínculos creditícios da relação jurídica tributária.

Ora, certo é que "*a qualificação do negócio jurídico efectuada pelas partes, mesmo em documento autêntico, não vincula a administração tributária*".

Mas, nessa actividade, terá a AT que cumprir ónus da prova enformado pelos princípios da legalidade e da tipicidade tributárias, procurando fazer, nos termos já analisados, uma

aproximação aos figurinos ou tipos legais do direito privado, pelo que convém fazer uma incursão pela **tipicidade normativa**. Esta, é um dos instrumentos de que o Direito se socorre na regulamentação da vida económico-social, através do qual procede à fixação de certas categorias jurídicas ou *tipos*, que ele próprio delimita, de modo directo ou indirecto, v. g. a compra e venda, o testamento, o direito de propriedade, o usufruto, etc. os quais são categorias jurídicas, cujo regime se aplica aos eventos ou às realidades da vida que se revestem das características que constam da sua descrição jurídica.

É sabido e já acima se disse, que no Direito Privado, *maxime* no Direito das Obrigações, a fixação das categorias jurídicas não reveste carácter de *taxatividade* ou *exclusividade*, o que quer dizer que os particulares podem, com relevância jurídica, criar outras que melhor assegurem a realização dos seus interesses. Para nós, a *ratio* dessa separação de conceitos é imposta pelos princípios da legalidade e da tipicidade tributárias na dimensão que lhes dá a LGT, que obriga a uma aproximação aos figurinos ou tipos legais do direito privado.

O regime substantivo que enforma a relação jurídica tributária mostra-se submetido ao princípio da legalidade evidenciado - na tipificação específica de cada imposto - dos factos e qualidades do objecto normativo de incidência, donde deriva uma pluralidade de vinculações, tanto para os particulares como para a Administração Fiscal.

Segundo *Duarte Faveiro*, in "*Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*", *Coimbra Editora, Vol-I, págs. 335 e 338*, dessa pluralidade de vinculações sobre os "(..) *particulares - pessoas e empresas - visados pela norma tributária quer como titulares dos direitos ou realidades consideradas como objecto do imposto em causa quer como possuidores da qualidade pessoal prevista no tipo de sujeição, resulta a criação de um condicionalismo jurídico de predeterminação de efeitos para as condutas correspondentes aos elementos previstos na norma (..)" que, para a Administração Fiscal, resulta no dever funcional "(..) de vigilância das situações reais correspondentes aos tipos legais tributários e precisão mediata e recíproca do conteúdo da norma tributária (..)".*

Como corolário do princípio da tipicidade, temos que o procedimento administrativo de averiguação e qualificação jurídica dos factos integrativos da base de incidência do imposto que, no caso concreto, se exige ao particular, pressupõe por parte da AF, no exercício da sua competência, o uso de poderes estritamente vinculados.

De acordo com este enquadramento jurídico, cabe à Fazenda Pública, tanto no recurso administrativo como na impugnação junto dos Tribunais, o ónus da prova da existência dos pressupostos de facto e de direito do acto de liquidação oficiosa, seja por correcções técnicas ou por métodos indiciários e presuntivos, constantes do relatório dos serviços de fiscalização, o que veio a ser consagrado em letra de lei no artº 74º nº 3 LGT, para os casos de determinação da matéria tributável por métodos indirectos.

Este mesmo ponto de vista pode ver-se afirmado por *Jorge Lopes de Sousa* in "*Código de Procedimento de Processo Tributário, Anotado*", *Vislis/2000, 2a edição, pág. 470*:

"(..) o ónus de prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

Embora esta regra [artº 74º nº I LGT] esteja prevista para o procedimento tributário, o seu conteúdo deve ser transposto para o processo judicial que se lhe seguir, por forma a que quem tinha o ónus da prova no procedimento tributário tenha o respectivo ónus do processo judicial tributário (..).

Assim, pelo facto de o impugnante no processo de impugnação judicial surgir processualmente numa posição em que deve invocar vícios de um acto tributário, não se lhe deve imputar o ónus de prova de factos que não tinha de provar no procedimento tributário, designadamente o de provar que não se verificam os factos constitutivos dos direitos da administração tributária, factos estes cuja verificação competia provar a esta no procedimento tributário (..).

Essencialmente neste sentido, já antes da LGT, pode ver-se Vieira de Andrade, que sustenta que "há-de caber, em princípio, à Administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável); em contrapartida, caberá ao administrado apresentar prova bastante da ilegitimidade do acto, quando se mostrem verificados estes pressupostos" (A Justiça Administrativa (Lições), 2ª edição, pág. 269)".

A administração fiscal só deve praticar o acto tributário - liquidação - quando "formar convicção a existência e conteúdo do facto tributário" (assim, Alberto Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, pág. 150). Esta convicção deve assentar em pressupostos objectivos e não em meras suposições ou juízos de natureza puramente subjectiva.

No caso concreto, como bem se demonstrou na decisão impugnada pela fundamentação que a sentença acolheu, estavam reunidos os pressupostos conducentes à conclusão de que se verificava o facto tributário e qual a sua medida nos termos pretendidos pelo AT (- cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 17/04/02, no Rec. nº 26.635 cuja doutrina vai no sentido de que é à AF que cabe «o ónus de "demonstrar a existência do fundamento legal com que se arroga a titularidade de atribuições e de competência para a pratica do acto em causa" ou da sua actuação enquanto persona potentior, pois só perante a existência deste está autorizada a actuar. (...).

É nesta perspectiva que se poderá, de algum modo, falar que a administração apenas terá de fazer a prova, em tribunal, do bem fundado da formação das suas presunções de inexistência dos factos tributários e que, na falta dessa prova, essa questão - ou seja a questão relativa à legalidade do seu agir praticando o acto tributário - terá de ser resolvida contra ela.»).

Na senda de Vieira de Andrade, in "A Justiça Administrativa" (Lições), 2º edição, pág. 569, «há-de caber, em princípio, à Administração o ónus de prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável); em contrapartida, caberá ao administrado apresentar prova bastante da ilegitimidade do acto, quando se mostrem verificados estes Pressupostos». Nesse sentido, expende Jorge Lopes de Sousa, in "Código de

Procedimento e Processo Tributário Anotado", 2ª edição, pág. 470, que «o ónus de prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. Embora esta regra (art. 74º/1 LGT) esteja prevista para o procedimento tributário, o seu conteúdo deve ser transposto para o processo judicial que se lhe seguir, por forma a que quem tinha o ónus da prova no procedimento tributário tenha o respectivo ónus no processo judicial tributário (...)».

Todavia, o princípio da autonomia privada, subjacente ao nosso direito privado, manifesta-se, designadamente, através do negócio jurídico, meio privilegiado de os particulares procederem à regulamentação das suas relações jurídicas. Esse auto-governo da esfera jurídica assenta num dos princípios básicos do nosso ordenamento jurídico, que é o princípio da liberdade contratual. As partes, dentro dos limites da lei, têm a liberdade de celebração dos contratos, a faculdade de fixar o conteúdo dos mesmos, a possibilidade de celebrar contratos típicos ou atípicos, de reunir no mesmo contrato regras de dois ou mais negócios, total ou parcialmente regulados na lei (artigo 405º do C. Civil).

O desenvolvimento económico, as inovações técnicas e tecnológicas e a necessária ligação entre o direito e a realidade vivida, têm feito aparecer com acelerada frequência novos negócios jurídicos, com regulamentação própria e específica. Na verdade, as partes, face ao prescrito no artigo 405º do Código Civil, têm a faculdade de fixar livremente o conteúdo dos contratos, celebrar contratos diferentes dos previstos no Código Civil ou incluir neles as cláusulas que lhes aprouver.

Todavia, o artigo 10º da LGT estabelece que a tributação é valorativamente neutra, devendo atender apenas às circunstâncias reveladoras da capacidade contributiva do facto ou acto, irrelevando, pois, os imperativos jurídicos ou éticos como pressuposto ou medida da tributação a qual assentará no resultado económico dos negócios ou actos jurídicos ainda que estes sejam ilícitos ou contra os bons costumes. E ao consagrar a vertente da consideração económica dos factos ou actos com relevância jurídica tributária, o direito fiscal está em consonância com o direito civil no sentido de que, por exemplo, quando os negócios jurídicos são de objecto físico ou legalmente impossível à ordem pública ou contrários aos bons costumes, juscivilisticamente são nulos (cfr. artº 280º do Ccivil) mas, apesar disso, esse vício será ignorado quando é invocado pela pessoa que o praticou por forma a impedir que essa pessoa seja beneficiada; também assim no direito fiscal, em que quem actua de modo ilícito não pode fruir de protecção jurídica, devendo sofrer a tributação prevista na lei.

É esse princípio que subjaz ao disposto no artº 38º nºs 1 e 2 da LGT em que se prevê a tributação dos efeitos económicos pretendidos pelas partes que tenham sido produzidos apesar da ineficácia do negócio: tal como no direito civil Vd. *Mota Pinto, Teoria Geral do Direito Civil, 3ª ed., Coimbra, 1985, pág. 605*, o negócio não produz os efeitos que tenderia a produzir por uma circunstância intrínseca que juntamente com o negócio válido integra o tipo legal e que é o de **o único ou principal objectivo ter sido evitar ou reduzir a tributação.**

É que a tributação tem os seus limites materiais e o seu princípio

rector é o da capacidade contributiva visando impedir o livre arbítrio por obrigar, quer o legislador, quer o aplicador da lei fiscal (AT e juiz), a que, na selecção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, que erija em objecto ou matéria colectável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respectivo imposto.

Como pressuposto e critério da tributação no nosso sistema jurídico fiscal, o princípio da capacidade contributiva está expressamente consagrado no artº 4º nº 1 da LGT que prescreve que os impostos assentam especialmente na capacidade contributiva revelada através do rendimento ou da sua utilização e do património, bem como as relativas à tributação dos rendimentos ilícitos e às cláusulas antiabuso.

Ora, na senda de *JOSÉ MANUEL M. CARDOSO DA COSTA in A Invalidez dos negócios jurídicos - ciência E TÉCNICA FISCAL N.º 199/201 in CURSO DE DIREITO FISCAL, COIMBRA - 1972*, desde que o Fisco tenha diante de si um acto ou contrato susceptível de, em abstracto, operar uma transmissão não pode deixar de efectuar a liquidação. Tal susceptibilidade abstracta existe quando uma certa roupagem das estipulações - «de figuração exterior do acto» - se ajusta a um certo figurino desenhado na lei como modo formal de poder operar uma transmissão. Desde que a roupagem da realidade se ajuste à do figurino legal, o Fisco terá de efectuar a liquidação na convicção de que tal realidade se esconde por detrás da roupa.

Como refere *O Prof. Leite de Campos, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário - Evasão Fiscal, Fraude Fiscal e Prevenção Fiscal, pág. 211 e ss*, "na infracção tributária há uma violação aberta e directa de normas jurídicas, enquanto que na fraude á lei não se produz tal violação. Pois se evita, mediante expedientes jurídicos, a realização dos pressupostos de facto de que nasce o tributo. Na fraude à lei não se realiza o facto tributário, antes se ilude a sua verificação, não surgindo por isso qualquer obrigação tributária ligada ao pressuposto de facto iludido".

No caso de fraude, estaremos perante uma situação em que se praticam actos com vista aos resultados que normalmente são obtidos por outra via jurídica, inexistindo qualquer discrepância entre a vontade real e a aparência já que as partes querem efectivamente o que fazem. Note-se que a fraude á lei pode ter lugar nos negócios jurídicos unilaterais ou em actos jurídicos, não sendo necessária a existência de negócios jurídicos bilaterais.

Consideremos o «**negócio indirecto**» do qual *Manuel de Andrade, in Teoria Geral da Relação Jurídica, Vol. II, 4ª Reimpressão, pág. 179*, nos dá a seguinte definição: «pode um negócio típico (venda, etc.) cujos efeitos são realmente queridos pelas partes, ser concluído por um motivo ou para um escopo ulterior diverso dos que estão de acordo com a função característica (causa) desse tipo negocial e correspondente a outro negócio típico ou tipificável (doação, qualquer negócio de garantia creditória, etc.).»

Assim, «O fim ulterior há-de..., ser indirecto em face do negócio adoptado, autónomo em face das respectivas consequências normais, mas derivar imediatamente da própria actuação do

negócio» (cfr. Orlando de Carvalho, Negócio Jurídico Indirecto, Bol. Fac. De Direito, Suplem., pág. 36).

À luz do princípio da legalidade tributária e em decorrência do disposto nos artºs 8º, nº 1 da LGT e 103º, nº 2 e 165º nº 1 i) da CRP, a renúncia total ou parcial dos créditos tributários referentes a impostos, porque contende com a incidência dos mesmos terá de ser prevista em lei da Assembleia da República ou DL aprovado ao abrigo de autorização legislativa.

E isso porque, como se disse, por injunção do nº 2 do artº 36º da LGT, os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes.

Assim, nem o objecto da obrigação, nem os juros, nem o prazo de pagamento, etc., podem ser alterados nem sequer por vontade das partes pois a isso se opõe a referido princípio de legalidade dos impostos e o princípio da legalidade da actividade administrativa; a vontade das partes, seja da Administração, seja dos contribuintes, não tem relevância jurídica, o que vale por dizer que, uma vez preenchidos os pressupostos de facto, nasce a obrigação estreitamente vinculada e, mesmo no âmbito de conceitos indeterminados, está-se perante o seu preenchimento em obediência à lei e não aos interesses das partes.

Tal como salientam A . José de Sousa e Silva Paixão, CPPT Anotado, 1ª ed., pág. 196, "*Não podem, com efeito, os órgãos da Administração Tributária – contrariamente ao que acontece com a generalidade dos credores privados – negociar sobre as dívidas de imposto, renunciar a elas ou perdoá-las, no todo ou em parte, nem tão pouco conceder moratórias para o seu pagamento ou sequer aceitar que este se faça antecipada ou parcialmente – a menos, claro, que o próprio legislador o consinta.*

São ilegais todos os actos da administração fiscal, inclusive do Ministro das Finanças, a autorizar moratórias, suspensão da execução, mesmo em regime de pagamento em prestações, relativamente a impostos já liquidados, sem qualquer norma legal em que se apoie."

Tendo em conta toda a principiologia acabada de explanar a título de reforço argumentativo da bondade da fundamentação da sentença, esta não mercê qualquer censura, merecendo ser confirmada e improcedendo o recurso.

*

3. – DECISÃO:

Nesta conformidade, acordam os Juízes da 2ª Secção deste tribunal em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em dez (10) U. C., atenta a complexidade do processo (cfr.artº.189, nº.2, do C.P.T.A.; artº.73-D, nº.3, do C. C. Judiciais, "ex vi" do artº.97, nº.2, do C. P. P. Tributário).

*

Lisboa, 15.02.2011

(Gomes Correia)

(Pereira Gameiro)

(Lucas Martins)

