



Universidade do Minho
Escola de Direito

Filipe João Saraiva Fernandes

**A Decisão Fiscal Planificadora:
uma abordagem à sua dimensão
teórica e prática**



Universidade do Minho

Escola de Direito

Filipe João Saraiva Fernandes

**A Decisão Fiscal Planificadora:
uma abordagem à sua dimensão
teórica e prática**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

Trabalho realizado sob a orientação do
Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Abril de 2012

DECLARAÇÃO

Nome: Filipe João Saraiva Fernandes

Endereço electrónico: filipejsaraiva@gmail.com

Título da tese: A Decisão Fiscal Planificadora: uma abordagem à sua dimensão teórica e prática

Orientador: Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Ano de conclusão: 2012

Designação do Mestrado: Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA TESE APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE

Universidade do Minho, ___/___/_____

Assinatura: _____

Agradecimentos

Agradeço aos meus pais e à minha irmã pelos valores e princípios que me transmitiram e por todo o apoio e incentivo dado, não só agora, mas sempre.

Agradeço ao Exmo. Senhor Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha, orientador desta tese de Mestrado, pelas observações sempre muito pertinentes, pela disponibilidade, pelo tempo e paciência despendidos com as leituras e comentários durante este trabalho. Agradeço também a motivação que me foi dando, fundamental para que acreditasse na conclusão desta dissertação.

Agradeço à Filipa, pela amizade, carinho e paciência.

Agradeço à biblioteca do Centro de Estudos Fiscais, à biblioteca Concepción Arenal da Universidade de Santiago de Compostela e à biblioteca Lúcio Craveiro da Silva, nas pessoas dos seus responsáveis, todo o apoio documental que me forneceram e onde pude fazer as consultas bibliográficas.

Agradeço aos sócios e colegas da sociedade de advogados “Azevedo, Marques e Novera”, nas pessoas do Dr. Virgílio Novera Gomes, Dr. Pedro Miguel Marques e Dr. José Eduardo Azevedo, meus patronos, pela oportunidade que me deram em conciliar o estágio com a elaboração de um trabalho académico com estas características.

Ainda uma especial palavra de agradecimento ao colega e amigo Luís Veloso que me acompanhou nesta maratona.

Agradeço à Matilde pelo sorriso.

Aos demais que de algum modo contribuíram para a realização da presente dissertação, o meu sincero muito obrigado.

Resumo

O objecto de estudo da presente dissertação é o planeamento fiscal, visto como uma forma de organização da actividade do contribuinte de modo a eliminar, reduzir ou diferir no tempo o pagamento do imposto sem violar a letra ou o espírito da lei. Nestes casos não se colocam entraves à poupança fiscal por ser pretendida e por vezes até mesmo desejada pelo legislador, como é o caso das deduções à colecta, das isenções e dos benefícios fiscais que a lei atribui e que cabe ao sujeito passivo, no exercício normal da sua actividade, aproveitar sem que tal ponha em causa princípios jurídico constitucionais como o da igualdade.

Por serem vários os entendimentos doutrinários, vamos partir da distinção/contraposição do planeamento fiscal e procurar relacioná-lo com as figuras afins muitas das vezes com ele confundidas. Assim, temos as condutas que têm o mesmo objectivo que o planeamento fiscal, mas que são ilícitas por violarem frontalmente as disposições legais e que a doutrina costuma designar por fraude fiscal ou evasão fiscal ilícita. Depois temos as situações de fronteira entre o lícito e o ilícito em que o sujeito passivo, sem violar frontalmente a norma, contorna-a para atingir propósitos não desejados pelo legislador e contrários aos valores estruturantes do ordenamento os quais têm a designação de evasão fiscal, evasão lícita, poupança fiscal, evitação fiscal.

Ora, se por um lado a autonomia privada legítima o contribuinte a celebrar da forma que lhe mais prouwer os seus negócios, por outro, temos questões de justiça social que devem estabelecer um devido equilíbrio entre aquilo que é a liberdade e o que advém de um dever do contribuinte de contribuir para as necessidades financeiras do Estado e da comunidade. E como o fazer? Em Portugal, e na sonda das directivas comunitárias, o legislador tomou um conjunto de medidas conhecidas por cláusulas anti-abuso, entre outras.

Concluiremos com a enunciação de alguns casos concretos de planeamento fiscal e em que medida podem ser aproveitados pelos contribuintes sejam estes pessoas colectivas ou singulares.

Abstract

The object and purpose of the present study concerns tax planning/tax mitigation, as a way the taxpayer organizes his activity in order to eliminate, reduce or defer in time the tax payment without disrespecting the law's letter or spirit. In these cases there are no obstacles in which refers to tax savings due to the fact that is often accepted and even desired by the legislator, like the taxable incomes, tax exemptions and tax benefits, foreseen by the law and which is taxpayer's choice, in his day-by-day activity, to take advantage according that does not compromise the constitutional legal principles such as the equality.

Taking in to account the vast doctrines positions, we start by the distinction/contraposition of tax planning and try to relate it with other figures alike, often confused with it. Considering that, we have the conducts which have the same goal as the tax planning, but are unlawful because it directly infringes legal dispositions commonly designated as illicit tax evasion or tax fraud by the doctrine. Then we have those situations that seems to raise the doubt whether its legal or illegal where the taxpayer, without directly violating the law, circumvents it to achieve undesired purposes by the legislator and against the system fundamental values which are called tax avoidance.

So, if on one hand, the private autonomy legitimates taxpayer to deal as it pleases him the most his businesses, on the other hand, there are questions about social justice that should establish a due balance between what liberty is and what comes from a taxpayer duty to contribute to the financial needs of the State and the community. And how to do it? In Portugal, according to European directives, legislator took considerable measures known as anti-abuse clauses, among others.

In conclusion, we will propose some specific cases about tax planning and in what way tax payers can make use, whether are natural or legal persons.

ÍNDICE

1.	INTRODUÇÃO E DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA	15
Parte 1		
A Decisão Fiscal Planificadora		
2.	A ESSENCIALIDADE DO PRINCÍPIO DA AUTONOMIA PRIVADA EM MATÉRIA FISCAL... 17	
2.1.	A relevância da vontade do contribuinte na eleição da forma jurídica	19
2.2.	Autonomia Privada face às finalidades da tributação – o negócio jurídico.....	21
2.3.	Autonomia da vontade na gestão empresarial e livre disponibilidade económica dos indivíduos e das empresas – a dimensão constitucional.....	24
3.	OS DIFERENTES INTERESSES PÚBLICOS RELEVANTES NA DECISÃO FISCAL PLANIFICADORA	27
3.1.	Natureza e tipologia dos princípios constitucionais	29
3.2.	Neutralidade fiscal.....	36
3.3.	Igualdade fiscal	41
3.3.1.	Generalidade	41
3.3.2.	Capacidade contributiva.....	44
3.4.	Segurança jurídica.....	49
3.5.	As exigências de determinabilidade da lei fiscal.....	52
4.	O PLANEAMENTO FISCAL.....	59
4.1.	Algumas posições doutrinárias.....	62
4.2.	Conceito Legal – Decreto-Lei 29/2008 de 25 de Fevereiro.....	65
4.3.	Terminologia adoptada	66
4.3.1.	Conjunto de comportamentos	69
4.3.2.	Quadro de licitude, validade e conformidade	70
4.3.2.1.	A (i)licitude fiscal.....	71
4.3.3.	Resultado	73
4.4.	Distinção em relação à evasão e fraude fiscais.....	75
4.4.1.	Causas da evasão aos impostos.....	81
4.4.1.1.	Causas políticas.....	81
4.4.1.2.	Causas psicológicas.....	83
4.4.1.3.	Causas económicas.....	84
4.4.1.4.	Causas técnicas.....	85

4.4.1.5. Causas judiciais.....	87
4.4.2. Medidas reactivas do(s) Estado(s)	88
4.4.2.1. A Cláusula Geral Anti-Abuso	89
4.4.2.2. Outras formas de reacção	95
4.5. A dimensão espacial do planeamento fiscal	99
4.5.1. O planeamento fiscal interno e internacional	100
4.5.2. A liberdade de estabelecimento – o abuso de direito e o entendimento do Tribunal da União Europeia (TJUE)	104
4.5.3. Medidas reactivas do(s) Estado(s) contra o uso de Paraísos Fiscais	108

PARTE II

A dimensão prática do planeamento fiscal

5. SEQUÊNCIA.....	112
6. AO NÍVEL DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES (IRS) .	114
6.1. Tributação Conjunta <i>versus</i> Tributação Separada	114
6.1.1. Encargos com a educação	119
6.1.2. Despesas de saúde.....	120
6.1.3. Encargos com bens imóveis.....	121
6.1.4. Encargos com lares	122
6.2. Outras deduções à colecta previstas no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)	123
6.2.1. Fundos de pensões e regime público de capitalização	124
6.2.2. Fundos de poupança-reforma e planos de poupança-reforma	125
6.2.3. Donativos	126
6.3. Dividendos	127
6.4. Tratamento fiscal das mais-valias resultantes da alinação de imóveis.....	129
6.4.1. Exclusão destes rendimentos a imposto	131
6.4.2. Reporte das Menos-Valias	137
6.5. Rendimentos prediais	138
6.6. Rendimentos de trabalho dependente e independente: uma opção?	140
6.7. Dupla Tributação e o Regime da Transparência Fiscal	144
7. IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS (IRC).....	146
7.1. Regime da Transparência Fiscal – Sociedades de Profissionais	146
7.2. Relevância da forma para exercício da actividade	149

7.2.1. IRS	149
7.2.2. IRC	151
7.3. Financiamento das Sociedades	152
7.4. O caso particular das gratificações por participação nos lucros.....	155
7.5. A localização da empresa e o caso da derrama municipal	157
7.6. O Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS).....	160
8. IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA): A OPÇÃO DE RENÚNCIA À ISENÇÃO EM SEDE DE IVA.....	164
8.1. Estabelecimentos de saúde	167
8.2. Actividade imobiliária.....	168
9. BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS À CRIAÇÃO DE EMPREGO	170
10. POUPANÇA NA REDUÇÃO DE GARANTIAS EM PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL ...	172
CONCLUSÕES.....	175
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	179

ABREVIATURAS E SIGLAS

Al. - Alínea

Art. – Artigo

CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CMIT – Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

CRP – Constituição da República Portuguesa

CPPT – Código do Procedimento e Processo Tributário

DL – Decreto-lei

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

LGT – Lei Geral Tributária

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

Proc. – Processo

PPR – Planos Poupança Reforma

PPRP – Planos Poupança Reforma Públicos

RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

TCA – Tribunal Central Administrativo

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

ZFM – Zona Franca da Madeira

1. INTRODUÇÃO E DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA

As empresas em geral e os contribuintes em particular, são constantemente atingidos por impostos, alguns dos quais elevadíssimos e desproporcionais. Desde o trabalhador casado, unido-de-facto ou solteiro, ao empresário ou ao cidadão comum que pretende vender um terreno herdado, até às milhares de empresas existentes em Portugal, todos têm como principal objectivo atingir um certo resultado jurídico (a constituição de uma relação laboral para o seu sustento e da sua família, a transmissão de um bem, a criação de uma estrutura empresarial, etc.). Assim, tentam na actividade que desenvolvem retirar o maior proveito possível – o trabalhador vai tentar obter maiores rendimentos, trabalhando mais; o vendedor do terreno vai tentar convencer o comprador a comprá-lo por um preço mais elevado; o empresário vai tentar retirar da empresa o máximo de rentabilidade por forma a gerar mais lucro, etc.

Contudo, na maior parte dos casos, a maximização do rendimento acarreta consigo gastos que têm de ser ponderados, têm de ser devidamente planificados. Uma dada empresa que pretenda apostar na inovação e modernizar o aparelho produtivo tem desde logo de ponderar o seu custo e o modo de financiamento. Depois, o lucro que poderá alcançar com o investimento efectuado. Finalmente, o imposto a que estará sujeito o retorno do investimento, bem como qual a melhor forma de amortizar o investimento efectuado.

Deste modo, o contribuinte terá que planear a sua actividade por forma a realizar a escolha que lhe garanta a maior poupança possível. E não se pense que a escolha jurídica não tem influência no imposto a pagar¹. Se, por um lado, o imposto resulta da lei, isto é, uma vez verificado o facto tributário, nasce a relação jurídica independentemente da vontade das partes, em geral, e do contribuinte, em particular, por outro lado, a forma jurídica adoptada pelo contribuinte releva para determinar a norma tributária a aplicar. Ou seja, se para o negócio A é aplicada a norma 1 que prevê uma taxa de x , para o negócio B é aplicada a norma 2 que prevê uma taxa de y .

Assim, só por acaso os diversos actos em alternativa estão sujeitos ao mesmo regime tributário. Ao contribuinte compete fazer uma opção que nestes termos, não parece ser uma opção difícil: optar pela via de menor tributação.

¹ O imposto é tradicionalmente definido como *uma prestação pecuniária, singular ou reiterada, que não apresenta conexão com qualquer contra-prestação retributiva e de que é titular uma entidade pública que utiliza as receitas assim obtidas para a cobertura das suas despesas*. – Cit. J.L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pág. 9.

Do que foi dito resulta que dificilmente se encontrará quem questione o direito do contribuinte à economia de opção, isto é, os casos em que o particular, valendo-se de opções que lhe são oferecidas pela lei fiscal, escolhe a menos onerosa. Nem sequer parece ser questionável que o ordenamento deve repudiar as práticas ilícitas: surgido o facto tributário, o tributo é devido e toda a tentativa utilizada pelo contribuinte para fugir e não pagar o tributo ou diferir o seu cumprimento merece repressão do ordenamento.

No entanto, levantam-se neste âmbito questões da maior importância: qual a relação existente entre a tentativa do contribuinte reduzir a sua tributação, o planeamento fiscal e a evasão fiscal? O que separa estes dois conceitos? O que tem vindo a fazer o legislador e a administração para combater a fuga aos impostos? Quais os motivos que levam os contribuintes a optarem pela fuga aos impostos?

Propomo-nos de seguida a abordar o conceito de planeamento fiscal e separá-lo devidamente das figuras afins (porque não queremos confusões terminológicas), bem como, vamos tratar de analisar algumas situações concretas de planeamento fiscal ao dispor dos contribuintes, partindo de um estudo cuidado das normas fiscais.

Por outro lado, faremos uma abordagem tão minuciosa quanto possível acerca dos princípios constitucionais que podem estar implicados na decisão fiscal planificadora. Se para nós o planeamento fiscal é uma actividade lícita, é porque tal advém da capacidade individual de cada ser humano dirigir a sua actividade por princípios de liberdade e autonomia. No entanto, estes são princípios absolutos? Quais os limites? Depois, qual o papel reservado à justiça fiscal quando contribuintes com a mesma capacidade contributiva pagam impostos diferentes?

Propomo-nos, por fim, fazer uma reflexão sobre o planeamento fiscal e de que forma podem os contribuintes retirar o máximo proveito fiscal das suas escolhas jurídicas.

PARTE I

A DECISÃO FISCAL PLANIFICADORA

O maior Jugo de um reino, a mais pesada carga de uma república são os imoderados tributos. Se queremos que sejam leves, se queremos que sejam suaves, repartam-se por todos. Não há tributo mais pesado que o da morte, e contudo todos o pagam e ninguém se queixa; porque é tributo de todos.

Padre António Vieira, Sermão de Santo António, Lisboa, na Igreja das Chagas, 1642

2. A ESSENCIALIDADE DO PRINCÍPIO DA AUTONOMIA PRIVADA EM MATÉRIA FISCAL

O planeamento fiscal respeita um jogo de vontades: a vontade do contribuinte em ver a sua carga fiscal reduzida; a vontade do legislador ao estabelecer que determinadas realidades devam estar isentas ou pagar menos impostos do que outras. Apesar de discutível, este comportamento do legislador, como veremos mais à frente, é legal desde que justificado.

Neste sentido, a pessoa, em geral, e o contribuinte, em particular, é autónomo e livre para decidir se face a um determinado negócio opta pela via mais onerosa ou se, por outro lado, pela via menos onerosa. Apesar de nos parecer óbvia a escolha que o contribuinte irá tomar não lhe são alheios juízos acerca da licitude do comportamento, pelo que a sua análise terá que ser feita casuisticamente. De todo o modo, o fundamento do planeamento fiscal encontra-se inequivocamente relacionado com a autonomia do contribuinte enquanto sujeito no tráfego jurídico.

Assim, concordamos com FRANCISCO AMARAL NETO quando diz que *o fundamento ou pressuposto da autonomia privada é, em termos imediatos, a liberdade como valor jurídico e, mediatemente, a concepção de que o indivíduo é a base do edifício social e jurídico e de que a sua vontade, livremente manifestada, é instrumento de realização de justiça.* Corolário dessa

concepção é negócio jurídico como fonte principal das obrigações (...). Sob o ponto de vista jurídico, a liberdade é o poder de fazer ou não fazer, ao arbítrio do sujeito, todo o acto não ordenado nem proibido por lei, e, de modo positivo, é o poder que as pessoas têm de optar entre o exercício e o não exercício de seus direitos subjectivos. Devemos, pois, reconhecer o direito das pessoas em geral regularem livremente as suas relações jurídicas e, como consequência óbvia, a avaliação do resultado fiscal. Como conclui A. RODRÍGUEZ ANDRADOS, o querer de um negócio jurídico não é nunca um querer abstracto, mas sim um desejo para um propósito, com meios concretos e um determinado custo onde a carga fiscal constitui a parte mais importante³.

Mas, a relação entre o planeamento fiscal e a autonomia não é uma concepção tão actual como se possa pensar. Num texto histórico do Supreme Court of America no caso *Helvering vs. Gregory*, diz-se o seguinte: *everyone has a right to arrange his business affairs in such a way that brings appropriate tax payments to the minimum; no one must plan his expenses and income to the maximum to the maximum convenience of the Ministry of Finance; for a citizen there is no patriotic duty whatsoever to increase his own tax payments*⁴.

Dito isto, qual será a relação entre a vontade do contribuinte e o nascimento da relação jurídica tributária? Para responder a esta questão vamos agora determinar em que sentido se pode falar neste sector do Direito da autonomia do contribuinte na regulação dos seus interesses.

Em Itália, MAURO BEGHIN defendeu que o ordenamento fiscal é desenvolvido com base no princípio de que é *diritto del contribuente perseguire i propri affari secondo la modalità che comportano il minor gravame fiscale. In altre parole, il soggetto che disponga di una pluralità di alternative negoziali equivalenti dal punto di vista dei risultati economico-giuridici, è libero di determinarsi per quella operazione che determina il minore esborso tributario*⁵.

Numa primeira aproximação parece que não se poder reconhecer ao particular um âmbito específico de autonomia na esfera tributária. Com efeito, reconhecer a autonomia poderia levar a supor que o contribuinte ostenta soberania para governar a sua própria esfera tributária e, portanto, para ditar a lei em matéria tributária. Contudo, cremos que não existe inconveniente

² Cit. Francisco dos Santos Amaral Neto, *A autonomia privada como princípio fundamental da Ordem Jurídica – perspectivas estrutural e funcional*, Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, Coimbra, 1988, pág. 15-16.

³ Cfr. A. Rodríguez Andradós., *La Influencia de la ley fiscal en los contratos*, in Revista de Derecho Notarial, I, 1971, pág. 395.

⁴ Consulta electrónica em <http://www.supremecourt.gov/>.

⁵ Cit. Mauro Beghin, *La trasformazione di società per ragioni esclusivamente fiscali: ancora equivoci in tema di elusione tributaria (nota a Risoluzione Agenzia delle Entrate, Direzione centrale normativa e contenzioso n.° 177/E/2008)*, in Rivista di diritto tributario, n.° 11, 2008, pág. 624

para que se possa falar na expressão do poder de autonomia privada em matéria tributária, num sentido amplo do termo, ou seja, como poder reconhecido à pessoa para o exercício das suas faculdades, como valor intimamente unido à liberdade da pessoa, manifestação necessária do respeito que lhe é devido.

2.1. A relevância da vontade do contribuinte na eleição da forma jurídica

A relação jurídica fiscal desdobra-se, de um lado, na relação de imposto e, do outro, em diversas relações jurídicas acessórias, ou seja, na relação material e em múltiplas relações fiscais formais com os mais diversos conteúdos e diferentes intervenientes, muitos deles sem qualquer relação jurídica de imposto⁶.

Por conseguinte, a obrigação de imposto decorre do princípio da legalidade, isto é, nasce da lei. Para entender a natureza da obrigação de imposto e a relevância da vontade na formação da obrigação tributária teremos que analisar os elementos que constituem a norma tributária.

Ora, seguindo os ensinamentos de ALBERTO XAVIER a norma tributária é constituída por uma previsão ou hipótese e uma estatuição ou injunção. A primeira respeita ao facto ou conjunto de factos de cuja verificação depende a constituição da obrigação de imposto. Por sua vez, a estatuição traduz-se na própria criação de uma obrigação tributária a cargo do sujeito a quem respeita o facto previsto na norma. O nascimento da obrigação tributária dá-se com a verificação do facto jurídico previsto na norma. É a este facto jurídico constitutivo da obrigação de imposto que se designa por facto tributário⁷.

ALBERTO XAVIER ao falar na natureza do facto tributário conclui que o mesmo não pode ser reconduzido a um mero facto voluntário ou negócio jurídico. Nas palavras do autor *ainda que a lei fiscal tenha designado como facto tributário um acto jurídico nunca o considera como tal, antes o valora como simples facto. E isto porque – continua – os efeitos tributários se produzem*

⁶ Cfr. J. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 6.ªed., Almedina, Coimbra, 2010, pág. 247. Sobre a relação jurídica tributária ver Joaquim Freitas Rocha, *Apontamentos de Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*, AEDUM, 2009.

⁷ Alberto Xavier (*Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, Manuais da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, 1981, pág. 249-255) decompõe o facto tributário em dois elementos essenciais: o **elemento objectivo** e o **elemento subjectivo**. O elemento objectivo é o próprio facto tributário considerado em si mesmo, independentemente da sua ligação a um sujeito, o que se costuma designar por incidência real; o elemento subjectivo é aquele que vincula o facto a uma dada categoria de sujeitos, em termos de determinar quanto a eles o nascimento da obrigação de imposto. O **elemento objectivo** é susceptível de ser encarado de **três prismas**: (1)**material**, (2)**temporal** e (3)**quantitativo**. O (1) elemento material é-nos dado pelo próprio facto na sua materialidade objectiva e são susceptíveis de constituir elemento material do facto tributário um acontecimento natural ou um fenómeno de natureza económica (a passagem de uma mercadoria sobre a linha de fronteira, a percepção de um rendimento), um acto ou negócio jurídico (contrato de fiança ou compra e venda). O (2) elemento temporal respeita à sua limitação no tempo (temos os factos instantâneos os que se esgotam por natureza de um certo lapso de tempo, verificando-se logo que se produz o elemento material (por exemplo, imposto sobre actos jurídicos e impostos sobre a despesa; e os factos duradouros que não se esgotam num certo momento, por exemplo, os impostos sobre o rendimento). Finalmente o (3) elemento quantitativo é que respeita aos factores legais de mediação do objecto material de imposto.

independientemente da vontade dos particulares, por força da pura vontade da lei. O mesmo acto jurídico produz assim duas ordens de efeitos paralelos e independentes: efeitos voluntários, enquanto negócio jurídico, nas relações entre particulares; efeitos tributários legais, enquanto mero facto, nas relações entre os particulares e o fisco. Assim, por exemplo, num contrato de compra e venda de um imóvel gera o efeito voluntário de transmitir a respectiva propriedade entre os seus autores; mas gera, a par deste, o efeito meramente legal de dar origem à constituição da obrigação de IMT.

Destarte, estabelecem-se duas relações: uma entre as partes, em geral, ou contribuinte, em particular; e uma outra com o fisco. Enquanto a primeira depende integralmente da vontade do contribuinte; a segunda dá-se *ex lege*, ou seja, por vontade da própria lei que faz nascer a obrigação tributária. Aqui, a vontade da pessoa não tem qualquer relevância na conformação da relação jurídica que se estabeleceu, não tem influência no processo gerador daquela. Nasce então, do encontro do facto gerador ou facto tributário com a norma de incidência legal, como prescreve o artigo 36.º, n.º 1 da LGT quando diz que a *relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário*.

Consequentemente, a vontade das partes da obrigação tributária, em geral, e do contribuinte, em particular, não parece ser em absoluto relevante nem para determinar o seu nascimento, nem à sua regulação posterior.

Contudo, e como refere MARIA LUISA CLARI, *no significa que la presencia y eficacia de la voluntad de las partes, en general, y del contribuyente, en particular, quede excluida en todo caso de la esfera del tributo. Realmente, tal configuración ni siquiera significa que la voluntad del contribuyente deba considerarse por entero ajena a la realización o a la configuración del hecho imponible, ni mucho menos, impede – cuestión del todo distinta – el reconocimiento de la voluntad del contribuyente como un factor que puede influir no ya en el proceso generador de la obligación tributaria (aspecto material) sino en la aplicación del tributo tal y como aparece configurado por la ley tributaria (aspecto formal)*.

Desde esta perspectiva – continua a autora – podría hablarse de cierta influencia de la voluntad privada en el sentido siguiente: en el ámbito de creación y aplicación de la norma tributaria no puede admitirse, en general, la existencia de un poder normativo del obligado que le permita crear la relación jurídico-tributaria o disponer su regulación; sin embargo, en dicho contexto la voluntad del contribuyente se manifiesta mediante la elección de la forma jurídica y,

º *Idem*, pág. 255 e 256.

en definitiva, de la norma aplicable. Se constata que el fenómeno negocial debe ser considerado, no ya, o no sólo como un instrumento para constituir, modificar o extinguir relaciones obligatorias de contenido patrimonial entre particulares sino también – sobre todo en determinados casos – como el evento que, mediata o inmediatamente, determina la constitución de obligaciones tributarias.

Por conseguinte, fica excluída a possibilidade da vontade das partes, em geral, ou do contribuinte, em particular ter algum relevo na formação do aspecto material da relação jurídica, isto é, no facto gerador da obrigação tributária. Uma vez preenchido o pressuposto de tributação, a relação jurídica nasce sem que as partes tenham possibilidade de a negociar ou de a rejeitar. Ou seja, é a lei que cria o imposto e os seus elementos essenciais. *Ocorrendo em concreto o desenho previsto em abstracto na norma e, para alguns, exercido o poder da Administração, a obrigação surge*⁹.

2.2. Autonomia Privada face às finalidades da tributação – o negócio jurídico

Como já foi amplamente referido, a autonomia privada identifica-se com a imunidade do particular, isto é, com a existência de uma zona subtraída da regulação e controlo do poder público. Por outro lado, sempre que as partes, em geral, ou o contribuinte, em particular no âmbito dos seus negócios cair no pressuposto de tributação abre-se uma outra relação a que o contribuinte não se poderá furtar. Assim, o planeamento fiscal configura-se como um verdadeiro direito que advém do poder que o particular tem em definir o seu plano empresarial ou pessoal da forma que mais se adequa às finalidades que prossegue.

Porquanto, no artigo 103, n.º1 da CRP, encontramos um dever fundamental que impende sobre todos os cidadãos: o de contribuir para as necessidades financeiras do Estado, no limite da capacidade contributiva de cada um. Temos, por um lado, o direito do contribuinte em prosseguir os seus negócios com a maior poupança fiscal possível, e temos do outro lado o dever de contribuir para as necessidades financeiras do Estado, na medida da sua capacidade contributiva. Como conjugar este princípio/dever?

Ora, na vertente deste dever fundamental, submete-se uma ética fiscal privada, uma ética de conduta que norteia o cidadão-contribuinte em direcção ao dever fundamental de pagar tributos segundo a sua capacidade contributiva. Na outra extremidade temos como direito fundamental,

⁹ Cit. Maria Luisa Carrasquer Clari, *El problemas del fraude a la ley en el derecho tributario*, Tirant lo Blanch, València, 2002, pág. 174-175.

¹⁰ Cit. Manuel Pires, R. Calçada Pires, *Direito Fiscal*, 4.ªed., Almedina, Coimbra, 2010, pág. 224.

o princípio da autonomia da vontade/privada que subordina o Estado a uma ética fiscal pública, ou seja, o Estado é constitucionalmente obrigado a reconhecer o princípio da liberdade fiscal, aceitando mediante o devido processo legal, a opção fiscal adoptada pelo contribuinte quando no limite da sua capacidade contributiva e negocial¹¹. E a autonomia implica em termos do sistema constitucional fiscal, o reconhecimento por parte do ordenamento jurídico do direito do contribuinte de organizar os seus negócios de maneira a suportar a menor carga tributária que lhe seja, por lei, permitida. Ao particular garante-se a liberdade de planificar ou gerir os seus interesses económicos sem consideração das necessidades financeiras da comunidade estadual onde está inserido de forma a obter o melhor planeamento fiscal.

Como dissemos anteriormente, a vontade do contribuinte não tem qualquer relevo no aspecto material da relação do imposto. Contudo, o contribuinte ao realizar um determinado objectivo económico elege entre uma pluralidade de instrumentos jurídicos aquele que mais lhe convém. Nesta medida, o ordenamento jurídico oferece aos particulares um amplo leque de possibilidades para instrumentalizar as relações jurídicas, como meios para alcançar os objectivos que perseguem.

Deste modo, a escolha da forma negocial – o aspecto formal – é deveras relevante, na medida em que, a tributação não é uniforme, isto é, o legislador não tributa todas as realidades de forma idêntica: realidades diferentes são tributadas de modo diferente (v.g. o contrato de doação é diferente do contrato de compra e venda; o estabelecimento individual é diferente da sociedade por quotas, anónima ou em comandita, etc.). Assim, o contribuinte tem possibilidade de no âmbito da sua liberdade contratual escolher a via menos onerosa.

Efectivamente, a liberdade contratual é a expressão da autonomia privada que atravessa todo o direito privado. Significa tal desiderato a possibilidade de comportamentos alternativos e *maxime* o reconhecimento da “soberania” do particular na configuração das relações jurídicas e o seu conteúdo está incluído no direito que o particular tem a realizar os negócios jurídicos que acha convenientes com base no seu próprio interesse e no resultado que quer atingir¹².

O negócio jurídico¹³ configura, deste modo, uma das principais formas de manifestação da vontade dos particulares. O contribuinte vê na liberdade contratual uma garantia na realização dos negócios compreendidos na sua esfera privada.

¹¹ Cfr. D. Leite de Campos e M. Leite de Campos, *Direito Tributário*, 2ª ed., 2003, Almedina, Coimbra, pág. 163 ss.

¹² Cfr. Hans-Bernd Schafer, *Manual de Análises Económico del Derecho Civil*, Madrid, 1986, pág. 279. Ou como refere Heinrich Ewald Horster, *A Parte Geral do Código Civil Português – Teoria Geral do Direito Civil*, Almedina, 2007, pág. 52: *a autonomia privada é o princípio da conformação autónoma das relações jurídicas por parte do indivíduo segundo a sua vontade (...) e decorre do princípio geral da autodeterminação do homem.*

¹³ Sendo um conceito marcadamente privatístico os civilistas costumam defini-lo como o poder reconhecido aos particulares de auto-regulamentação dos seus interesses, de autogoverno da sua esfera jurídica – C. Mota Pinto, *Teoria Geral do Direito Civil*, 3ª ed., Coimbra Editora,

Ora, como faz questão de referir ALBERTO XAVIER ao estudar a natureza jurídica do negócio fiscalmente menos oneroso, *se a vontade dos particulares é totalmente irrelevante para o efeito do nascimento da obrigação do imposto – pelo que os actos jurídicos têm sob esta perspectiva um mero significado factual – isto não quer dizer que essa mesma vontade seja irrelevante para a própria identificação e determinação do facto tributário e dos seus efeitos*⁴.

Assim, e conjugando com uma análise ao artigo 405.º do Código Civil, quanto à relevância da vontade na formação do conteúdo do negócio, é costume na doutrina civilista fazer-se a distinção entre três subprincípios: *liberdade de celebração*⁵, *liberdade de estipulação*⁶ e *liberdade de selecção do tipo negocial*⁷.

De qualquer modo, de acordo com o disposto no artigo 405.º, n.º 1 do CC, a liberdade contratual deve manter-se dentro dos *limites da lei*. Deste modo, encontra-se sujeita a algumas limitações ou restrições se pensarmos p. ex., nos contratos contrários à lei, à ordem pública e aos bons costumes (são nulos nos termos do artigo 280.º CC); nos negócios usurários, que a lei pune com a anulabilidade (cfr. artigo 282.º CC); nos negócios celebrados contra disposição legal de carácter imperativo (artigo 294.º CC); na própria conduta dos contraentes que se deve pautar pelo princípio da boa-fé (artigo 762.º, n.º 2)¹⁸.

Assim, a liberdade contratual não pode contrariar os princípios da boa-fé, a ordem pública ou os bons costumes, nem pode traduzir-se num abuso ou afastar normas de carácter imperativo sendo que as partes devem actuar dentro dos limites da lei¹⁹.

São destes princípios que caracterizam a liberdade contratual que nascem as faculdades de as empresas e os particulares dirigirem os seus interesses da forma que mais lhes agrada que

Coimbra, 1992, pág. 89. O negócio jurídico recorta-se no conjunto de actos intencionais e caracteriza-se pela liberdade de estipulação – Menezes Cordeiro, *Tratado de Direito Civil Português - I Parte Geral*, Almedina, Coimbra, 2007, pág. 485ss. A concepção de negócio jurídico como **acto voluntário intencional**, fixada, por isso, numa vontade de estipulação dos seus efeitos jurídicos é largamente dominante na doutrina portuguesa – L. A. Carvalho Fernandes, *Teoria geral do direito civil*, II, 4.ª ed., Universidade Católica, Lisboa, 2007, pág. 33. Neste sentido ver P. Pais de Vasconcelos, *Teoria geral do direito civil*, 4.ª ed., Almedina, Coimbra, 2007, pág. 247-248; Manuel de Andrade, *Teoria Geral da relação jurídica*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2003, pág. 25-26.

¹⁴ Cit. Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, Manuais da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, 1981, pág. 256.

¹⁵ A **liberdade de celebração** postula uma livre decisão por parte do autor de celebrar ou de não celebrar o negócio. Quer isto dizer que, não haverá, em geral, limitações à prática de negócios jurídicos privados; as pessoas celebram os que entendem e quando o entendem. Mas, em contraposição, a celebração do negócio também é livre no sentido de ninguém poder ser compelido a celebrar negócios jurídicos. Excepcionalmente estabelece o nosso ordenamento algumas excepções à liberdade de celebração dos contratos. Essas restrições ou limitações podem consistir: na consagração de um dever jurídico de contratar, pelo que a recusa de contratar de uma das partes não impede a formação de um contrato (v.g., artigos 68.º e 71.º do Estatuto da Ordem dos Médicos) ou sujeita o obrigado a sanções diversas; na proibição de celebrar contratos com determinadas pessoas (v.g. artigo 877.º e 953.º CC); ou por exemplo, quando o titular de um direito se obriga, perante outra pessoa, a não o alienar (artigo 577.º CC).

¹⁶ O **princípio da liberdade de estipulação**, segundo o qual as partes podem fixar livremente o conteúdo do contratos e incluir nestes as cláusulas que lhes aprouver ou estipular contratos de conteúdo diverso dos que a lei disciplina.

¹⁷ A **liberdade de selecção do tipo negocial** consiste: 1 - na liberdade de celebrar contratos do tipo previsto no CC (contratos típicos e nominados), bastando, nessa hipótese, para desencadear a produção dos respectivos efeitos, indicar o respectivo “nomen iuris” (venda, arrendamento), sem necessidade de convencionar a regulamentação correspondente; 2 - liberdade de celebrar negócios diferentes dos previstos na lei (contratos atípicos ou inominados); 3 - a liberdade de reunir no mesmo negócio elementos de dois ou mais negócios previstos na lei (contratos mistos, como p. ex., o arrendamento de um prédio, mediante uma renda à qual acresce uma prestação de serviços do arrendatário).

¹⁸ Ver P. Pais de Vasconcelos, *Teoria geral do direito civil*, 4.ª ed., Almedina, Coimbra, 2007, pág. 423.

¹⁹ Artigo 398.º, n.º 1 CC.

se pode traduzir na realização de alguns negócios, como por exemplo, a obtenção de determinados bens (contrato de compra e venda); adquirirem matérias-primas para a laboração (contratos de fornecimento) e transporte para as suas mercadorias (contrato de transporte); celebrarem de contratos de trabalho com trabalhadores; prestarem serviços a terceiros (contratos de prestação de serviços); obterem financiamento (contrato de mútuo, contratos de leasing, de factoring); captarem clientela (contratos de publicidade); terem acesso ao mercado de valores mobiliários (contratos de intermediação financeira); obterem espaços para se instalarem (contrato de arrendamento, de instalação de lojistas em centros comerciais, de leasing imobiliário), etc.

No entanto, como temos vindo a observar a consideração da liberdade contratual afronta limites ao seu exercício, como o modo em que se desenvolve a experiência jurídica; a construção do seu alcance no marco da disciplina tributária vedada em princípio, à influência dos acordos de vontades entre os particulares, como elemento de alteração dos mandatos necessários da lei; e finalmente, segundo a sua integração ou instrumentalidade com as mais genéricas garantias institucionais da liberdade de empresa²⁰.

Deste modo, *não pode ser uma liberdade irrestrita do ser humano*. Devem ser estabelecidos limites fixados através de parâmetros de solidariedade exigidos, pois, caso contrário, a autonomia privada baseada numa igualdade formal sem limites, conduziria à eliminação dos mais fracos pelos mais fortes e à eliminação da própria autonomia privada.

2.3. Autonomia da vontade na gestão empresarial e livre disponibilidade económica dos indivíduos e das empresas – a dimensão constitucional

É o princípio da livre disponibilidade económica dos indivíduos e das empresas que concretiza a ideia de Estado fiscal. Em sentido lato, este princípio exige que se permita com maior amplitude possível a livre decisão dos indivíduos em todos os domínios da vida, admitindo-se a limitação dessa liberdade de decisão apenas quando do seu exercício sem entraves resultem danos para a colectividade. De resto, o Estado fiscal reconhece a livre conformação fiscal dos indivíduos que se traduz na liberdade destes planificarem a sua vida económica sem consideração das necessidades financeiras do Estado e para actuarem de molde a obter o melhor planeamento fiscal.

²⁰ Cfr. Tulio Rosembuj, *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*, 2.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1999, pág. 60.

Nesta conformidade, como refere CASALTA NABAIS, tanto os indivíduos como as empresas podem designadamente, verter a sua acção económica em actos jurídicos e actos não jurídicos de acordo com a sua autonomia privada, guiando-se mesmo por critérios de elisão ou de evitação dos impostos (tax avoidance) ou de aforro fiscal, desde que, por uma tal via, não violem leis fiscais, nem se abuse da (liberdade de) configuração jurídica dos factos tributários, provocando evasão fiscal ou fuga aos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade económica²¹.

No entanto, a gestão fiscal ainda surge muito associada à ideia de evasão ou fraude fiscal, o que é uma ideia totalmente errada porque as empresas *devem procurar os meios legítimos necessários para otimizar a sua carga fiscal, sem que isso possa ser considerado de fuga ou evasão fiscal e muito menos de um certo malabarismo fiscal²².*

Em todo o caso, as oportunidades de planeamento fiscal legitimadas aos contribuintes não se fundem única e exclusivamente na liberdade de gestão e no exercício da autonomia privada. O que essas liberdades legitimam e ao mesmo tempo condicionam é o regime dos negócios jurídicos, inspirado no princípio da autonomia da vontade na sua manifestação de auto-decisão e auto-regulação.

Com base no princípio do Estado fiscal, por um lado, e das liberdades económicas fundamentais, sobretudo das liberdades de iniciativa económica e de empresa, por outro, podemos dizer que a tributação das empresas se rege também pelo princípio constitucional de liberdades de gestão fiscal, contemplado nos artigos 61.º, 80.º alínea c) e 86.º da CRP.

Menciona o artigo 61.º da CRP que a *iniciativa económica privada exerce-se livremente nos quadros definidos pela Constituição e pela lei e tendo em conta o interesse geral*. Ora, ao reconhecer a liberdade de iniciativa económica privada, a Constituição considera-a seguramente como um direito fundamental, embora sem a incluir directamente entre os direitos, liberdades e garantias.

Porquanto, como defendem GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA *a liberdade de iniciativa privada arroga um duplo sentido. Por um lado, consiste na liberdade de iniciar uma actividade económica (liberdade de criação de empresa, liberdade de investimento, liberdade de estabelecimento) e, por outro lado, comporta a liberdade de organização, gestão e actividade da empresa (liberdade de empresa, liberdade do empresário, liberdade empresarial). No primeiro*

²¹ Cit. J. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 6.ª ed., Almedina, Coimbra, 2010, pág. 127.

²² Cit. João Cabrito Lourenço, *A Auditoria Fiscal*, 2.ª ed., Vislis, Lisboa, 2000, pág. 71.

*sentido, trata-se de um direito pessoal (a exercer individual ou colectivamente); no segundo sentido é um direito institucional, um direito da empresa em si mesma*²³.

Ora, a liberdade a que os autores se referem materializa-se, por exemplo, nos seguintes actos: na escolha da forma e organização da empresa – empresa individual/empresa societária, estabelecimento estável/sociedade afiliada, sociedade simples/grupo de sociedades/agrupamento complementar de empresas, etc.; na escolha do financiamento (autofinanciamento, através da não distribuição de resultados, em que temos sobretudo o investimento directo e a incorporação de reservas), heterofinanciamento, recurso a suprimentos, etc.; escolha do local da sede da empresa, afiliadas e estabelecimentos estáveis; na política de reintegração e amortizações, etc.²⁴.

Contudo, poderá chocar com outros princípios fundamentais. Levada ao extremo, 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 conflitantes²⁵.

Assim, não podemos fazer do princípio de liberdade de gestão um princípio absoluto. A fronteira tem indubitavelmente de se fixar na sua limitação quando do seu exercício resulte danos para a colectividade²⁶.

Todavia, não deixa de ser a regra e assim sendo, entendemos que essas limitações ou restrições impostas terão de ser justificadas à luz do princípio da proporcionalidade e sempre com respeito de um “núcleo essencial” que a lei não pode aniquilar (²⁷), na medida em que, liberdade de gestão fiscal deve abarcar também a liberdade para incorrer nos menores custos possíveis em sede da prestação de serviços levada a cabo pelas empresas enquanto suportes dos impostos. Contrariamente ao que se passava antigamente, no modelo clássico de administração ou gestão pública de impostos, o destinatário já não é a administração fiscal, mas antes as empresas, os contribuintes.

Em suma, concordamos com MARCELO CAVALI quando diz que por forma a ir em busca do aproveitamento óptimo dos seus recursos, os contribuintes poderão lançar mão de todos os actos e negócios jurídicos desde que *não vedados pelo ordenamento jurídico – em virtude dos*

²³ Cit. J.J. Gomes Canotilho, Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa - anotada*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pág. 789.

²⁴ Cfr. Casalta Nabais, *Liberdade de gestão fiscal e dualismo na tributação das empresas*, in Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pág. 421.

²⁵ Ver o artigo 18.º, n.º2 da CRP.

²⁶ Por exemplo é a própria Constituição que veda à actividade privada a gestão de outras empresas da mesma natureza em determinados sectores básicos (artigo 86, n.º 3), não estando impedida também de estabelecer outro tipo de limites à liberdade de criação de empresas (limite do número de empresas em determinado sector, limite mínimo do investimento inicial necessário, limites de natureza ambiental, etc.).

²⁷ Artigo 18.º da CRP principalmente na parte em que refere *devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos*.

princípios da liberdade de gestão empresarial e da autonomia contratual – e será tributado caso realize um facto previsto numa hipótese de incidência tributária – princípio da legalidade tributária -, cujos pressupostos devem estar suficientemente determinados – princípio da determinabilidade -, daí exsurge um campo livre (ou reduzido) da tributação, no interior do qual ele se poderá mover livremente²⁸.

Por outras palavras, a lei fiscal não pode criar qualquer impedimento à busca pelas partes contratuais, dentro do largo quadro decisório que lhe é dado pelo normal exercício da autonomia privada, das soluções que lhes pareçam mais adequadas, mas que é necessário ao mesmo tempo impedir a escolha de formas contratuais por razões de pura economia fiscal. Por conseguinte, é a vantagem fiscal de um comportamento em que se põe em causa a totalidade do ordenamento jurídico-tributário como sistema de partilha de encargos tributários, exigindo por isso que o aplicador considere os princípios estruturantes do sistema de onde deve ser extraída uma intenção inequívoca de tributação daquela particular situação ainda que tal intenção não encontre uma formulação correspondente na letra da lei²⁹.

3. OS DIFERENTES INTERESSES PÚBLICOS RELEVANTES NA DECISÃO FISCAL PLANIFICADORA

Num Estado em que o clima social é dominado por finalidades egoísticas, no sentido de que cada cidadão-contribuinte procura o melhor aproveitamento possível dos recursos, os sujeitos passivos mesmo num clima de aceitação do poder tributário do Estado, sem o qual os impostos não poderiam ser cobrados, procuram sistematicamente reduzir a carga fiscal³⁰.

As implicações jurídicas destes comportamentos serão distintas quanto maior ou menor for a relação entre a vontade e os meios utilizados pelos contribuintes na elaboração de um determinado “esquema”, e a sua (des)adequação com a letra da lei ou o seu espírito.

Assim, com o intuito de pagar menos impostos, os particulares e as empresas utilizam os negócios que, dentro dos limites legais estabelecidos, mais se adequam aos seus interesses. Para isso, servem-se dos preceitos que o legislador conscientemente estabeleceu com as

²⁸ Cit. Marcelo Cavali, *Cláusulas gerais antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*, Almedina, Coimbra, 2006, pág. 183.

²⁹ Cit. J.L. Saldanha Sanches, *Abuso de Direito em Matéria Fiscal: Natureza, Alcance e Limites*, CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL, n.º 398, pág. 25-29.

³⁰ Cfr. J.L. Saldanha Sanches, *Justiça Fiscal*, FFMS, Lisboa, 2010, pág. 62.

normas negativas de tributação, nomeadamente exclusões tributárias, deduções específicas, reporte de prejuízos, isenções fiscais, benefícios fiscais, etc.³¹.

O problema dá-se fundamentalmente quando o contribuinte recorre ao uso de expedientes fraudulentos e artificiosos pondo em causa os princípios mais básicos do Estado de Direito, ou seja, quando o contribuinte actua de modo evasivo³².

Com efeito, como refere CARDOSO DA COSTA, a *evasão fiscal provoca efeitos “perversos”*: *perca de receitas para o Estado, distorções na concorrência, e, principalmente, injustiças e desigualdades. É que, por um lado, quem tem engenho e expediente não é tributado ao passo que o é, numa operação económica igual, quem segue a “via normal”, escolhida pela lei fiscal, e por outro, uma fuga aos impostos generalizada faz aumentar a pressão fiscal, que cairá, mais uma vez, sobre quem não usa ou não sabe usar “expedientes” ou “artifícios”³³.*

É que no modelo actual de tributação, não nos deparamos unicamente com regras formais de produção de normas jurídicas em matéria fiscal – princípio da legalidade – como também nos deparamos com a importante tarefa jurídica de criação de limites materiais que só pode ser obtida mediante a aplicação de princípios que tendo sede constitucional se vão reflectir directamente na esfera do contribuinte, a quem atribuem direitos subjectivos públicos.

De resto, como podemos constatar da lição de SAMPAIO DÓRIA, são conhecidas as consequências anti-sociais da fuga aos impostos: *obriga à exacerbação do ónus tributário sobre os contribuintes diligentes ou sobre os que estão materialmente impossibilitados de se valer dos expedientes evasivos; comprime as receitas públicas, como alternativa, privando o Estado dos meios necessários à execução dos serviços que se atribui; corrói o princípio da igualdade tributária; e frustra a distribuição dos encargos fiscais segundo a capacidade contributiva do indivíduo³⁴.*

Levantam-se, assim, questões de equidade social que nos remetem para a análise dos princípios de justiça da comunidade jurídica regulada e estatuída por um conjunto de normas que não se encontram ordenadas no mesmo plano. Com efeito, as normas jurídicas hão-de resultar de uma *construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. A unidade é produto da conexão de dependência que resulta do facto de a validade de uma*

³¹ Cfr. Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, 12ªed., Rei dos Livros, Lisboa, 2003, pág. 101; Francisco Vaz Antunes, *Estudos de direito fiscal : teses seleccionadas do I curso de pós-graduação em direito fiscal* – Coordenadora Glória Teixeira, Almedina, Coimbra, 2006, pág. 83.

³² Cfr. Guy Gest et Gilbert Tixier, *Manuel de Droit Fiscal*, Paris, 1986, pág. 305 referem que *de plus la fuite devant l'impôt fausse le jeu de la concurrence : l'entreprise qui élude l'impôt peut réduire d'autant ses prix de revient, et dégager ainsi des moyens de financement accrus par rapport à ses concurrents ou réduire ses prix de vente, ce qui améliore sa position concurrentielle. Elle peut en outre constituer une caisse noire qui pourra être utilisée à des fins plus ou moins avouables.*

³³ Cit. Joaquim Cardoso da Costa, *A Evasão e Fraude Fiscal face à Teoria da Interpretação da Lei Fiscal*, in Fisco, n.º 74/75, 1996, pág. 43.

³⁴ Cit. António Roberto Sampaio Dória, *A evasão fiscal legítima: conceito e problemas*, in CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL, n.º 143, 1970

*norma, que foi produzida de acordo com outra norma, se apoiar sobre essa outra norma, cuja produção, por seu turno, é determinada por outra; e assim por diante, até abicar finalmente na norma fundamental – pressuposta*³⁵.

No seio do Direito português e numa perspectiva hierárquica, a Constituição é indiscutivelmente o primeiro modo de revelação das normas jurídicas, em geral, e das normas jurídico-fiscais, em particular³⁶.

Como denotamos, os princípios plasmados na Constituição servem de enfoque para o Direito Fiscal e asseguram ao cidadão os trâmites de segurança e justiça face ao detentor do poder tributário.

3.1. Natureza e tipologia dos princípios constitucionais

Os princípios constitucionais *traduzem indicações do dever-ser, que se impõem aos destinatários do Direito Constitucional, mas que não assentam numa qualquer estrutura dualista*. A teoria da metodologia jurídica tradicional distinguia a norma do princípio constitucional, segundo a qual os princípios por serem muito mais gerais e indicarem caminhos ou objectivos, admitiriam diferentes intensidades na respectiva operacionalidade³⁷.

Actualmente, embora as críticas enunciadas pela teoria geral do direito contemporânea, tem-se consolidada a distinção entre duas espécies de normas jurídicas: as regras e os princípios.

Foram autores como DWORKIN e ROBERT ALEXY que impulsionaram o debate da natureza normativa assente em princípios e regras. De resto, desde há muito que o tema vinha a ser discutido, designadamente por CANARIS³⁸ e LARENZ³⁹ que objectivaram a questão na contraposição entre sistemas de conceitos e sistemas de princípios.

Por conseguinte, como observou CANARIS *na descoberta do sistema teleológico, não se pode ficar pelas “decisões de conflitos” e dos valores singulares, antes se devendo avançar até aos valores fundamentais mais profundos, portanto até aos princípios gerais duma ordem jurídica;*

³⁵ Cit. Hans Kelsen, *Teoria Pura do Direito*, trad. João Baptista Machado, 7.ª ed., Almedina, Coimbra, 2008, pág. 250 ss.

³⁶ Cfr. J. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 6.ª ed., Almedina, Coimbra, 2010, pág. 123.

³⁷ Cfr. Jorge Bacelar Gouveia, *Manual de Direito Constitucional*, Vol. I, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 2009, pág. 712. O autor atribui aos princípios constitucionais os seguintes contornos: coexistem com princípios contrários, nisso se singularizando o próprio Direito Constitucional, dado o seu carácter compromissório, ao passo que as normas são antinómicas, por isso se excluindo reciprocamente; aplicam-se sob diferentes velocidades, mais e menos, não sendo possível calibrar uma mesma força aplicativa, ao passo que as normas assentam na “lógica do tudo ou nada”; relacionam-se intimamente com as normas constitucionais, delas retirando a sua maior ou menor efectividade.

³⁸ Cfr. Claus-Wilhelm Canaris, *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*, trad. Menezes Cordeiro, 4.ª ed., Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2008.

³⁹ Cfr. Karl Larenz, *Metodologia da ciência do direito*, trad. José Lamego, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2005.

*trata-se, assim, de apurar, por detrás da lei e da ratio legis, a ratio iuris determinante*⁴⁰. Assim, segundo o distinto autor o sistema define-se como uma ordem axiológica ou teleológica de princípios gerais de Direito, na qual o elemento de adequação valorativa se dirige mais à característica de ordem teleológica e o da unidade interna à característica dos princípios gerais. Ou seja, o sistema existe enquanto *ordem axiológica ou teleológica*, sendo que, ao contrário de um sistema de conceitos jurídicos gerais, um tal sistema é um sistema de princípios jurídicos em que o *princípio* deve ser entendido como uma pauta *aberta*, carecida de concretização. O princípio torna a valoração explícita e *por isso ele é mais adequado para extrapolar a unidade valorativa do Direito*⁴¹.

A diferença entre um sistema de princípios e um sistema de conceitos residia essencialmente no seguinte: os princípios não valem sem excepção e podem entrar em oposição ou em contradição entre si; não apresentam uma pretensão de exclusividade, ou seja, uma mesma consequência jurídica, característica de um determinado princípio, também pode ser conectada com outro princípio; ostentam o seu sentido próprio apenas numa combinação de complementação e restrição recíprocas; finalmente, os princípios necessitam, para a sua efectivação, da concretização através de subprincípios e de valorações singulares com conteúdo material próprio. Porquanto, os princípios, na óptica de CANARIS, não são normas e, por isso, não são capazes de aplicação imediata, devendo isso sim serem normativamente consolidados ou *normativizados* através da *intermeação de novos valores autónomos*⁴².

No entanto, o debate metodológico vem-se orientando para a caracterização da especificidade da validade lógica dos princípios enquanto fontes de direito e obrigações e para a necessidade de uma fronteira que trace os ditames distintivos entre princípios e regras como propõe, entre nós, GOMES CANOTILHO⁴³.

Parece-nos uma distinção que deve ser tida em conta ao nível dos efeitos jurídicos que poderão resultar das regras ou princípios conflituantes e das consequências que acarreta um e outro caso. Por outro lado, qual a função dos princípios? Sim, porque no Direito, em geral, e no âmbito do Direito fiscal, em particular, os princípios (gerais ou mais específicos) têm actualmente um papel determinante na protecção dos direitos do cidadão-contribuinte.

⁴⁰ Cit. Claus-Wilhelm Canaris, *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*, trad. Menezes Cordeiro, 4.ª ed., Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2008, pág. 76-77.

⁴¹ *Idem*, pág. 83.

⁴² *Idem*, pág. 88-99.

⁴³ Cfr. J.J. Gomes Canotilho, *Direito constitucional e teoria da constituição*, 7.ª ed., Almedina, Coimbra, 2003, pág. 1160 ss.

Seguindo a lição de GOMES CANOTILHO podemos distinguir num primeiro momento os princípios hermenêuticos e os princípios jurídicos. Os primeiros desempenham uma função essencialmente argumentativa ao permitir, por exemplo, denotar a *ratio legis* de uma disposição ou possibilitar a integração e complementação do Direito em caso de lacuna. Distinguem-se nesta medida dos segundos que são tidos como verdadeiras normas jurídicas impositivas de uma optimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos. Assim, os princípios são autênticas normas jurídicas impositivas de uma optimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos, enquanto as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proibem) que é ou não cumprida; os princípios contrários coexistem, as antinómicas excluem-se reciprocamente; os princípios permitem o balanceamento de valores e interesses consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflitantes, ao passo que as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra vale deve cumprir-se na exacta medida das suas prescrições, nem mais nem menos⁴⁴.

Alguma doutrina estabelece as directrizes de tal distinção tendo por base a *Ideia de Direito*. Como defende JOAQUIM ROCHA, *pode ser afirmado que a Ideia de Direito vai receber consagração (expressa ou implícita) através dos princípios que o ordenamento acolhe e, nesse sentido, tais princípios encontram-se numa relação de proximidade muito mais intensa do que as regras que, enquanto densificações, encontram-se mais distanciadas de tal fundamento inicial. Numa visão ortodoxa, dir-se-á mesmo que os princípios terão necessariamente um conteúdo relacionado com as ideias de bondade e justiça enquanto as regras poderão ser axiologicamente neutras, apresentando um conteúdo puramente técnico ou instrumental.*

Numa óptica diversa – continua – os princípios e as regras distinguem-se em atenção à sua estrutura e conteúdo. Os primeiros teriam carácter conformador e substantivo, na medida em que incorporariam determinados valores ou bens jurídicos que, de acordo com determinadas opções de fundo, constituiriam o substrato ideológico de todo o ordenamento; contudo, não imporiam comportamento algum. Diferentemente, as regras seriam caracterizadas pela sua natureza primariamente prescritiva, uma vez que se evidenciariam por impor, permitir ou proibir determinado comportamento⁴⁵.

⁴⁴ *Idem*, pág. 1161.

⁴⁵ Cit. Joaquim Rocha, *Constituição, ordenamento e conflitos normativos: esboço de uma teoria analítica da ordenação normativa*, Coimbra Editora, Coimbra, 2008, pág. 157.

Uma outra doutrina tem vindo a enquadrar os princípios e regras como normas de primeiro grau. Num outro patamar encontramos as normas de segundo grau – os postulados – que embora não se qualifiquem como normas imediatamente aplicáveis, orientam o intérprete na solução de problemas com regras e princípios, daí a sua importância.

HUMBERTO ÁVILA dedicou grande parte da sua obra ao estudo da natureza da norma. Para o autor a denominação dada é irrelevante; mais importante é constatar a sua diferente operacionalidade já que funcionam como *deveres estruturantes da aplicação de outras normas*. Ao estabelecer a distinção entre os princípios e os postulados ÁVILA conclui que os princípios podem ser definidos como *normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção, ou seja, são normas que impõem a promoção de um estado ideal de coisas por meio da prescrição indirecta de comportamentos cujos efeitos são havidos como necessários àquela promoção. Diversamente, prossegue o autor, os postulados, de um lado não impõem a promoção de um fim, mas em vez disso, estruturam a aplicação do dever de promover um fim; de outro, não prescrevem imediatamente comportamentos, mas modos de raciocínio e de argumentação relativamente a normas que indirectamente prescrevem comportamentos*⁴⁶.

Não obstante, os princípios não se colocam além ou acima do Direito (ou do próprio Direito positivo), mas inserem-se no complexo ordenamental como parte. *Não se contrapõem às normas, contrapõem-se tão-somente aos preceitos; as normas jurídicas é que se dividem em normas-princípios e em normas-regras*⁴⁷.

JORGE REIS NOVAIS contrapôs de forma clara as ideias de DWORKIN e ALEXIS relativamente a esta matéria. Para DWORKIN os princípios são um tipo particular de normas jurídicas identificáveis a partir de considerações essenciais de ordem moral e cuja especificidade é caracterizável sob o ponto de vista material e sob uma perspectiva lógico-estrutural. Por um lado, são normas observadas e aplicadas como Direito, uma vez que, constituem exigências de justiça, de equidade e como tal podem funcionar como argumentos em favor de direitos individuais. Por

⁴⁶ Cit. Humberto Ávila, *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 6.ª ed., Malheiros, São Paulo, 2006, pág. 78 e 123.

⁴⁷ Cit. Jorge Miranda, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo II, 5.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2003, pág. 250-253. O autor enuncia as seguintes características dos princípios: a sua maior aproximação da ideia de Direito ou dos valores do ordenamento; a sua amplitude, o seu grau de maior generalidade ou indeterminação frente às normas-regras; a sua irradiação ou projecção para um número vasto de regras ou preceitos, correspondentes a hipóteses de sensível heterogeneidade; a sua versatilidade, a sua susceptibilidade de conteúdos com densificações variáveis ao longo dos tempos e das circunstâncias; o carácter aberto, sem pretensão de regulamentação exaustiva ou em plenitude, de todos os casos; a expansibilidade perante situações ou factos novos, sem os absorver ou neles se esgotar; a virtualidade de harmonização, sem revogação ou invalidade recíproca; e a virtualidade de oferecer critérios de solução a uma pluralidade de problemas.

outro lado, os princípios pautam as decisões de um caso concreto apontando o caminho a seguir, mas sem fixarem um resultado necessário (diferentemente do que acontece com as regras)⁴⁸.

Depois, uma das principais características distintivas entre os princípios e regras prende-se com as situações de conflito. Assim, *um conflito entre regras seria decidido através da dimensão determinante da validade aplicando a eliminação na ordem jurídica da regra contrária inválida: se duas regras potencialmente aplicáveis a um caso concreto conflituam entre si na medida em que propõem uma diferente solução para esse caso, uma delas deve ser inválida; a regra válida será aplicada e a outra, considerada inválida, em nada contribuirá para a solução encontrada, devendo ser excluída da ordem jurídica*. Por seu turno, *uma colisão de princípios, diferentemente, seria decidida em função do peso relativo que cada um deles apresenta no caso concreto (dimension of weight), implicando a cedência do princípio mais fraco nesse caso, mas não já, diferentemente do que acontecia com a regra inválida, a sua exclusão da ordem jurídica*⁴⁹.

De facto, a pretensão de validade absoluta, imperativa, cega de certos princípios com sacrifício dos restantes levaria à criação de *princípios reciprocamente incompatíveis, com a conseqüente destruição da tendencial unidade axiológico-normativa da lei fundamental*. Em vez da lógica do tudo ou nada aplicada às regras, **os princípios podem e devem ser objecto de ponderação e concordância prática consoante o seu peso e as circunstâncias concretas do caso**⁵⁰.

Por conseguinte, a norma-regra fixa o conteúdo e o sentido do decisor num dado caso concreto que apenas pode ser ultrapassado se se demonstrar que nesse caso sobrevém um princípio de sentido contrário cuja relevância o deva fazer prevalecer. Nestes casos não basta que o princípio apresente um maior peso nas razões da sua aplicabilidade, pois a regra já contém ela mesma uma prescrição criada dentro das margens da fáctica e juridicamente possível. *O princípio oposto terá, ainda, de se sobrepor às razões e princípios formais que resultam da mais-valia que advém para a regra do facto de ela conter a determinação da decisão*

⁴⁸ Cfr. Jorge Reis Novais, *As Restrições aos Direitos Fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*, Coimbra Editora, Coimbra, 2003, pág. 325.

⁴⁹ Cit. *Idem*, pág. 326-327. Dworkin conclui que as regras fixam antecipadamente uma solução para o caso concreto, enquanto os princípios apenas fornecem uma orientação geral sem, contudo, determinarem previamente um resultado conhecido.

⁵⁰ Cfr. J.J. Gomes Canotilho, *Direito constitucional e teoria da constituição*, 7.ª ed., Almedina, Coimbra, 2003, pág. 1182.

do caso concreto elaborada pela autoridade para o efeito legitimada, ter sido emitida com esse fim e ter a seu favor a anterior praxis de aplicação ao mesmo ou a casos semelhantes⁵¹.

Assim sendo, a Constituição da República Portuguesa como norma fundamental é constituída por um conjunto de princípios e regras que se materializam em normas jurídicas.

GOMES CANOTILHO defende no contexto jurídico-constitucional a distinção dos princípios segundo a seguinte tipologia:

- i. **princípios jurídicos fundamentais** como princípios *historicamente objectivados e progressivamente introduzidos na consciência jurídica e que encontram uma recepção expressa ou implícita no texto constitucional, pertencem à ordem jurídica positiva e constituem um importante fundamento para a interpretação, integração, conhecimento e aplicação do direito positivo*. Têm uma função negativa (v.g. princípio da proibição do excesso) e uma função positiva (quando nos referimos por exemplo ao princípio da segurança jurídica);
- ii. **princípios políticos constitucionalmente conformadores** relativos aos *princípios constitucionais que explicitam as valorações políticas fundamentais do legislador constituinte* onde se condensam as opções políticas nucleares e se reflecte a ideologia inspiradora da constituição (v.g. princípios de organização económico-social, onde se situam o princípio da subordinação do poder económico ao poder democrático, o princípio da coexistência dos diversos sectores da propriedade – público, privado e cooperativo; os princípios definidores da estrutura do Estado, etc.);
- iii. **princípios constitucionais impositivos** é onde se subsumem *todos os princípios que impõem aos órgãos do Estado, sobretudo ao legislador, a realização de fins e execução de tarefas*, consubstanciando-se em princípio dinâmicos e prospectivamente orientados (v.g. princípio da independência nacional e o princípio da correcção das desigualdades). Finalmente,
- iv. **princípios-garantia** que *visam instituir directa e imediatamente uma garantia dos cidadãos* (v.g. princípio *nullum crimen sine lege e nulla poene sine lege* – artigo 29.º da CRP –, o princípio do juiz natural - artigo 32.º, n.º7 da CRP)⁵².

⁵¹ Cit. Jorge Reis Novais, *As Restrições aos Direitos Fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*, Coimbra Editora, Coimbra, 2003, pág. 331.

⁵² Cit. J.J. Gomes Canotilho, *Direito constitucional e teoria da constituição*, 7.ª ed., Almedina, Coimbra, 2003, pág. 1164-1167. Já Jorge Miranda (*Manual de Direito Constitucional*, Tomo II, 5.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2003, pág. 257) parte da distinção de três grandes categorias de princípios constitucionais: os princípios axiológicos fundamentais; os princípios político-constitucionais e os princípios constitucionais instrumentais. Os primeiros correspondem aos limites transcendentais do poder constituinte, ponte de passagem do Direito natural para o Direito

Por exemplo, encontramos normas que consagram o princípio da universalidade (artigo 12.º), da igualdade jurídica (artigo 13.º), da generalidade das leis (artigo 13.º, n.º1), da não retroactividade das leis restritivas (artigo 18.º, n.º3), da protecção da propriedade (artigo 62.º, n.º2), etc. Todas estas normas consubstanciam princípios gerais aplicáveis a todos os ramos do direito e que, ou seja, não sendo normas fiscais, têm grande relevância no tratamento dogmático do direito fiscal⁵³.

Em matéria fiscal, o modo como são distribuídos os encargos públicos é uma verdadeira questão constitucional, sendo que as traves mestras do ordenamento jurídico-fiscal se encontram estabelecidos pelo legislador constituinte.

Deste modo a Constituição é a lei de mais elevada hierarquia e nela encontramos os princípios gerais que servem de base e sustento a todo o ordenamento jurídico. É à Constituição que *cabe uma palavra decisiva em sede de Direito tributário, podendo-se afirmar que se trata de uma matéria cujos contornos essenciais configuram uma verdadeira e própria reserva de Constituição*⁵⁴.

Dada a importância e as implicações associadas ao direito fiscal, nomeadamente na parte da ingerência na propriedade privada de cada cidadão-contribuinte e devido também aos abusos historicamente conhecidos a que os súbditos eram sujeitos, tornou-se um ramo particularmente protegido na Constituição, dotada de um *conjunto de princípios jurídico-constitucionais disciplinadores*⁵⁵. De tal forma que alguns entenderam que estaríamos perante a existência de uma *constituição fiscal* (segundo CASALTA NABAIS) e outros de um *Direito Constitucional fiscal* (para NUNO SÁ GOMES).

Assim, o ponto de partida para a análise de (quase) todas as questões relacionadas com o direito tributário, mormente com o direito fiscal, passará pela análise dos princípios constitucionais envolvidos. E a questão que nos comprometemos analisar não foge à regra. O planeamento fiscal, como introdução da variante fiscal nas decisões dos contribuintes de forma a minimizar os encargos para com o fisco pode entrar numa área de conflito com os princípios constitucionais caso resulte de medidas discricionárias, desproporcionais ou que não respeitem

positivo (v.g. proibição de discriminações, a inviolabilidade da vida humana, a integridade moral e física das pessoas, a não retroactividade da lei penal incriminadora, o direito de defesa dos acusados, etc. Quanto aos segundos, correspondem aos limites imanentes do poder constituinte, aos limites específicos da revisão constitucional, próprios e impróprios, e aos princípios conexos derivados de uns e de outros, os quais reflectem as grandes marcas e direcções caracterizadoras de cada Constituição material diante das demais (v.g. o princípio democrático, o princípio representativo, o princípio republicano, o da separação dos órgãos do poder, etc.). Por último os princípios constitucionais instrumentais que correspondem à estruturação do sistema constitucional por forma a torna-lo racional e operacional onde se inserem, por exemplo, os princípios da publicidade das normas jurídicas, o da competência, o do paralelismo das formas, o da tipicidade das formas de lei, etc.

⁵³ Cfr. Nuno Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, 12.ªed, Rei dos Livros, Lisboa, 2005, pág. 243.

⁵⁴ Cit. Jónatas Machado, P. Nogueira da Costa, *Curso de Direito tributário*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, pág. 39.

⁵⁵ Cit. J. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 6.ªed., Almedina, Coimbra, 2010, pág. 123.

os limites materiais do princípio da igualdade fiscal. Por outro lado, na génese do sistema fiscal está a obrigação de todos os cidadãos contribuírem, na medida da sua capacidade, para a *satisfação das necessidades financeiras do Estado*⁶⁶.

Ora, a Constituição consagra um conjunto de princípios cujo objecto é precisamente a fiscalidade: princípios da justiça (artigo 103, n.º1) e da legalidade (artigo 103.º, n.º2; 165.º, n.º 1 alínea j)) e da eficiência funcional do sistema fiscal (artigos 103.º e 104.º, etc.), da protecção da família (artigo 67.º, n.º2 alínea f), etc..

Deste modo, vemos que a matéria de princípios tem uma grande importância no direito fiscal e o planeamento fiscal não escapa a que tenhamos algumas considerações relevantes relativamente aos princípios com ele relacionados. . No que respeita aos princípios constitucionais é costume distinguir-se entre aqueles que são comuns a toda a tributação – denominados por *princípios constitucionais gerais* – e os que constam do artigo 104.º da CRP que são mais específicos e relacionam-se com o imposto sobre o rendimento pessoal, a tributação do rendimento das empresas, a tributação do património e a tributação do consumo que integram os princípios constitucionais específicos de cada área de tributação. De um modo geral, os princípios jurídico-constitucionais da tributação fixam limites de ordem formal e limites de natureza material. Os primeiros, são limites que respondem ao *quem* tributar, ao *como* tributar e ao *quando* tributar. Falamos nestas situações do princípio da legalidade fiscal, da segurança jurídica e da proibição do referendo fiscal. Já os limites materiais, que desde já destacamos os princípios da igualdade fiscal a aferir através da capacidade contributiva, da não discriminação da família e o princípio do Estado social, relacionam-se com o *que* se tributa e o *quanto* se tributa⁶⁷.

Não iremos dissertar de forma exaustiva sobre todos os princípios que enunciamos e que compõem o direito fiscal. No âmbito do presente trabalho, interessa-nos sobretudo e por enquanto a confrontação com o princípio da igualdade (nos seus corolários da generalidade e da capacidade contributiva dos cidadãos), do princípio da segurança jurídica (e o seu confronto com a Cláusula Geral Anti-Abuso) e do princípio da neutralidade fiscal (que se insere já num quadro mais específico dos princípios ligados à tributação das empresas). Começemos então pela análise do princípio da neutralidade fiscal.

3.2. Neutralidade fiscal

⁶⁶ Artigo 103.º e 104.º da CRP.

⁶⁷ Cfr. J. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 6.ªed., Almedina, Coimbra, 2010, pág. 132-133.

É indiscutível que hoje em dia o estudo da (boa) gestão empresarial vai ganhando cada vez mais importância em sectores competitivos. Um empresário cria uma estrutura, uma empresa, cujo objectivo é gerar lucro, maximizando as receitas e minimizando as despesas.

Porquanto, a evolução da empresa insere-se num enquadramento económico, político e social, em continua mutação e no qual ele tem que se adaptar. Da mesma forma um particular pretende rentabilizar as suas receitas (o seu salário, a renda que recebe mensalmente pelo arrendamento de um imóvel, dos dividendos resultado da participação numa sociedade, dos juros que recebe de uma conta bancária) e diminuir as suas despesas. Conseguir prever os custos e reduzi-los pode ser uma garantia de sucesso ou sobrevivência da gestão económica das pessoas em geral. Assim, falar em custos, empresariais ou pessoais, significa indubitavelmente falar em impostos⁵⁸.

Entende-se que estamos perante o princípio da neutralidade quando o imposto não é um factor de decisão num projecto de investimento, ou seja, quando implica igual pressão fiscal qualquer que seja a decisão que um contribuinte tome. O mesmo é dizer que, o sistema fiscal é neutro sempre que *não interfere nem perturba a melhor afectação dos recursos na economia, tal como será feita pelo normal funcionamento do mercado*⁵⁹, isto é, quando permite ao sujeito passivo a escolha da solução óptima, conseguindo, independentemente da sua escolha económica, o mesmo resultado fiscal. Assim, as decisões empresariais devem ser tomadas com base em critérios económicos e não em considerações de ordem fiscal, sendo que, contribuintes em situações similares e que levem a efeito transacções equivalentes não devem ser sujeitos a níveis de tributação diferentes. De resto, só assim se impedirá que da simples manipulação jurídica resulte uma redução dos encargos tributários que deveriam, em princípio, acompanhar a obtenção de um determinado efeito jurídico.

Por exemplo, a aplicação ao empresário em nome individual do regime de determinação do lucro tributável contido em IRC revela bem a realidade de que falamos: em termos gerais, não acarreta qualquer benefício às pequenas empresas a opção por uma ou outra daquelas formas. Por outro lado, podemos descobrir eventualmente que uma empresa de dimensões já razoáveis deveria ser uma sociedade comercial, mas por motivos fiscais não quer utilizar a personalidade colectiva.

⁵⁸ Segundo dados do Gabinete de Estatísticas Europeu (Eurostat), a taxa implícita dos impostos sobre o capital, que incluem os impostos sobre as empresas e sobre a riqueza, foi em 2007, de 34 %.

⁵⁹ Cit. António de Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vol. II, 4.ª ed., Almedina, Coimbra, 2007, pág. 198.

Nestes casos, como refere SALDANHA SANCHES, *se a ausência de neutralidade do sistema se aplica apenas num pequeno número de casos, a falha legislativa, pela sua dimensão, é irrelevante porque não distorce as decisões do mercado. O mesmo não acontece se, pela maior dimensão, a falha de neutralidade pode ser explorada por um grande número de sujeitos passivos ou se permite importantes economias fiscais: se isto acontecer, serão sistematicamente utilizadas soluções sub-óptimas em que a vantagem fiscal compensa, individualmente, a perda de eficiência económica*⁶⁰.

Por seu turno SOUSA FRANCO, destaca *que a óptica da neutralidade aceita desvios: o sistema fiscal nunca é 100% neutro (só o seria se não existisse). E o estudo desses desvios, não apenas deve ser tido em conta ao estudar as interações entre sistema fiscal e vida económico-social, como constitui a forma mais eficiente de ver o que deveria ser eliminado para reduzir ao mínimo as distorções não queridas – indesejadas e até indesejáveis – do sistema fiscal*⁶¹.

Efectivamente, o ideal seria termos um Estado sem impostos. Neste caso, a liberdade e a disponibilidade dos agentes económicos não seria com toda a certeza influenciada pela carga fiscal mas única e exclusivamente pela vontade do investidor e pelas condições concorrenciais do mercado.

Contudo, quando falamos no princípio da neutralidade não nos estamos a referir à eliminação da tributação. O que se pretende é que o custo fiscal não tenha influência na decisão do sujeito passivo quando este traça os seus objectivos, fazendo que seja indiferente a escolha de um entre os variados meios disponíveis. Aliás, *se o sistema fiscal fosse tão claro e tão ordenado do ponto de vista sistemático que fosse inteiramente neutro em relação às opções fiscais do sujeito passivo, o planeamento fiscal seria desnecessário*⁶².

Este é de resto um objectivo constitucional como podemos verificar pelo artigo 81.º, alínea f) da CRP quando atribui como papel prioritário do Estado no âmbito económico *assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral*.

De facto, a origem clássica do princípio da neutralidade do sistema fiscal assenta na ideia de que os recursos a utilizar pelos Estados devem ser apenas quantitativamente suficientes para suportar as respectivas necessidades financeiras, sem interferir na afectação dos recursos

⁶⁰ Cit. J.L. Saldanha Sanches, *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pág. 168

⁶¹ Cit. António de Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vol. II, 4.ªed., Almedina, Coimbra, 2007, pág. 199.

⁶² Cit. J.L. Saldanha Sanches, *Manual de direito fiscal*, 3.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, pág. 158.

económicos à satisfação das necessidades privadas nem perturbar o funcionamento normal dos mercados.

Assim, poderíamos pensar que é esta a ideia que subjaz ao artigo 103.º, n.º1 da CRP quando afirma que *o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado*. Quanto mais eficazes são os Estados maior será a sua capacidade de alcançar os fins propostos – princípio da eficácia fiscal⁶³.

No entanto, a progressiva intervenção do Estado na economia e na vida social alterou o conceito atribuindo-lhe um novo conteúdo. Para além da satisfação das necessidades financeiras do Estado, visa-se com este novo conceito a prossecução de objectivos políticos, económicos, sociais, de defesa, culturais, etc., papel atribuído aos Estados modernos. O que nos leva, neste sentido a falar numa eficiência funcional para que os ingressos tributários permitam em todo o nível político a cobertura duradoura dos gastos que este haja de financiar tributariamente⁶⁴.

Uma manifestação deste princípio na lei é, por exemplo, o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS) previsto nos artigos 69.º e seguintes do CIRC. Ora, princípio da neutralidade, em sede de imposto sobre as sociedades, significa que o sistema fiscal deve tributar o rendimento da mesma forma, independentemente da estrutura organizativa e da forma escolhida pelo seu titular para estruturar a sua empresa e exercer determinada actividade. O RETGS ao desconsiderar as operações internas realizadas entre as várias sociedades do grupo (v.g. a dispensa de retenção na fonte dos rendimentos gerados dentro do grupo⁶⁵) e permitindo a compensação de resultados negativos apurados pelas sociedades integradas, justifica-se plenamente à luz deste princípio, uma vez que o *respeito do princípio da neutralidade do imposto só se consegue através de um regime de consolidação dos resultados, que derroga o*

⁶³ Américo Brás Carlos, *Os Princípios da Eficácia e da Eficiência Fiscais*, in CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL, 2005, n.º 416, pág. 165. Nos **limites** impostos aos Estados no plano da arrecadação de receitas encontramos os princípios constitucionais da legalidade, igualdade, protecção da confiança e da proporcionalidade como **limites normativos** aos quais se juntam os **limites económicos**. Os primeiros podem ser **formais** (de que é exemplo a reserva de lei parlamentar) e **materiais** (que se referem ao conteúdo das normas fiscais). Nos **limites materiais encontramos uma outra subdivisão entre os limites quantitativos** (v.g. quando a constituição no seu artigo 2º onde a ideia de Estado Democrático impede que o montante da tributação ofenda a previsibilidade e a proporcionalidade da tributação, daí que na legislação fiscal encontramos várias disposições que protegem as pessoas com menor rendimento como é o exemplo do artigo 70.º do CIRS que consagra o mínimo de existência) e **não quantitativos**. Quanto aos limites económicos não-de resultar das reacções dos particulares às subidas da tributação e terão como princípio ou uma adequação legal do contribuinte às taxas de impostos segundo um critério *custo/benefício*, ou resultarão de uma maior propensão para o incumprimento de normas fiscais e conseqüente evasão fiscal, numa ponderação agora de *risco/benefício* – pág. 168-171.

⁶⁴ Cfr. Nuno Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, 12.ªed, Rei dos Livros, Lisboa, 2005, pág. 223-224. Ainda António de Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vol. II, 4.ªed., Almedina, Coimbra, 2007, pág. 198, define *eficiência fiscal como a medida em que o sistema fiscal (ou cada uma das suas espécies) é adequado às finalidades que por ele haveriam de ser perseguidas, relativamente à actuação sobre a estrutura e a conjuntura económico-social (eficiência política)*.

Américo Brás Carlos, *Os Princípios da Eficácia e da Eficiência Fiscais*, in CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL, 2005, n.º 416, pág. 176-177, atribui dois sentidos ao princípio da eficiência: um sentido económico, entendido como ausência de distorções de recursos por via dos impostos; e o da eficiência enquanto requisito constitucional de racionalização dos meios a utilizar pelos serviços. Assim, a eficiência atende à relação entre os objectivos e os custos suportados para a prossecução desses mesmos objectivos.

⁶⁵ Artigo 97.º, n.º 1, alínea e).

*princípio da personalidade do imposto e assim elimina as desvantagens da não neutralidade da tributação separada das sociedades pertencentes ao grupo*⁶⁶.

Pensar que num dado ordenamento jurídico o Estado consegue implementar a sua política fiscal e que as modificações de um imposto não irão abstrair as subseqüentes reacções dos contribuintes visados é um exercício difícil senão impossível. Na verdade, *procurar pagar o mínimo possível de impostos é objectivo que acompanha qualquer pessoa normal. Efectivamente, não será razoável esperar que alguém que possa legalmente pagar menos impostos opte por procurar uma via alternativa que o conduza a um pagamento acrescido (...) nem o legislador presume outra atitude dos sujeitos passivos quando introduz no sistema fiscal alternativas e opções*⁶⁷.

Porquanto, quando se cria um imposto ou quando se aumenta um já existente manifesta muitas das vezes no contribuinte um sentimento de impotência e de injustiça por ver as suas expectativas face àquele facto (que não era tributado ou que o era, mas a uma taxa menor) defraudadas levando-o a esgueirar-se por outros caminhos: substituir uma actividade por outra, o consumo de um bem por outro ou até, caso o imposto em causa onere o rendimento que se obtém do trabalho, levar o trabalhador a preferir o ócio.

A estes comportamentos onde um imposto, afectando os preços relativos dos elementos que tributa, induz os contribuintes à substituição de um bem ou de uma actividade por qualquer alternativa disponível chama-se *efeito substituição (substitution effect)*⁶⁸. Por outro lado, os impostos podem ter uma outra consequência, esta mais óbvia denominada de *efeito rendimento (income effect)*: a criação de um imposto faz diminuir o rendimento disponível, o poder de compra do contribuinte, da pessoa que o suporta, incitando-a a um esforço acrescido para compensar o ónus do imposto⁶⁹.

⁶⁶ Cit. Gonçalo Avelãs Nunes, *Tributação dos Grupos de Sociedades pelo Lucro Consolidado em Sede de IRC – Contributo para um novo enquadramento dogmático e legal do seu regime*, Almedina, Coimbra, 2001, pág. 49.

⁶⁷ Cit. José Alberto Pinheiro Pinto, *Abuso das Normas Antiabuso*, Revista TOC, n.º 107, Lisboa, Fevereiro, 2009, pág. 43. Consulta *online* em: http://www.ctoc.pt/downloads/files/1235574743_43a46_fiscalidade.pdf.

⁶⁸ Como refere David Elkins (*Horizontal Equity as a Principle of Tax Theory*, 2006, pág. 47, consulta electrónica em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=892022) *the substitution effect results from the ability of taxpayers to reduce their tax burden by choosing low-tax courses of action that differ from what they would have chosen in a no-tax world. The way to combat the substitution effect is therefore to impose an identical tax burden on every course of action available to the taxpayer. An efficient tax system would impose the same tax burden whether the taxpayer chose to work, rest, or perform services for herself. If the tax burden is the same whatever she chooses to do, her choice will be unaffected by tax considerations, and economic resources will be directed by market forces to their most efficient uses.*

⁶⁹ Cfr. M.H. Freitas Pereira, *Fiscalidade*, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 2010, pág. 69 ss; J. Albano Santos, *Teoria Fiscal*, Universidade Técnica de Lisboa, Lisboa, 2003, pág. 428 ss e ainda J.J. Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, 3ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1989, pág. 326-327.

Deste modo, o sistema fiscal não é neutro e os impostos têm um impacto significativo nas escolhas do cidadãos-contribuintes. *É inerente à racionalidade económica, quer no plano pessoal quer no plano empresarial, a minimização dos impostos a suportar*⁷⁰.

Nesta perspectiva, a lógica do funcionamento do instrumento fiscal é, aliás, bem simples: perante o leque de alternativas que se depara aos agentes económicos, recorre-se à Fiscalidade para determinar qual a mais viável por forma a minimizar o imposto e maximizar o lucro. *É a falta de neutralidade do sistema que faz com que, perante duas alternativas económicas, igualmente lícitas, a cada uma delas correspondam vantagens fiscais*⁷¹. O mesmo é dizer que a falta de neutralidade fiscal potencia o planeamento fiscal.

3.3. Igualdade fiscal

Como vimos, a Constituição estabelece um conjunto de princípios que orientam o Estado de Direito. Uns são princípios gerais, outros são princípios mais focados para determinada área do direito. Quer uns, quer outros, obedecem a critérios distributivos que se propõem a realizar uma *sã justiça fiscal*.

O princípio da igualdade está previsto no artigo 13.º da CRP que dispõe o seguinte:

1. *Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.*
2. *Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.*

Assim, o princípio da igualdade tem uma componente formal (igualdade dos cidadãos perante a lei geral e abstracta – n.º1) e uma componente material (proibição de discriminações arbitrárias – n.º2) e há-de ser entendido, no âmbito do direito fiscal, como um princípio material que tem como corolários o princípio da generalidade e o princípio da capacidade contributiva.

3.3.1. Generalidade

⁷⁰ Cit. M.H. Freitas Pereira, *Fiscalidade*, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 2010, pág. 413.

⁷¹ Cit. J.L. Saldanha Sanches, *Manual de direito fiscal*, 3.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pág. 158. De resto e como refere o Professor Joaquim Freitas Rocha (*As Modernas Exigências do Princípio da Capacidade Contributiva: Sujeição a Imposto de Rendimentos Provenientes de Actos Ilícitos*, CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL, n.º 390, 1998, pág. 61) se atendêssemos ao princípio da igualdade de um ponto de vista meramente formal, *os impostos representariam uma espécie de corte transversal que atravessaria indiscriminadamente toda a sociedade e os seus elementos a todos vincularia. Igualdade significaria, nesta acepção, universalidade.*

FRITZ NEUMARK ao pronunciar-se sobre os princípios do sistema fiscal moderno debruçou a sua atenção sobre o corolário da generalidade. Segundo o autor, todos os entes dotados de personalidade jurídica (singular ou colectiva) devem estar vinculados ao pagamento do imposto, desde que preencham as condições que, nos termos da lei, dão lugar à obrigação tributária. As únicas excepções admitidas, face ao princípio da igualdade, são as que resultam dos fins do Estado (v.g. política económica, política social) ou imperativos técnico-tributários. Assim, todas as pessoas em geral, possuidoras de capacidade contributiva estão vinculadas à obrigação subjectiva correspondente ao imposto em causa, independentemente de outras considerações como o estrato social, a nacionalidade ou a confissão religiosa⁷².

Porquanto, explica entre nós TEIXEIRA RIBEIRO que ao tratar-se de impostos fiscais, *a sua repartição obedece ao princípio da igualdade tributária, fiscal ou contributiva, que se concretiza na **generalidade** e na **uniformidade** dos impostos. **Generalidade quer dizer que todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos, não havendo entre eles, portanto, qualquer distinção de classe, de ordem ou de casta, isto é, de índole meramente política; por seu turno, uniformidade quer dizer que a repartição dos impostos pelos cidadãos obedece ao mesmo critério, a critério idêntico para todos***⁷³.

O mesmo entendimento tem tido o Tribunal Constitucional. Na decisão que proferiu no acórdão n.º 348/97, processo n.º 63/96 conclui que *a generalidade do dever de pagar impostos significa o seu carácter universal (não discriminatório), e a uniformidade (igualdade) significa que a repartição dos impostos pelos cidadãos há-de obedecer a um critério idêntico para todos. E tal critério, como acentua José Casalta Nabais, (...) é o da capacidade contributiva (capacidade económica, capacidade para pagar, etc.), o que significa que os contribuintes com a mesma capacidade contributiva devem pagar o mesmo imposto (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferente capacidade contributiva devem pagar diferentes (qualitativa e/ou quantitativamente) impostos (igualdade vertical), sendo certo que o âmbito subjectivo deste princípio vale tanto para os indivíduos (pessoas físicas) como para as pessoas colectivas*⁷⁴.

Já NUNO SÁ GOMES vê nesta generalidade da tributação duas funções: uma função garantística, segundo a qual só devem ficar sujeitos a tributação os contribuintes que podem

⁷² Cfr. Fritz Neumark, *Principios de la Imposicion*, Instituto de Estudios Fiscales, 2.ªed., Madrid, 1994, *apud*, Albano Santos, *Teoria Fiscal*, Universidade Técnica de Lisboa, Lisboa, 2003, pág. 383.

⁷³ Cit. J.J. Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, 3ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1989, pág. 216.

⁷⁴ A questão levantada referia-se ao apuramento da (in)constitucionalidade da norma do n.º 2 do artigo 14º do Código de Imposto de Capitais, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 197/82, de 21 de Maio, que afastava "a inelidibilidade da presunção legal nos mútuos ou aberturas de créditos das sociedades comerciais aos sócios". O Tribunal concluiu que à luz do princípio da igualdade na parte em que não permite a elisão da presunção de onerosidade dos mútuos efectuados pelas sociedades a favor dos respectivos sócios, a norma deveria ser inconstitucional por violação do artigo 13º da Constituição. Consulta electrónica do acórdão em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>.

pagar impostos; e uma função solidarística, que nos diz que desde que tenham capacidade contributiva, todos devem pagar impostos na medida dessa capacidade⁷⁵.

No mesmo sentido parece encaminhar-se JOAQUIM ROCHA para quem *a ideia de universalidade deverá ser entendida como uma universalidade “stricto senso”: nem todos deverão pagar impostos, mas somente aqueles que possam fazê-lo. Agora, dentro destes, aqui sim, é que já se poderá admitir um princípio de universalidade em toda a sua amplitude: aqueles que possam pagar, todos eles deverão pagar*⁷⁶.

Logo, segundo o princípio da generalidade todos os cidadãos, desde que o possam fazer, estão compelidos ao pagamento de impostos, sendo que, os indivíduos nas mesmas condições devem pagar o mesmo imposto (igualdade horizontal), e os indivíduos em condições diferentes devem pagar impostos diferentes, na medida da sua diferença (igualdade vertical). Nunca poderemos falar numa verdadeira igualdade aritmética, quantitativa, no sentido que todos pagam o mesmo imposto. Aceitar tal raciocínio seria aceitar implicitamente a desigualdade social, na medida em que os economicamente mais débeis, pagariam uma percentagem maior da sua riqueza que os mais ricos, face ao total dos bens que dispõem. Por exemplo, se o imposto sobre o rendimento fosse de cem por pessoa e se A ganhasse mil, 10% do seu rendimento seriam cobrados pelo Estado. Já o vizinho B, com um rendimento de dez mil veria somente 1% do seu rendimento arrecadado⁷⁷.

Por conseguinte, o carácter geral e universal do imposto implica uma não discriminação que forçosamente impede que alguém seja privilegiado pelo sistema fiscal.

Ora, tendo em conta que grande parte do planeamento fiscal é desejado ou sugerido expressamente pelo próprio legislador, ao estabelecer normas negativas de tributação, consagrando quer desagravamentos fiscais estruturais como exclusões tributárias, deduções específicas, deduções à colecta, reportes de prejuízos e benefícios fiscais, não estamos perante situações discriminatórias susceptíveis de violarem o princípio da igualdade?

Não nos parece. Como ensina ALBERTO XAVIER, *o conteúdo positivo do princípio da igualdade – o princípio da capacidade contributiva – envolve a ideia de que a “igualdade”, necessariamente relativa, tem como padrão ou como critério a capacidade económica (...).* Assim, *nem todas as situações da vida abstractamente susceptíveis de desencadear efeitos*

⁷⁵ Cfr. Nuno Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, 12.ªed, Rei dos Livros, Lisboa, 2005, pág. 204 e ss.

⁷⁶ Cit. Joaquim Freitas Rocha, *As Modernas Exigências do Princípio da Capacidade Contributiva: Sujeição a Imposto de Rendimentos Provenientes de Actos Ilícitos*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 390, 1998, pág. 61-62.

⁷⁷ Ver David Elkins, *Horizontal Equity as a Principle of Tax Theory*, consulta electrónica em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=892022.

tributários podem, pois, ser designadas pelo legislador como factos tributáveis. Este encontra-se limitado na sua faculdade de selecção pela exigência de que a situação da vida a integrar na previsão da norma seja reveladora da capacidade contributiva, isto é, de capacidade económica, de riqueza, cuja expressão sob qualquer forma se pretende submeter.

Por outro lado, *no que toca às derrogações ao referido princípio importa salientar que à lei e apenas à lei compete definir quais as situações que devem ser tratadas de modo “igual”, dentro dos limites que à faculdade de selecção do legislador ordinário demarca a ideia de capacidade contributiva. Nada impede portanto – continua – o legislador de tratar legitimamente do modo “desigual” (por via das isenções ou outros benefícios) situações da vida que, muito embora revelem capacidade contributiva, mostrem desigual aptidão para realizar objectivos de política económica do país (...)*⁷⁸.

Deste modo, os benefícios fiscais, uma vez que dizem respeito a *medidas de carácter excepcional instituídas para a tutela de interesses públicos extra-fiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impendem*, justificam por si só a derrogação do princípio da igualdade⁷⁹.

Mas, como resulta do exposto, o legislador não tipifica todos os factos jurídicos mas só aqueles reveladores de um substrato económico. Por outro lado, *não só os factos que estão na base da obrigação de imposto deverão ser aptos para revelar riqueza, também os sujeitos deverão estar aptos a suportar o sacrifício que a imposição implica. Se o Direito tende a ser justo, a nosso ver, em matéria tributária, tal justiça consegue-se com o ideal da capacidade contributiva*⁸⁰.

Assim sendo, apesar dos factos não sujeitos, das isenções e dos benefícios que encontramos na lei fiscal, o princípio da generalidade efectiva-se no estabelecimento de regras e limites razoáveis para as referidas desigualdades. Porquanto, não podem consubstanciar-se em formas arbitrárias, sem fundamento, mas antes prosseguir objectivos guiados por um sentido de **justiça**.

3.3.2. Capacidade contributiva

⁷⁸ Cit. Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 1981, pág. 107-108.

⁷⁹ Artigo 2.º, n.º1 do EBF. Ver no mesmo sentido o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 47/2010, Processo n.º 153/2009, consulta electrónica em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>.

⁸⁰ Cit. Joaquim Freitas Rocha, *As Modernas Exigências do Princípio da Capacidade Contributiva: Sujeição a Imposto de Rendimentos Provenientes de Actos Ilícitos*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 390, 1998, pág. 70.

O princípio da capacidade contributiva enquadra-se como um dos princípios estruturantes por onde se norteia o sistema fiscal português e não só, uma vez que encontra consagração constitucional entre outros, no ordenamento italiano⁸¹, brasileiro⁸² e espanhol⁸³. É também um dos mais amplamente discutidos na doutrina tributarista o que se compreende pois, discutir a justiça é, antes de mais, discutir a igualdade⁸⁴.

Porquanto, a capacidade contributiva constitui o critério adequado à repartição dos impostos: na tributação do rendimento o índice usado é o rendimento do agregado familiar, nas empresas o lucro real.

Como podemos ver pelo acórdão do Tribunal Constitucional n.º 84/2003 *o princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de “uniformidade” – o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação. Consiste este critério em que a incidência e a repartição dos impostos – dos “impostos fiscais” mais precisamente – se deverá fazer segundo a capacidade económica ou “capacidade de gastar”⁽⁸⁵⁾ de cada um e não segundo o que cada um eventualmente receba em bens ou serviços públicos (critério do benefício)⁸⁶.*

Tem-se vindo modernamente a assumir, por influência sobretudo da doutrina alemã e italiana, que a capacidade contributiva está intimamente relacionada com o Estado Social, isto é, *como uma projecção do princípio de solidariedade na repartição dos encargos públicos*⁸⁷. Ou seja, subjacente a esse dever está a implicação de que todos contribuam para as despesas colectivas do Estado de acordo com a sua capacidade. Será esse o sentido da própria Constituição com o preceituado nos artigos 1.º e 103.º, n.º1, pelo que, podemos dizer que *a solidariedade ganha corpo na ideia de que todos devem contribuir para as despesas públicas, na medida, obviamente, em que isso não lhes implique sacrifícios in comportáveis*⁸⁸.

⁸¹ Artigo 53.º da Constituição italiana.

⁸² Parágrafo 1.º do artigo 145.º da Constituição brasileira: *Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade económica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o património, os rendimentos e as atividades económicas do contribuinte.*

⁸³ Artigo 31.1 da Constituição espanhola.

⁸⁴ Cfr. Sérgio Vasques, *Capacidade contributiva, rendimento e património*, in *Fiscalidade*, n.º 23, 2005, pág. 15-16.

⁸⁵ Ou na *capacidade para pagar* como prefere Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, 3ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1989, pág. 219.

⁸⁶ Consulta electrónica do acórdão em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>.

⁸⁷ Cit. Marcelo Cavali, *Cláusulas gerais antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*, Almedina, Coimbra, 2006, pág. 195.

⁸⁸ Cit. Joaquim Freitas Rocha, *As Modernas Exigências do Princípio da Capacidade Contributiva: Sujeição a Imposto de Rendimentos Provenientes de Actos Ilícitos*, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 390, 1998, pág. 70. Sinteticamente, segundo Sérgio Vasques (*O princípio da equivalência como critério da igualdade tributária*, Almedina, Coimbra, 2008, pág. 135), sendo o imposto um tributo rigorosamente unilateral, que é pago independentemente de qualquer prestação pública e visa a angariação de receita, o que se impõe como justo é que cada um o pague na medida das suas possibilidades.

Apesar da sua não consagração expressa na Constituição portuguesa, podemos retirá-lo em várias passagens, mormente no artigo 104.º da CRP quando diz que o *imposto sobre o rendimento pessoal, visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo* e que *terá em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar*, ou que relativamente às empresas *a tributação incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real*, ou ainda quando se estabelece que o objectivo da tributação do património é *contribuir para a igualdade entre os cidadãos*, ou quando, finalmente o n.º 4 refere que *a tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo*. Depois também pela própria LGT quando diz no seu artigo 4.º, n.º 1 que *os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património*.

Pelo que vimos, o princípio da igualdade não impõe uma rigorosa proporcionalidade da tributação em relação aos bens de cada um. Pelo contrário, antes se verifica que a distribuição da carga tributária se há-de fazer não na proporção dos bens que cada um possua, mas, mais rigorosamente, segundo a respectiva capacidade contributiva⁸⁹.

É que – como concluiu o acórdão recente do Tribunal Central Administrativo do Sul – 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 art.º 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 anti-abuso.

Deste modo, *a consequência de que todos os factos a que as leis de tributação atribuem o efeito de dar origem a uma obrigação tributária – todos os factos tributários – hão-de, necessariamente, ser tidos como factos reveladores de capacidade contributiva. E só por essa*

⁸⁹ Cfr. Maria Fernanda Trigo de Negreiros, *A Evasão Legítima e o Abuso de Direito no Sistema Jurídico Português*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 151, 1971, pág. 9. Ver ainda sobre este princípio e a problemática da tributação das mais-valias Vasco Branco Guimarães, *Sobre a tributação das mais-valias*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 3, N.º3, 2009, Almedina, Coimbra, pág. 247 e ss.

*circunstância o legislador lhes atribui o efeito jurídico de darem origem a uma obrigação tributária*⁹⁰.

Ora, o facto tributário relevante para as normas de incidência há-de apresentar sempre um determinado resultado económico, ou seja, destina-se primariamente a produzir um resultado económico, e **constitui o meio jurídico idóneo e normal para a produção desse resultado** (daí o legislador o ter previsto).

Destarte, o princípio será violado ou ofendido nos casos em que esse resultado económico se deu, mas como o contribuinte escapou às normas de tributação previstas pelo legislador, através do uso de situações artificiosas (uso de uma norma de cobertura), não estará sujeito a tributação. Ora, nisto se amparam as situações de evasão fiscal como iremos analisar mais à frente. Aqui, em vez da utilização do meio que o legislador previu na norma, por ser o comportamento normal e idóneo, o contribuinte utiliza um negócio artificial para não ser abrangido pela norma tributária. No entanto, o resultado económico que pretendia é atingido.

Nesta medida, tendo apenas o meio juridicamente adequado, normal e idóneo sido o que o legislador considerou como índice de capacidade contributiva, e uma vez que o mesmo não se realizou o contribuinte evade-se à tributação.

Tendo em conta o que vimos referindo, é inegável que o princípio da capacidade contributiva é um dos princípios superiores na *Constituição fiscal*. Daí se vir a sustentar a sua importância na luta contra a evasão fiscal⁹¹.

Por outro lado, quanto ao planeamento fiscal, no sentido de que se manifesta por comportamentos lícitos dos contribuintes, não ofende qualquer princípio ou corolário anteriormente referidos. Trata-se, na maior parte das vezes de critérios que encontram justificação na própria aceção do princípio da igualdade.

Todavia, por vezes alguns incentivos fiscais podem tratar de maneira desigual os cidadãos. Por exemplo, na nossa legislação fiscal os contribuintes casados são obrigados a entregar conjuntamente os seus rendimentos nos termos do artigo 59.º do CIRS. Por seu turno, os contribuintes em união de facto têm a possibilidade de optarem entre o regime de tributação separada ou conjunta dos rendimentos como nos diz o artigo 14.º, n.º1 do CIRS. Estas disposições são de constitucionalidade duvidosa, porquanto tratam realidades na natureza

⁹⁰ Cit. Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 15-02-2011, Processo n.º 04255/10. Consulta electrónica em www.dgsi.pt.

⁹¹ Cfr. Marcelo Cavali, *Cláusulas gerais antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*, Almedina, Coimbra, 2006., pág. 197.

análoga de forma diferente. Porque estabelecer a possibilidade referida aos unidos de facto? Por outro lado, porque não estendê-la aos contribuintes casados?

A resposta a esta última questão foi bastante discutida na esfera do direito fiscal. Entre os autores que defendem, em face do artigo 104.º, n.º 1 da Constituição, *que não é constitucionalmente obrigatória a tributação unitária dos contribuintes casados, incidindo directamente sobre o agregado familiar, encabeçado por ambos os cônjuges ou por um deles, sendo admitida pela Lei Fundamental quer a tributação conjunta de base familiar do rendimento, quer uma tributação separada para cada um dos cônjuges*⁹², outros há para quem *a tributação conjunta dos rendimentos familiares é a única solução constitucionalmente possível na organização do imposto sobre o rendimento pessoal. Isso deriva da imposição do artigo 104.º, n.º 1 da Constituição, nos termos do qual o imposto sobre o rendimento pessoal deve ter em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar*⁹³. Esta última posição é maioritária.

Ora, pelo que foi dito, resulta forçosamente que são proibidas por lei todas as discriminações arbitrárias que não tenham razão justificativa. O regime fiscal da opção pela tributação conjunta ou separada não é em si inconstitucional. Sê-lo-á a partir do momento em que os unidos de facto retiram proveito da opção pela tributação separada, opção essa que não está ao alcance dos contribuintes casados. E como veremos mais à frente, as vantagens são possíveis, e sem o uso a qualquer esquema susceptível de ser considerado evasivo e, muito menos, fraudulento.

Deste modo, sendo o planeamento fiscal um direito subjectivo cujo núcleo tem que ser respeitado e cujos limites terão que ser definidos, para além 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 fiscais⁹⁴. O dever dos cidadãos pagarem impostos constitui uma obrigação pública com assento constitucional. Como tal, está sujeito a algumas regras equivalentes às dos direitos fundamentais, designadamente os princípios da generalidade e da igualdade, ou seja, de que devem estar sujeitos ao seu pagamento os cidadãos em geral (artigo 12º, nº 1), e devem estar

⁹² Cfr. Pamplona Corte Real, *Reflexões Críticas sobre as Recentes Alterações Legislativas em Matéria de Tributação da Família em Portugal*, in CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL, n.º 265/267, pág. 91 e ss.; J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 1993, pág. 462-463, *apud* acórdão do Tribunal Constitucional n.º 57/95, Processo n.º 405/88, consulta electrónica em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>.

⁹³ Cfr. J. J. Teixeira Ribeiro, *O Sistema Fiscal na Constituição de 1976*, in Boletim de Ciências Económicas, vol. XXII (1979), pág. 15; *A Unidade Fiscal na Constituição*, in Boletim de Ciências Económicas, vol. XXVII (1984), pág. 145 e 150 e ss; Manuel Pires, *Relatório Nacional de Portugal*, in CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL, n.º 265/267, pág. 48-49, *apud* acórdão do Tribunal Constitucional n.º 57/95, Processo n.º 405/88, consulta electrónica em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>.

⁹⁴ Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 15-02-2011, Processo n.º 04255/10. Consulta electrónica em www.dgsi.pt.

sujeitos a ele em idêntica medida, sem qualquer discriminação indevida (artigo 13.º, n.º 2), isto constituído o princípio da igualdade tributária.

3.4. Segurança jurídica

A ideia de segurança relaciona-se com o contexto dentro do qual se tomam decisões individuais. No Direito Fiscal, relaciona-se com as decisões dos contribuintes. Assim, para os destinatários, é a **expectativa** que criam de que o marco legal é e será **confiável, estável, e previsível**.

Como ensina GOMES CANOTILHO, *o homem necessita de uma segurança para conduzir, planificar e conformar autónoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se considerou como elementos constitutivos do Estado de direito o princípio da segurança jurídica e o princípio da confiança como elementos constitutivos do Estado de Direito (...) Em geral considera-se que a **segurança jurídica** está conxionada com elementos objectivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito – enquanto a **protecção da confiança** se prende mais com as componentes subjectivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos actos dos poderes públicos*⁹⁵.

Com efeito, o princípio da protecção da confiança insito no princípio do Estado de direito democrático, especificamente acolhido no artigo 2.º da Constituição⁹⁶. No Direito Fiscal a previsibilidade e a calculabilidade são dois vectores fundamentais, pois a variabilidade do ordenamento jurídico e as suas constantes alterações, podem criar os mais profundos problemas de adaptação para a actividade dos agentes económicos⁹⁷. Daí que, tendo em conta o fim e a natureza do Direito Tributário se possa concluir que *é de todos os ramos de Direito aquele em que a segurança jurídica assume a sua maior intensidade possível*⁹⁸.

Deste modo, a doutrina tem dado em sede fiscal um sentido diferente do admitido por GOMES CANOTILHO. Segundo ALBERTO XAVIER a segurança jurídica tem dois conteúdos: um formal e outro material. Segundo o conteúdo formal, a segurança jurídica diz respeito à estabilidade normativa do Direito. Já do ponto de vista material, o princípio da segurança traduz a ideia de

⁹⁵ Cit. J. J. Gomes Canotilho, *Direito constitucional e teoria da constituição*, 7.ªed., Almedina, Coimbra, 2003, pág. 257.

⁹⁶ Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º, 70/92, processo n.º 86/90, consulta electrónica em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>.

⁹⁷ Cfr. J.L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ªed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pág. 170-172.

⁹⁸ Cit. Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 1981, pág. 117.

protecção da confiança que por sua vez diz respeito à *susceptibilidade de previsão objectiva das suas situações particulares, das suas situações jurídicas, de tal modo que estes possam ter uma expectativa precisa dos seus direitos e deveres, dos benefícios que lhes serão concedidos ou dos encargos que hajam de suportar*. Isto é, traduz-se na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base directa e exclusivamente na lei⁹⁹.

Assim, o princípio da segurança jurídica não se concretiza única e exclusivamente na ideia de estabilidade da norma, como está intimamente relacionada com a protecção da confiança que, como indica JOAQUIM ROCHA, *exprime a susceptibilidade de o cidadão poder pautar e orientar as suas condutas de acordo com os efeitos jurídicos que, razoavelmente, pode esperar que uma norma produza, o que também, em termos práticos, traduzirá a ideia de proibição do juízo arbitrário e do uso de poderes discricionários no momento da aplicação das leis*. Estes princípios encontrar-se-ão no artigo 103.º, n.º 3 da CRP pois, caso contrário, *só em relação a normas jurídicas de criação, liquidação e cobrança dos impostos é que poderíamos falar em tais princípios o que, na opinião do Professor, seria manifestamente insensato*¹⁰⁰.

Logo, a segurança jurídica na relação jurídico-tributária implica a possibilidade de o contribuinte prever as consequências jurídicas que advêm de um determinado comportamento, isto é, o direito dos destinatários das normas em conhece-las com antecedência e as perceber, mediante a publicidade das mesmas e a explicação do seu conteúdo, perceber qual o seu alcance. Por conseguinte, e para que se possa cumprir tal desiderato as normas devem ser claras, precisas e congruentes¹⁰¹.

Por outro lado, a segurança jurídica nunca conseguiria ser garantida se o factor temporal não fosse tomado em consideração pela nossa Constituição, ou seja, se os titulares do poder legislativo pudessem criar impostos retroactivos. *A retroactividade produz-se quando a lei dispõe sobre factos tributários passados, seja aqueles que se formaram já por completo, seja aqueles cuja formação se encontra ainda em curso*¹⁰². Assim, nos termos do artigo 103.º, n.º 3: *ninguém*

⁹⁹ Cit. *Idem*, pág. 117-118.

¹⁰⁰ Cit. Joaquim Freitas da Rocha *As Modernas Exigências do Princípio da Capacidade Contributiva: Sujeição a Imposto de Rendimentos Provenientes de Actos Ilícitos*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 390, 1998, pág. 14.

¹⁰¹ Cfr. Nuno Sá Gomes, *Estudos sobre a segurança jurídica na tributação e as garantias dos contribuintes*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 169, 1993, pág. 19. Neste sentido, Sérgio Vasques (*Manual de direito fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011, pág. 298) fala em **retrospectiva da lei fiscal** para caracterizar as leis fiscais que, embora tendo efeitos futuros, lesam expectativas fundadas no passado: *o problema subjacente às leis fiscais retrospectivas, vale dizer, um problema de tutela das expectativas legítimas dos contribuintes. O que sucede é que, valendo a lei para o futuro, esse problema se coloca aqui com maior subtilidade, mostrando-se a lesão das expectativas dos contribuintes à partida menos gravosa e merecedora de protecção. Afinal de contas, o direito não pode tutelar uma qualquer expectativa dos contribuintes no sentido de que as leis tributárias se mantenham inalteradas ao longo do tempo, ainda que tutele a expectativa de que a alteração dessas leis apenas valha para o futuro*.

¹⁰² Cit. Sérgio Vasques, *idem*.

*pode ser obrigado a pagar impostos (...) que tenham natureza retroactiva, ou seja, a norma fiscal retroactiva é proibida*¹⁰³.

No entanto, o que dizer da previsibilidade que acompanha a segurança jurídica face à incorporação no ordenamento jurídico-tributário da Cláusula Geral Anti-Abuso (CGAA) prevista no artigo 38.º, n.º 2 da LGT? Não ficará o contribuinte prejudicado na sua vontade em eleger determinada forma negocial se à Administração for dada a possibilidade de tornar ineficaz tal negócio e de o substituir por outro mais oneroso do ponto de vista fiscal?

Nos termos do artigo 38.º, n.º 2 da LGT, *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.*

Trata-se antes de mais de uma cláusula geral, uma vez que corresponde a *uma formulação da hipótese legal que, em termos de grande generalidade, abrange e submete a tratamento jurídico todo um domínio de casos*¹⁰⁴. Depois, é uma cláusula anti-abuso porque *tem como objectivo estabelecer uma repressão do abuso de direito à poupança fiscal, considerando como tais os negócios anómalos mais reais (isto é, negócios efectivamente queridos e efectuados*

¹⁰³ Neste sentido, Suares Martinez, *Direito Fiscal*, 10.ª ed., Almedina, Coimbra, 2000, pág. 152 ss.; Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, Manuais da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, 1981, pág. 190 ss.; Pamplona Côte-Real, *Curso de Direito Fiscal*, Vol. I, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 124, 1982, pág. 138-140; Nuno Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, II vol., 12ª ed., Rei dos Livros, Lisboa, 2000, pág. 420 ss. Sobre a proibição da retroactividade e a jurisprudência constitucional (1997-2007) ver J.L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pág. 189 e ss.

Cfr. Acórdão n.º 128/09 do Tribunal Constitucional onde se pode ler: *foi na revisão constitucional de 1997 que o legislador constituinte tomou a opção de consagrar, no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição, o princípio geral de proibição de cobrança, pelo Estado, de impostos retroactivos. Explicitou-se, aqui, diz a doutrina, algo que já decorria do princípio da protecção de confiança e da ideia de Estado de direito nos termos do artigo 2.º da CRP (Cfr. Gomes Canotilho e Vital Moreira, Constituição da República Portuguesa Anotada, vol. I, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 1092 e ss).*

(...)

Decorre deste preceito constitucional que qualquer norma fiscal desfavorável (não se entrando aqui na questão de saber se normas fiscais favoráveis podem, e em que medida, ser retroactivas) será constitucionalmente censurada quando assumia natureza retroactiva, sendo a expressão «retroactividade» usada, aqui, em sentido próprio ou autêntico: proíbe-se a aplicação de uma lei fiscal nova, desvantajosa, a um facto tributário ocorrido no âmbito da vigência da lei fiscal revogada (a lei antiga) e mais favorável.

(...)

Quer isto dizer que, actualmente, e consagrado que está o princípio geral de irretroactividade da lei fiscal, a mera natureza retroactiva de uma lei fiscal desvantajosa para os particulares é sancionada, de forma automática, pela Constituição, qualquer que tenha sido, em concreto, a conduta da administração fiscal ou do particular tributado. Por outras palavras, o juízo de inconstitucionalidade decorre apenas da mera análise dos dados normativos, não dependendo, em nenhum momento, da averiguação de quaisquer elementos circunstanciais que resultem da condição, em concreto, de uma certa relação jurídico-tributária.

(...)

A retroactividade proibida no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição é a retroactividade própria ou autêntica. Ou seja, proíbe-se a retroactividade que se traduz na aplicação de lei nova a factos (no caso, factos tributários) antigos (anteriores, portanto, à entrada em vigor da lei nova). Ver ainda os acórdão do Tribunal Constitucional n.º 287/90, processo n.º 309/88 e n.º 85/2010, processo n.º 653/09, consulta electrónica em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>.

¹⁰⁴ Cit. Karl Engisch,, *Introdução ao Pensamento Jurídico* (trad. J. Baptista Machado), 9ªed., Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2007, pág. 229.

*pelas partes e não meros negócios simulados) que tenham por escopo (normalmente exclusivo) a elisão da aplicação de normas de incidência tributária (poupança fiscal “extra legem”)*¹⁰⁵.

Pelos conceitos abordados podemos verificar que a sua introdução num ordenamento jurídico tributário como o português foi tudo menos consensual. A insuficiente determinação da norma e os pressupostos em que assentava a sua aplicação levou a que muitos a acusassem de violar princípios fundamentais do Estado de Direito, entre os quais, precisamente, os de certeza e segurança jurídica¹⁰⁶.

Como referiu RUI DUARTE MORAIS, *esta resposta a posteriori, através de um processo interpretativo da lei que estende a respectiva estatuição a situações não minimamente compreendidas no teor literal da respectiva hipótese (uma interpretação sem suporte no elemento literal da norma, portanto), implica uma elevada dose de insegurança para os contribuintes, risco esse que a maioria das legislações tem que minorar prevendo que a aplicação de tais normas anti-abuso se faça no quadro de um processo especial, da competência dos órgãos centrais da administração fiscal ou mesmo com intervenção de um órgão independente. E continua – a importância destas normas resulta do entendimento segundo o qual apenas quando exista uma lei que expressamente preveja regras especiais anti-abuso para situações elisivas é que o aplicador da lei fiscal se poderá afastar dos cânones normais de aplicação da lei*¹⁰⁷.

Assim, como veremos mais à frente, entre a Doutrina foram muitos os que se opuseram à existência de uma CGAA alegando maioritariamente a incerteza e dúvida gerada pela cláusula e à discricionariedade conferida à administração para avaliar os pressupostos da sua aplicação¹⁰⁸.

3.5. As exigências de determinabilidade da lei fiscal

¹⁰⁵ Cit. Tiago Caiado Guerreiro, *O Novo Regime Fiscal das SGPS*, Vida Económica, Porto, 2003, pág. 85.

¹⁰⁶ Neste sentido, D. Leite de Campos e M. Leite de Campos, *Direito Tributário*, 2.ª ed., 2003, Almedina, Coimbra, 2000, pág. 179.

¹⁰⁷ Cit. Rui Duarte Morais, *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado controlled foreign companies : o artigo 60.º do CIRFC*, Publicações Universidade Católica, Porto, 2005, pág. 209.

¹⁰⁸ Segundo Sérvulo Correia, *discricionariedade é a liberdade concedida por lei à Administração de adoptar um de entre vários comportamentos possíveis, escolhido pela Administração com o mais adequado à realização do interesse público protegido pela norma que a confere*. O mesmo autor contrapõe a discricionariedade à vinculação definindo esta como *a pura constatação pela Administração da existência de pressupostos de facto descritos na lei e na aplicação por ela como objecto de conduta necessariamente resultante de tal existência*. Por isso, refere que *o legislador opta pela discricionariedade quando considera a Administração melhor colocada para apreciar qual, dentro de várias, é a medida óptima para a satisfação das necessidades públicas tuteladas pela lei. Prefere a vinculação quando pondera ele próprio em abstracto o valor relativo de cada um dos possíveis comportamentos, por se considerar em melhor posição para escolher a providencia administrativa mais indicada para a realização do interesse público*, in *Noções de Direito Administrativo*, I, 1982, pág. 175. Ver ainda, Diogo Freitas do Amaral, *Curso de Direito Administrativo*, II, Almedina, Coimbra, 2009, pág. 84 ss; Marcello Caetano, *Manual de Direito Administrativo*, 10.ª ed., Almedina, Coimbra, 1997, pág. 483 ss.

O princípio da segurança jurídica e da protecção da confiança dos cidadãos cruza-se com a exigência de legalidade tributária nos princípios da precisão, clareza e determinabilidade, com especial relevo para os elementos essenciais dos impostos, mas não só.

Nos termos do artigo 103.º, n.º2 da CRP *os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes*. Assim, a lei deve fixar os elementos constitutivos essenciais da obrigação de imposto, de forma a proteger os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes. E deve fazê-lo de forma suficientemente **clara, precisa e determinada** nesta matéria.

As considerações expostas revelam uma finalidade em tornar o sistema fiscal mais seguro e persuasivo, através da adopção de uma política legislativa de tipo fenomético, organizando a regulamentação dos processos de economia real segundo esquemas classificatórios rigidamente casuísticos (princípio da tipicidade¹⁰⁹). O limite intrínseco de uma legislação assim estruturada consiste em que estas fórmulas tão diversificadas deveriam prever todos os casos possíveis¹¹⁰. Desta forma o legislador podia, ao nível do planeamento fiscal determinar casuisticamente os casos legais e distingui-los de outros comportamentos que tipificaria como evasivos ou fraudulentos.

¹⁰⁹ Dever-se à doutrina alemã as primeiras referências a um princípio da tipicidade na tributação, normalmente relacionado ou confundido com o princípio da legalidade tributária. Uma aproximação geral ao conceito de tipicidade permite-nos retirar que, no sentido que os alemães chamam de *Typizataß*, significa a própria qualidade do tipo, ou seja, o típico. Diz-se que há tipicidade quando o tipo reveste realmente as características necessárias à sua configuração lógica.

Considera J. H. WOLFF (*Studium Generale*, vol. 5, pág. 195, *apud* Karl Larenz, *Metodologia da ciência do direito*, trad. José Lamego, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2005) que na ciência do direito existem pelo menos quatro espécies de emprego de tipos, a saber: 1) os tipos da teoria Geral do Estado, da ciência da história do Direito e da ciência jurídica comparatística; 2) os tipos jurídicos gerais, os tipos jurídicos em sentido estrito; 3) os tipos jurídico-penais; e finalmente, 4) os tipos jurídico-fiscais. A estes acresceriam ainda os que servem a sistematização, os tipos jurídico-científicos em sentido estrito.

Foi o alemão ALBERT HENSEL (Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, Coimbra, 1972, pág. 264) quem pela primeira vez atribuiu ao tipo tributário lugar de relevo na dogmática do Direito Fiscal, ao defini-lo como o conjunto de pressupostos abstractos contidos nas normas tributárias materiais, cuja verificação concreta desencadeia efeitos jurídicos determinados.

Defendia Alberto Xavier (*Manual de Direito Fiscal*, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 1981, pág. 123), que o princípio da tipicidade é expressão do princípio da legalidade, não sendo portanto autónomo daquele. E depois de precisar que da tipicidade resultariam os *princípios da selecção* das manifestações de capacidade contributiva relevantes (o legislador deve elaborar as normas segundo um método casuístico, ou seja, circunscrevendo grupos particulares de casos na sua individualidade própria tendo em conta a capacidade contributiva de cada individuo abstractamente considerado – v.g. artigo 1.º do CIRS; artigo 1.º do CIVA), da *taxatividade* ou *numerus clausus* (a tipologia tributária é uma tipologia taxativa, de tal modo que o “catálogo” criado pelo princípio da selecção delimita com rigor o campo livre do tributo), do *exclusivismo* (os tipos legais de imposto conteriam uma descrição completa dos elementos necessários à tributação) e da *determinação*, explicita que de acordo com este último os *elementos integrantes da norma tributária devem ser de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão da aplicação do direito não possa introduzir critérios subjectivos de apreciação na sua aplicação concreta. Verifica-se, pois, na norma tributária o fenómeno da tipicidade fechada (elevado grau de determinação conceptual ou de fixação de conteúdo), de que falam Larenz e Roxin, e que se opõe à existência de normas incompletas, elásticas, ou de borracha, como alguns autores já designaram.*

Entre outros, veja-se por exemplo, Nuno Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, 12ªed., 1999, pág. 39; D. Leite de Campos, *Evolução e Perspectivas do Direito Fiscal*, in Revista da Ordem dos Advogados, Dezembro de 1983, pág. 664 ss., onde partindo do pressuposto de que a referência constitucional do n.º 2 do artigo 103 (naquela altura 106.º) da CRP à incidência dos impostos abarca tanto a matéria colectável como a determinação, refere que *em direito fiscal o único modo de a lei se adaptar à evolução social e à riqueza de vida é através da sua modificação e da sua valia técnica, donde no direito fiscal não caberem, pois, conceitos indeterminados nem normas incompletas ou elásticas, atendendo a que o princípio da legalidade, com todas as suas implicações, transforma um conceito indeterminado em lacuna intra legem, ou seja, o princípio da legalidade não encontra suficiente expressão nas normas em causa, que se transformam em normas abertas postulando a sua integração.*

¹¹⁰ Cfr., Rui Duarte Morais, *Imputação de Lucros a Sociedades não Residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado: controlled foreign companies: o art. 60.º do C.I.R.C.*, Publicações Universidade Católica, 2005, pág. 200.

No entanto, esta técnica de *folie de vouloir tout prévoir* é insuficiente para conter a *fantasia dos contribuintes*, que andam sempre à procura de novos caminhos ainda não trilhados pelo legislador. As dificuldades inerentes a esta tarefa relacionam-se com o facto de que a elevada precisão técnica das normas tributárias é muitas das vezes uma razão da sua falta de clareza, na medida em que a sua interpretação supõe a posse de elevadas quantidades de informação que mesmo um especialista pode ter dificuldades em abarcar. Do mesmo modo que *a tentativa de construção de uma previsão demasiado minuciosa das normas de previsão conduz a uma impossibilidade da ponderação das consequências e a resultados que se tornam imprevisíveis: uma que a sistematicidade como elemento condutor da decisão se encontra obscurecida por uma selva de disposições excessivamente casuísticas*¹¹.

No Direito Fiscal o uso de conceitos indeterminados como forma de luta contra a evasão fiscal não contraria o princípio da legalidade, uma vez que, *uma legalidade qualificada (como é o caso dos direitos fundamentais), não impede em absoluto que a mesma, mormente por razões de praticabilidade em que sobressai a luta eficaz contra a fraude e a evasão fiscais, utilize nesse domínio conceitos indeterminados ou se socorra mesmo da atribuição de discricionariedade à administração fiscal*¹².

Embora se reconheça que a tipicidade é a melhor técnica para garantir a legalidade substancial, afastando qualquer outra forma de regulação quanto aos elementos essenciais dos impostos, repela-se por completo a doutrina que sustenta uma tipicidade fechada. Primeiro, porque *a folie de vouloir tout prévoir*, conduz a uma evolução desequilibrada do sistema normativo e é susceptível de criar tantas escapatórias como aquelas que se evita para além de apenas permitir ao legislador actuar *a posteriori*, *ao tapar os buracos existentes*¹³. Como menciona CASALTA NABAIS, *o princípio da determinabilidade não se confunde com um suposto dever de pormenorizar da disciplina dos impostos, uma vez que, quanto mais o legislador tenta pormenorizar, maiores lacunas acaba por originar relativamente aos aspectos que ficam à*

¹¹ Cit. J.L. Saldanha Sanches, *Conceito de Rendimento no IRS*, in *Fiscalidade 7/8*, 2001, pág. 38. Ver também do mesmo autor *Os limites do planeamento fiscal no direito português substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pág. 168.

¹² Cit. J. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 6ª ed., 2010, pág. 139. Mas, há quem defenda que a introdução de conceitos indeterminados tornam o sistema fiscal, muitas das vezes, ainda mais complexo e de difícil compreensão e interpretação, quer para a Administração Fiscal, quer para o contribuinte. Cidália Lopes (*Simplicidade e complexidade do sistema fiscal: algumas reflexões*, *Fiscalidade*, n.º 13/14, Janeiro-Abril, 2003, pág. 75-76) apresenta como melhor solução *redesenhar o sistema fiscal para que muitas das oportunidades de fuga, arbitragem e evasão fossem eliminadas e, simultaneamente, incentivar os contribuintes ao cumprimento voluntário da lei*. Apesar da sua pertinência, a solução apresentada é de difícil aplicação, uma vez que a maior parte das situações de evasão fiscal têm de ser determinadas à luz do caso concreto, na medida em que resultam de questões interpretativas de conceitos legais que contrariam o próprio espírito do ordenamento.

¹³ Cfr. Vasco Moura Ramos, *Da Cláusula Geral Anti-Abuso em Direito Fiscal e da Sua Introdução no Ordenamento Jurídico Português*, BFDC, vol. LXXVII, pág. 695.

*margem dessa disciplina, aspectos estes que, como facilmente se compreende, variarão na razão inversa daquela pormenorização*¹¹⁴.

Depois, porque a utilização da tipicidade fechada é contrária aos próprios fins do imposto, que é a arrecadação para suportar as despesas do Estado, porque a tipicidade fechada convida à evitação e a facilita, impedindo o funcionamento com o efeito desejado da norma tributária, que é a arrecadação conforme a manifestação da capacidade contributiva. E ainda porque o princípio da tipicidade entendido como um *numerus clausus*, tão determinado quanto possível apesar de contribuir para uma maior segurança e certeza põe em causa valores de justiça como o da igualdade tributária.

Já em 1985 SALDANHA SANCHES alertava que *a linha principal da argumentação a ser seguida consiste em que essa abordagem do problema a concretização do normativismo positivista, se pode hoje considerar esgotada, dados os problemas que tem encontrado, sem conseguir resolver, nos sistemas fiscais dos países industrializados do ocidente, onde se reflecte com mais intensidade a problemática das modernas formas de fuga legal ao imposto – a fiscal “avoidance” dos anglo-saxónicos, a que se tem chamado entre nós de elisão fiscal (...) Perante o aparecimento de esquemas cada vez mais generalizados de evitação fiscal é sistematicamente posta à prova a capacidade do legislador fiscal para abranger na sua previsão todas as manifestações de capacidade contributiva que deverão, para a manutenção dos princípios fundamentais da justiça tributária, ser sujeitas a tributação*¹¹⁵.

No sentido inverso, J.A. PINHEIRO PINTO entende que a certeza e a segurança devem continuar a sobrepor-se aos valores da justiça¹¹⁶. Não concordamos, com o devido respeito, com tal orientação. Não se trata aqui de uma sobreposição de princípios mas sim de uma harmonização do princípio da segurança jurídica com os restantes princípios estruturantes, como os princípios da igualdade, da capacidade contributiva para que se alcançam os objectivos da arrecadação da forma mais equânime possível.

Na verdade, reconhecemos que o combate à fraude e à evasão fiscal passa indubitavelmente pela cláusula geral anti-abuso. A luta contra as múltiplas e imaginativas formas que os contribuintes engenham no seu dia-a-dia muito dificilmente pode ser eficaz se o legislador

¹¹⁴ Cit. J. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 2009, pág. 377.

¹¹⁵ Cit. J.L. Saldanha Sanches, *A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito – Conceitos Indeterminados, Analogia e Retroactividade no Direito Tributário*, CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL, n.º 310, 1984, pág. 286.

¹¹⁶ Cfr. J.A. Pinheiro Fernandes, *O Abuso das Normas Anti-Abuso*, in Revista da OTOC, n.º 107, pág. 43.

casuisticamente prever as múltiplas e diversificadas cláusulas especiais, *num autêntico jogo do gato e do rato*¹¹⁷.

Assim, *um sistema fiscal constituído por normas demasiado precisas, nítidas e determinadas (bright line rules), também pode gerar uma previsibilidade excessiva, facilitando a alteração da natureza dos rendimentos, através da sua requalificação e recategorização*¹¹⁸. Esta obsessão legislativa abriria (ainda mais) as portas para a evasão e fraude fiscal.

Como afirmou o Tribunal Alemão, o princípio da determinabilidade tem o seu núcleo essencial na reserva de competência da lei, para a selecção dos factos da vida social que devem ser objecto de tributação, na manutenção do *dictum* do legislador ordinário quanto à determinação dos factos tributáveis: não impede que este se sirva de uma formulação suficientemente ampla para abranger factos da mesma natureza e igualmente indicadores de capacidade tributária, ainda que com características que entre si os diferenciem¹¹⁹. Daqui decorre, a admissibilidade, na ordem jurídica alemã, de cláusulas gerais, de conceitos jurídicos indeterminados, de conceitos tipológicos e de tipos discricionários.

Em sentido diverso, FRANCISCO SOUSA DA CÂMARA escreveu: *os dois casos conhecidos por discricionariedade técnica ou discricionariedade imprópria (abrangendo os conceitos vagos e indeterminados), respectivamente, também não envolvem uma verdadeira discricionariedade, apesar da sua designação.*

*No primeiro caso - continua - atribui-se apenas à Administração possibilidade de verificar se se encontra preenchido o conteúdo do tipo técnico elaborado pelo legislador, agindo em conformidade. No segundo caso, concedeu-se à Administração a possibilidade de preencher o conteúdo dos conceitos vagos e indeterminados ou indirectamente determinados, mas atribuindo-lhes a tarefa constante de o fazer com base numa interpretação que se deve afigurar como a única solução juridicamente correcta e que, por isso, deve ser sempre susceptível de fiscalização judicial*¹²⁰.

Para mais adiante, depois de concluir que a *margem de livre apreciação da Administração* na área do direito fiscal introduz sempre insegurança e incerteza, referir: *esteja ela ou não revestida da capa de uma actividade vinculada a uma interpretação correcta ou à aplicação do justo valor*, conclui que *se não vierem a reconhecer-se como inconstitucionais as múltiplas normas dos vários códigos tributários que as prescrevem, por contrárias ao princípio da*

¹¹⁷ Cfr. J. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 6.ªed., Almedina, Coimbra, 2010, pág. 218.

¹¹⁸ Cit. Jónatas Machado, P. Nogueira da Costa, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, pág. 58.

¹¹⁹ Cfr. *Idem*, pág. 298.

¹²⁰ Cit. Francisco Sousa da Câmara, *Direitos e Garantias dos Contribuintes*, in *Fisco*, n.º 35, 1991, pág. 19 ss.

legalidade, pelo menos, deve admitir-se hoje - sem os limites do passado - a sua sindicância jurisdicional, de modo a se poder questionar se a Administração respeitou ou não os pressupostos definidos na lei²¹.

Tendo em conta a natureza particularmente complexa do ordenamento jus-tributário torna-se hoje em dia impraticável a ideia de uma tipicidade fechada com a negação do uso de conceitos indeterminados e da atribuição de um poder discricionário à Administração. Não deixamos, deste modo, de criticar a posição doutrinária de acordo com a qual o princípio da legalidade e da tipicidade proíbe em absoluto a discricionariedade por parte da administração. Assim entendido o princípio da legalidade, estaríamos perante uma posição marcada por um irrealismo metodológico: podemos então dizer que a Administração Fiscal tem uma habilitação para agir segundo a sua discricionariedade de acordo com os fins que a lei define e dentro dos seus limites²². Isto porque actualmente é facto incontroverso que a relação contribuinte-fisco é uma relação massificada, bem como que a cada dia surgem novos factos jurídicos oriundos da constante mutação social e dos fenómenos que revelam capacidade contributiva, que podem ou não estar englobados no facto da vida escolhido pelo legislador, na reserva de lei como objecto do imposto.

O princípio da determinabilidade confere à norma os elementos essenciais do imposto suficientes por forma a assegurar a previsibilidade, logo modelando a tipificação e assim permitindo ao sujeito passivo antever a sua incidência, ou não, no objecto do imposto.

Porquanto, a tipicidade deverá sempre estar limitada às questões essenciais do imposto, com a utilização de tipos suficientemente abertos, no limite da densidade exigível por forma a se evitar uma elevada densidade fiscal, o que nos levaria inevitavelmente para o retrocesso a uma tipicidade fechada, a qual não é recomendada.

Quanto a este aspecto, e porque nunca é demais citar tamanho autor, o professor SALDANHA SANCHES refere que *o princípio da legalidade fiscal, que se deve concretizar na produção de leis com a densidade exigível para balizar e tornar controlável a decisão administrativa (a qual tem que procurar a sua habilitação específica em sede de lei da assembleia ou lei autorizada, com uma autorização que define previamente os aspectos centrais da relação jurídica tributária), com a consequente previsibilidade e calculabilidade do imposto. O que implica – continua – que mesmo no caso da utilização de conceitos indeterminados que se verifique uma sua progressiva concretização pela prática administrativa e pelo controlo judicial da sua utilização, ganhando*

²¹ *Idem*

²² Cfr. J.L. Saldanha Sanches, *A LGT e a Tributação Segundo o Lucro Normal*, in *Fiscalidade*, n.º 15, 2003, pág. 61.

*aqui especial importância a fundamentação das decisões administrativas, como condição indispensável para um exercício efectivo do controlo judicial das decisões administrativas*²³.

Para o autor a abrangência da lei tem sempre um limite: *considerando a sua função específica dentro do ordenamento jurídico-tributário a lei, mesmo quando recorre a conceitos com um certo grau de indeterminação, terá de ser sempre suficientemente determinada para permitir com segurança a sua aplicação pelas entidades privadas*²⁴.

Assim, só admitindo a possibilidade de tipos relativamente abertos e com uma certa elasticidade é que se podem criar os meios adequados ou pelo menos mais eficazes e, deste modo, impedir que pela simples manipulação da forma jurídica se obtenha uma redução dos encargos tributários que deveriam, em princípio, acompanhar a obtenção de um determinado efeito jurídico. Ou seja, se pode admitir a existência de uma cláusula anti-abuso. No âmbito dessa cláusula prevista no artigo 38.º, n.º 2 da LGT, o seu elemento sancionatório prevê que *são ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos (...) efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas*. Neste sentido, a lei estabelece a possibilidade de anulação para efeitos fiscais dos efeitos dos negócios jurídicos praticados em *fraus legis*. Conduz-nos, portanto, ao problema da segurança jurídica do planeamento fiscal no sentido de uma actividade destinada a reduzir o imposto a pagar sem que haja evitação evasiva²⁵. Noutros termos, concordamos com MARCELO CAVALI quando diz que *a cláusula geral antielisiva é, em qualquer formulação, contrária a uma imposição absoluta de segurança jurídica*²⁶.

²³ Cit. J.L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2002, pág. 86. Ver no mesmo sentido, M. Costenaro Cavali, *Cláusulas gerais antielisivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*, Almedina, Coimbra, 2006, pág. 205 e ss., ao referir que *a cláusula antielisiva modifica as hipóteses de incidência das regras-matrizes tributárias virtualmente de todos os impostos, impedindo a produção de efeitos ou determinando a aplicação de efeitos tributários previstos em outras normas tributárias, seus requisitos acabam por fazer parte das próprias normas tributárias (...)* A cláusula portuguesa prevê os pressupostos de aplicação da cláusula (que alteram as hipóteses de incidência das regras-matrizes) (...) *Por outro lado, a cláusula prevê também os efeitos decorrentes da sua aplicação (alterando o consequente das regras-matrizes tributárias): a tributação se realiza de acordo com as normas aplicáveis na ausência dos mencionados actos ou negócios, negando-se incidência às normas que previam as vantagens fiscais pretendidas. Portanto – continua – do ponto de vista da tipicidade a cláusula geral antielisiva não pode ser vista como inconstitucional. A norma somente altera as regras-matrizes de incidência de todos os impostos. Porém, faz isso por si própria, sem delegar competências e prevendo seus pressupostos de aplicação e consequências normativas.*

Em sentido inverso, António Fernandes de Oliveira - *A Legitimidade do Planeamento Fiscal, as Cláusulas Gerais Anti-Abuso e os Conflitos de Interesse*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, pág. 176 e ss. - conclui que a CGAA padece de deficiências de concepção ao nível da estatuição aplicável ao primeiro grupo da sua previsão normativa, de tal forma que será provavelmente inconstitucional a aplicação dessa estatuição a esse núcleo, para já não falar do total desajustamento dessa aplicação face à lógica inerente à previsão do referido primeiro núcleo. Para garantir uma maior previsibilidade e certeza da CGAA o autor propõe que o legislador desenvolva a título exemplificativo a sua previsão normativa com o uso de expressões como "poderá ser sujeita à aplicação da CGAA...".

As preocupações do autor são legítimas. No entanto, foram de certa forma amenizadas com a entrada em vigor do Decreto-Lei 29/2008 de 25 de Fevereiro e com a divulgação levada a cabo pela DGCI ao abrigo do artigo 15.º daquele diploma. O contribuinte pode, deste modo, retirar dos esquemas ou actuações divulgados os "critérios" casuísticos que determinam a instauração de procedimentos para aplicação de normas anti-abuso.

²⁴ Cit. J.L. Saldanha Sanches, *Abuso de Direito em Matéria Fiscal: Natureza, Alcance e Limites*, CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL n.º 398, pág. 26.

²⁵ Cfr. Saldanha Sanches, *Os limites do planeamento fiscal no direito português substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pág. 178.

²⁶ Cit. Marcelo Cavali, *Cláusulas gerais antielisivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*, Almedina, Coimbra, 2006, pág. 200.

De facto, como temos vindo a defender, os princípios que regulam o sistema tributário ou, mais concretamente, o sistema fiscal não podem ser vistos como absolutos, intocáveis e sem qualquer limite. Por conseguinte, devem ser articulados juntamente com o ordenamento jurídico por forma a tratar as soluções o mais justo e equânime possível.

Por outro lado, se assim não se entendesse, o sujeito passivo, perante normas reveladoras de uma clara intenção de tributar um certo tipo de negócios jurídicos, esgueirar-se-ia sempre que possível e à sombra dos princípios absolutos, a tributação seria impossível.

Assim, através das normas anti-abuso, enquanto cláusulas gerais contra comportamentos de manipulação da forma jurídica por razões sem justificação económica, procura-se evitar não apenas o afastamento ou o facto de se ter contornado uma certa factispécie fiscal (o que por si só não redundaria de grande consequência prática), mas também se procura evitar a vantagem fiscal de um comportamento evasivo que coloca em causa a totalidade do ordenamento jurídico-fiscal como sistema de partilha de encargos¹²⁷.

Por conseguinte, a consequência mais justa passa pela tributação, não mediante a expectativa do contribuinte fraudulento, mas antes a pretendida pelo ordenamento jurídico-tributário, eliminando os efeitos fiscais de uma certa forma negocial que, embora no exercício da autonomia privada, foi escolhida com a intenção fraudulenta de reduzir o imposto devido. Só assim, de resto, se poderá fazer jus ao princípio da segurança jurídica e aos restantes princípios que norteiam o sistema jurídico.

4. O PLANEAMENTO FISCAL

Na análise que nos comprometemos fazer neste trabalho, a primeira dificuldade com que nos deparamos é a da distinção entre o planeamento fiscal e as figuras afins que muitas das vezes são com ele confundidas. Torna-se, portanto, necessário o estudo aprofundado deste conceito, uma vez que, de outro modo, correríamos o risco de ser incorrectamente compreendidos.

Ora, a terminologia adoptada varia de sistema jurídico para sistema jurídico e mesmo na doutrina interna de autor para autor. É costume, com efeito, o uso de expressões como engenharia fiscal, gestão fiscal, economia de opção, elisão fiscal, ilusão fiscal, evitação fiscal,

¹²⁷ Cfr. Saldanha Sanches, *Os limites do planeamento fiscal no direito português substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pág. 180.

prevenção fiscal, economia de impostos, otimização fiscal, negócio jurídico menos oneroso, habilidade fiscal, entre outros.

Num quadro jurídico bastante influenciado por estudos e jurisprudência internacionais são frequentes as distinções de experiências anglo-saxónicas que aludem frequentemente a termos como *tax evasion*, *tax fraud*, *tax planning*, *tax minimizing* ou *tax avoidance*. Já na doutrina espanhola é reiterado o uso de conceitos como os de *economía de opción*¹²⁸ (típicas ou implícitas), *evasión fiscal*, *planificación fiscal*.

Por vezes sucede vermos fazer-se uso acríptico de determinadas expressões, sem que haja a preocupação de conhecer, com o máximo de rigor possível, a delimitação dos respectivos conceitos. Por se não tratarem de termos unívocos, o que pretendemos é conceder-lhe, quanto mais não seja no âmbito do presente trabalho, um único significado.

Assim, podemos começar por afirmar que não há uma definição uniforme e inequívoca de planeamento fiscal, nem tão pouco uma valoração consensual deste fenómeno. De resto, *difícilmente encontramos outra matéria que, do ponto de vista ideológico, traduza tão bem a tensão vivida dentro do Direito Fiscal entre o Fisco e o contribuinte*¹²⁹.

Planificar significa submeter a um plano estudado certa actividade ou processo. Nestes termos, é um esforço perfeitamente natural, ainda mais quando se pretende empreender uma tarefa complexa, como acontece ao nível fiscal¹³⁰. Não obstante, a tarefa não é fácil e torna-se ainda mais árdua num sistema complexo e constantemente mutável como o português. A instabilidade normativa faz com que o planeamento fiscal delineado tendo em conta uma determinada situação fiscal (como um benefício fiscal concedido a uma actividade ou sector) deixe de existir o que pode trazer sérios prejuízos para a actividade empresarial.

Um exemplo típico deste raciocínio é o artigo 45.º do CIRC (encargos não dedutíveis para efeitos fiscais). Na verdade, basta confrontar a primeira versão de 1988 com a versão actual para se verificar a continuada extensão deste artigo. Bem se entende a lógica: a administração vai reagindo à tentação dos contribuintes de diminuir o lucro tributável através do registo dos mais variados gastos, limitando ou excluindo a dedutibilidade de alguns desses gastos. Mas, sendo provável que o artigo se continue a estender, tal implica que no lapso de tempo entre a realização de um possível estudo de viabilidade para constituição de uma empresa, por exemplo,

¹²⁸ Termo introduzido por José Larraz López, *Metodología aplicativa del derecho tributario*, Revista de Derecho Privado, Madrid, 1952, pág. 52.

¹²⁹ Cit. Jorge Bacelar Gouveia, *Evasão Fiscal na Interpretação e Integração da Lei Fiscal*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 373, pág. 10.

¹³⁰ Cfr. Jan Tinbergen, *Planificação do Crescimento Económico*, in CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL n.º 62, 1964, pág. 8.

certos gastos que num dado momento eram tidos como custos na sua totalidade, venham a ser limitados ou até mesmo eliminados durante a vida da empresa¹³¹.

Com efeito, num sistema caracterizado pela multiplicidade de leis, a justaposição de disposições e a falta de clareza dos preceitos, não podemos considerar estranho que o contribuinte mais hábil tenha abandonado os métodos de evasão considerados hoje como primitivos, para desenvolver procedimentos muito mais subtis.

O ponto de partida situar-se-á necessariamente no reconhecimento de vários tipos de actos e negócios dos contribuintes que visam a eliminação, redução ou o deferimento da carga fiscal típica de uma determinada actividade. De entre esses actos, há aqueles que reflectem a lei e a intenção do legislador e são, portanto, lícitos; outros que são ilícitos por constituírem uma infracção ou um delito, e outros ainda que sem constituírem delito ou infracção se situem numa área de fronteira por serem susceptíveis de infringirem outros normativos (não penais ou contra-ordenacionais) e que, por se tratar muitas vezes de uma linha por vezes bastante ténue devem ser alvo de uma análise mais aprofundada.

Dentro desta perspectiva geral que temos vindo a desenvolver, perante o preceito fiscal que impõe determinada obrigação tributária cabe destacar três atitudes:

- I. Aquela tomada pelo contribuinte que, para não pagar o imposto em causa cessa a actividade tributada, isto é, não pratica ou deixa de praticar o facto sujeito a tributação;
- II. A de quem, depois de preenchido o facto tributário se esquivava sem mais da tributação, isto é, não cumpre a obrigação de imposto;
- III. Finalmente, a de quem, no gozo da sua autonomia privada elege outro caminho, com menor ou nenhuma carga fiscal, para obter um resultado económico equivalente aquele que a lei se propõe tributar. Dentro desta alternativa podemos destacar ainda dois comportamentos:
 - i. O contribuinte só aparentemente cumpre a norma tributária, quando na verdade está a violar o *ratio legis* do preceito;
 - ii. O contribuinte consegue o aforro fiscal não entrando em colisão com nenhum preceito legislativo concreto, porquanto, tinha uma opção e acabou por optar pela via menos tributada¹³².

¹³¹ Cfr. António Martins, *Decisões empresariais e risco fiscal: investimento e financiamento*, in *Fiscalidade*, n.º 39, 2009, pág. 59.

Dos comportamentos que referimos, parece que os dois primeiros não apresentam problemas de maior: no primeiro, o cidadão-contribuinte deixa de praticar actos ou negócios susceptíveis de originarem tributação – que alguns autores denominam de abstenção fiscal – pelo que, não podemos falar aqui de planeamento fiscal propriamente dito; já quanto ao segundo, manifesta uma ilicitude evidente, clara o que por si só afasta qualquer tipo de dúvida.

O problema residirá na terceira das situações referidas e em distinguir aquilo que pode ser tido como uma prática lícita, clara, que não viola o ordenamento ou a *ratio legis* das normas, das restantes condutas, que apesar de manifestarem uma aparente conformidade normativa violam o espírito da(s) norma(s).

Deste modo, focaremos de momento a nossa atenção no chamado planeamento fiscal e tentaremos logo depois delinear os limites que o separam dos aludidos comportamentos evasivos. Vejamos então, a posição de alguma doutrina.

4.1. Algumas posições doutrinárias

Efectivamente, a doutrina tem-se debatido acerca do conceito e natureza do planeamento fiscal.

Neste sentido, para NUNO SÁ GOMES, numa economia de mercado *a racionalidade da gestão das actividades económicas*, impõe aos agentes económicos, *a optimização dos respectivos custos financeiros, industriais, e fiscais. Assim sendo, a boa gestão fiscal pressupõe a minimização dos custos fiscais, que a doutrina designa por economia fiscal ou poupança fiscal, sem prejuízo do rigoroso cumprimento das leis tributárias pelos agentes económicos*¹³³.

O autor distingue os casos que a poupança fiscal é *querida explicitamente ou sugerida pelo legislador fiscal*, quando aquele estabelece normas negativas de tributação através quer de desagravamentos fiscais estruturais, como são as exclusões tributárias, deduções específicas, deduções à colecta, reportes de prejuízos, etc., quer quando consagra benefícios fiscais excepcionais, estáticos e dinâmicos. Aqui, o planeamento fiscal é expressa ou implicitamente querido pelo legislador o que lhes atribui carácter *intra legem*, ou seja dentro do espaço que o legislador determinou quando fez a norma.

¹³² Cfr. Eusebio González García, *El Fraude a la Ley Tributaria en la jurisprudencia*, Aranzadi Editorial, Elcano, Navarra, 2001.

¹³³ Cit. Nuno Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, 12.ªed, Rei dos Livros, Lisboa, 2005, pág. 101.

Já SALDANHA SANCHES, define **planeamento fiscal** como uma *técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renúncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por acção intelectual ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais*³⁴.

Segundo o mesmo autor, este planeamento pode ser **legítimo** ou **ilegítimo**, sendo ilegítimo nos casos de **fraude fiscal** e de **fraude à lei fiscal**. O primeiro diz respeito *ao comportamento que viola qualquer dever de cooperação do sujeito passivo, ao qual corresponde uma sanção penal ou contra-ordenacional*. O segundo, também conhecido por **elisão fiscal**, designa *os comportamentos que consistem em contornar a lei fiscal sem expressamente a infringir (fraus legis)*. *Não violam qualquer dever de cooperação, mas ainda assim não são desejados pelo legislador, por visarem manifestamente ladear o ordenamento jurídico-tributário para conseguir um objectivo oposto aos valores que o estruturam*. Neste contexto, a expressão **evasão fiscal** seria de evitar.

Neste sentido, o planeamento fiscal é uma liberdade de conteúdo económico (a escolha do negócio jurídico e a determinação do seu resultado fiscal) assente em restrições que se consubstanciam na escolha dos negócios jurídicos adequados a um certo fim económico com a aceitação da sua consequência fiscal. Assim, o planeamento fiscal constitui uma dimensão essencial do planeamento económico e o seu limite é a fraude à lei³⁵.

FREITAS PEREIRA e J. CABRITO LOURENÇO atribuem à expressão planeamento fiscal o mesmo significado que atribuem à **gestão fiscal**³⁶. Caracteriza-se essencialmente por *uma postura activa da parte do contribuinte, que procura inserir a variável fiscal nas suas decisões e, assim, normalmente*³⁷, *minimizar a factura fiscal que sobre ele recai, desde que isso se reflecta em aumento do rendimento após impostos*.

CABRITO LOURENÇO diz mesmo que *tanto o planeamento como a gestão fiscal procuram minimizar os efeitos da carga fiscal dentro do quadro legislativo em vigor, aproveitando embora*

³⁴ Cfr. J.L.Saldanha Sanches, *Os Limites ao Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pág. 21.

³⁵ *Idem*, pág. 107.

³⁶ Cfr. J. Cabrito Lourenço, *A Auditoria Fiscal*, 2.ª ed., Vislis, Lisboa, 2000, pág. 72; Freitas Pereira, *Fiscalidade*, 3ª ed., Almedina, Coimbra, 2010, pág. 415. No mesmo sentido, Paulo Marques, *Elogio do Imposto*, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, pág. 360.

³⁷ *Normalmente*, porque a minimização da carga fiscal a suportar pode não ser o objectivo principal/prioritário da empresa, o que não impede que a variável fiscal seja objecto de atenção de modo a que possa ser colocada ao serviço dessa estratégia. Freitas Pereira dá como exemplos, o facto de muitas vezes a empresa ter no seu horizonte um aumento do lucro tributável e, por isso, não poder usar certas alternativas de minimização de impostos a pagar que afectam esse lucro. Por outro lado, às vezes não se trata de minimizar os impostos a pagar pela empresa, já que eles são suportados por terceiros, do que se trata é de gerir a liquidação e o pagamento desses impostos da forma mais vantajosa para a empresa, designadamente do ponto de vista financeiro ou sob uma perspectiva comercial - Cfr. Freitas Pereira, *Fiscalidade*, 3ª ed., Almedina, Coimbra, 2010, pág. 415.

*efeitos mais vantajosos que esse quadro proporciona e sendo óbvio que não podemos inferir daqui que se esteja perante uma situação de evasão fiscal*³⁸.

Quanto a MANUEL PIRES por seu turno, fala de **planeamento fiscal**, **economia de escolha** ou **opção fiscal** naquelas situações onde *o contribuinte organiza a sua actividade de modo a minimizar o imposto, através de isenções, reduções ou outras formas de eliminação ou diminuição de carga fiscal ou diferimento do pagamento do imposto, mas sem violar a letra ou o espírito da lei*³⁹. Nestes termos, o que aproxima a evasão fiscal e o planeamento fiscal é que em ambos os casos os negócios são efectivamente queridos e desejados pelos interessados conduzindo à não verificação do pressuposto de tributação. Distinta é a abstenção fiscal, que como já referimos respeita casos em que o contribuinte não actua, para evitar a produção do pressuposto de tributação, *v.g.* casos em um fumador deixa de fumar para não suportar o imposto sobre o tabaco. Nesta situação, por inércia do indivíduo o pressuposto não chega a ser preenchido⁴⁰.

Por sua vez, LEITE DE CAMPOS e J. COSTA ANDRADE falam numa **liberdade de escolha fiscal**, em que a carga tributária resultará da escolha que o contribuinte efectuar, na medida em que só por acaso os diversos actos em alternativa estarão sujeitos ao mesmo regime tributário. Através do conceito de liberdade da pessoa como um direito fundamental os autores aludem que quando se pretende atingir um determinado resultado jurídico, como por exemplo a constituição de uma empresa, exercício de uma actividade económica, transmissão de um bem, etc., temos em geral à disposição diversas vias juridicamente relevantes, diversas técnicas jurídicas que permitem atingir esse resultado, tendo desse modo, que escolher entre elas. *O Direito deixa à pessoa-contribuinte um leque de opções, com a faculdade de escolher. Nomeadamente, de preencher ou não o tipo legal tributário*⁴¹.

Os autores analisam sobretudo a elisão fiscal a partir da noção de *autonomia privada/liberdade pessoal* visto como competência e legitimidade para prosseguir um projecto pessoal de vida ou a gestão de uma empresa. Segundo eles, o Estado Fiscal contemporâneo e o Estado-taxador assentam em *sociedades abertas, em que a liberdade contratual e a propriedade privada, mais do que meros fundamentos e veículos da actividade económica, decorrem da*

³⁸ Cit. Cabrito Lourenço, *A Auditoria fiscal*, Vislis, Lisboa, 2000, pág. 72.

³⁹ Cit. Manuel Pires e R. Calçada Pires, *Direito Fiscal*, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2010, pág. 176.

⁴⁰ Freitas Pereira (*Fiscalidade*, 3ª ed., Almedina, Coimbra, 2010, pág. 417) denomina de *comportamentos negativos de evitação de consequências fiscais*, ou Rui Duarte Morais (*Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado controlled foreign companies: o artigo 60.º do C.I.R.C.*, Publicações Universidade Católica, Porto, 2005, pág. 194) chama de *evasão por inacção*.

⁴¹ Cfr. Leite de Campos e J. Costa Andrade, *Autonomia Contratual e Direito Tributário (A norma Geral Anti-Elisão)*, Almedina, Coimbra, 2008, pág. 52-57.

própria natureza da pessoa humana como ente auto-criador que se vai construindo através de um projecto de vida criado por si mesma. Há que excluir qualquer obrigação do cidadão-contribuinte de se colocar no lugar que o legislador lhe assinalou; de se comportar como o legislador previu (e desejou), celebrando os actos jurídicos que aquele espera. Não há qualquer direito ou expectativa jurídica do Estado à produção de certa riqueza pelo almejado contribuinte; ou à celebração por este de negócios que originem uma certa realidade tributável⁴².

Em Itália, LEDA CORRADO fala de uma poupança fiscal (*risparmio d'imposta*) ou planeamento fiscal (*pianificazione fiscale*) para caracterizar os comportamentos onde o contribuinte evita o tratamento tributário mais oneroso, valendo-se de uma solução jurídica fiscalmente mais vantajosa *considerata dall'ordinamento strutturalmente di pari dignità*. Assim, *il legislatore disciplina – o implicitamente autoriza – una pluralità di comportamenti economico-sostanziali tra loro fungibili, permettendo al contribuente, che voglia porre in essere una certa attività, di scegliere lo strumento giuridico che meglio soddisfa le proprie esigenze contrattuali ed operative*. A *elusione fiscale* situar-se-ia algures num espaço intermédio entre a *evasione* e *il lecito risparmio d'imposta*⁴³.

Já no Brasil, HELANO TAVEIRA TORRES define *planejamento tributário* como *a técnica de organização preventiva de negócios jurídicos, visando a uma lícita economia de tributos*, enquanto JAMES MARINS tem no planeamento fiscal *a análise do conjunto de actividades actuais ou dos projectos de actividades económico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica) em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais actividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menos ónus fiscal possível*⁴⁴.

4.2. Conceito Legal – Decreto-Lei 29/2008 de 25 de Fevereiro

O legislador estabeleceu no Decreto-Lei 29/2008 de 25 de Fevereiro o chamado dever de comunicação prévia de *esquemas de planeamento fiscal*, onde no seu artigo 3.º, alínea a) define planeamento fiscal como sendo *qualquer esquema ou actuação que determine, ou se espere*

⁴² Cit. *Idem*, pág. 52. Apesar dos autores não se referirem explicitamente à questão do planeamento fiscal, deduz-se através da concordância com César Garcia Novoa quando este se refere a um direito à planificação fiscal, que citam expressamente na pág. 6.

⁴³ Cfr. Leda Rita Corrado, *Elusione tributaria, abuso del diritto comunitario e inapplicabilità delle sanzioni amministrative*, Rivista di diritto tributario, 2010, n.º 5, pág. 553.

⁴⁴ Cit. Heleno Taveira Torres, *Direito Tributário e Direito Privado*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2003, pág. 175 e James Marins, *Elisão Tributária e sua Regulação*, São Paulo, Ed. Dialéctica, 2002, pág. 32, ambos *apud* Marcus Abraham, *Limitações do Código Civil Brasileiro ao Planejamento Tributário*, in *Estudos em memória do Prof. Dr. J.L. Saldanha Sanches*, Vol. III, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, pág. 503.

*que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto*⁴⁵.

A primeira consideração que esta norma nos permite fazer é a de que se trata de uma concepção ampla (para não dizer amplíssima) de planeamento fiscal. Seria, salvo melhor opinião, mais apropriado que a atenção administrativa se centrasse nos negócios de mais difícil controlo e que implicam quase sempre factos tributários com conexão com mais do que uma ordem jurídica.

Depois, não nos permite estabelecer um quadro que distinga o que é *abusivo* do que não o é. Como refere SALDANHA SANCHES, *a menos que consideremos ser o uso da expressão “esquema” como uma palavra com conotação necessariamente negativa e que, por isso, faria a separação entre o planeamento fiscal abusivo e não abusivo (haveria planeamento fiscal abusivo sempre que estívéssemos perante um qualquer “esquema”), verificamos que o planeamento fiscal é, segundo esta norma, qualquer análise de um problema fiscal que seja feita na perspectiva da redução de um imposto a pagar*⁴⁶.

Ora, se por um lado os comportamentos ilícitos não estão abrangidos por este dever de comunicação (como já referimos anteriormente) só serão entendidos como abusivos os comportamentos dos contribuintes que estejam sujeitos ao dever de comunicação como o enunciado no artigo 4.º do Diploma, o que no nosso entender se revela muito limitado.

Tendo em conta as querelas doutrinárias existentes quanto aos limites do planeamento fiscal e o papel decisivo de uma separação adequada entre o legal e o evasivo (ou abusivo nas palavras da lei) julgamos que teria sido mais eficaz definir de forma mais rigorosa as zonas de risco.

Mais, o próprio legislador não procurou articular esta noção de planeamento fiscal com a cláusula geral anti-abuso ao **não utilizar sequer o conceito de negócio jurídico artificioso ou fraudulento como limite para o planeamento**.

4.3. Terminologia adoptada

Pelo que foi dito, entendemos que qualquer comportamento que o sujeito passivo adopte que não se mostre contrário às normas fiscais ou desconforme com os princípios do

⁴⁵ O decreto-lei tem um âmbito de aplicação limitado ao Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS), ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), ao Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e Imposto do Selo (IS).

⁴⁶ Cit. J.L. Saldanha Sanches, *As duas Constituições nos dez anos da cláusula geral anti-abuso*, in Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pág. 44.

ordenamento jurídico serão actos praticados em **planeamento fiscal**, sendo estes lícitos e, portanto, perfeitamente compatíveis com a finalidade legal.

Assim, nas situações em que o contribuinte age no interior do espaço conferido pelo espírito da lei (*intra legem*) praticando actos ou negócios expressa ou implicitamente queridos pelo legislador está gozar das faculdades que este lhe atribuiu em adoptar as formas jurídicas mais adequadas ou convenientes com a finalidade de minimizar a carga tributária ou em obter qualquer vantagem tributária sem se aproveitar da vulnerabilidade do ordenamento. Pratica, pois, actos absolutamente legais que não podem ser atacados, uma vez que são conformes com o ordenamento jurídico e na maior parte das vezes elaborados previamente através de *planos de negócio* por promotores fiscais¹⁴⁷.

Dito isto, a distinção a que alude SALDANHA SANCHES entre planeamento fiscal legítimo e ilegítimo, não merecerá, com o devido respeito, aprovação. Para nós, todo o planeamento fiscal é legítimo, na medida em que se enquadra no espaço legal e se mostra conforme aos princípios que orientam o ordenamento jurídico-fiscal. Se assim não for, entramos na esfera do ilícito ou evasivo e não do planeamento fiscal.

Ora, a situação mais típica de planeamento fiscal será a conduta do contribuinte visando preencher os pressupostos dos benefícios fiscais que são medidas de incentivo ou fomento fiscal dirigidas a determinar situações futuras que se pretende influenciar fiscalmente. São como o próprio nome indica benefícios que a lei atribui por entender que tratam de bens jurídicos hierarquicamente superiores ao princípio da generalidade tributária.

Por exemplo, nos casos em que existem opções entre instalar-se uma indústria num espaço relativamente ao qual são concedidos benefícios ou instalar num outro sem benefícios, prefere-se o primeiro; entre proceder-se à fusão por absorção ou criar-se uma nova sociedade, prefere-se a primeira se envolver um imposto menor; entre ser tributado ou não, segue-se uma das possibilidades estabelecidas na lei que muitas vezes permite explicitamente opções – v.g. artigo 12.º do CIVA que trata da renúncia à isenção; ou entre ser tributada em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) por taxas liberatórias ou por englobamento de rendimentos, etc.

Ou ainda o caso do sujeito passivo A da alienação onerosa de partes sociais (acções) que detinha na sociedade B obteve menos valias. Ora, a lei tributa o saldo positivo que resultar entre as mais-valias e as menos-valias realizadas à taxa especial de 25%¹⁴⁸. Essa taxa especial aplicável libera o contribuinte de englobar aquele tipo de rendimentos e consequentemente

¹⁴⁷ Cfr. António Martins, et al., *Manual de Gestão Financeira Empresarial*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, pág. 9 ss.

¹⁴⁸ Artigos 10.º, n.º 1, alínea b), 72.º, n.º 4 do CIRS.

não irão concorrer para o rendimento colectável. Contudo a lei abre a opção pelo englobamento¹⁴⁹. Tal configura-se fiscalmente mais vantajoso nos casos precisamente de existirem menos-valias. Isto porque, por um lado pode permitir a redução da taxa do escalão de IRS ao diminuir o rendimento colectável, por outro, podem as mesmas ser reportadas nos dois anos seguintes permitindo ao contribuinte deduzi-las aos rendimentos com a mesma natureza e, conseqüentemente, reduzir a tributação desses rendimentos¹⁵⁰.

Do mesmo modo, que tratando-se de uma sociedade por quotas, a sua hipotética transformação numa sociedade anónima, com posterior alienação de acções parece-nos perfeitamente legal e enquadrável no âmbito do planeamento fiscal. Ao transformar uma sociedade por quotas em sociedade anónima, procurando que lhe seja aplicado o regime fiscal previsto para este tipo de sociedades, por vezes favorável, os sujeitos passivos realizam tão somente uma escolha – típica da fiscalidade – entre regimes alternativos definidos pelo legislador. Ora, se este estabelece um regime de tributação para sociedades por quotas e um regime de tributação para sociedades anónimas, não nos parece censurável este comportamento.

Por conseguinte, não existe em nenhum destes casos qualquer norma iludida e muito menos violada. Dito isto, o que se deve então entender por planeamento fiscal?

Na sua vertente tradicional (passiva), a gestão resumia-se ao cumprimento das obrigações fiscais (principais e acessórias – artigo 117.º e seguintes do CIRC e 112.º e seguintes do CIRS). Contudo, o tempo de o contribuinte ficar pacientemente a aguardar que o Estado totalitário e impositor lhe venha cobrar o tributo já passou. A nova vertente activa do planeamento fiscal passa não só pelo cumprimento das obrigações fiscais, mas cada vez mais pelo uso adequado da variável fiscal de modo a que sejam prosseguidos os objectivos dos contribuintes. Passou-se a integrar o imposto no processo de decisão, pelo acesso a benefícios fiscais e pelo uso das alternativas fiscais.

Assim, os obrigados tributários tomam as suas decisões com base em múltiplas razões, uma das quais se prende com a diminuição das obrigações tributárias, mas não só. Podemos ter motivos de ordem pessoal, financeira, de oportunidade, etc.

Por exemplo: uma filha muda o seu local de trabalho para a cidade onde residem os pais e pede-lhes que a deixem viver num dos vários imóveis que possuem. Os pais, dependendo do seu carácter e da relação com a filha, podem doar o imóvel, constituir a seu favor um usufruto temporário, arrendá-lo ou, simplesmente, negar o pedido.

¹⁴⁹ Artigos 22.º, n.º 3, alínea b), 72.º, n.º 7 do CIRS.

¹⁵⁰ Artigo 55.º, n.º 6 do CIRS.

Todas estas possibilidades, assim como as restantes, têm consequências fiscais para ambas as partes, de que é previsível que se eleja aquela que tenha menor custo fiscal para as partes.

Pelo que foi dito, o **planeamento fiscal** será para nós o **conjunto de comportamentos dos sujeitos tributários que orientados por um quadro de licitude, validade e conformidade com a lei, têm por objectivo um resultado de eliminação, redução ou deferimento tributário**¹⁵¹.

Temos então **três pressupostos**:

- 1) Conjunto de comportamentos praticados pelos sujeitos tributários;
- 2) Orientados por um quadro de licitude;
- 3) Têm por objectivo um resultado que pode ser:
 - i. Eliminação do tributo
 - ii. Redução do tributo
 - iii. Deferimento do tributo.

4.3.1. Conjunto de comportamentos

Como já foi por nós referido ao longo do trabalho, no cerne dos valores da comunidade jurídica está o direito à liberdade da pessoa humana, princípio que, no Estado de Direito democrático, enquadra e fundamenta o princípio da liberdade contratual e a liberdade de escolha do contribuinte em face das opções que o legislador fiscal lhe coloca.

Daí que, como refere JOÃO PACHECO DE CARVALHO, actualmente é dada uma relevância à vontade do sujeito passivo na determinação do conteúdo da obrigação fiscal nos domínios em que o ordenamento jurídico-fiscal concede ao sujeito passivo um autêntico **direito de escolha**, quando expressamente privilegia uma determinada opção económica, ou ainda, quando procura restringir a liberdade que o sujeito passivo tem de conformar os seus actos e negócios jurídicos¹⁵².

Ora, os actos ou negócios jurídicos elaborados pelo contribuinte que no âmbito dos seus interesses dirige o seu comportamento por forma a não pagar ou pagar menos impostos podem consubstanciar-se em actos **voluntários** ou **involuntários**. No primeiro caso, o contribuinte procura, através de técnicas e meios, delinear e executar estratégias de optimização fiscal que o

¹⁵¹ Definição dada pelo Professor Joaquim Freitas Rocha no curso das aulas lectivas do mestrado em Direito Tributário e Fiscal na Universidade do Minho.

¹⁵² Cfr. J.F. Pacheco de Carvalho, *O Regime procedimental de aplicação das normas anti-abuso*, Fiscalidade, n.º 21, 2005, pág. 67.

ajudem a prever e maximizar a rentabilidade da empresa na sua actividade. Será portanto, um acto volitivo, desejado e estudado e não existirá qualquer obstáculo ou impedimento jurídico que obste o cidadão-contribuinte de escolher por uma das vias. No segundo caso, o contribuinte, acaba por obter uma vantagem fiscal sem que isso fosse o seu objectivo, ou pelo menos sem que o tivesse previsto. Por exemplo, quando preenche os pressupostos de atribuição de um benefício fiscal ou quando cai no âmbito de uma isenção¹⁵³. *Assim, o empresário pode ter escolhido a compra e venda em vez da locação financeira para fugir a um eventual imposto; ou pode tê-lo feito porque a sociedade de locação financeira não lhe dava crédito*¹⁵⁴.

Outros comportamentos do contribuinte podem ainda ser verdadeiros actos ou, por outro lado, comportamentos omissos. No primeiro caso, o sujeito passivo pratica um comportamento efectivo: v.g. opta por uma forma societária em vez de outra; a opção entre tributação conjunta ou separada; entre o regime de contabilidade organizada ou regime simplificado, etc. Há aqui um comportamento, digamos alternativo ou de opção.

Distintos são os casos omissos que se referem às situações em que o contribuinte não necessita de realizar qualquer comportamento para obter a poupança fiscal. Por exemplo, quando um benefício é concedido a uma actividade ou negócio que o contribuinte já pratica.

4.3.2. Quadro de licitude, validade e conformidade

A doutrina e o legislador têm debatido a natureza dos comportamentos *intra*, *extra* e *contra legem* através da análise subjectiva dos comportamentos dos particulares e a sua relação com as normas fiscais. Na génese da questão temos casos em que o contribuinte cumpre a lei fiscal, ou melhor, casos em que respeita quer a letra da lei quer o seu espírito, não agindo com o intuito de lesar o Estado, mas, servindo-se de normas orientadas para a poupança fiscal, o contribuinte age de forma perfeitamente lícita, válida e em conformidade com a lei. Caso a poupança fiscal seja obtida de uma outra forma estaremos ou no âmbito do ilícito fiscal ou no âmbito dos comportamentos *extra legem*.

Para MENEZES CORDEIRO, *o acto é lícito quando se processe ao abrigo de uma permissão específica, de uma permissão genérica ou, simplesmente, quando seja irrelevante para o direito. Assim, ele pode ocorrer enquanto exercício de um direito subjectivo, como actuação processada*

¹⁵³ Cfr. Leite de Campos e J. Costa Andrade, *Autonomia Contratual e Direito Tributário (A norma Geral Anti-Elisão)*, Almedina, Coimbra, 2008, pág.54.

¹⁵⁴ Cit. *Idem*.

dentro de uma permissão global de que a autonomia privada é o mais fecundo exemplo ou na qualidade de atitude indiferente para a ordem jurídica.

Este último aspecto é relevante e recorda a liberdade, como ponto essencial do direito privado: afinal, o acto lícito acabará por ser aquele que não contrarie o Direito, isto é, que não seja proibido, directa ou indirectamente.

Os actos ilícitos – continua o autor – correspondem a comportamentos humanos desconformes com o Direito, por implicarem actuações proibidas ou por redundarem no não acatamento de atitudes prescritas. As menções proibidas ou impositivas das regras atingidas pode ser expressa ou resultar, implícita de conjunções normativas mais ou menos complexas.

Assim, a ilicitude pode provocar um juízo jurídico de censura: a culpa.

O acto ilícito pode produzir ainda alguns dos efeitos que se destinava a desencadear, segundo o seu autor, ou pode ficar paralisado; pode, ainda, acarretar sanções de diversa natureza⁵⁵.

Porquanto, no planeamento fiscal não haverá qualquer violação da norma jurídica. Na lição de H.KELSEN *elle consiste à penser que chaque norme juridique particulière qui prescrit un comportement positif ou négatif est accompagnée d'une norme générale, inexprimée mais certaine, qui exclut de la réglementation prescrite tout autre comportement. Ainsi, la norme particulière autorise ou prohibe certains comportements qu'elle vise expressément, tout le reste des situations non réglementées étant soumis à une « loi générale de liberté »⁵⁶.*

Assim, o contribuinte age, no planeamento fiscal dentro da lei, quer da letra quer do espírito próprio da lei, actuando na esfera da sua liberdade. Logo, age de um modo lícito.

4.3.2.1. A (i)licitude fiscal

Antes de mais, e como refere NUNO SÁ GOMES, *cumprе recordar que o ilícito fiscal, não se confunde com a infracção fiscal, pois se é certo que a violação das leis fiscais as infringe pelo que dará sempre origem a uma ilicitude fiscal, a verdade é que a ilicitude fiscal tem natureza diferente, e é sancionada mediante sanções de variada natureza⁵⁷.*

⁵⁵ Cit. Menezes Cordeiro, *Tratado de direito civil português*, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 2007, pág. 447.

⁵⁶ Cit. Hans Kelsen, *General theory of Law and State*, Harvard University, Press, 1949, *apud* Charler Robbez Masson, *La Notion D'Évasion Fiscale en Droit Interne Français*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1990, pág. 129.

⁵⁷ Cit. Nuno Sá Gomes, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, in CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL, n.º 177, 1997, pág. 18 ss. Para o autor, as sanções podem ser: **reconstitutivas** (anulação dos actos e a execução fiscal), **preventivas** (vencimento total das dividas fiscais pagas em prestações por incumprimento de uma delas), **compensatórias** (juros compensatórios), **compulsórias** ou **punitivas** (coimas, multas, penas privativas da liberdade).

Apesar de alguma doutrina defender que as reacções de natureza compensatória não poderem deixar de se considerar, elas próprias como reconstitutivas. Neste sentido, Nuno Pombo, *A Fraude Fiscal, A Norma Incriminadora, a Simulação e outras Reflexões*, 2007, Lisboa, pág. 30; Soares Martinez, *Direito fiscal*, 10.ª ed., Almedina, Coimbra, 2003, pág. 331.

Ora, entendida num sentido amplo, a **infracção** consistirá na quebra, violação de toda e qualquer norma, sendo que, todos os ilícitos fiscais, qualquer que seja a natureza da sanção aplicável, são infracções à lei fiscal.

A verdade é que, a doutrina e a própria lei no artigo 2.º do RGIT reservam, entre nós a expressão *infracção fiscal* apenas para o *facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior*. Nesse sentido se entenderá aqui infracção fiscal.

Assim, se *todas as violações da lei fiscal, sendo ilícitos fiscais, são infracções à lei fiscal, porém, em sentido técnico-jurídico, entre nós, só são infracções fiscais, os factos típicos, ilícitos, e culposos, sancionados penalmente, e quer se trate de ilícito penal administrativo (contra-ordenações fiscais), quer se trate de ilícito fiscal criminal*. Portanto, também a expressão *sanção fiscal não é sinónimo de punição fiscal pois esta é a sanção que caracteriza as infracções fiscais, que são apenas uma espécie, do género, ilícito fiscal*. **Qualquer comportamento que colida com uma norma tributária será, nessa medida ilícita.**

Neste sentido, intercede PAMPLONA CÔRTE-REAL que, sustentando a teoria da fraude à lei, repudia *a ideia de licitude das formas utilizadas pelos contribuintes apesar de corresponderem a meios juridicamente consagrados. É que a simples circunstância do resultado atingido pela utilização de tais formas permite a frustração da finalidade sócio-económica da norma definidora do âmbito de incidência dum imposto, para relevante para afectar a validade jurídica ou licitude dos meios empregados*. Assim, o autor prefere referenciar apenas de *aparente* a legalidade dos negócios¹⁵⁸. Ou seja, ***qualquer atitude oposta a um comando tributário será qualificada como ilícito fiscal***¹⁵⁹.

Por conseguinte, os actos *extra legem* praticados pelo contribuinte não colidem com nenhuma proibição legal, pelo menos especificamente a eles dirigida, pelo que aparenta uma licitude formal dos meios escolhidos para contornar a norma tributária, fazendo com que o comportamento não seja, ao menos em termo de validade, atacável. No entanto, trata-se de uma *licitude aparente*.

Hoje em dia, como faz questão de salientar NUNO POMBO, *têm sido abertas portas que vão no sentido de considerar ineficazes, em termos fiscais, os actos praticados – extra legem. Ainda que não questionando a perfeição constitutiva dos actos, não se permite que se alcancem os efeitos fiscais perseguidos por certo tipo de comportamentos. Este juízo, rejeitando as ideias de*

¹⁵⁸ Cit. Carlos Pamplona Côte-Real, *A Interpretação Extensiva como Processo de Reprimir a Fraude à Lei no Direito Fiscal Português*, CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL, n.º 152, 1971, pág. 48. No mesmo sentido, Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, 1981, pág. 249 ss.

¹⁵⁹ Cit. Soares Martinez, *Direito Fiscal*, 10.ª ed., Almedina, Coimbra, pág. 330.

ilegalidade e de invalidade – ainda que, todavia lhes seja associada uma certa ilicitude – ou a necessidade da sua demonstração, associadas à evasão, consente em todo o caso uma reparação do património do credor tributário, empobrecido pela conduta principalmente dirigida, não nas suas consequências, mas nos seus motivos determinantes, à economia fiscal. Assim, defende-se que deve ao credor tributário ser entregue, a título de imposto, as quantias que deixaram de entrar nos seus cofres em virtude da conduta elisiva, operando-se o ressarcimento, tanto quanto nos é dado ver, por via do expediente decalcado do instituto do enriquecimento sem causa, uma vez que, à luz da economia das relações tributárias, não se vislumbra título justificativo para a obtenção da vantagem patrimonial pretendida ou interesse público que a autorize¹⁶⁰.

Deste modo, os comportamentos dos contribuintes podem ser lícitos ou ilícitos. Os primeiros estão em total conformidade com o ordenamento jurídico, enquanto os segundos, constituem delitos ou infracções, sendo por isso, objecto de sanções penais ou administrativas (fraude fiscal em sentido amplo que abrange os crimes e as contra-ordenações). A lei tipifica-os como merecedores de um juízo de censura ética particularmente intenso, ou porque ferem valores basilares protegidos pelo direito penal ou porque violam deveres acessórios da obrigação fiscal, podendo tais comportamentos pôr em causa o funcionamento do próprio sistema fiscal¹⁶¹.

Ora, o ordenamento jurídico há-de considerar-se como um todo. Daqui deverá extrair-se um mandamento de absoluta proibição do resultado obtido pelos actos realizados e contrários, em razão da sua desconformidade com os princípios fundamentais do sistema. Em consequência, poderemos extrair do ordenamento, clara e expressamente, a sua oposição a tais resultados.

No entanto, podemos tomar como certo o seguinte: o planeamento, a prevenção ou a gestão fiscal entendida como inclusão do factor fiscal nas decisões dos contribuintes, nada têm em si mesmo de censurável ou ilícito.

4.3.3. Resultado

O resultado pretendido passará sempre pela desoneração ou deferimento do imposto a pagar. Desoneração entenda-se, não pagamento ou um pagamento menor do que aquele que

¹⁶⁰ Cit. Nuno Pombo, *A Fraude Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2007, pág. 27-28.

¹⁶¹ Os comportamentos fraudulentos, isto é, susceptíveis de qualificação como ilícito penal fiscal, são vistos como as formas mais graves de fraude fiscal. Por exemplo, o caso da celebração de negócio simulado (artigo 103.º, n.º1, al. c) do TGIT), o caso da burla tributária (artigo 87.º do RGIT) ou do abuso de confiança fiscal (artigo 105.º do RGIT), onde estamos sem margens para dúvidas, perante ilícitos fiscais de natureza penal. Quanto aos comportamentos que constituem ilícito administrativo temos, por exemplo, a falta ou atraso de declaração ou a falta da entrega da prestação tributária e revestem a natureza de contra-ordenações.

seria de exigir por parte da Administração Tributária se não fosse o comportamento do contribuinte.

Por exemplo, uma empresa em função da sua situação interna, ou seja, dos seus recursos materiais, humanos e financeiros, e da sua situação externa de mercado e sua evolução, decide levar a cabo determinada actividade económica. O primeiro passo será fixar objectivos concretos a conseguir num determinado prazo. Objectivos numa primeira fase de produção e venda, mas que levam em si implícitos outros objectivos económicos de rentabilidade.

Para atingir os objectivos propostos surgem estratégias e procedimentos em diferentes âmbitos: estratégias de produção, de marketing, estratégias financeiras, de pessoal, etc.

É neste momento que dentro destas estratégias determinadas pelas empresas se devem incluir as estratégias fiscais, dada a importância que têm na consecução dos resultados económicos, objectivo último da planificação estratégica global. A sua falta pode deteriorar os resultados de um modo considerável, pelo que a sua ponderação é hoje em dia absolutamente necessária e imprescindível.

Ora, ao mesmo tempo que é dado aos contraentes a possibilidade de conformar o contrato segundo as suas necessidades é-lhe atribuído uma possibilidade de escolha: a **escolha jurídica** e a **escolha económica**.

Aquele que pretender atingir um determinado resultado jurídico seja com a constituição de uma empresa, o exercício de uma actividade económica ou a transmissão de um bem, terá em geral à disposição diversas vias ou técnicas que permitam atingir o resultado pretendido. O que o contribuinte faz, como é óbvio, é escolher a via menos onerosa.

*Assim, a lei fiscal tributa um certo comportamento, o contribuinte evita-o. O imposto incide sobre determinado resultado, o contribuinte prossegue outro resultado que dê satisfação idêntica aos seus interesses, com o menor encargo fiscal possível*¹⁶².

Conforme a escolha jurídica e a sua conformação, o tratamento fiscal será diverso. Assim, podemos afirmar que uma escolha jurídico-privada, implicando diversas consequências fiscais, será também uma escolha fiscal¹⁶³. O contribuinte começou a dar-se conta do fenómeno fiscal com uma clareza que o levou a determinar a sua actividade em relação a esse constrangimento, nomeadamente no sentido de o aligeirar ou prevenir a carga fiscal.

¹⁶² Cit. Leite de Campos e João Costa Andrade, *Autonomia Contratual e Direito Tributário (A norma Geral Anti-Elisão)*, Almedina, Coimbra, 2008, pág. 55.

¹⁶³ Cfr. *Idem*.

Deste modo, a minimização do imposto não significa necessariamente o denominado planeamento fiscal agressivo, que o legislador previu no Decreto-Lei 29/2008 de 25 de Fevereiro, ofensivo ou abusivo, devendo evitar-se enveredar por uma via plena de perigos, de serem considerados sempre inadmissíveis todas as situações que visam obter uma minimização de impostos por serem supostamente contrários ao que foi entendido que a lei disponibiliza.

De facto, alguns casos serão condenáveis, outros, contudo, não. Importa é a análise imparcial das situações e não invocar, sem mais, essa figura da disponibilidade da lei. A evasão deve ser combatida pelas razões que resultam do que se escreveu, mas importa sempre determinar se a operação corresponde à realidade, se é inusual, porque muitas vezes existem circunstâncias que afastam o que se afigura ser contornar a lei¹⁶⁴.

Em suma, o exercício da liberdade económica e liberdade contratual constitucionalmente consagradas permitem que o contribuinte, seja ele pessoa singular ou colectiva, tenha a possibilidade de retirar a melhor poupança fiscal da lei. No entanto, deverá fazê-lo tendo em conta os limites estabelecidos pelo ordenamento jurídico. Neste sentido, o limite da autonomia privada – respeitante à função que caracteriza o interesse realizado mediante determinada forma jurídica e como garantia da imperatividade da norma tributária – pode justificar-se na obtenção de uma eficácia distinta à própria finalidade do negócio, ou seja, na obtenção de uma eficácia jurídica que transcende, ou não é adequada, em relação àquela considerada pelo legislador como índice de capacidade contributiva na norma tributária¹⁶⁵. Nestes casos estaremos, ao que tudo indica já não no espaço dedicado ao planeamento fiscal, mas sim, no da evasão fiscal.

4.4. Distinção em relação à evasão e fraude fiscais

Uma vez abordado o conceito de planeamento fiscal, cumpre-nos agora distingui-lo de outras realidades. Do ponto de vista histórico, as práticas evasivas e fraudulentas coexistem desde todos os tempos e em todos os quadrantes, com os sistemas tributários. São, como muitos advertem, irmãs gémeas do tributo, dele sempre coeva e cuja irradicação total, não importa o grau de refinamento cultural e jurídico de um povo, repousa no desaparecimento da sua causa determinante – o próprio tributo¹⁶⁶.

Na origem da questão temos casos em que:

¹⁶⁴ Cfr. Manual Pires, *Direito Fiscal - Apontamentos*, 3.ªed., Almedina, Coimbra, 2008, pág. 172.

¹⁶⁵ Cfr. Maria Luisa Carrasquer Clari, *El problemas del fraude a la ley en el derecho tributario*, Tirant lo Blanch, València, 2002, pág. 191.

¹⁶⁶ Cfr. A.R. Sampaio Dória, *A Evasão Fiscal Legítima: Conceito e Problemas*, CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL, n.º 143, 1970, pág. 42.

- 1) o contribuinte não cumpre a lei, sem mais, isto é, o contribuinte cria o pressuposto da tributação mas não assume o respectivo efeito (pagamento do tributo);
- 2) tenta evitar o imposto ou contesta-o quer pelas vias legais (reclamação graciosa, recurso hierárquico ou impugnação judicial) quer por outras até violentas¹⁶⁷.

CAMILLE ROUER depois de qualificar as fraudes fiscais em lícitas e ilícitas, escreve que *a fraude é legal e lícita e permitida quando um contribuinte se limita a fugir simplesmente ao texto em vez de violá-lo, quando recorre a uma combinação, uma operação ou uma convenção não contemplada pela legislação, quando usa uma palavra habilmente... Este tipo de fraude escapa em princípio à sanção porque deriva duma regra jurídica secular: os contribuintes que têm vários meios legais para chegar ao mesmo resultado, têm a faculdade de escolher o que dá origem a encargos fiscais menos onerosos*¹⁶⁸.

Para qualificar o fenómeno, MARIA TRIGO NEGREIROS preferiu a distinção entre evasão fiscal legítima e evasão fiscal ilegítima, na sonda de alguns autores espanhóis daquele tempo¹⁶⁹.

¹⁶⁷ Manuel Pires (*Direito Fiscal – Apontamentos*, 3ª ed., Almedina, Coimbra, 2008, pág. 168 ss.) fala neste caso em desobediência civil que visa verificar a obrigatoriedade e a legitimidade de determinadas normas jurídicas e de medidas governamentais, que distingue do direito de resistência que terá por finalidade fazer frente à totalidade do ordenamento jurídico, objectivando a instauração de uma nova ordem político-jurídica. A expressão segundo o autor nasceu por ocasião do não pagamento de impostos que financiavam uma guerra considerada injusta entre os Estados Unidos e o México.

¹⁶⁸ Cit. Camille Rouer, *La lutte contre la fraude fiscale*, in *Bulletin for international fiscal documentation*, vol. IV, n.º 4 e 5, 1950, pág. 158 ss, *apud* Pamplona Côte-Real, *A Interpretação Extensiva como processo de reprimir a Fraude à Lei no Direito Fiscal Português*, CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL, n.º 152, 1971, pág. 45 e 46.

C.Masson (*La Notion D'Évasion Fiscale en Droit Interne Français*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1990, pág. 131) definiu a evasão fiscal como *une action volontaire, non violente et extra-légale d'un contribuable qui, par la mise en oeuvre d'une technique juridique de sur-adaptation alternative (exercice d'un choix juridique), se place indirectement dans une situation fiscale donnée, afin d'obtenir un résultat économique équivalent à celui recherché, tout en étant fiscalement plus favorable. Par cette définition, l'évasion se situe dans un espace libre entre la fraude illégale et le choix légal.*

Em Espanha, Amorós (*La Elusion y la evasión tributaria*, Rev. De Derecho Financiero, Septiembre, 1965, pág. 573 ss, *apud* Carlos Pamplona Côte-Real, *A Interpretação Extensiva como processo de reprimir a Fraude à Lei no Direito Fiscal Português*, CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL, n.º 152, 1971, pág. 51) sintetizou aquilo que designa por *procedimentos de resistência do contribuinte* na distinção entre os meios lícitos (por acção ou omissão), que se podem reconduzir à figura da elusão, e os meios ilícitos. Dentro destes caberiam os meios aparentemente legais e os que não revestem aparência legal, podendo uns e outros traduzir-se igualmente numa acção ou omissão. Ora, seriam os primeiros que corresponderiam ao conceito de evasão fiscal (fraude à lei), enquanto os segundos pressuporiam a existência duma infracção fiscal. Acrescenta o autor que *nos meios ilícitos o facto tributável existe e portanto pode e deve atribuir-se a uma pessoa – sujeito passivo. A relação contudo não se converte em obrigação tributária, mas o imposto impende sobre a pessoa; a relação tributária nasceu embora permaneça desconhecida ou disfarçada.*

Já em Itália estas questões também foram bastante discutidas sendo que a grande maioria dos autores partem da distinção entre *evasione* e *elusione* tributaria. Leda Rita Corrado (*Elusione tributaria, abuso del diritto comunitario e inapplicabilità delle sanzioni amministrative*, Rivista di diritto tributario, 2010, n.º 5, pág. 551 ss), por exemplo, relaciona aquilo a que denomina de *elusione tributaria* com o abuso do direito e a inaplicabilidade da sanção administrativa. Segundo a autora, a evasão fiscal diz respeito ao incumprimento (culpável) da prestação tributária validamente criada depois de realizado o facto tributável, através da violação directa da norma fiscal: o contribuinte pratica o pressuposto do qual depende o nascimento da obrigação fiscal, mas subtrai-se ao seu cumprimento omitindo o pagamento do imposto devido.

Ainda na doutrina italiana, Mauro Beghin (*I 'complementari' concetti di evasione ed elusione tributaria in un recente arresto giurisprudenziale (nota a Comm.trib. reg. di Venezia, sez. XIV, n.32/2007)*, in Rivista di diritto tributario, 2008, n.º 4, pág. 292-293) defendeu que na evasão o contribuinte oculta, no todo ou em parte o facto económico (pressuposto) de tributação. Portanto, *incidendo sulla dimensione dell'imponibile, che viene consequentemente rappresentato al Fisco in misura inferiore a quella stabilita ex lege*. Por sua vez, na ilusão *il contribuente non si espone ai tipici rilievi di stampra interpretativo che connotano i modelli di determinazione analitica del reddito societario, ma si costruisce una scappatoia giuridica che gli permette di monetizzare un vantaggio fiscale il quale, sai pur implicitamente, viene disapprovato dal sistema. Insomma – conclui o autor – il contribuente non viola la legge, ma l'aggira attraverso la pianificata costruzione di uni ter operativo che, struttando le smagliature gravate da un più consistente carico, si garantisce un risparmio d'imposta contrario al trend ordinamentale*

¹⁶⁹ Ver, por exemplo, Eusebio Gonzalez Garcia, *La evasión fiscal legítima*, in CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL, pág. 67 e ss.

*Enquanto nesta o facto tributário se produziu e, por conseguinte, se constituiu a obrigação tributária com todos os seus elementos, procurando o sujeito passivo ocultar à administração a existência ou a exacta medida da obrigação – procurando, pois, sair da relação tributária – na chamada evasão legítima não chega a produzir-se o facto tributário, e, portanto, não chega a constituir-se a obrigação tributária nem a ser assumida a qualidade de sujeito passivo: procura-se, simplesmente, não entrar na relação tributária*¹⁷⁰.

Deste modo, o contribuinte utiliza um meio jurídico que não tem como objectivo próprio a produção do resultado económico que no caso pretendia alcançar, em vez de utilizar o meio tipicamente adequado (para o ordenamento jurídico) à produção desse mesmo resultado, sendo que, apenas este último facto foi considerado pelo legislador como índice de capacidade contributiva, ou como índice de uma capacidade contributiva acrescida do que a revelada pelo primeiro¹⁷¹.

NUNO SÁ GOMES opõe os comportamentos *intra legem*, àqueles onde o contribuinte consegue aligeirar os custos da tributação praticando negócios fiscalmente menos onerosos *que operam extra legem* e que o autor classifica de **elisão fiscal**, *no sentido que afastam e elidem a aplicação das leis de imposto na ausência de normas gerais ou especiais anti-abuso fiscal*¹⁷². Por fim teríamos os comportamentos *contra legem* ou **evasão fiscal** constituindo sempre actos ilícitos mas nem sempre susceptíveis de serem consumados como infracções fiscais¹⁷³.

Já na lição de MANUEL PIRES, para além das situações de planeamento e abstenção fiscal fala ainda na **fraude fiscal** que se verifica naquelas situações em que o contribuinte viola de forma evidente a lei fiscal, sendo a conduta voluntária claramente ilegal – v.g. o contribuinte não declara quando deveria declarar ou não declara tudo o que deveria declarar. Neste caso, cria-se o pressuposto da tributação mas não se assume o respectivo efeito. Na **evasão fiscal** o contribuinte, *aproveitando-se do disposto numa lei – que o autor denomina de lei de cobertura – mas não em perfeita conformidade com ela, evita a aplicação de uma outra que normalmente regularia a situação – lei evadida -, embora atinja o mesmo resultado económico*. O que os separa é que na evasão são utilizados negócios jurídicos anormalmente deformados.

¹⁷⁰ Cit. Maria Trigo Negreiros, *A Evasão Legítima e o Abuso de Direito no Sistema Jurídico Português*, CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL, n.º 151, 1971, pág. 11.

¹⁷¹ *Idem*.

¹⁷² Contrariamente, por exemplo a Alberto Xavier (*Manual de Direito Fiscal*, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 1981, pág. 262) que rejeita a utilização deste termo por não ter raízes nem tradição na língua e no direito português. De referir ainda que a justificação dada encontra-se manifestamente desactualizada com a introdução em 2000 da cláusula geral anti-abuso.

¹⁷³ No mesmo sentido, J.F. Pacheco Carvalho, *O Regime Procedimental de Aplicação das Normas Anti-Abuso*, in *Fiscalidade*, n.º 21, 2005, pág. 67.

Por outro lado, o fiscalista RUI DUARTE MORAIS entende como *evasão fiscal*, toda e qualquer *acção ou omissão tendente a elidir, reduzir, ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária*. Não importará, por conseguinte, se os meios utilizados são lícitos ou ilícitos.

Como facilmente depreendemos, fala-se aqui num conceito (demasiado) amplo de evasão fiscal que compreende na sua génese, quatro tipos de comportamentos: a evasão por inacção corresponde aos casos em que *alguém, motivado apenas por considerações fiscais, se abstém da prática de determinados actos, de preencher os pressupostos de facto da tributação*; o planeamento fiscal; a evasão fiscal ilícita, onde encontramos os comportamentos do contribuinte que são claramente contra a lei, e por isso, constitui um ilícito tipificado na lei¹⁷⁴; e finalmente a elisão fiscal onde o autor contrapõe a opção legislativa de tipo *fenoménico*, ligada sobretudo ao princípio da tipicidade que tradicionalmente implica que só as manifestações de riqueza previstas expressamente na lei sejam tributadas, aos comportamentos do contribuinte em utilizar as *brechas* ou os espaços em branco deixados pelo legislador com a *não realização de actos ou negócios jurídicos que a lei arvorou em elemento de previsão, mas praticando outros a que o sistema fiscal não atribui as mesmas consequências*¹⁷⁵.

Para JÓNATAS MACHADO e NOGUEIRA DA COSTA *por vezes, o contribuinte infringe directamente a lei fiscal. Falamos, nestes casos, em fraude fiscal em sentido amplo (tax evasion). A actuação do indivíduo é “contra legem”. Num sentido mais estrito, diz-se que há fraude fiscal (tax fraude) quando o sujeito passivo adopta um comportamento que viola um dever de cooperação, que a lei tipifica como crime ou como contra-ordenação fiscal. Estes comportamentos são, no ordenamento jurídico português, punidos nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).*

Outras vezes, o contribuinte aproveita de forma abusiva a lei para chegar a um resultado fiscal mais favorável. Neste caso, estamos perante uma prática de evasão fiscal (tax avoidance). A actuação do indivíduo é “extra legem”. Nestas situações apesar de não haver uma violação directa da lei, verifica-se o exercício abusivo de um direito por parte do sujeito passivo ou a adopção por este de um comportamento em fraude à lei (fraus legis), isto é, um comportamento que tem como finalidade exclusiva ou principal contornar uma ou várias normas jurídico-fiscais, de modo a conseguir a redução ou a supressão do encargo fiscal (...) Assim, só é legítima a minimização dos encargos fiscais operada através de práticas não abusivas, nem fraudulentas,

¹⁷⁴ O autor não usa a expressão *fraude fiscal* porque, no seu entendimento diz respeito a um dos tipos de crime previstos no RGIT (artigo 103.º e 104.º), sendo portanto muito redutor a utilização da expressão *fraude* para designar todas as situações ilícitas.

¹⁷⁵ Cit. Rui Duarte Morais, *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado controlled foreign companies* : o artigo 60.º do C.I.R.C, Publicações Universidade Católica, Porto, 2005, pág. 193 ss.

de gestão ou planeamento fiscal (*tax planning*). Só então, *legítima a actuação “intra legem” ou as exclusões tributárias previstas na lei, bem como explorar as alternativas fiscais que o ordenamento jurídico coloca à sua disposição*¹⁷⁶.

Dito isto, a fraude e a evasão fiscal constituem figuras distintas. Na primeira infringe-se dolosamente por acção ou omissão a lei mediante actos ou negócios ilícitos em ordem à diminuição das receitas tributárias. Por seu turno, a segunda caracteriza-se pela realização de actos ou negócios lícitos mas que o legislador classifica como tributáveis em virtude da substância económica que lhe subjaz.

Por conseguinte, podemos retirar que a evasão fiscal diverge da fraude fiscal em primeiro lugar na natureza dos meios utilizados para obter uma e outra. Enquanto na fraude fiscal são utilizados meios ilícitos tendentes a reduzir irregularmente o montante de imposto a pagar, na evasão as formas utilizadas não revestem em si de natureza ilícita.

Por outro lado, a evasão e a fraude fiscal, divergem no momento de utilização desses meios. Na fraude, opera a distorção da realidade económica, no instante em que ou depois de ela se manifestar na forma jurídica como pressuposto de incidência da norma fiscal. Ao passo que, na evasão, o agente actua sobre a mesma realidade económica, antes da sua exteriorização material revestindo-a de forma jurídica alternativa, não prevista na lei como pressuposto de incidência.

Assim, a fraude fiscal dirá respeito **ao conjunto de comportamento dos sujeitos passivos que se geram num quadro de ilicitude e que têm como objectivo a desoneração, redução ou deferimento do tributo em causa**¹⁷⁷. Alguns casos de fraude fiscal podem ser os casos de declarações de rendimentos ou lucros inferiores ao real, ocultação de certos proveitos, dedução de custos inexistentes, simulação de negócios, falsificação de documentos, falsificação de contabilidade, emissão de facturas falsas, apropriação ilegítima de impostos devidos, abuso de confiança fiscal, etc.

Em qualquer dos comportamentos atrás enunciados o contribuinte age *contra legem* e tem como objectivo a *desoneração ou redução do tributo* o que em termos amplos configura uma

¹⁷⁶ Cit. Jónatas Machado e Nogueira da Costa, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, pág. 340-341.

¹⁷⁷ Definição dada pelo Professor Joaquim Freitas da Rocha no curso das aulas lectivas do mestrado em Direito Tributário e Fiscal na Universidade do Minho. Fraude fiscal tem aqui um sentido idêntico ao aludido por Jónatas Machado, uma vez que é aqui entendido num sentido amplo do termo que engloba todos os comportamentos que o contribuinte adopta e que violam frontalmente a lei fiscal. Não falamos aqui no sentido estrito, entendido como o crime de fraude fiscal previsto e punido pelo artigo 103.º do RGIT - Sobre o crime de fraude fiscal ver Susana Aires de Sousa, *Os crimes fiscais (Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Legitimador)*, Coimbra, 2006; Nuno Pombo, *A Fraude Fiscal, A Norma Incriminadora, a Simulação e outras Reflexões*, 2007, Lisboa; D. Leite de Campos e J. Costa Andrade, *Autonomia Contratual e Direito Tributário (A norma Geral Anti-Elisão)*, Coimbra, 2008, pág. 83 ss. A nível Jurisprudencial, ver o Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, de 18-05-2009, proc.352/02.8IDBRG.G1 e do Supremo Tribunal de Justiça de 27-04-2011, proc. 712/00.9JFLSB.L1.S1, consultados electronicamente em www.dgsi.pt.

conduta violadora das disposições legais e portanto, sujeitos a sanções criminais e não criminais (por ex. penas de prisão, contra-ordenações, juros compensatórios, execuções fiscais, etc.)¹⁷⁸.

A evasão fiscal afasta-se totalmente da figura da fraude fiscal e terá como objectivo a diminuição dos impostos a pagar, com recurso a *actos atípicos* ou *anormais*, retirando proveito, não raras vezes de lacunas ou de deficiências do texto da norma, ou seja, a **evasão fiscal respeita o conjunto de comportamentos dos sujeitos tributários que praticados num quadro de aparente licitude, têm como finalidade a redução, eliminação ou deferimento do imposto, sendo que o ordenamento os considera anómalos, abusivos ou em fraude à lei tendo em vista o fim da norma tributária**. Aquilo a que grande parte dos autores denomina por, elisão, evitação ou fraude à lei fiscal, ou na corrente anglo-saxónica *tax avoidance*.

A actuação do indivíduo é nestes casos *extra legem*, no sentido de que, apesar de não haver uma violação directa das normas legais, verifica-se o exercício abusivo de um direito por parte do sujeito passivo ou a adopção por este de um comportamento em fraude à lei ou *fraus legis*, isto é, um comportamento que tem como finalidade exclusiva ou principal contornar uma ou várias normas jurídico-fiscais, de modo a conseguir a redução ou supressão do encargo fiscal¹⁷⁹. Como afirmava KIRCHHOF estamos perante um comportamento evasivo quando, perante uma clara intenção de tributar afirmada pelos princípios estruturantes do sistema, uma certa forma negocial consegue evitar a tributação¹⁸⁰.

Deste modo, na evasão há um aproveitamento por parte do contribuinte do disposto numa lei – chamada norma de cobertura – que não está em perfeita sincronia com ela, evita a aplicação de uma outra que normalmente regularia a situação – lei evadida ou eludida – embora atinja o mesmo resultado económico. Assim, o contribuinte adopta uma conduta atípica para produzir o resultado económico que seria provocado pela conduta típica (negócio fiscalmente menos oneroso ou via menos tributada).

¹⁷⁸ Entendimento terminológico diverso é o de Nuno Sá Gomes. Segundo o mesmo, a expressão “fraude fiscal”, não é equivalente a “evasão fiscal”, pois é um crime fiscal, previsto e punido no RGIT, enquanto tipo penal fiscal geral, ao lado de outros crimes fiscais (abuso de confiança fiscal; frustração de créditos fiscais; violação do segredo fiscal e, crimes da segurança social). A. Cit., *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 171, 1997, pág. 23.

¹⁷⁹ Adoptamos assim a teoria da fraude à lei para qualificar a natureza da evasão fiscal. Concordamos com a posição de diversos autores entre os quais J.L. Saldanha Sanches, *Os limites do planeamento fiscal no direito português substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pág. 100 e ss.; Menezes Leitão, *Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 1999, pág. 33 e ss.; Pamplona Côrte-Real, *A Interpretação Extensiva e Fraude à Lei Fiscal*, CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL, n.º 152, 1971, pág. 44; Palao Taboada, *El Fraude a la Ley en Derecho Tributario*, in Revista de Derecho financiero y hacienda Publica, 1966, pág. 229; Gustavo Lopes Courinha, *A cláusula geral anti-abuso no direito tributário: contributos para a sua compreensão*, Almedina, Coimbra, 2004, pág. 131 e ss. Para este último autor, a fraude à lei é a doutrina que melhor se adapta à CGAA do artigo 38.º, n.º 2 da LGT, pois, uma vez accionada a Administração Fiscal protege-se do carácter vinculativo, para efeitos fiscais, dos actos e negócios praticados pelo contribuinte em fraude à lei, desconsiderando-os por forma a ser passível a aplicação do regime fiscal mais adequado, normal ou habitual. A desaplicação da norma de cobertura nega as vantagens fiscais primordiais visadas pelo sujeito passivo, cuja consequência será a da reconstrução jurídica dos actos ou negócios celebrados pelo contribuinte.

¹⁸⁰ Cfr. Kirchhof, *Steuerumgehung und Auslegungsmethoden*, StW 2, 1983, 174, *apud.*, Saldanha Sanches, *Os limites do planeamento fiscal no direito português substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pág. 181.

Uma outra diferença essencial é que a **evasão fiscal, ao contrário do que acontece na fraude fiscal, não é directamente proibida nem punível**. Mas, quer num quer noutra caso a lei é violada, **porque a letra e espírito são elementos essenciais e inseparáveis da norma legal**. Somente num caso a violação é mais clara, no outro mais oculta; numa mais grosseira e franca, no outro mais artificiosa e disfarçada¹⁸¹.

Em suma, na evasão fiscal *procura-se não entrar na relação jurídica tributária*; na fraude fiscal depois de entrar *procura-se dela sair*. Têm como ponto comum a intenção, a acção, a finalidade (frustrar o pagamento de um imposto) e o resultado (obtenção de uma menor tributação efectiva). Diferem o momento da sua efectivação (na evasão não se chega a constituir a dívida de imposto) e os meios (na evasão utilizam-se processos lícitos de fuga ao fisco, ao contrário do que sucede na fraude)¹⁸².

4.4.1. Causas da evasão aos impostos

A resistência dos contribuintes ao pagamento dos tributos pode ser caracterizada pelas mais diferentes situações, além de possuir causas das mais diversas ordens. Costumam ser apontadas razões de natureza política, psicológicas ou morais, económicas e judiciais.

4.4.1.1. Causas políticas

Em primeiro lugar, podem ser apontadas causas políticas, directamente relacionadas com a falta de engenho dos Estados em assegurarem políticas de igualdade, principalmente uma igualdade horizontal, de todos os contribuintes perante o fisco. Se por um lado, é hoje em dia assente que o princípio da igualdade impõe a ideia de uniformidade na tributação entendida na ideia de que a repartição dos impostos pelos cidadãos deve basear-se no mesmo critério, ou seja seguindo o mesmo critério para todos, por outro lado, esta uniformidade traduzir-se-á quer na igualdade horizontal – os indivíduos nas mesmas condições devem pagar os mesmos impostos, o que resulta do referido artigo 13.º da CRP – quer na igualdade vertical – os indivíduos em condições diferentes devem pagar impostos diferentes segundo um critério que a Constituição impõe que seja o da progressividade¹⁸³.

¹⁸¹ Cfr. D. Leite de Campos, J. Costa Andrade, *Autonomia Contratual e Direito Tributário (A norma Geral Anti-Elisão)*, Almedina, Coimbra, 2008, pág. 37.

¹⁸² *Se ne distingue per le modalità con cui è conseguito l'indebito vantaggio tributario: la violazione della norma non è diretta ma mediata, giacché, pur nel rispetto della sua lettera, se ne disattende lo spirito* (Leda Rita Corrado, Leda Rita Corrado, *Elusione tributaria, abuso del diritto comunitario e inapplicabilità delle sanzioni amministrative*, Rivista di diritto tributario, 2010, n.º 5, pág. 554-555).

¹⁸³ Artigo 103.º, n.º1 e 104.º da CRP.

Nestes termos a questão que muitos contribuintes levantam perante esta realidade é a de que se o seu vizinho do lado, muita das vezes com uma riqueza aparentemente superior, paga menos impostos ou até nem paga coisa alguma, qual a razão para que ele os tenha que pagar?

Depois encontramos uma estreita relação entre a fuga aos impostos e a despesa pública. De um modo geral, nos termos do artigo 103.º, n.º1 da CRP os impostos (integrados no sistema fiscal) *visa(m) a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas*. Por outras palavras, os tributos destinam-se à manutenção geral do Estado. Se esta aumenta, deveria aumentar proporcionalmente a arrecadação. NEUMARK sustenta esta posição referindo que *el principio de suficiencia de los ingresos tributarios exige que la totalidad del sistema fiscal de um pais, bajo el supuesto de um racional equilibrio financiero vertical, se estructure cuantitativa y cualitativamente de manera tal que los ingresos tributarios permitan em todo "nivel" político la cobertura duradera de los gastos que este haya de financiar tributariamente*¹⁸⁴.

Por conseguinte, um aumento de despesa derivado de mau uso do dinheiro público e financiamento de despesas inúteis ou desnecessárias não podem justificar o respectivo aumento do tributo. Caso não se respeitem estes limites o Estado estará a ofender a finalidade fiscal do tributo. Logo, uma carga fiscal elevada, na medida em que se traduz num aumento do benefício esperado pelo contribuinte que adopta a conduta evasiva ou que infringe directamente a lei fiscal, é um incentivo de fuga ao fisco.

Perante este facto, a má orientação dos gastos públicos com o conseqüente aumento da carga fiscal conduz o contribuinte à informalidade, reduzindo, portanto, a base de cálculo e a arrecadação como um todo. Mais, a inobservância do gasto coloca em risco a legitimidade da imposição tributária, levando o contribuinte a mais facilmente ocultar, sabendo que o mesmo será mal gasto¹⁸⁵.

Porquanto, como referiu DUARTE FAVEIRO, *torna-se necessário aos Estados proceder a uma avaliação prévia das necessidades colectivas que ao Estado importe satisfazer, e a uma equação entre a despesa indispensável e suficiente para levar a efeito essa satisfação. Por exemplo, no campo da política e acção de despesas públicas, verificar a existência de estruturas de programação de acções dos serviços públicos destinados à satisfação de necessidades colectivas, de avaliação de custos e economicidade dos empreendimentos; de controlo da*

¹⁸⁴ Fritz Neumark. *Principios de la imposicion*, Trad. José Zamit Ferrer. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974, apud, Érico Hack, A Sustentabilidade da Tributação e a Finalidade do Tributo, pág. 8 – consulta electrónica em http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/IIseminario/pdf_reflexoes/reflexoes_01.pdf.

¹⁸⁵ Cfr. Érico Hack, *Idem*, pág. 8.

produtividade dos serviços e eficiência das respectivas acções; de financiamento ou dotação de verbas; de orçamento e prestação de contas públicas.

Assim, continua, *se existe o sentimento na sociedade de que os dinheiros públicos são mal geridos ou de que o nível de corrupção é elevado, a propensão para a fuga será maior. Caberá aqui um papel fundamental ao Tribunal de Contas (e instituições congéneres), que tem por missão exercer o controlo financeiro externo do Estado que pode muito bem abranger a avaliação do mérito da gestão financeira pública*¹⁸⁶.

Finalmente, a falta de neutralidade (de que já falamos) de um sistema político pode originar situações de distorção ao determinar a fuga aos impostos quando os contribuintes observarem que as políticas fiscais são orientadas segunda as finalidade de determinados grupos de pressão mais activos e influentes¹⁸⁷.

4.4.1.2. Causas psicológicas

Em segundo lugar, costumam ser apontadas causas psicológicas ou morais que estão intrinsecamente relacionadas com sentimentos manifestados pelos contribuintes cumpridores face a outros que não cumprem. Trata-se de aferir a *modesta lealdade do cidadão perante as instituições*¹⁸⁸.

Ora, o imposto é considerado uma submissão. Suscita um sentimento de impotência porque estabelece uma relação imediata, sem qualquer *amortecimento*, entre o indivíduo isolado, desarmado e o Estado imperioso. Ele é tido como um entrave à liberdade do homem e um atentado às suas aspirações fundamentais de posse¹⁸⁹.

Por conseguinte, tudo dependerá do clima social em que o contribuinte está inserido e saber o comportamento generalizado da ordem social face às condutas de fuga ao fisco: se se trata de um clima social que não vê como especialmente censuráveis tais comportamentos e que, pelo contrário, até os admira e louva ou se, por outro lado, se tal conduta é merecedora de reprovação¹⁹⁰.

¹⁸⁶ Cit. Duarte Faveiro, *Noções fundamentais de direito fiscal português*, vol. I, Coimbra Editora, Coimbra, 1986, pág. 41 ss.

¹⁸⁷ Cfr. M.H. Freitas Pereira, *Fiscalidade*, 3ª ed., Almedina, Coimbra, 2010, pág. 433.

¹⁸⁸ Cfr. P. Costantini, F. Monaco, *L'elusione Tributaria - commento alla norma*, Maggioli Editore, Rimini, 1997, pág. 26.

¹⁸⁹ *Il touche le contribuable au plus profond de lui-même et provoque une réaction effective, totalement irrationnelle qui rappelle « les réactions de l'enfant face à des parents dominateurs. Ne pouvant rivaliser avec eux, battu d'avance s'il se place sur leur terrain, il recourt à des modes de défense infantiles tels que l'obstination rageuse, la tricherie sournoise ou la fuite »* - Cit. Guy Gest et Gilbert Tixier, *Manuel de Droit Fiscal*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1986, pág. 310 ; ver também Charler Robbez Masson, *La Notion D'Évasion Fiscale en Droit Interne Français*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1989, pág. 50 ss.

¹⁹⁰ Cfr., M. H. Freitas Pereira, *Fiscalidade*, 3.ªed., Almedina, Coimbra, 2010, pág. 434; J. Albano Santos, *Teoria Fiscal*, Universidade Técnica de Lisboa, Lisboa, 2003, pág. 347. A este respeito podemos adiantar que os autores são praticamente unânimes ao concluírem que historicamente os latinos têm uma atitude cívica muito pior que os anglo-saxões.

Certo é que no primeiro caso os resultados da luta contra a fuga aos impostos serão sempre bastante limitados, por mais activos que se mostrem os responsáveis estaduais¹⁹¹.

Este não cumprimento atende não somente à obrigação principal do pagamento do imposto como também às obrigações acessórias: v.g. preenchimento de declarações de rendimentos – quanto às pessoas singulares, por exemplo, artigo 119.º do CIRS (que diz respeito ao dever de comunicação ou colaboração alusiva às entidades obrigadas à retenção na fonte ou aos devedores de certos rendimentos da categoria A), artigo 128.º CIRS (refere as obrigações declarativas das pessoas sujeitas a IRS) etc.; quanto às pessoas colectivas, a declaração de inscrição no registo (artigo 109.º, n.º1, alínea a) e 110.º, n.º 1 a 4 do CIRC), a declaração periódica de rendimento (artigo 109.º, n.º 1, alínea b) e 112.º do CIRC), etc.

Face ao imenso leque de obrigações declarativas não é de admirar. Aliás, foi o que concluiu EDGARD ALLIX: muitas das vezes *o sujeito passivo mais consciencioso perde a coragem logo que vê que, para além do seu dinheiro, é-lhe necessário gastar um tempo muitas vezes precioso a preencher declarações de impostos e procurar para o fisco informações complicadas que ele desconhece frequentemente para si mesmo*¹⁹². O que leva a que, os custos psicológicos do imposto possam exercer, na decisão de escapar ao Fisco, uma influência superior àquela que tem a importância pecuniária em causa.

Da mesma forma, é de prever que as empresas, em busca da maximização do lucro como finalidade da sua actividade e, portanto, da rentabilidade da participação dos respectivos accionistas e sócios, procurem resguardar ao máximo possível os seus resultados positivos.

Outra causa psicológica é a do sentimento de injustiça generalizado que pode *ter um efeito demolidor na conduta cívica*¹⁹³. O sistema fiscal injusto leva os cidadãos a resistir ao imposto, uma vez que, *faz reduzir os custos de ordem infra-subjectiva da fuga ao fisco*¹⁹⁴.

4.4.1.3. Causas económicas

Há ainda, como é evidente, causas de natureza económica que serão determinantes para que o contribuinte afira a contingência de fuga aos impostos. É uma ponderação entre os meios utilizados, que reúnem os custos, nomeadamente, custos com a consultadoria financeira, e o resultado determinado pelos proveitos que eventualmente possa obter da sua actuação (a

¹⁹¹ Cfr. Casalta Nabais, *Estudos de Direito Fiscal – Por um Estado Fiscal Suportável*, Vol. II, Almedina, Coimbra, 2008, pág. 107.

¹⁹² Cit. E. Allix, *Études Choisies d'Économie Politique et de Finance*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1948, *apud*. J. Albano Santos, *Teoria Fiscal*, Universidade Técnica de Lisboa, Lisboa, 2003, pág. 346.

¹⁹³ *Idem*, pág. 348. Albano Santos junta às causas psicológicas os factores de ordem política.

¹⁹⁴ Cfr. Jónatas E. M. Machado, P. N. da Costa, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, pág.344.

redução ou o não pagamento do montante de imposto). Para além disso, os inconvenientes representados pelo risco de ser descoberto e de ver a sua conduta sancionada faz com que quanto mais elevado seja o imposto mais compensatória se torne a fuga ao mesmo.

Quanto a este assunto, os economistas costumam basear as suas análises no estudo da gestão do risco fiscal. A título de exemplo, é de salientar o estudo realizado por JAMES ALM e MICHAEL MCKEE (dois investigadores norte-americanos) que relacionam o risco fiscal com a probabilidade dos contribuintes virem a ser inspeccionados pela Administração Tributária da seguinte forma: *we find that the announcement of audits increases the compliance rate of those who are told that they will be audited. However, the compliance rate of those who know that they will not be audited falls, and the net effect is that overall compliance falls*⁹⁵.

Assim, à partida, à medida que sobe o risco de vir a ser inspeccionado, diminuirá a pretensão de fuga ao imposto e *vice-versa*.

4.4.1.4. Causas técnicas

Também são apontadas causas de natureza **técnica** que acabam por impelir o contribuinte à fuga aos impostos. Prendem-se sobretudo com factores de instabilidade legislativa e com a complexidade do sistema fiscal em que estão inseridos. Nestes termos refere RUI DUARTE MORAIS que *quanto mais frequentemente a lei fiscal é alterada mais rapidamente o sistema fiscal degenera no caos*⁹⁶.

Ora, à medida que se impõe aos Estados a obtenção de receitas cada vez mais importantes, é-lhes exigido que o façam com níveis crescentes de justiça fiscal. É destas exigências muitas das vezes dificilmente conciliáveis que resulta a adopção de normas tributárias de dificuldade progressiva que torna *particularmente facilitada com a moderna hipertrofia e complexidade técnica da generalidade da legislação fiscal*⁹⁷, a prática da fuga aos impostos. Quanto a este aspecto, e como forma de simplificação fiscal, podemos apontar as tão tradicionais reformas fiscais que na opinião de SALDANHA SANCHES passariam pela redução do número de benefícios fiscais que podiam ser compensados pelo alargamento da base de

⁹⁵ Cit. James Alm e Michael Mckee, *Audit Certainty, Audit Productivity, and Taxpayer Compliance*, consulta electrónica em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=897341.

⁹⁶ Cit. Rui Duarte Morais, *Imputação de lucros de sociedades não residentes: sujeitas a um regime fiscal privilegiado: controlled foreign companies : o art.º 60.o do C.I.R.C.*, Publicações Universidade Católica, Porto, 2005, pág. 191.

⁹⁷ Cit. Casalta Nabais, *Alguns Problemas Actuais do Estado Fiscal - Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005, pág. 72. O prestigiado autor insurge-se de forma veemente contra as alterações e modificações desnecessárias que todos os anos são inseridas ou autorizadas na lei de orçamento, na maior parte dos casos da mais elementar racionalidade jurídica ou económica. Dá por isso como solução, reduzir significativamente o número de leis fiscais que nos regem, simplificar a restante legislação fiscal e reconduzir os diversos códigos gerais como a LGT, CPPT e o RGIT ou especiais, conferindo racionalidade e estabilidade à numerosa legislação avulsa que se tem vindo a acumular fora dessas codificações (cfr. pág. 122).

tributação (mais rendimentos, mais pessoas e mais empresas são tributadas), o que permitiria a redução das taxas sem que houvesse perda de receitas¹⁹⁸.

Em segundo lugar, a instabilidade legislativa é ela própria um factor adicional de complexidade normativa que determina *ex post* a insegurança dos contribuintes face ao sistema fiscal que aumenta quando a administração não lhe permite saber com precisão qual a sua situação fiscal. Para compreendermos melhor o fenómeno, costumam ser apontadas algumas causas que justificam uma maior complexidade dos sistemas fiscais:

- i. O desejo de equidade e de justiça fiscal que na procura da mais precisa medida de capacidade contributiva conduz à consideração de inúmeros elementos de individualização;
- ii. O aumento da complexidade da actividade económica e do “poder-dever” do legislador a enquadrar fiscalmente, de modo a impedir procedimento abusivos;
- iii. A pressão dos grupos interessados na criação de regimes particulares ou excepcionais de tributação, quer os mesmos resultem de benefícios fiscais, quer de aspectos particulares do regime geral de tributação;
- iv. A má legislação que contribui para a dúvida (quando não para a perplexidade) de funcionários e contribuintes, para o aumento da conflitualidade e bloqueamento dos serviços, para a necessidade acrescida de interpretações administrativas e para a produção de novas alterações legislativas geradoras de instabilidade¹⁹⁹.

Como explica Joaquim Rocha, *parece notória a tendência para a existência de um cada vez maior número de actos emanados por órgãos não estaduais*. O Professor aponta como patologias normativas uma série de factores indutores de incerteza: (1) *explosão normativa*, (2) *ambiguidade normativa* e (3) *tecnicização*²⁰⁰.

Ora, a evolução normativa faz emergir uma nova variedade de normas e compele os ordenamentos jurídicos a alterarem as suas composições estruturais. Do ponto de vista quantitativo, as alterações referidas levam àquilo a que se designa de explosão normativa, inflação legislativa ou ainda avalanche de normas²⁰¹.

¹⁹⁸ Cfr. J.L. Saldanha Sanches, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, pág. 51.

¹⁹⁹ Cfr. Américo Brás Carlos, *Os Princípios da Eficácia e da Eficiência Fiscais*, in CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL, 2005, n.º 416, pág. 180.

²⁰⁰ Cfr. Joaquim Rocha, *Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança*, consulta electrónica em http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/JRocha10.pdf, pág. 4 e ss.

²⁰¹ Cfr. Joaquim Rocha, *Constituição, ordenamento e conflitos normativos – esboço de uma teoria analítica de ordenação normativa*, Coimbra Editora, Coimbra, 2008, pág. 252-253.

As consequências que daí advêm prendem-se essencialmente com a perda de identidade do próprio ordenamento: *se as entradas e saídas (de normas) forem quantitativamente numerosas e temporalmente constantes, deixa quase de haver ordenamento no verdadeiro sentido do termo, existindo apenas um agregado ou conjunto desordenado de componentes diversas e com pouca relação entre si, perdendo-se o carácter sistémico*²⁰².

Uma outra consequência apontada – e da qual já falamos – encontra-se ao nível da segurança jurídica e protecção da confiança. Aliás, a este respeito o Professor Joaquim Rocha levanta algumas questões que nos parecem da maior importância para a matéria que estamos a tratar: face aos inúmeros diplomas existentes e à mutabilidade normativa qual a norma que se deve aplicar ao caso concreto – a norma geral, constante de um código ou a norma especial constante de uma lei avulsa? Vigorará ainda essa norma ou já terá ela sido revogada (por vezes de um modo tácito) por uma disposição —escondida em qualquer outro diploma? Ainda: qual a sua versão actualizada?

Todos estes factores levam a uma menor segurança jurídica e se mesmo os intérpretes e aplicadores do direito, normalmente acostumados a lidar com as questões normativas têm dúvidas, o contribuinte comum muitas das vezes não cumpre porque desconhecia a norma nova entretanto emanada ou porque a norma que o isentava ou lhe atribuía um qualquer benefício foi entretanto revogada ou alterada.

4.4.1.5. Causas judiciais

Finalmente, podemos apontar como factor que faz com que os contribuintes resistem aos impostos, causas judiciais. Nos termos do artigo 202.º da CRP os tribunais são os órgãos competentes para *administrar a justiça em nome do povo*. É normal que os cidadãos, mais concretamente os contribuintes não se revejam num sistema de justiça lento e confuso.

Porquanto, perante o bloqueio existente na justiça tributária com cerca de quarenta e quatro mil processos pendentes nos tribunais administrativos e fiscais segundo os dados do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais com uma dívida cobrável do Fisco na ordem dos 6,74 mil milhões de euros²⁰³, cresce o sentimento de impunibilidade dos cidadãos.

²⁰² Cit. Joaquim Rocha, *Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança*, consulta electrónica em http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/JRocha10.pdf, pág. 6 e ss.

²⁰³ De acordo com a Conta Geral do Estado de 2010 – consulta electrónica em <http://www.dgo.pt/cge/cge2010/>.

Torna-se por ventura necessário reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos e imprimir maior celeridade na resolução dos litígios entre o fisco e os contribuintes²⁰⁴.

Assim, os Estados têm vindo a adoptar algumas medidas de luta contra a evasão fiscal. São sobretudo medidas que visam implementar instrumentos de eficiência económica e de justiça na distribuição dos encargos fiscais, mas em relação às quais não estão alheias algumas considerações acerca da sua eficácia e adequação com a lei fundamental.

4.4.2. Medidas reactivas do(s) Estado(s)

Como temos vindo a referir, no planeamento fiscal o que se pretende é alcançar os mesmos objectivos económicos elegendo a opção fiscal menos gravosa, isto é, a que permita reduzir ao máximo a carga fiscal suportada, ou se possível, eliminar a tributação ou ainda deferir o momento do pagamento do imposto correspondente.

Devido às lógicas reacções legislativas das autoridades tributárias face aos comportamentos dos contribuintes, os mecanismos de planeamento fiscal modificam-se com prontidão no tempo. A esta conduta alguns autores designaram de princípio acção-reacção precisamente para ilustrar as actuações que os contribuintes tomam para evitar a sujeição ao imposto, a contra-reacção do ordenamento (tipificar o facto, normas anti-abuso, etc.), ao qual se segue uma nova acção do contribuinte e assim sucessivamente gerando-se uma *espiral sem fim*²⁰⁵. Assim, a tendência que se verifica nos diversos Estados é limitar as possibilidades de conformação jurídica dos contribuintes através da intervenção do legislador com a criação de normas de combate aos comportamentos abusivos.

Mas de que comportamentos estamos a falar? Serão todos os comportamentos que visem a redução do imposto a pagar tidos como abusivos?

²⁰⁴ Uma das medidas que o legislador adoptou diz respeito com o alargamento do regime da resolução alternativa de litígios através dos tribunais arbitrais introduzido em Portugal pelo Decreto-Lei 10/2011 de 20 de Janeiro veio pôr cobro à questão ao admitir no âmbito tributário a arbitragem como forma de resolução alternativa de conflitos. O novo regime surge revestido de novidade, pelo menos no que ao direito fiscal diz respeito. A celeridade parece assegurada com a fixação dos 6 meses como prazo-regra para a decisão arbitral (podendo ser prorrogado este prazo por sucessivos períodos de dois meses até no máximo 6 meses). No entanto, a questão não foi pacífica. Ver Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2011, pág. 390 e Ana Perestrelo de Oliveira, *Arbitragem de Litígios com Entes Públicos*, Almedina, Coimbra, 2007, pág. 96 ss.

²⁰⁵ Cfr. J.J. Rubio Guerrero, *Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, Centro Internacional de Estudios Fiscales, Madrid, pág. 687. Apesar de neste contexto o autor se basear no estudo do planeamento fiscal internacional, cremos que tal se adequa perfeitamente no ordenamento interno. Entre nós Rui Duarte Morais, *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado*, Publicações Universidade Católica, Porto, 2005, pág. 191, fala na acção do tributo que provoca uma reacção social em ordem à minimização dos efeitos dessa acção.

Como temos vindo a defender a resposta é impreterivelmente negativa. Contudo, cabe ao legislador estabelecer os parâmetros legais e estabelecer os limites entre o que é lícito e o que é abusivo e ilícito, o que até ao momento não ocorreu. MANUELA DURO TEIXEIRA classifica esta posição de “pecado original” que *não deixará de estar relacionado com a falta de consciência fiscal, que determina a aceitação (não confessada), pela opinião pública portuguesa, do planeamento fiscal legítimo e ilegítimo*²⁰⁶.

Em Portugal, o combate à evasão fiscal tem vindo a ser desenvolvido essencialmente através da via legislativa com a previsão de cláusulas anti-abuso (gerais e específicas) e com a introdução de medidas preventivas, nomeadamente o instituto da comunicação prévia do Decreto-Lei 29/2008 de 25 de Fevereiro.

4.4.2.1.A Cláusula Geral Anti-Abuso

As cláusulas gerais anti-abuso existem em alguns ordenamentos jurídicos, com origem legal (Espanha²⁰⁷), ou jurisprudencial (França), tendo sido afastada por outros ou não aplicadas quando consagradas legalmente. De resto, e como já foi referido, foram objecto de constante crítica pela Doutrina que entendia que transformavam os contribuintes em “súbditos fiscais”, violando princípios constitucionais como o da determinação legal dos elementos essenciais dos impostos, da autonomia privada, da liberdade de gestão, etc.²⁰⁸.

Em Portugal, o legislador estabeleceu no artigo 38.º, n.º2 da LGT a CGAA. Nos termos do preceito *“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*

²⁰⁶ Cit.Manuela Duro Teixeira, *Reestruturação de Empresas e Limites ao Planeamento Fiscal*, in Reestruturação de Empresas e Limites ao Planeamento Fiscal, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, pág. 240.

²⁰⁷ Sobre as normas tributárias anti-abuso em Espanha, ver C. Palao Taboada, *Las normas tributarias antiabuso en el derecho interno español*, in *Estudios em memória do Prof. Dr. J.L. Saldanha Sanches*, Vol. III, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, pág. 103 e ss.

²⁰⁸ Cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa. 3a ed. Lisboa, *Lei geral tributária: comentada e anotada*, Vislis, 2003, pág. 176. Sobre a redacção originária da CGAA e as principais críticas apontadas ver também Carvalho Fernandes, *Alcance do Regime do Art.32.º do Código de Processo Tributário e a Simulação Fiscal*, Direito e Justiça, Vol. XIII., Lisboa, Universidade Católica Portuguesa, pág. 145-151; Rui Duarte Morais, *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado*, Publicações Universidade Católica, Porto pág. 212; D. Leite Campos e M. Leite Campos, *Direito Tributário*, pág. 178 ss; J. A. Pinheiro Pinto, *Abuso das Normas Antiabuso*, Revista da OTOC, n.º 107, pág. 44.

*meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas*²⁰⁹.

O perigo que resulta desta norma deriva essencialmente da discricionariedade atribuída à Autoridade Tributária em, por um lado, declarar ineficazes os efeitos tributários dos negócios ou actos realizados pelo contribuinte que *sejam essencial ou principalmente dirigidos* à obtenção de uma vantagem fiscal e, por outro, levar à aplicação de um quadro jurídico-tributário mais oneroso, o que pode passar uma mensagem à Administração no sentido de pôr em causa qualquer comportamento do sujeito passivo que impeça a maximização das receitas fiscais para o Estado.

Trata-se, antes de mais, da adopção de critérios relativos à intenção do contribuinte de praticar aquele acto ou negócio e obter uma vantagem fiscal inerente àquela prática. Essa prova da intenção do contribuinte pela adopção de critérios subjectivos será, como facilmente se percebe, impraticável ou até mesmo impossível a não ser que o próprio contribuinte confesse o seu desígnio. No entanto, a prova poderá e deverá ser feita mediante a análise objectiva dos actos ou negócios praticados pelo contribuinte, devendo as suas intenções e razões serem extraídas, percebidas e valoradas à luz de uma série de indícios provenientes das condutas efectivamente realizadas²¹⁰.

Alguns autores com a manifesta preocupação de que o planeamento fiscal ficasse reduzido ao aproveitamento dos benefícios fiscais que a lei expressamente prevê ou ao exercício de opções que a lei expressamente consente, fizeram questão de salientar que a aplicabilidade da CGAA se deveria ter por afastada quando existissem motivações extrafiscais determinantes de

²⁰⁹ O preceito permite identificar certos requisitos ou pressupostos de aplicação que terão que estar preenchidos, sendo que, também aqui a doutrina não chegou a um consenso. Assim, Freitas Pereira (*Fiscalidade*, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 2010, pág. 447) admite a existência de quatro requisitos de aplicação da CGAA que são: (1) existência de actos, factos ou negócios jurídicos com o mesmo fim ou substância económica relativamente àqueles praticados; (2) que os actos, factos ou negócios tenham sido praticados fraudulentamente ou com abuso das formas jurídicas; (3) o resultado dessa prática seja a obtenção de um regime fiscal mais favorável; (4) este resultado seja o único objectivo da conduta do contribuinte. Já J.L. Saldanha Sanches (*Os limites do planeamento fiscal no direito português substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pág. 170) alude a três requisitos para aplicação da cláusula que são: (1) que os negócios tenham como intenção a redução ou eliminação de uma oneração fiscal; (2) que sejam utilizados meios artificiosos ou fraudulentos; (3) que se verifique o abuso das formas jurídicas. Num estudo alongado sobre a norma geral anti-abuso, Gustavo Lopes Courinha, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua Compreensão*, Almedina, Coimbra, 2004, pág. 165 ss., conclui pela existência de cinco elementos: quatro pressupostos (previsão da norma) e um elemento sancionatório (estatuição da norma). Os pressupostos consistirão: (1) na forma utilizada, que deve ser abusiva ou inadequada, com a prática de certos actos ou negócios dirigidos, essencial ou principalmente, à redução, eliminação ou diferimento temporal dos impostos – **elemento meio**; (2) a obtenção de uma vantagem fiscal que deve ser o fim da actividade do contribuinte, portanto, a redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos – **elemento resultado**; (3) a motivação fiscal do contribuinte, baseado na intenção do mesmo em dirigir os actos ou negócios para a obtenção de uma vantagem fiscal – **elemento teleológico**; (4) a reprovação normativo-sistemática da vantagem obtida, portanto, o uso manifestamente abusivo das formas jurídicas – **elemento normativo**. Finalmente, o (5) **elemento sancionatório** que conduz à ideia de ineficácia fiscal dos actos ou negócios elusivos e à incidência das normas desviadas. Ver ainda, António Fernandes de Oliveira, *A legitimidade do planeamento fiscal...*, pág. 142; Gonçalo Nuno Avelãs Nunes, *A Cláusula Geral Anti-abuso de Direito em Sede Fiscal – Art. 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária – À Luz dos Princípios Constitucionais do Direito Fiscal*, Fiscalidade n.º 3, Instituto Superior de Gestão, Julho, 2000; Paulo Marques, *Elogio do Imposto*, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, pág. 374, Patrícia Meneses Leirião, *A cláusula geral antiabuso e o seu procedimento de aplicação*, Vida Económica, 2012. Em Espanha ver César García Novoa, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley general tributaria*, Madrid – Barcelona, Marcial Pons, 2004.

²¹⁰ Cfr. Anderson Furlan, *Planeamento fiscal em Portugal*, in Estudos em memória do Prof. Dr. J.L. Saldanha Sanches, Vol. III, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, pág. 41-42.

um dado comportamento, ou seja, aquilo a que anglo-saxónicos chamam do *business purpose test*.

De facto, segundo esta doutrina uma transacção (que abrange qualquer acto ou negócio jurídico) de que resulte qualquer vantagem fiscal é potencialmente um caso de evasão fiscal, salvo se puder ser objectivamente justificada por razões não fiscais, isto é, se tiver subjacente um propósito negocial. Assim, para que um comportamento seja tido como lícito teria que passar por um teste que consistiria em determinar o propósito negocial do acto ou negócio jurídico. *Para esta doutrina, uma transacção (entendido o termo em sentido amplo, abrangendo qualquer acto ou negócio jurídico ou uma série dotada de unidade em resultado de as suas componentes serem “passos” de um “esquema global”) de que que resulte uma qualquer vantagem fiscal é potencialmente uma elisão fiscal, salve se puder ser objectivamente justificada por razões não fiscais (...) Se o objectivo primário da transacção é algo mais que a economia fiscal, ela traduz um legítimo planeamento fiscal.* O professor RUI DUARTE MORAIS considera que este método proporcionaria uma base razoável para a distinção daquilo que pode ser considerado legítimo e o ilegítimo²¹¹.

Como faz referência o Juiz Federal brasileiro ANDERSON FURLAN, *o cerne da argumentação radica-se na possibilidade de se desconsiderar manobras jurídicas artificiosas perpetradas pelo contribuinte para dissimular a ocorrência do facto gerador. Bem por isso, no que tange aos negócios praticados sem um efectivo propósito negocial, sustenta GODOI que o conceito de “dissimular o facto gerador” não guarda conexão suficiente com a chamada ausência de propósitos negociais. A dissimulação se verificaria a partir da análise global da estrutura dos negócios praticados pelo contribuinte, ou seja, se a estruturação dos negócios, partir de formas*

²¹¹ Cfr. Rui Duarte Morais, *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado controlled foreign companies* : o artigo 60.º do CIIRC, Publicações Universidade Católica, Porto, 2005, pág. 236.

Caso estivessemos perante planeamento fiscal *the business purpose of the activity as such remains unaffected but the tax framework is improved. This might relate to the choice of legal form (partnership or corporation), to the choice between debt and equity or the formation of a group of corporations instead of a single large company. As the different tax treatment of these arrangements is laid down explicitly in the law and is thus fully accepted by the courts, the tax authorities do not fight this behaviour at all.* Por outro lado, na evasão fiscal *there are arrangements which have no real connection to the business activity of a taxpayer. Although they include valid legal instruments (we are not talking about “shams” here) they are meant to minimize the tax burden by creating additional – artificial – constructions which would not have been established but for tax reasons. Therefore, the main difference between “tax planning” and a “tax shelter” refers to the fundamental business purpose of a transaction versus the artificial taxdriven character of a transaction. It also refers to the fundamental acceptance of a strategy by the tax law which is given for legitimate tax planning but which is not granted for abusive tax shelters* - Wolfgang Schön, *Tax Strategy Patents – a Tax Lawyer’s View, in Patents and technological progress in a globalized world*, 2009, pág. 8, consulta electrónica em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1603782.

No entanto, esta foi uma doutrina que mereceu algumas críticas, nomeadamente por se focar demasiado nos motivos subjacentes a uma operação, ao invés dos seus efeitos - Cfr. Joseph Bankman, *The economic substance doctrine*, consulta electrónica em <http://www.bcf.usc.edu/~usclrev/pdf/074102.pdf>, pág. 12.

Uma outra crítica ao *business purpose test* encontramos em alguns autores que salientam as diferenças entre o ordenamento americano e os restantes, que afirmam ser voltado para a apreciação casuística e subjectiva das questões que lhe são apresentadas o que se mostra compatível com a análise do propósito negocial de cada operação. Por outro lado, o facto de não ter o seu poder de tributar fundamentado em regras de competência rígidas e exaustivas permite-lhe uma maior flexibilidade na tributação de operações praticadas com o único propósito de economizar tributos - Cfr. Bruno Capelli Fulginiti, *A ausência de propósito negocial como fundamento para a imposição tributária*, pág. 16, consulta electrónica em <http://www.ibet.com.br/monografia/117.pdf>.

*jurídicas de direito privado, ocorreram de forma artificiosa apenas para atingir vantagens fiscais. Isso não significa que o contribuinte não possa planejar seus negócios, movido exclusivamente por motivos fiscais, sem que perpetre a dissimulação. E dá o autor, o seguinte exemplo: nada tem de ilícito o facto de um individuo que queira doar determinada quantia, sabendo que o imposto de doação é progressivo, o faça em duas ou três vezes, em determinado espaço de tempo, não podendo ser desconsideradas tais doações, a não ser por lei específica*²¹².

No entanto não podemos deixar de ter conta que o artigo 38.º, n.º2 da LGT pode ser uma *arma* bastante perigosa quando não manejada com os cuidados necessários. Como faz questão de salientar SALDANHA SANCHES, um dos mais activos defensores da CGAA, *a Administração parece concordar com a posição da doutrina tradicional que sustentava que o fisco passaria a agir sem qualquer limite legal depois de publicada uma norma contendo a cláusula geral anti-abuso, a qual iria fazer desaparecer os velhos princípios limitadores*²¹³. E os perigos são maiores em períodos como aquele em que vivemos, em que se nota uma busca desenfreada de receita fiscal e onde a administração parte sempre do princípio de que o contribuinte foge ao cumprimento das suas obrigações fiscais e que todas as liquidações têm legitimidade, com o lamentável argumento de que os sujeitos passivos sempre dispõem do recurso aos tribunais no caso de discordarem dessas liquidações²¹⁴.

Revemo-nos nesta posição ao defender que a aplicação CGAA deve rodeada de muitas cautelas. Da CGAA advém uma delimitação para o sujeito passivo daquilo que ele pode ou não fazer, na medida em que, as habilidades fiscais deixam de ser possíveis (as operações *dirigidas essencialmente por meios artificiosos ou fraudulentos* que têm como fim principal ou exclusivo a obtenção de uma poupança fiscal), ou pelo menos, comporta um risco maior para o contribuinte que opte por as usar.

Por outro lado, a evolução a que a lei foi sujeita é clara no sentido de proporcionar fundamento legal para o planeamento fiscal, desde que praticado sem o abuso das formas jurídicas, sem negócios jurídicos artificiosos e fraudulentos mas limitando-se a escolher a via que se encontra aberta e que lhe permite realizar a economia fiscal²¹⁵.

²¹² Cit. Anderson Furlan, *Elisão Fiscal – reflexões sobre a evolução jurídico-doutrinária e situação actual*, Almedina, Coimbra, 2007, pág. 103.

²¹³ Cit. J.L. Saldanha Sanches, *As duas Constituições – no dez anos da cláusula geral anti-abuso*, in *Reestruturação de Empresas e limites do planeamento fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pág. 45 ss.

²¹⁴ Cfr. J.A. Pinheiro Pinto, *O Abuso das Normas Anti-Abuso*, Revista da OTOC, n.º 107, pág. 45.

²¹⁵ Assim, o que distinguiria as “zonas cinzentas” de difícil distinção entre o lícito e o evasivo seria o abuso das formas jurídicas. Será que podemos falar no abuso de direito em matéria tributária como natureza da evasão fiscal? A parcela favorável a esta posição - Cfr. Maria Fernandes Trigo de Negreiros, *A Evasão Legítima e o Abuso de Direito no Sistema Jurídico Português*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 151, 1971, pág. 20; Pasquale Pistone, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di Iva (nota a Corte di Giustizia Ce, Grande Sezione, causa C-255/02/2006)*, Rivista di diritto tributario, 2007, n.º 1, pág. 17 ss – argumentava que o abuso de direito seria um meio de aplicação geral contra as injustiças a que a lei, na sua formulação geral e abstracta, e

No mesmo sentido parece encaminhar-se PACHECO DE CARVALHO para quem *também a doutrina tem evoluído no sentido de que o princípio da legalidade já não exige necessariamente uma tipicidade fechada e o exclusivismo e que deve passar a existir um maior equilíbrio com outros princípios constitucionais, designadamente o da igualdade tributária e o da capacidade contributiva, com a extensão e densidade que actualmente lhes são conferidos. Assim, da conjugação da necessidade de controlo da elisão fiscal passou a existir campo para que fosse introduzida uma norma geral anti-abuso no ordenamento jurídico português*²¹⁶.

Ainda assim, e em nome da segurança jurídica, a aplicação de uma norma anti-abuso só será admitida nos casos em que se verifique uma *manipulação demasiado acentuada* da forma jurídica ou da circunstância económica²¹⁷.

Para sustentar a sua posição favorável à consagração das normas anti-abuso, SALDANHA SANCHES socorreu-se da jurisprudência comunitária que admite a adopção de normas anti-abuso por parte dos Estados Membros, ainda que afectando o exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo TUE, desde que: 1) sejam aplicadas de forma não discricionária; 2) sejam justificadas por razões imperativas de interesse geral; 3) sejam adequadas e proporcionais ao fim visado²¹⁸.

O próprio Tribunal Constitucional admite o recurso a conceitos indeterminados, incluindo *certas cláusulas gerais*, desde que os mesmos se revelem indispensáveis para assegurar a praticabilidade e a operacionalidade do sistema e a dar efectivo cumprimento ao princípio da igualdade tributária, que de resto já foi por nós abordado. Mais concretamente constou da decisão deste Tribunal no acórdão 756/95 que *a justificação de qualquer destas realidades (conceitos amplos/exigências de determinabilidade) não deixa de ser possível face a regras ou princípios constitucionalmente relevantes: se a determinabilidade se acolhe na defesa dos*

através do exercício dos direitos por ela atribuídos, poderia conduzir, em face das circunstâncias concretas de cada caso. Salvaguardando-se no artigo 334.º do Código Civil, Trigo Negreiros conclui que a prática de actos evasivos excedem o fim social e económico do direito ao abrigo do qual esses mesmos actos foram praticados e que extrapolam também os limites impostos pela boa-fé. O abuso de direito em matéria tributária compreende-se como a conduta do contribuinte consistente com a prática de actos ou negócios jurídicos admitidos por lei, ao invés de realizar os actos ou negócios formalmente previstos na norma tributária, com a exclusiva finalidade de se furtar à aplicação da referida norma, obtendo os mesmos resultados económicos. Alguma doutrina mais recente tem vindo a fazer coincidir o abuso de direito com a noção de fraude à lei tributária, tendo mesmo alguns autores aludido ao abuso de direito como género e a fraude à lei como espécie – Cfr. Ricardo Lodi Ribeiro, *A Elisão Fiscal e a LC n.º 104/01*, São Paulo, Dialética, Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 83, Agosto de 2002, pág. 145-146, *apud* Anderson Furlan, *Elisão Fiscal – reflexões sobre a evolução jurídico-doutrinária e situação actual*, Coimbra, Almedina, 2007, pág. 98.

²¹⁶ Cit. J.F. Pacheco de Carvalho, *O Regime Procedimental de Aplicação das Normas Anti-Abuso*, Fiscalidade, n.º 21, 2005, pág.70.

²¹⁷ Cfr. J.L. Saldanha Sanches, *Abuso de Direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites*, in CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL, n.º 398, 2000, pág. 35. Sobre a aplicação jurisprudencial da CGAA ver os Acórdãos do Tribunal Central Administrativo do Sul de 14-02-2012, proc. 5104/11 e de 15-02-2011, proc. 4255/10. Estes acórdãos dizem respeito à jurisprudência que trata directamente a questão da aplicação da CGAA. No entanto, existem outros que apesar de não utilizarem a terminologia indicada se revelam muito importantes no tratamento destas matérias. *Trata-se de uma corrente jurisprudencial subterrânea, com ocultação dos fundamentos da decisão e sem tradução no discurso argumentativo dos tribunais*. – Cit. O mesmo autor, *Os limites do planeamento fiscal no direito português substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pág. 234-244.

²¹⁸ Cit. J.L. Saldanha Sanches, *Normas anti-abuso, Jurisprudência Comunitária e Direito Português: as Provisões do Balanço Fiscal*, in *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Fisco, Lisboa, 2003, pág. 325.

contribuintes contra o arbítrio da Administração Fiscal, que subjaz aos n.º 2 e 3 do artigo 106.º, o emprego de conceitos amplos e por vezes indeterminados — os únicos que garantem a plasticidade que possibilite a adaptação ao constante aparecimento de novas situações que, substancialmente iguais a outras já tributadas, não estejam ainda formalmente descritas com precisão — não deixa, o emprego desse tipo de conceitos, de se poder louvar no cumprimento do mandato de igualdade em sentido material, não permitindo o aparecimento constante de refúgios de evitação fiscal.

Só a harmonização entre estas duas realidades, potencialmente conflitantes, é susceptível de fornecer soluções equilibradas que, sacrificando o menos possível dos valores subjacentes a cada uma, garanta o essencial desses valores. E esta harmonização vem sendo prosseguida, nomeadamente no plano das jurisdições constitucionais, excluindo as cláusulas gerais que operem como que uma transferência da «criação da obrigação fiscal» para a «discricionariedade da administração», mas não inviabilizando liminarmente certas «cláusulas gerais», «conceitos jurídicos indeterminados», «conceitos tipológicos» (Typusbegriffe), «tipos discricionários» (Ermessentatbestände), e certos conceitos que atribuem à administração uma margem de valorização, os chamados «preceitos poder» (Kaan-Vorschrift)²¹⁹.

No entanto, a consagração de uma CGAA tem de revestir, como já se disse, de especiais cautelas, pois se o legislador cair na tentação de estabelecer uma redacção demasiado ampla da cláusula pode acabar por restringir demasiadamente a segurança jurídica e a legalidade ou inclusive eliminar o princípio da liberdade de gestão fiscal.

Portanto, uma CGAA não pode introduzir uma total imprevisibilidade das hipóteses de aplicação sob pena de por em causa de uma forma intolerável os princípios da segurança e certeza jurídica, nem pode ter como objectivo eliminar o planeamento fiscal enquanto direito indispensável dos contribuintes. Foi para garantir a segurança jurídica em caso de dúvida sobre a possibilidade de reacção administrativa a actos jurídicos que correspondem a uma intenção empresarial legítima que o legislador criou um procedimento especial para a aplicação das normas anti-abuso previsto no artigo 63.º do CPPT, com um regime de deferimento tácito no

²¹⁹ Este Acórdão vem na sequência do famoso caso *Renault-Gest* que tinha como mote o aproveitamento de uma falha na lei fiscal mediante o recurso a uma determinada forma de contrato em que a empresa recebia antecipadamente valores dos promitentes-compradores, através de um sistema denominado *Poupança-Renault* e, posteriormente, concedia descontos no preço de venda dos veículos, equivalentes aos rendimentos então atribuídos aos depósitos a prazo – Cfr. J.L. Saldanha Sanches, *Os limites do planeamento fiscal no direito português substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pág. 235. Ver também Acórdãos 196/2003; 70/2004 e 252/2005 todos do Tribunal Constitucional - consulta electrónica em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>.

caso de silêncio administrativo, cabendo a obrigatoriedade de fundamentação do acto tributário à Administração fiscal²²⁰.

Deste modo, a CGAA só será tolerável, desejada e aplicável enquanto barreira limitadora de comportamentos evasivos que lesem a igualdade e a capacidade contributiva dos cidadãos-contribuintes e deixe bastante clara a licitude e legitimidade do planeamento fiscal²²¹.

4.4.2.2. Outras formas de reacção

O combate à evasão fiscal não se fez exclusivamente através da consagração da CGAA. Mesmo antes disso foram surgindo com o processo de harmonização fiscal europeu, *regras solitárias contra o abuso do direito* que visavam combater a evitação fiscal em zonas e através de comportamentos específicos, prognosticadas como de risco ou potencialmente suspeitos, através da criação de presunções ilidíveis ou inilidíveis, inversões do ónus da prova ou, de forma mais radical, desconsideração de certos gastos. São estas normas que, em atenção ao seu campo de operatividade restrito, geralmente se designam de normas anti-abuso específicas, por contraposição com a CGAA²²².

Efectivamente, a ausência até há pouco tempo de uma CGAA não impediu que cláusulas anti-abuso de aplicação localizada tivessem surgido no Direito Fiscal português. São previsões mais concretas, que regulam um determinado tipo de situações. Por outras palavras, *são normas que tornam determinados actos ou negócios jurídicos fiscalmente ineficazes – apesar de lícitos -, em virtude da ocorrência de determinados pressupostos nelas previstos. São mecanismos importantes de combate à elusão, como as regras sobre os preços de transferência, subcapitalização, regras especiais quanto à remessas a paraísos, entre outras*²²³.

²²⁰ Cfr. J.L. Saldanha Sanches, *Manual de direito fiscal*, 3.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, pág. 164. Ver também João Filipe Pacheco e Carvalho, *O Regime Procedimental de Aplicação das Normas Anti-Abuso*, in *Fiscalidade*, n.º 21, 2005.

²²¹ Cfr. Marcelo Cavali, *Cláusulas gerais antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*, Almedina, Coimbra, 2006, pág. 231.

²²² Cfr. J.L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pág. 165-168. Exemplo é a normas que esteve contida no n.º9 do artigo 62.º - A do CIRC para o artigo 11.º da Directiva 90/434/CEE e que hoje se encontra transcrita no n.º 10 do artigo 73.º do CIRC. Ver também Manuela Duro Teixeira, *Reestruturação de Empresas e Limites ao Planeamento Fiscal*, in *Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pág. 247 ss. A autora descremina as cláusulas específicas anti-abuso espalhadas pelo CIRC, CIRS, CIMT, CIS, CIMI.

²²³ Cit. Marcelo Cavali, *Cláusulas gerais antielusivas: reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*, Almedina, Coimbra, 2006, pág. 114.

O que caracteriza as cláusulas específicas como anti-abusivas é a respectiva função, existindo as que integram as próprias normas de incidência do imposto, a par das que constam de dispositivos legais autónomos²²⁴.

Com efeito, estas normas apresentam um carácter estático, rígido, têm um âmbito de aplicação restrito à situação de elisão ou evasão identificadas, contrariamente à CGAA que opera em termos dinâmicos. Visa quaisquer actos ou negócios jurídicos estruturados e levados a cabo principal ou unicamente com o objectivo de obter vantagem fiscal e não sujeitos, pela mera actividade interpretativa, à norma tributária (em regra norma de sujeição), embora tais actos produzam efeitos económicos equivalentes aos dos actos ou negócios jurídicos tipificados em tal norma²²⁵.

Por exemplo, nos termos do artigo 45.º, n.º 1, alínea j) do CIRC, uma sociedade que necessite de financiamento pode fazê-lo junto das instituições de crédito ou obtê-lo de um dos sócios ou accionistas. Ora, caso decida por este último método, a taxa de juro fixada não pode ser superior à taxa de referência Euribor a 12 meses. Caso contrário, os encargos tidos com os juros que excedem essa taxa não poderão ser deduzidos.

Uma outra cláusula específica diz respeito à limitação da dedutibilidade e tributação autónoma de pagamentos realizados a entidades não residentes submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável. Nos termos do artigo 65.º, n.º1 do CIRC, se uma empresa portuguesa contratar com uma empresa estabelecida, por exemplo, no Liechtenstein, as importâncias pagas a qualquer título não serão consideradas para efeitos de determinação do lucro tributável.

Por fim, e ainda dentro deste tópico, vejamos a dificuldade de aplicação de uma cláusula específica anti-abuso: o caso dos pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado.

Estabelece o artigo 65.º do CIRC que tais pagamentos, em regra, não serão dedutíveis; salvo se o sujeito passivo puder provar que esses encargos correspondem a **operações efectivamente realizadas, e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.**

²²⁴ Cfr. Gustavo Lopes Courinha, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário- Contributos para a sua compreensão*, Almedina, Coimbra, 2004, pág. 91 ss. Distintas das cláusulas específicas, temos as sectoriais que têm um carácter simultaneamente menos amplo que a cláusula geral anti-abuso, mas menos estático do que as normas específicas, formando um terceiro género autónomo. São normas que abrangem um determinado tipo de imposto ou um regime sectorial e específico de tributação. É o caso do artigo 73.º, n.º 10 do CIRC aplicável às fusões e cisões de sociedades – pág. 104 ss.

²²⁵ Cfr. *Idem*, pág. 95, também João Filipe Pacheco e Carvalho, *O Regime Procedimental de Aplicação das Normas Anti-Abuso*, in *Fiscalidade*, n.º 21, 2005, pág. 69 ss.

Por exemplo: na avaliação, *a priori*, de um possível planeamento do negócio, uma empresa residente pode admitir que os serviços pagos a uma entidade não residente e sujeita a regime privilegiado cumprem os três pressupostos para serem dedutíveis: a operação foi realizada (até tem os comprovativos de pagamento, as notas de encomenda e as facturas); não tem um carácter anormal porque se insere no objecto de comercialização da empresa; o montante tendo em conta o praticável no mercado nacional, não é exagerado. O lucro tributável não será pois acrescido. Mas se a administração fiscal vier depois considerar, que o montante é exagerado, e tal tese tiver vencimento, ver-se-á o sujeito passivo esbarrado nesta pretensão da administração fiscal, vindo por isso o lucro tributável aumentar em resultado de um risco fiscal associado à interpretação normativa de uma cláusula específica anti-abuso.

Para além das cláusulas anti-abuso, que constituem uma importante ferramenta de combate à evasão fiscal e ao abuso da lei, o legislador estabeleceu uma medida de cariz preventivo. Referimo-nos ao Decreto-Lei 29/2008 de 25 de Fevereiro.

Efectivamente, a implementação do dever teve por finalidade preocupações de carácter preventivo ao estabelecer a obrigação de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária sobre as actuações que os particulares adoptam e que tenham por finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais (entenda-se a redução, eliminação ou deferimento dos tributos), de forma a combater o *planeamento fiscal abusivo*²⁶.

Relativamente ao dever de comunicação prévia, trata-se segundo o próprio legislador de um regime que garante o funcionamento regular, eficaz, íntegro e justo do sistema fiscal com vista a reforçar o combate à evasão fiscal, bem como da fraude, isto é, tem um papel essencialmente preventivo e não repressivo no sentido de por um lado, munir a Administração Fiscal do conhecimento prévio e atempado dos chamados esquemas de planeamento para que possa proceder ao controlo e promover, se for caso disso, às alterações legislativas e regulamentares que considerar adequadas. Por outro lado, a partir do momento que os esquemas considerados evasivos são divulgados publicamente permite aos promotores e contribuintes gerir melhor o risco dos comportamentos e estabelecer limites.

Assim, podemos afirmar que tem a sua principal razão de ser na complexidade e massificação dos esquemas elaborados pelos sujeitos passivos e promotores. Até ao momento a luta preventiva tinha passado essencialmente pelo reforço da capacidade das autoridades para

²⁶ Os Estados Unidos da América foram o primeiro país a introduzir este mecanismo (2001). Seguiu-se o Reino Unido (2004) e só mais recentemente a Austrália, o Canadá, África do Sul e Israel.

fiscalizar e auditar de forma adequada os contribuintes. Contudo, cedo se reconheceu que esta fiscalização na maior parte dos casos pecava por ser tardia.

Daí o legislador ter alargado o âmbito de actuação no combate à evasão fiscal para a conseguir questionar a validade de um comportamento do contribuinte antes de este o efectivar. Dito isto, não nos parece que na génese da comunicação estejam inseridos os esquemas ilícitos. Com toda a certeza o legislador não espera que os contribuintes que pratiquem actos que violam frontalmente a lei venham informar a administração da base legal que norteia tais esquemas.

Ora, nos termos do diploma em vigor em Portugal, estão sujeitos ao dever de comunicação prévia os comportamentos cuja finalidade exclusiva ou predominante seja a obtenção de uma vantagem fiscal que se reconduza a uma das seguintes situações:

- a) Implique a participação de entidade sujeita a um regime fiscal privilegiado;
- b) Implique a participação de entidade total ou parcialmente isenta;
- c) Envolve operações financeiras ou sobre seguros susceptíveis de determinar a requalificação do rendimento ou a alteração do beneficiário,
- d) Implique a utilização de prejuízos fiscais;
- e) É proposto com cláusula de exclusão ou limitação da responsabilidade²²⁷.

Assim, os promotores²²⁸ devem comunicar nos 20 dias subsequentes ao termo do mês em que o esquema ou actuação tenha sido proposta pela primeira vez²²⁹, sendo que, caso não o façam ficam sujeitos às coimas previstas no artigo 17.º do Decreto-Lei.

Todavia, a implementação deste regime levanta sérias questões. Em primeiro lugar, porque pode contrariar princípios basilares como o da liberdade de empresa e da autonomia da vontade já aqui abordados. Como referem alguns autores, *não é admissível que a gestão das empresas fique de alguma forma condicionada por um dever geral de auto-denúncia de modelos contratuais ou de negócios que pretendam implementar, independentemente dos efeitos fiscais que desses mesmos modelos possam resultar*²³⁰. Depois, porque esta exigência de comunicação dos referidos *esquemas colide com a essência de um Estado de direito democrático a que não é*

²²⁷ Artigo 4.º, n.º1 do Decreto-Lei 29/2008 de 25 de Fevereiro.

²²⁸ Definidos no artigo 5.º do diploma como *qualquer entidade com ou sem personalidade jurídica, residente ou estabelecida em qualquer circunscrição do território nacional, que, no exercício da sua actividade económica, preste, a qualquer título, com ou sem remuneração, serviços de apoio, assessoria, aconselhamento, consultoria ou análogos no domínio tributário, relativos à determinação da situação tributária ou ao cumprimento de obrigações tributárias de clientes ou de terceiros.*

²²⁹ Artigo 7.º, n.º 2 do diploma.

²³⁰ Cit. Fernando Castro Silva e Tiago Cassiano Neves; *Planeamento fiscal abusivo: O caso português no contexto internacional*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I, n.º3, 2008, pág. 135.

*admitido exigir que os cidadãos, ou as empresas por eles organizadas, forneçam elementos que possam conduzir à sua própria censura ou condenação*²³¹. Para além desses factores, a administração fará uso das comunicações que os promotores vão fazendo para proceder a alterações legislativas no sentido de tributar ou agravar a tributação dos esquemas mais utilizados, fazendo com que em ocasiões futuras seja irrelevante a sua utilização.

Para fazer face aos comportamentos evasivos dos contribuintes, talvez o legislador devesse ter adoptado uma abordagem mais prudente e proceder, por exemplo, a um reforço do regime legal das informações vinculativas no sentido de incentivar notificações voluntárias de determinadas transacções potencialmente abusivas, e pelo reforço dos meios humanos e materiais necessários para agilizar o funcionamento dessa importante ferramenta de certeza e segurança fiscais²³².

Mas, se por um lado o reforço do regime legal das informações vinculativas acabaria com qualquer violação ou eventual ilegalidade existente actualmente com o regime da comunicação prévia, ao fazer depender única e exclusivamente a sua eficiência na vontade e disponibilidade do contribuinte acaba por não ter qualquer efeito, porque o sujeito passivo vai continuar a seguir com os esquemas e aguardar que passe incólume à administração tributária²³³.

4.5. A dimensão espacial do planeamento fiscal

O direito à poupança fiscal não se esgota com o uso pelos contribuintes da lei interna de modo a prosseguirem os seus interesses económicos com a carga fiscal mais reduzida, desde que de forma lícita. Aí se situa o planeamento fiscal interno que trata dos casos em que uma empresa procura rentabilizar a sua factura fiscal numa dada jurisdição, recorrendo a mecanismos legislativos ou administrativos existentes no quadro desse único espaço fiscal ou jogando com a imprecisão ou ambiguidade da lei interna²³⁴.

Contudo, as relações económicas hoje em dia são cada vez mais relações internacionais, o que significa o contacto com mais do que uma ordem jurídica e, conseqüentemente, com mais do que uma ordem *jus* fiscal. Nestes termos, as empresas podem localizar e deslocalizar as

²³¹ Cit. *Idem*, pág. 136. Ver ainda, Carlos Loureiro, António Beja Neves, *Breve comentário ao recente regime de combate ao planeamento fiscal abusivo*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I, n.º2, 2008, pág. 53 e seguintes.

²³² *Idem*, pág. 150.

²³³ Desde a entrada em vigor do Decreto-Lei 29/2008 de 25 de Fevereiro até 31 de Dezembro de 2010 foram comunicados à Administração Fiscal 87 esquemas de “planeamento fiscal abusivo”. Isto segundo dados que constam do Relatório de combate à fraude e evasão fiscal de 2010, consultado electronicamente em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/2B68EBF3-2301-48C0-818A-6D0E3CCAA8CC/0/relatoriodecombateafraudeeevasaofiscaisde2010.pdf>, pág 24-25.

²³⁴ Cfr. António Carlos dos Santos, *Planeamento fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: o Fiscalista no seu Labirinto*, Fiscalidade, n.º 38, Abril-Junho de 2009, pág. 65.

suas sedes para locais de tributação mais reduzida à procura de uma poupança fiscal acrescida. Nestes casos estamos perante uma outra dimensão do planeamento fiscal denominado de *internacional*.

4.5.1. O planeamento fiscal interno e internacional

O **planeamento fiscal interno**, como já foi por nós amplamente dissecado, configura um modo de optimização das normas legais existentes num dado ordenamento com o objectivo ou finalidade de conseguir uma eliminação ou redução da carga fiscal ou ainda de deferir no tempo o pagamento do imposto. Será o que acontece, por exemplo, quando se limita a utilizar certos benefícios fiscais, exclusões ou reduções que o legislador coloca à sua disposição. Noutros casos, perante a opção deixada a cabo pela própria lei fiscal, o contribuinte limita-se a escolher aquele que lhe proporciona uma maior economia fiscal²³⁵.

Ao lado deste planeamento fiscal interno, existe um outro denominado de **planeamento fiscal internacional**. Como é bom de ver, distingue-se do primeiro porque aqui a componente estratégica das empresas extrapola o direito nacional tendo o contribuinte a possibilidade de realizar a gestão empresarial fora das fronteiras nacionais. Podemos então falar num duplo pressuposto:

- i. existência de dois ou mais ordenamentos, dos quais, um ou mais, se apresentam, face a uma dada situação concreta, como mais favoráveis que o outro ou outros;
- ii. a faculdade de opção ou escolha voluntária pelo contribuinte do ordenamento tributário aplicável.

Hoje em dia tal fenómeno não é invulgar. As relações económicas são cada vez mais relações internacionais e as empresas que nelas intervêm, tal como acontece no plano interno, procuram no plano internacional esmiuçar as possibilidades de poupança ou gestão fiscal, usando-se para isso das leis dos diversos ordenamentos em causa.

Ora, a coexistência de sistemas fiscais distintos abre as portas aos contribuintes para que estes optem por jurisdições com regimes de tributação mais benévolos, procurando localizar certo facto ou factos num dado ordenamento ou território. Assim, o contribuinte exerce uma

²³⁵ Cfr. *Idem*.

influência voluntária no elemento de conexão da norma de conflitos, em termos tais que o facto jurídico em que este se traduz arrasta a aplicação do ordenamento mais favorável²³⁶.

Este facto, facilitado pela liberalização dos movimentos de capitais, pode propiciar localizações e deslocalizações de empresas ou de investimentos, tendo em vista a procura da melhor poupança fiscal.

No entanto, as deslocações territoriais podem provocar consequências negativas para o país de fuga dos capitais. A primeira e imediata é a redução substancial da receita fiscal de alguns Estados que, por essa razão, procuram combatê-lo. Por outro lado, temos os Estados para onde o capital se direcciona. Relativamente a estes, são também apontadas múltiplas e diversas razões para que optem por sistemas fiscais de reduzida ou nula tributação e que variam entre factores de natureza geográfica, política ou cultural.

ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS aponta alguns motivos que nos parecem da maior utilidade para compreender este fenómeno. Assim, refere o autor que *algumas jurisdições preferem simplesmente ter menos despesa pública e, conseqüentemente, a carga tributária impingida aos contribuintes será menor. Noutros casos – continua – as jurisdições procuram captar o investimento produtivo ou financeiro através de incentivos fiscais ou de uma fiscalidade-regra baixa, elegendo uma estratégia de concorrência fiscal activa.* Aponta também o autor os casos em que a redução da tributação decorre da *concorrência fiscal que lhes é movida por outras jurisdições, consolidadas como zonas de baixa tributação (concorrência fiscal defensiva) ou procuram simplesmente imitar o que consideram ser boas práticas de outros espaços fiscais (mimetismo fiscal).* Ainda neste sentido, o autor menciona os casos em que as jurisdições, *por possuírem outras fontes de crédito (provenientes do jogo ou do petróleo) que lhes permitem satisfazer, no essencial, os níveis da despesa pública, não sentem necessidade de recorrer a impostos gerais sobre o rendimento.* Prossegue salientando os casos mais comuns ou pelo menos mais conhecidos que se reconduzem aos chamados *paraísos fiscais.* São situações em que, *as jurisdições, a coberto da soberania e autonomia fiscal, optam por configurar-se, não apenas como zonas de baixa ou nula tributação, mas ainda como sistemas opacos, dotados de regimes inexpugnáveis de sigilo bancário, renitentes quanto à troca de informações fiscais,*

²³⁶ Cfr. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2007, pág. 352. O autor distingue as modalidades de elisão fiscal internacional em função do elemento de conexão. Assim, a elisão fiscal é subjectiva, se opera através de um elemento de conexão subjectivo, como a residência ou o domicílio do contribuinte; é objectiva, se opera através de um elemento objectivo como o local onde se situa a fonte de produção ou de pagamento de um rendimento, designadamente o local do exercício da actividade, ou o local de instalação de um estabelecimento estável.

*operando como frouxos ou nulos controlos, quer no plano da supervisão financeira, quer no plano das inspecções tributárias*²³⁷.

Efectivamente, o termo *paraíso fiscal*, é tipicamente ligado aos países e territórios que oferecem um regime fiscal mais favorável aos investidores estrangeiros. *The elements of these favorable regimes include, first and foremost, low or zero corporate tax rates. There are a variety of other elements common to tax havens, such as low or zero withholding tax rates on foreign investors. Bank secrecy laws (another common feature) have attracted great attention, although they appear to be of declining significance due to growing international efforts to promote information-sharing among the tax authorities of different countries (...)tax havens' geographical characteristics lead them to be more intrinsically inclined towards economic openness (...) they tend to be located in closer proximity to major capital exporters (...) also tend to have a relatively sophisticated communications infrastructure*²³⁸.

Já a OCDE no Relatório intitulado *Harmful Tax Competition, An emerging global issue*, de 1998 identificou aqueles que considera ser os factores chave (*key factors*) para identificar os paraísos fiscais. Assim, de acordo com o referido relatório estaremos perante um paraíso fiscal sempre que haja:

- I. ausência de impostos ou tributação apenas nominal, o que leva a que essa jurisdição se apresente como um local que poderá ser utilizado por contribuintes não residentes para escapar à tributação devida no seu país;
- II. falta de troca de informação efectiva, possibilitada por leis ou práticas administrativas;
- III. falta de transparência;
- IV. prática de actividades não substanciais, verificando-se reduzida (ou nenhuma) actividade efectiva (os chamados *booking centres*)²³⁹.

Dito isto, o *paraíso fiscal* tem vindo a ser definido como *um país ou um território que atribui a pessoas físicas ou colectivas vantagens fiscais susceptíveis de evitar a tributação no seu país*

²³⁷ Cit. António Carlos dos Santos, *Planeamento fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: o Fiscalista no seu Labirinto*, Fiscalidade, n.º 38, Abril-Junho de 2009, pág. 66 ss. O êxito destes territórios em captar capitais e rendimentos de outros países provém essencialmente da baixa tributação a que submetem os rendimentos obtidos fora do seu próprio território (actividades *off-shore*), assim como a confidencialidade mantida acerca da titularidade dos mesmos. Ver: J. J. Rubio Guerrero, *Cauces de Evasión Fiscal y Planificación Fiscal Internacional*, in *Estudios Sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, Centro Internacional de Estudios Fiscales, pág. 656 ss.

²³⁸ Cit. Dhammika Dharmapala, *What Problems and Opportunities are Created by Tax Havens?*, pág. 3, consulta electrónica em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1279146. Ver ainda, T. Lamorlette e P. Rassat, *Stratégie fiscal internationale*, 3.ª ed., Maxima, Paris, 1997, pág. 107 e ss.

²³⁹ Consulta electrónica do Relatório em <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>.

*de origem ou de beneficiar de um regime fiscal mais favorável que o desse país, sobretudo em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre as sucessões*²⁴⁰.

Por conseguinte, os paraísos fiscais, sejam eles classificados como centros financeiros *offshore* ou não, disponibilizam as bases para toda uma série de negócios não financeiros. As empresas *holding*²⁴¹ são, por exemplo, um veículo útil para muitos géneros de negócios que se formam nestes territórios. Os contribuintes, especialmente as empresas, podem evitar o fisco no seu país de domicílio, transferindo os activos para uma *holding*, sobre a qual detêm o controlo. Esta depois recolhe a receita resultante dos activos relevantes (empréstimos, investimentos, *royalties* de patentes, etc.). As localizações ideais deste tipo de *holdings* são, como facilmente se afere, países que não tributem ou que tenham uma fiscalidade leve; países onde a fonte de rendimento estrangeiro não esteja sujeita a tributação ou possua uma fiscalidade reduzida. Desde que a *holding* não proceda à redistribuição do rendimento recebido, o mesmo permanece isento em termos fiscais²⁴².

Para percebermos melhor esta matéria vamos ter em conta o exemplo que se segue:

Um par de sapatos é produzido em Portugal e tem um custo de fabrico de 20 e é vendido ao preço de 100. O normal seria a empresa em causa pagar um imposto sobre os 80 que dizem respeito ao lucro gerado na operação (100-20=80). Mas com o intuito de ludibriar o fisco, o procedimento pode passar pela criação de uma sociedade de fachada nas Ilhas Virgens ou em qualquer outro paraíso fiscal onde vigore o sigilo bancário. Assim, a empresa-fantasma compra os sapatos pelo valor de 50 para depois os exportar pelo valor de 100. O resultado desta intermediação fictícia para o fabricante traduz-se no pagamento de impostos sobre o lucro de 30 (em vez dos 80), com os restantes 50 a serem depositados numa conta *offshore*. As consequências desta operação podem ser nefastas não só para a administração tributária como também para os próprios accionistas da empresa produtora que desconhecem o verdadeiro montante dos lucros apurados e os dividendos são distribuídos em conformidade com as demonstrações financeiras oficiais. Para além disso, como paga menos impostos, distribui menos dividendos e mantém os mesmos custos de produção, fica numa posição de vantagem para competir de forma desleal com as restantes empresas do sector²⁴³.

²⁴⁰ Cit. Beauchamp, *Guide Mondial des Paradis Fiscaux*, Paris, Grasset, 1981, pág. 39, *apud* Menezes Leitão, *Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 1999, pág. 163.

²⁴¹ As *holding* podem ser sociedades de controlo ou sociedades gestoras de participações sociais (SGPS). Ver Tiago Caiado Guerreiro, *O Novo Regime Fiscal das SGPS*, Vida Económica, Porto, 2003.

²⁴² Por exemplo, a Holanda e o Luxemburgo são têm jurisdições bastantes favoráveis à constituição deste tipo de sociedades. Cfr. José Braz da Silva, *Os Paraísos Fiscais – casos práticos com empresas portuguesas*, Almedina, Coimbra, 2007, pág. 76-80, 98-101.

²⁴³ Ver, João Pedro Martins, *Revelações – os paraísos fiscais, a injustiça dos sistemas de tributação e o mundo dos pobres*, 2.ª ed., SmartBook, Lisboa, 2010.

Assim, o problema prende-se uma a evasão fiscal internacional e as medidas que os Estados podem tomar para reagir contra esses comportamentos. Em bom rigor só haverá evasão fiscal internacional se reconhecermos como princípios de direito internacional fiscal o *single tax principle* caracterizado pela ideia de um determinado rendimento deve ser tributado uma vez, e não mais nem menos do que uma vez, o *benefits principle*, que pressupõe um consenso sobre a fórmula de partilha do direito a tributar e a proibição do *tax arbitrage*²⁴⁴.

4.5.2. A liberdade de estabelecimento – o abuso de direito e o entendimento do Tribunal da União Europeia (TJUE)

A questão colocada neste capítulo e à qual o Tribunal de Justiça foi chamado para se pronunciar prende-se com o facto de saber se a constituição de sociedades noutros países Estados-Membros, dotando-as de capitais próprios apenas com o objectivo de beneficiar de um regime fiscal mais favorável (que não encontraria no seu país de residência) constitui um uso abusivo das liberdades instituídas pelos Tratados da União Europeia. Ora, progressiva abolição das restrições legais aos movimentos de pessoas e capitais e também a internacionalização das empresas, com a presença e actuação em “grupo” em numerosos países levaram a que os países procurassem harmonizar os seus direitos na cobrança dos impostos através dos acordos bilaterais. Referimo-nos por exemplo ao caso dos *treaty shopping* em que o investidor que se encontra numa posição desfavorável (v.g. por não existir uma convenção entre o seu país da residência e o Estado onde se pretende levar a cabo o investimento (Estado da fonte)) cria uma sociedade num terceiro país que seja parte numa convenção sobre dupla tributação com o país onde vai localizar o investimento, a qual o titulará. Deste modo, os rendimentos recebidos pela sociedade investidora serão canalizados para o país da residência do investidor aproveitando as sucessivas convenções²⁴⁵.

Efectivamente, o artigo 49.º do Tratado de Lisboa prevê que *são proibidas as restrições à liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-Membro no território de outro Estado-Membro. Esta proibição abrangerá igualmente as restrições à constituição de agências, sucursais ou filiais pelos nacionais de um Estado-Membro estabelecidos no território de outro Estado-Membro.*

²⁴⁴ Cfr. António Carlos dos Santos, *Planeamento fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: o Fiscalista no seu Labirinto*, in *Fiscalidade*, n.º 38, Abril-Junho, 2009, pág. 68.

²⁴⁵ Ver mais detidamente este assunto em Rui Duarte Morais, *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado controlled foreign companies : o artigo 60.º do C.I.R.C.*, Publicações Universidade Católica, Porto, 2005, pág. 171 ss.

Configura-se desta forma como um verdadeiro direito das empresas em deslocalizarem as suas instalações da forma que melhor lhes aprouver dentro do espaço Europeu. Naturalmente que a tendência será a de constituir estabelecimentos ou entidades controladas em países de tributação local mais baixa ou em que a tributação, por qualquer outra razão, acabe por resultar mais vantajosa.

O Tribunal de Justiça tem entendido que a constituição de sociedades noutros Estados-Membros com o objectivo de beneficiar de uma legislação mais vantajosa em termos fiscais não significa *per se* um comportamento abusivo dependendo das concretas circunstâncias de cada caso. Vamos então analisar alguma da jurisprudência europeia sobre este assunto.

O caso Emsland-Stark processo c-110/99 constituiu um impulso nesta matéria²⁴⁶. Apesar de não estar directamente relacionado com a liberdade de estabelecimento, é a partir daqui que a doutrina do abuso de direito começa a ter relevo. No caso concreto, uma empresa transportava produtos da Alemanha para a Suíça trazendo-os de seguida de volta no mesmo transporte, com o único objectivo de receber o subsídio concedido pelo Governo alemão relativo à exportação. Em sua defesa a empresa alegou que um hipotético princípio de abuso geral de direito não constituía uma clara e inequívoca base que possibilitasse o reembolso das quantias recebidas. Já a Comissão por sua vez fundamentou a sua posição no princípio que respeita à protecção dos interesses financeiros da Comunidade dispondo que um acto criado artificialmente para obter uma vantagem contrária aos objectivos comunitários deve resultar na sua não obtenção ou na sua restituição. O TJUE apesar de nunca referir um princípio geral de proibição de abuso de direito, faz referência à boa fé e estabelece o chamado teste da averiguação para aferir a existência de abuso composto por duas fases distintas: **circunstâncias objectivas** das quais resulte que, apesar do respeito formal das condições previstas na legislação comunitária, o objectivo pretendido por essa legislação não foi alcançado; **elemento subjectivo** que consistiria na vontade de obter um benefício que resulta da legislação comunitária através da criação artificial dos pressupostos para sua obtenção. A existência deste elemento subjectivo poderia ser demonstrada, designadamente, pela prova de colusão entre o exportador comunitário, beneficiário das restituições, e o importador da mercadoria no país terceiro. Conclui então o Tribunal que *devem ser interpretados no sentido de que pode ser retirado a um exportador comunitário o direito ao pagamento de uma restituição à exportação não diferenciada se o produto vendido a um comprador estabelecido num país terceiro, relativamente ao qual foi paga*

²⁴⁶ Este e os restantes Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia citados neste trabalho podem ser consultados electronicamente em http://curia.europa.eu/jcms/jcms/i_6/.

a restituição à exportação, for, imediatamente após a sua introdução no consumo no Estado terceiro em causa, reintroduzido na Comunidade em regime de trânsito comunitário externo para, sem que se verifique qualquer incumprimento das disposições regulamentares, aí ser colocado no consumo após a cobrança dos direitos e taxas à importação, constituindo esta operação uma prática abusiva por parte do exportador comunitário.

Um outro caso que foi também bastante discutido e que vem servindo de sustento para muitas decisões jurisprudenciais e posições doutrinárias²⁴⁷ é o caso Halifax c-255/02. Esta instituição financeira desejava estabelecer novos call-centres criando para o efeito um conjunto de operações complexas com o único propósito de recuperar o IVA suportado a montante com a construção de imóveis. O TJUE chamado para se pronunciar reiterou que o abuso de direito se aplicava ao IVA impedindo o gozo de benefícios fruto de transacções abusivas e frisando que **tal não obsta à legitimidade do planeamento fiscal**. Para resolver o caso o Tribunal apresentou um **teste de forma** para apurar o carácter abusivo das operações onde partindo do conceito de abuso de direito²⁴⁸ estabeleceu que:

1. as transacções em causa, apesar de respeitarem formalmente as condições legais, têm que resultar na atribuição de uma vantagem fiscal cuja existência é contrária ao propósito legal;
2. a consideração de factores objectivos como a artificialidade das operações ou a relação entre os intervenientes devem levar a que se conclua pela aparência da operação e pelo seu objectivo único ou principal em obter uma vantagem fiscal;

²⁴⁷ Cfr., por exemplo, J. L. Saldanha Sanches, *Os Limites ao Planeamento Fiscal - substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pág. 372.

²⁴⁸ Em Portugal o artigo 334.º do Código Civil dá-nos uma noção de abuso de direito num preceito que faz parte das disposições gerais sobre o exercício e tutela de direitos: *é ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou económico desse direito*. Como refere Fernando Augusto Cunha de Sá, in *Abuso de Direito*, Almedina, Coimbra, 2005, pág. 103, *o abuso de direito traduz-se, pois, num acto ilegítimo, consistindo a sua ilegitimidade precisamente num excesso de exercício de um certo e determinado direito subjectivo: hão-de ultrapassar-se os limites que ao mesmo direito são impostos pela boa fé, pelos bons costumes, ou pelo próprio fim social ou económico do direito exercido. Não é, aliás, qualquer excesso a esses limites que confere ao exercício do respectivo direito carácter abusivo, mas somente o excesso que seja manifesto*.

A Jurisprudência tem entendido que *ocorre esta figura jurídica quando o direito legítimo – e portanto razoável, em princípio – é exercido, em determinado caso, de maneira a constituir clamorosa ofensa do sentimento jurídico socialmente dominante, ou seja, longe do interesse social e por forma a exceder manifestamente os limites resultantes da boa fé, dos bons costumes ou do fim económico-social do direito, tornando-se, assim, escandalosa e intoleravelmente ofensiva do nosso comum sentimento de justiça, que repouse em bases éticas aceitáveis*.

O instituto do abuso do direito, bem como os princípios da boa-fé e da lealdade negocial, são meios de que, os tribunais, devem lançar mão para obtemperar a situações em que alguém, a coberto da invocação duma norma tuteladora dos seus direitos, ou do exercício da acção, o faz de uma maneira que – objectivamente – e atenta a especificidade do caso, conduz a um resultado que viola o sentimento de Justiça, prevalecente na comunidade, que, por isso, repudia tal procedimento, que apenas formalmente respeita o Direito, mas que, em concreto, o atraiçoa.(...) O art. 334.º do Código Civil, acolhe uma concepção objectiva do abuso do direito, segundo a qual não é necessário que o titular do direito actue com consciência de que excede os limites impostos pela boa-fé, pelos bons costumes ou pelo fim económico ou social do direito ou com «animus nocendi» do direito da contraparte, bastando pois que tais limites sejam e se mostrem ostensiva e objectivamente excedidos (Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, Proc. 6440/09.2TVLSB.L1.S1, de 15-05-2012).

Assim, o direito não pode ser exercido de forma arbitrária, exacerbada ou desmesurada, mas antes de um modo equilibrado, moderado, lógico e racional. Naturalmente que tudo tem de ser perspectivado em função das circunstâncias do caso concreto.

3. o apuramento da actividade abusiva tem como consequência a sua redefinição formal e o estabelecimento da realidade pré-abuso.

Desta decisão brotou o debate sobre a possível aplicação do princípio da proibição de abuso à tributação directa em especial à que incide sobre as pessoas colectivas. Em causa estava o diferente estatuto dos tipos de impostos. Se ao falar de IVA, pressupomos um corpo jurídico harmonizado (6.ª Directiva IVA), ao comentar impostos directos sai a não harmonização ou se se preferir uma harmonização ainda bastante prematura. Do supra citado conclui-se que enquanto no primeiro caso nos podemos referir a um abuso de lei comunitária (6.ª Directiva), no segundo sempre teríamos que recorrer a um genérico, mas existente, princípio de abuso de direito.

Por sua vez, o Advogado-Geral Miguel Poiares Maduro afirma que *os sujeitos da relação jurídica não poderão abusiva ou fraudulentamente prevalecer-se das normas comunitárias (...)* A pessoa que reivindica o direito fica assim impedida de o invocar apenas no caso em que se prevaleça da norma de direito comunitário que formalmente confere esse direito para obter vantagens ilegítimas e manifestamente alheias ao objectivo da referida disposição ²⁴⁹.

O regime do abuso de direito e a sua aplicação pelo TJUE foi também levantado no caso Cadbury Schweppes²⁵⁰. Neste acórdão foi analisado o regime fiscal das *controlled foreign companies* (CFC) que consiste, resumidamente, *num mecanismo de tributação onde residem os sócios de lucros realizados por sociedades por aqueles controladas em zonas de baixa fiscalidade onde essas sociedades foram colocadas, o que acontece sempre que haja lucros aí realizados, mas não distribuídos aos sócios que detêm uma parte significativa do capital da sociedade* ²⁵¹. Acontece que, simultaneamente, existem regimes fiscais europeus que cabem na noção de zona de baixa fiscalidade ou, na acepção da própria lei, *regime fiscal privilegiado* ²⁵² o que tem vindo a fazer com que se questione acerca da compatibilização desse regime com as liberdades fundamentais dos Tratados comunitários, nomeadamente com a liberdade de estabelecimento.

²⁴⁹ Cit. Acórdão *Diamantis*, C-373/97.

²⁵⁰ C-196/04.

²⁵¹ Cit. J. L. Saldanha Sanches, *Os Limites ao Planeamento Fiscal - substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pág. 439.

²⁵² O artigo 66.º, n.º 5 do CIRC estabelece que *para efeitos do disposto no n.º 1, considera-se que uma entidade está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável quando o território de residência da mesma constar da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças ou quando aquela aí não for tributada em imposto sobre o rendimento idêntico ou análogo ao IRC ou, ainda, quando o imposto efectivamente pago seja igual ou inferior a 60 % do IRC que seria devido se a entidade fosse residente em território português*. Isto é, a imputação de lucros ocorre, no caso português, quando existe uma determinada percentagem de participação por um sócio residente de uma sociedade não residente e aí sujeita a um regime de tributação (ver n.º 1 e 2 do preceito) em que o imposto efectivamente pago seja igual ou inferior a 60 % do IRC que seria devido se a sociedade fosse residente.

O Tribunal concluiu que a circunstância de uma sociedade ser constituída num Estado-Membro com o objectivo de beneficiar de uma legislação mais vantajosa não é, por si só, suficiente para concluir pela existência de uma utilização abusiva dessa liberdade, não podendo gerar uma presunção geral de fraude fiscal susceptível de justificar uma medida de restrição ao exercício de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado – princípio da proporcionalidade. O que não quer dizer que não seja necessária a verificação de alguns requisitos, nomeadamente, a prossecução efectiva de uma actividade económica, através de um estabelecimento fixo no outro Estado por um período indefinido. Por conseguinte, pressupõe uma implantação real da sociedade em causa no Estado-Membro de acolhimento e o exercício de uma actividade económica efectiva neste. Caso contrário, isto é, caso não se verifiquem nenhuma destas situações poderemos estar perante um uso de **expedientes puramente artificiais** que têm como único objectivo obter a poupança fiscal, não tendo qualquer conteúdo económico. Assim, o Tribunal declara que para apurar a existência de um esquema totalmente artificial algumas condições deverão estar preenchidas: em adição ao elemento subjectivo – intenção de obter vantagem fiscal – é necessário que se verifiquem circunstâncias objectivas que comprovem que apesar do respeito formal das condições estabelecidas pelo direito europeu, o objectivo prosseguido pela liberdade de estabelecimento não foi alcançado.

4.5.3. Medidas reactivas do(s) Estado(s) contra o uso de Paraísos Fiscais

A luta dos diversos Estados contra a utilização de paraísos fiscais dificilmente pode ser efectuada ao nível da repressão contra esses mesmos Estados.

Efectivamente, o combate à elisão fiscal internacional faz-se em regra através de acordos bilaterais relativos a assistência mútua e normalmente com a utilização das Convenções para evitar a dupla tributação. Trata-se, nesta medida, de um problema internacional sendo certo que as acções unilaterais dos Estados podem revelar-se de difícil ou insuficiente concretização.

O certo é que, como refere ALBERTO XAVIER, *a evasão e a existência de refúgios fiscais suscitam naturalmente sérias apreensões aos países onde a riqueza se evade. É que – continua – em virtude do princípio da territorialidade, em sentido formal, os Estados não podem exercer no território de outros Estados os poderes de autoridade que lhes conferem as leis de impostos*²⁵³.

²⁵³ Cit. Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 1981, pág. 245.

Em Portugal, tendo em conta essas dificuldades, o legislador nacional, na esteira das directrizes seguidas por outros ordenamentos jurídico-fiscais, optou, nuns casos, por razões de segurança jurídica, pelo sistema de enumeração casuística e, noutros, por um sistema misto que passou pela elaboração de uma lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis²⁵⁴.

A partir de uma observação atenta da legislação *antiparaísos fiscais*, podemos constatar que a acção se concentra mais em algumas áreas específicas. Como refere CAROLINE DOGGART, a maior parte das listas de paraísos fiscais elaboradas foram compiladas no contexto de leis referentes a empresas controladas por estrangeiros (CFC)²⁵⁵.

Assim, os Estados adoptam frequentemente medidas unilaterais que tendem a contrariar o que consideram ser prejudicial para os seus interesses financeiros e que podem assumir várias formas. Uma delas será, por exemplo, a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade, tributando directamente os sócios²⁵⁶. Ou ainda, a desconsideração da qualificação das operações efectuada pelas empresas, ou, finalmente, a definição de presunções de transferência indirecta de lucros.

Por exemplo, no caso do artigo 48.º, n.º 4, alínea c) 1) do CIRC as transmissões onerosas e aquisições de partes de capital não podem ser efectuadas com entidades residentes de país, território ou região cujo regime de tributação se mostre claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

Vemos aqui uma limitação relativa à diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital que não pode beneficiar do regime de *reinvestimento dos valores de realização* se a aquisição das partes de capital forem efectuadas com entidades residentes em paraísos fiscais.

Um outro caso diz respeito ao regime dos *Preços de Transferência* previsto no artigo 63.º do CIRC em que se presume que uma a existência de relações especiais (n.º4, alínea h) entre uma entidade residente ou não residente com estabelecimento estável situado em território

²⁵⁴ Portaria 150/2004 de 13 de Fevereiro do Ministério das Finanças. A definição dada anteriormente é, como se pode compreender uma definição relativa. Qualquer país pode ser considerado, nesses termos, um paraíso fiscal em relação a um outro, bastando para isso que tenha taxas mais reduzidas ou que se abstenha de tributar situações que um outro Estado tributa. Daí que, a grande parte das legislações opte pelo uso de expressões como *regime fiscal privilegiado* (França) ou *país submetido a um regime de tributação notavelmente mais vantajoso* (Bélgica). Só na Alemanha é que se procurou um sentido absoluto de paraíso fiscal considerando como tal todo e qualquer território que tribute a uma taxa inferior a 30% os rendimentos de empresas instaladas nos seus territórios (§8, abs. 3 da AStG).

²⁵⁵ Cfr. Caroline Daggart, *Paraísos Fiscais*, Vida Económica, Porto, 2003, pág. 213. Também Rui Duarte Morais, *Imputação de Lucros de sociedades não residentes : sujeitas a um regime fiscal privilegiado : controlled foreign companies : o artigo. 60.º do C.I.R.C.*, Publicações Universidade Católica, 2005, pág. 487 ss.

²⁵⁶ Artigo 2.º, n.º 1, alínea b), c) e n.º 2 do CIRC.

português e uma entidade sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável residente em país, território ou região constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças²⁵⁷.

Exemplificando:

A sociedade XPTO tem sede em território português e no exercício n obteve um lucro record de 1000. Para aligeirar a tributação decide comprar à sociedade XPTO-SPORTS, Ltd. com domicílio nas ilhas Caimão, um produto que ambas comercializam. O preço de mercado do produto é de 100 só que a sociedade XPTO que até detém uma participação de 90 % no capital da sociedade XPTO-SPORTS decide pagar 800 pelo produto. Deste modo, vê a operação ser considerada como custo fiscalmente dedutível o que reduziria substancialmente o lucro tributável da sociedade. Por outro lado, para a empresa sediada nas Ilhas Caimão é indiferente o ganho resultante da venda, uma vez que nestas Ilhas não existem impostos directos sobre o lucro das sociedades ⁽²⁵⁸⁾ ⁽²⁵⁹⁾.

Ora, estamos de acordo que, se não fossem os motivos fiscais e as relações especiais que envolveram a transacção, o produto acordado não seria comprado pelo preço que foi. Se fosse uma outra empresa sem qualquer relação com as demais, não seria lógico que estivesse na disponibilidade de pagar oito vezes mais pelo bem. Para evitar estes casos, que levam indiscutivelmente a uma perda de receitas tributárias para os países com maior carga fiscal, foi criado o regime dos preços de transferência.

Assim, será aplicada na operação o *preço de plena concorrência*, isto é, para a administração tributária a operação será comparável à praticada de negócios entre entidades independentes, o que leva a uma desconsideração do preço aplicado na transacção, por outro mais razoável tendo em conta o praticado no mercado²⁶⁰.

Deste modo, a lei consegue desvalorizar os negócios realizados pelo contribuinte e efectuar a tributação de acordo com os factos ou negócios jurídicos normais para o fim económico prosseguido e retirar, assim, a vantagem fiscal obtida com a prática evasiva.

²⁵⁷ A título ilustrativo relativamente ao conceito de "relações especiais", ver o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do Recurso n.º 1508/02, de 12 de Março de 2003. Ver ainda sobre o Regime dos Preços Transferência a anotação de Patrícia Anjos Azevedo (consulta electrónica em www.lexit.pt) ao artigo 63.º do CIRC nomeadamente quando refere que *e de uma maneira muito geral, poderemos afirmar que este 63.º do CIRC contempla um regime que poderemos reter como sendo a regra geral aplicável subsidiariamente a todas as outras medidas anti-abuso previstas e reguladas no CIRC, nomeadamente na parte tocante ao conceito de relações especiais, bem como quanto ao conceito de "regime fiscal preferencial" ou "regime fiscal claramente mais favorável*.

²⁵⁸ Ver José Braz da Silva, *Os paraísos fiscais – casos práticos com empresas portuguesas*, Almedina, Coimbra, 2007, pág. 51 e ss.

²⁵⁹ Este exemplo é dado apenas como um exemplo meramente académico. Porquanto, a pretensão da sociedade XPTO cairia eventualmente por terra com a aplicação do artigo 65.º do CIRC que estabelece que *não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado*.

²⁶⁰ Cfr. Freitas Pereira, *Fiscalidade*, 3.ªed., Almedina, Coimbra, 2010, pág. 452.

A consequência inerente a este facto é, *prima facie*, a possibilidade da Administração Tributária vir a acertar as operações financeiras que se venham a estabelecer entre estas duas entidades por não terem sido seguidas as regras normais de mercado²⁶¹.

²⁶¹ A bibliografia é vastíssima. Fundamental o estudo da OCDE, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (1997), in CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL, n.º 189, 2002. Na doutrina portuguesa, Glória Teixeira, Duarte Barros, *Preços de transferência e o caso português*, Vida Económica, 2004; Joaquim António R. Pires, *Os preços de transferência*, Vida Económica, 2006; Alexandra Coelho Martins, *O regime dos preços de transferência e o IVA*, Almedina, 2009; Paula Rosado Pereira, *Alguns Desafios ao Código do IRC – Preços de Transferência e o Desafio Europeu*, in 15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89 – Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha, 2005, pág. 251 ss.

Ao nível jurisprudencial o regime dos preços transferência foi debatido no Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 15-02-2011, Proc. 4255/10, disponível para consulta electrónica em www.dgsi.pt.

PARTE II

A dimensão prática do planeamento fiscal

Na exposição que se segue iremos procurar desenvolver alguns casos de práticas de planeamento fiscal, tendo em atenção os limites impostos pela fraude à lei e pelas cláusulas anti-abuso que já estudamos e que servirão para estabelecer os limites e as directrizes fundamentais. Passará a nossa análise pelo estudo das deduções fiscais, de alguns dos benefícios fiscais previstos no EBF, da confrontação do regime de tributação de empresários em nome individual face ao regime das pessoas colectivas, da tributação de dividendos, etc.

5. SEQUÊNCIA

Como tem vindo a ser referido, o sistema fiscal tem uma função de ordenação da actividade económica e pode contribuir através de políticas para o crescimento económico com medidas que contenham mecanismo incentivadores e de fomento.

Por conseguinte, o presente capítulo tem como finalidade identificar alguns desses mecanismos de incentivo já que um adequado conhecimento dos mesmos por parte dos contribuintes, sejam particulares ou empresas, contribuirá para uma política fiscal mais justa e eficaz.

Do que temos vindo a analisar resulta que o planeamento fiscal envolve sempre um risco. Os conceitos vagos e indeterminados geram incertezas na gestão fiscal eficiente de uma empresa ou de uma pessoa física e são muitas das vezes preenchidos de forma arbitrária pela Administração Fiscal.

No entanto, os contribuintes podem valer-se das técnicas e dos meios para delinear e executar estratégias de optimização fiscal que permitam acautelar as incertezas e os riscos inerentes a este tipo de processo, sendo certo que a criação e elaboração de negócios requerem um exercício aprofundado por parte dos promotores.

Grande parte dos empreendedores caracterizam-se por apreciarem uma gestão espontânea, ou por preferirem seguir os seus instintos de forma natural em detrimento de normas pré-estabelecidas. Não será por isso de espantar que para essas pessoas o planeamento fiscal seja uma perda de tempo desnecessária. No entanto, na conjectura económica actual, o

planeamento é cada vez mais um factor crítico para o sucesso de qualquer negócio. Diga-se que são raras ou nenhuma as operações que procuram a optimização fiscal isenta de incertezas ou riscos, pelo que caberá a cada contribuinte definir o grau de risco que pretende assumir.

Porquanto, como CAIADO GUERREIRO entendemos que uma operação de planeamento fiscal deve ser irremediavelmente delineada com uma análise detalhada de alguns aspectos que passam, por exemplo, pelo estudo dos objectivos visados com a operação (economia fiscal ou simples diferimento de tributação); pela ponderação dos impostos visados com a operação que permitirá, por exemplo, evitar que uma operação alcance uma economia de um imposto consumida, no todo ou em parte, pela sujeição a um outro imposto, pelo que a situação carece de análise não só à luz dos impostos directos mas também dos impostos directos envolvidos; pela implementação da operação, seus requisitos, acções a desenvolver, *timing*, etc.; pelos custos da própria operação – v.g. fiscais, emolumentos, oficiais, custos de transacção, custos de assessoria legal, fiscal e contabilística, custos directos de implementação, custos financeiros, etc.; pela quantificação da poupança fiscal a obter com a operação. Para além disso, teremos indubitavelmente que ter em conta a determinação do grau de risco da operação; da adequação do grau de risco da operação ao perfil de risco definido pelo beneficiário da operação; bem como uma análise de custo/benefício, atendendo ao respectivo grau de risco. Finalmente, o planeamento fiscal passa pela definição do horizonte temporal da operação, tendo em conta o princípio da especialização dos exercícios fiscais, distinguindo os efeitos imediatos da operação dos efeitos que serão diluídos por mais de um exercício fiscal²⁶².

Deste modo, o planeamento fiscal numa área ou actividade deverá ter em consideração os factores que acabamos de apontar. A gestão fiscal passa indubitavelmente pela assunção de múltiplos riscos ligados às constantes alterações legislativas, às diferentes interpretações e à própria acção da Administração Fiscal, procurando na turbulência o máximo de segurança jurídica e certeza quanto aos resultados, suportando-se sempre nos vários princípios fundamentais do Direito Fiscal²⁶³.

Propomo-nos, de seguida, abordar alguns casos de planeamento fiscal na lei, mas naturalmente sem a pretensão de os esgotar. Como iremos ter a oportunidade de verificar, a ponderação das alternativas fiscais colocadas ao contribuinte revelam-se da maior importância sobretudo para as empresas, mas não só.

²⁶² Cfr. Tiago Caiado Guerreiro, *O Novo Regime Fiscal das SGPS*, Vida Económica, Porto, 2003, pág. 84.

²⁶³ Cfr. Luís F. Gonçalves Pinto, *O "Timing" e a Gestão Fiscal da Realização de Mais-Valias*, in CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL, n.º 414, 2004, pág. 223-225. Ver também Freitas Pereira, *Fiscalidade*, 3ª ed., Almedina, Coimbra, 2010, pág. 417 ss.

Vejamos então, mais detidamente algumas delas.

6. AO NÍVEL DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES (IRS)

6.1. Tributação Conjunta *versus* Tributação Separada

Uma das primeiras manifestações de planeamento fiscal pode ser encontrada ao nível da opção que é dada aos contribuintes unidos de facto de optarem pela tributação conjunta dos rendimentos ou pela tributação separada.

Na base de um imposto pessoal sobre o rendimento surge como quesito fundamental o de saber a quem deve ser referida a capacidade económica que se pretende tributar: se ao indivíduo se à família.

Efectivamente, saber se a família deve ou não relevar em termos de valoração da capacidade contributiva que se pretende tributar é sobretudo uma questão de justiça na tributação. O artigo 104.º, n.º 1 da CRP estabelece que o IRS deva ter em conta *as necessidades e os rendimentos do agregado familiar*.

Ora, entre nós aferir o benefício que os sujeitos passivos podem retirar de uma e de outra só tem relevância na medida em que tal se configurar como uma opção.

Em Portugal, ficam excluídos à partida desta opção os contribuintes casados, uma vez que nos termos do artigo 13.º, n.º 2 do CIRS *existindo agregado familiar, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem, considerando-se sujeitos passivos aqueles a quem incumbe a sua direcção*.

Contrariamente ao que acontece no regime de tributação das pessoas casadas, na união de facto os contribuintes podem optar pelo regime de tributação que acharem mais conveniente, ou seja, podem optar pela tributação conjunta ou pela tributação separada desde que tenham o domicílio fiscal comum há pelo menos dois anos²⁶⁴.

Este foi um direito que já vinha desde há muito sendo reclamado pelos unidos de facto e que o legislador acolheu por razões de princípio (o reconhecimento, no plano fiscal, da igualdade de todas as famílias, independentemente de serem casadas ou não). Contudo, e como já referimos aquando do estudo do princípio da igualdade, este regime de opção tem vindo a revelar-se bastante polémico, na medida em que originou uma discriminação dos contribuintes

²⁶⁴ Artigo 14.º do CIRS

casados, onde a tributação conjunta é uma imposição legal²⁶⁵, face aos unidos de facto que podem optar segundo critérios de conveniência e escolher a forma que no caso concreto, lhes resultar mais favorável²⁶⁶.

Por outro lado, o tratamento diferenciado que o regime do casamento tem face ao regime da união de facto pode ter influência nas escolhas dos contribuintes solteiros que podem não casar por perderem o benefício de optarem pela tributação separada o que, ao acontecer, tem implicações ao nível do princípio da neutralidade fiscal. Uma vez que a nossa estrutura de taxas de IRS é progressiva, as pessoas são afectadas com a imposição de tributação conjunta, o que muitas vezes penaliza o casamento e pode induzir novas formas para uma vida a dois, introduzindo assim assuntos fiscais numa decisão que deverá ter essencialmente em conta outro tipo de motivações. De salientar o facto de a penalização anteriormente descrita não ser, no entanto, verificada nos casos em que um dos cônjuges não auferir rendimentos ou recebe montantes muito inferiores em comparação com o outro cônjuge.

No caso de o legislador alargar a possibilidade de escolha entre a tributação separada ou conjunta a todos os contribuintes independentemente do seu estado civil, para além de eliminar as desigualdades subjacentes, possibilitaria a aproximação do valor de retenções ao valor do imposto devido no final, o que permitiria atenuar esse efeito. Além disso, deixariam de existir as actuais diferenças entre os regimes de deduções entre casados, não casados e separados de facto²⁶⁷. Contudo, e do ponto de vista administrativo não podemos deixar de considerar o acréscimo extraordinário do número de declarações.

De resto, a tributação separada permite conservar a individualidade e a intimidade de cada um dos conjuges. O que não acontece com a tributação conjunta. Por exemplo, nos casos em que há direito a reembolso, este valor será pago a qualquer um dos membros do casal, mesmo ao que não obteve qualquer rendimento.

No entanto, não concordamos com a posição defendida por RUI DUARTE MORAIS segundo qual a revisão da lei deve ir no sentido de eliminar a tributação conjunta e consagrar a tributação individual (separada) de todos os sujeitos passivos, independentemente da existência ou não de casamento. Continua, defendendo que o caminho indicado atenuaria as críticas que são feitas à justiça e à constitucionalidade duvidosa do sistema previsto e de contribuir para uma

²⁶⁵ Nos termos do artigo 59.º, n.º 1 do CIRS, *no caso do n.º 2 do artigo 13.º deve ser apresentada uma única declaração pelos dois cônjuges ou por um deles, se o outro for incapaz ou ausente.*

²⁶⁶ Cfr. Casalta Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, Coimbra, 2009, pág. 525.

²⁶⁷ Cfr. Cristela Bairrada e António Martins, *Uma Nota Sobre a Justiça Fiscal em Portugal*, consulta electrónica em <http://www.scielo.oces.mctes.pt/pdf/egg/v13n3/v13n3a03.pdf>; Rui Duarte Morais, *Sobre o IRS*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2008, pág. 30.

simplificação dos procedimentos no que toca à extensão das obrigações declarativas que impendem sobre os sujeitos passivos²⁶⁸.

Na nossa opinião a tributação dos rendimentos de um modo uniforme, ou seja, a tributação separada de todos os sujeitos passivos independentemente de serem casados ou solteiros levantaria ainda mais dúvidas acerca da sua constitucionalidade do que o actual regime. Por outro lado, o caminho deverá passar pelo alargamento da opção entre a tributação conjunta ou separada aos casados por forma a colocar um fim à discriminação face aos solteiros que é o que acontece em países como a Alemanha, Espanha e Irlanda.

Se é a Constituição que impõe a utilização do instrumento fiscal – mormente a tributação conjunta dos rendimentos – como meio de favorecimento ao desenvolvimento das famílias é uma questão bastante debatida. MANUEL PIRES, por exemplo é da opinião de que é a própria Constituição que *entre o sistema baseado na tributação separada (base individual) e o assente na tributação da família*, acabou por optar por este – e não podia deixar de ser visto o disposto naquele artigo – 67.º da CRP – e ainda no artigo 104.º, n.º1 da CRP²⁶⁹.

Por seu turno, segundo CASALTA NABAIS a letra dos preceitos constitucionais referidos não impõe a utilização do instrumento fiscal como meio de favorecimento das famílias o que não impede o legislador de o fazer. O que é inegável é que a consideração constitucional da família se integra numa proibição constitucional da discriminação desfavorável dos contribuintes casados ou com filhos face aos contribuintes solteiros ou sem filhos e concretiza-se em aqueles não serem destinatários de um imposto sobre o rendimento mais gravoso do que estes²⁷⁰.

Ora, para beneficiar do regime de tributação das uniões de facto previsto no artigo 14.º do CIRS os sujeitos passivos devem possuir a mesma residência fiscal nos últimos dois anos. Caso seja esse o caso podem optar pelo regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, ou seja, podem optar pela tributação conjunta. E esta opção tanto pode em alguns casos permitir a redução da tributação efectiva, como noutros casos originar um agravamento da tributação do agregado.

De qualquer modo, e apesar de não agravar a tributação do membro do casal com menores rendimentos, a tributação conjunta terá influência no valor a reembolsar ou a pagar, uma vez

²⁶⁸ Cfr. Rui Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Almedina, Coimbra, 2008, pág. 33 e, do mesmo autor, *Tributação separada dos cônjuges e o desafio da simplicidade* in Estudos in 15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89 – Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha, Almedina, Coimbra, 2005.

²⁶⁹ Cit. Manuel Pires e R. Calçada Pires, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 4ª ed., pág. 416. No mesmo sentido, Teixeira Ribeiro, *A Unidade Fiscal*, in Memórias da Academia das Ciências de Lisboa, Tomo XXIV.

²⁷⁰ Cfr. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de pagar impostos*, Almedina, Coimbra, 2009, pág. 524 ss.

que não há qualquer distinção nem afectação das retenções pagas por cada um dos membros do casal.

A eventual economia fiscal desta opção terá de ser analisada caso a caso. Se estivermos perante um casal no qual um dos elementos não tem rendimentos ou estes tenham um valor reduzido, a tributação em separado não será favorável. Já não será o caso dos casais que estejam a amortizar conjuntamente créditos hipotecários para aquisição do imóvel onde habitam ou quando além das despesas de educação dos filhos, que esgotem o limite dedutível, existam também despesas de educação de um dos sujeitos passivos.

Assim, ao considerarmos isoladamente o rendimento de cada membro do casal a opção será diferente para os casos em que esses rendimentos se enquadram no mesmo escalão ou não. Se sim, ou seja, caso o rendimento de cada membro do casal se enquadra no mesmo escalão de IRS, a opção pela tributação conjunta pode não ter qualquer efeito na taxa de IRS a aplicar. Caso contrário, a opção pela tributação conjunta poderá reduzir a taxa de tributação do membro do casal com rendimentos superiores, sendo que, a vantagem será tanto maior quanto mais distantes forem os escalões em que cada um individualmente se enquadre.

Nos termos do artigo 69.º do CIRS as taxas aplicáveis são as correspondentes ao rendimento colectável dividido por 2. Se assim é, dois contribuintes (casados ou em união de facto) que tenham um rendimento colectável de 18.000 e de 25.000 euros anuais, o escalão de tributação será o mesmo quer optem pela tributação conjunta ou pela separada. Mas, se um dos membros do casal auferir 20.000 euros anuais e o outro 100.000 euros poderá retirar-se uma vantagem considerável caso se optem pela tributação conjunta.

Ora, a taxa de IRS é definida em função do valor do rendimento global líquido do sujeito passivo ou de metade do valor do rendimento global líquido do agregado familiar. Deste modo, se o sujeito passivo A tiver um rendimento líquido de 50.000 euros, a que se aplica a taxa média de 31,504%, e o sujeito passivo B, tiver um rendimento líquido de 15.000 EUR, a que se aplica a taxa média de 19,599% o rendimento conjunto de ambos é tributado à taxa média de 28,586%. Esta situação não agrava a tributação efectiva do contribuinte com menores rendimentos pois as taxas são progressivas, ou seja, aplicam-se por escalões.

Um factor que tem bastante importância na poupança fiscal que os contribuintes podem efectuar prende-se com as despesas dedutíveis. Se os contribuintes optarem pela tributação conjunta, os limites previstos na lei serão considerados na declaração única do agregado. Caso optem pela tributação separada é-lhes permitido deduzir as despesas em ambas as declarações.

De seguida iremos abordar a questão dos encargos susceptíveis de serem deduzidos à colecta do imposto e analisar a partir de que montante é que a opção pela tributação conjunta ou separada dos rendimentos é vantajosa²⁷¹.

O estudo é exigido uma vez que os limites estabelecidos para as deduções são estanques no sentido de que são iguais (salvo algumas excepções – v.g. artigo 83.º, n.º 2 do CIRS) quer se tratem de contribuintes casados ou solteiros. Com isto queremos dizer que quando, por exemplo, o artigo 83.º do CIRS refere que são *dedutíveis à colecta 30 % das despesas de educação e de formação profissional do sujeito passivo, dos seus dependentes e dos afilhados civis, com o limite de 160 % do valor do IAS*, este limite é igual para o agregado familiar e para o contribuinte solteiro. Ou seja, se se optar pela tributação conjunta o limite da dedução é o que está plasmado no artigo para todos os encargos dos membros do agregado familiar. Se se optar pela tributação separada (como é o caso das uniões de facto) o limite estabelecido no artigo serve para cada um dos contribuintes individualmente.

O Orçamento de Estado para 2012 introduziu profundas alterações no que às deduções à colecta diz respeito, uma vez que passaram a contar com limites que se diferenciam consoante for o escalão onde se inserir o sujeito passivo (com excepção do primeiro e segundo escalão de IRS que não têm limite e do sétimo e oitavo que não têm direito a qualquer dedução)²⁷². Já antes, no Orçamento de Estado para 2011 (Lei 52-A/2010 de 31 de Dezembro), se tinha procedido a algumas alterações relevantes neste âmbito ao fixar o Indexante de Apoios Sociais (IAS) como o indicador de referência no cálculo das deduções à colecta. Contudo, e para a matéria que iremos analisar mais à frente convém ter presente o regime transitório previsto no artigo 98.º o qual refere que *até que o valor do indexante dos apoios sociais (IAS), instituído pela Lei n.º 53-B/2006, de 29 de Dezembro, alterado pela Lei n.º 3-B/2010 de 28 de Abril, atinja o valor da retribuição mínima mensal garantida em vigor para o ano de 2010, mantém-se aplicável este último valor para efeito das indexações previstas nos artigos 12.º, 17.º-A, 25.º, 79.º, 83.º, 84.º, 87.º do Código do IRS*²⁷³.

²⁷¹ As deduções à colecta estão previstas nos artigos 78.º e seguintes do CIRS e são, como o próprio nome indica, importâncias subtraídas à colecta do imposto como modo de se apurar o imposto devido. Consistem na última operação subtractiva a realizar antes do apuramento deste - Cfr. André Salgado de Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) – Anotado*, Instituto Superior de Gestão, 1999, pág. 392.

²⁷² O terceiro escalão tem como limite o montante de 1.250 euros; o quarto 1.200 euros; o quinto, 1.150 euros e finalmente o sexto 1.100 euros. A estes limites poderá haver uma majoração em 10% por cada dependente ou afilhado civil que não seja sujeito passivo de IRS. Estas alterações vigoram a partir do ano de 2012, o que quer dizer que só serão aplicadas nas declarações apresentadas pelos contribuintes do ano de 2013.

²⁷³ O Indexante de Apoios Sociais foi criado pela Lei n.º 53-B/2006 de 29 de Dezembro e nos termos do n.º 2 do Diploma *constitui o referencial determinante da fixação, cálculo e actualização dos apoios e outras despesas e das receitas da administração central do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais, qualquer que seja a sua natureza, previstos em actos legislativos ou regulamentares*. Segundo a Lei 55-A/2010 o valor do IAS fixa-se nos 419,22 euros e mantém-se inalterado no ano de 2012.

Tendo tudo o que acabamos de analisar em conta, vejamos as situações relativas aos encargos com a educação, saúde, bens imóveis e com os lares.

6.1.1. Encargos com a educação

No caso das despesas com a educação e formação são dedutíveis, nos termos do artigo 83.º do CIRS, 30% com um limite de 776 euros (160 % da Retribuição Mínima Mensal Garantida - RMMG²⁷⁴) independentemente de se referirem a um ou a ambos os sujeitos passivos ou os seus dependentes. Existindo mais do que um membro do agregado familiar com despesas desta natureza, o valor a deduzir pode ser ampliado. Para efectuar a dedução máxima deve apresentar um total de 2.587 euros. Se as despesas com a educação forem superiores ao máximo referido a opção pela tributação separada é mais vantajosa, pois permitirá deduzir estas despesas em ambas as declarações. Caso contrário, o valor a deduzir corresponde a 30% das despesas efectuadas e estas apenas podem ser incluídas numa declaração, pelo que a tributação em separado não teria qualquer benefício.

Por exemplo:

A e B são casados e têm dois filhos menores. O total de despesas com a educação dos dois filhos ascende a um encargo anual na ordem dos 6.000 euros.

Sendo casados, a tributação é feita imperativamente em conjunto, nos termos dos artigos 13.º, n.º2 e 59.º do CIRS, o que significa que dos 5.000 euros serão consideradas 30% das despesas com a educação e formação com o limite de 160% da RMMG, isto é, 776 euros. Dos 5.000 euros gastos pelo casal só o montante até 2.233 euros é que é relevante fiscalmente: $2.587 \times 30\% = 776$ euros.

Por outro lado, se A e B preencherem os pressupostos legais da união de facto, podem optar pela tributação separada o que lhes permite deduzir o montante de 5.000 euros em ambas as declarações. Assim, o sujeito passivo A pode deduzir 3.000 euros das despesas com os limites máximos que vimos. Por seu turno B também poderá, na sua declaração individual deduzir os restantes 3.000 euros obtendo, por esta via o casal, um benefício fiscal de 776 euros²⁷⁵.

²⁷⁴ Ver disposições transitórias do CIRS.

²⁷⁵ No exemplo dado não tivemos em consideração os rendimentos do agregado familiar. Trata-se de um exemplo meramente académico por forma a percebermos melhor a questão.

Uma ressalva, nestas deduções existindo despesas relativamente a 3 ou mais dependentes a dedução acresce em 145,50 euros por cada dependente. O valor máximo eficiente por cada dependente ascende a 485 euros²⁷⁶.

Assim, o planeamento fiscal advém da alternativa dada aos unidos de facto em optarem pela tributação conjunta ou separada, sendo que, a vantagem manifesta-se nos casos em que as despesas com a educação e formação são superiores a 2.587 euros. Até esse montante ainda se encontram no limite estabelecido dos 776 euros. A partir do mesmo no caso de tributação conjunta os montantes excedentes não são dedutíveis, ou seja, não têm relevância para efeitos fiscais.

Mas, se por outro lado as despesas excederem os valores supra referidos, então a tributação separada revela-se mais proveitosa no sentido de que, um dos sujeitos passivos deduz o montante máximo de 30% de 2.587 euros e o outro deduz o remanescente na sua declaração. Nestes casos, o benefício fiscal máximo que poderá obter com a entrega da declaração em separado equivale a 776 euros.

6.1.2. Despesas de saúde

Como já fizemos questão de referir o orçamento de Estado para 2012 introduziu alterações significativas ao nível das deduções à colecta. Uma das mais importantes situa-se nas deduções das despesas relacionadas com a saúde.

Até aí as despesas de saúde eram dedutíveis em 30% do seu custo total. Com a nova lei, passaram a ser dedutíveis 10% das despesas com o limite de duas vezes o IAS, ou seja 838,44 euros²⁷⁷. Por mais desproporcional que seja a medida em causa não nos iremos debruçar neste trabalho acerca da oportunidade da mesma.

O que importa retirar é que relativamente ao novo preceituado para que o sujeito passivo retire o máximo de proveito da norma é necessário que tenha despesas de saúde dedutíveis no valor de 8.380,44 euros. Assim, caso os sujeitos passivos unidos de facto tenham conjuntamente despesas que não atinjam o valor em causa a opção pela tributação conjunta é irrelevante. Caso contrário, isto é no caso de, por exemplo, terem despesas no valor de 12.000 euros a escolha pela tributação separada acarreta vantagens. Nestes casos, o sujeito passivo A

²⁷⁶ Artigo 83.º, n.º 2 do CIRS: Nos agregados com três ou mais dependentes a seu cargo o limite referido no n.º 1 é elevado em montante correspondente a 30 % do valor da RMMG, por cada dependente, caso existam, relativamente a todos eles, despesas de educação ou formação.

²⁷⁷ Para estas despesas não está em vigor qualquer regime transitório.

deduz o montante máximo que equivale aos 10% dos 8.380,44 euros e o sujeito passivo B o restante – 10 % de 3.619,56 euros.

A vantagem máxima deste comportamento fixa-se nos 838,44 euros.

Especial atenção merece também o n.º 2 do artigo 82.º do CIRS. Assim, caso o agregado familiar seja constituído por três ou mais dependentes a seu cargo *o limite referido no n.º 1 é elevado em montante correspondente a 30 % do valor do IAS, por cada dependente, caso existam, relativamente a todos eles, despesas de saúde*. Isto é, ao limite de 838,44 euros previsto no n.º1 eleva-se 125,76 euros por cada dependente. Uma vez que para aplicarmos este n.º2 é necessário que o agregado familiar seja constituído por no mínimo três dependentes e caso acham despesas de saúde em relação a todos eles o limite em vez dos 838,44 euros passa para 1.215,74 euros.

Para além das deduções previstas no CIRS o artigo 74.º do EBF prevê a possibilidade da dedução de custos suportados com seguros de saúde. Assim, são dedutíveis também aqui 10 % dos prémios de seguro ou contribuições pagas com o limite de 50 euros tratando-se de sujeitos passivos não casados ou separados judicialmente de pessoas e bens; ou de 100 euros no caso de sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens. Por cada dependente a cargo do sujeito passivo os limites referidos são elevados em 25 euros.

6.1.3. Encargos com bens imóveis

Uma outra situação que já apontamos é o caso dos encargos com os bens imóveis que não foram imunes às alterações introduzidas pelo Orçamento. Agora, como prevê o artigo 85.º do CIRS *são dedutíveis à colecta 15% dos encargos... a) Juros e amortizações de dívidas contraídas com a aquisição, construção ou beneficiação de imóveis para habitação própria e permanente ou arrendamento devidamente comprovado...até ao limite de € 591*.

Por exemplo, a habitação de um casal está a ser paga por ambos os membros, e o encargo anual de cada um é superior a 3.940 euros. Como vimos, as despesas com a habitação são dedutíveis em 15 % desde que não excedam o limite de 591 euros, independentemente de serem suportadas por um ou ambos os sujeitos passivos, e da dimensão do agregado familiar. Existindo um crédito à habitação ou um contrato de arrendamento conjunto, desde que os pagamentos de cada um estejam devidamente documentados, o valor a deduzir pode ser

duplicado. Assim, o benefício fiscal máximo que poderá obter com a entrega da declaração em separado, corresponde ao valor da dedução.

Deste modo, caso o valor a deduzir seja superior a 3.940 euros a opção pela tributação separada é mais vantajosa, pois permitirá deduzir estas despesas em ambas as declarações. Caso contrário, o valor a deduzir corresponde a 30% das despesas efectuadas e estas apenas podem ser incluídas numa declaração, pelo que a tributação em separado não teria qualquer benefício.

Para atender a questões de justiça fiscal o legislador não foi alheio às diferenças da situação fiscal de cada contribuinte e isso reflectiu-se nas deduções. Assim, no caso das deduções com embargos com os bens imóveis teremos uma majoração até ao 4º escalão de IRS. O que implica que os limites estabelecidos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 85.º sejam elevados em 50% (aos sujeitos passivos cujo rendimento colectável não exceda o 2º escalão); em 20% (aos sujeitos passivos cujo rendimento colectável não exceda o 3º escalão); ou em 10% (aos sujeitos passivos cujo rendimento colectável não exceda o 4º escalão)²⁷⁸.

6.1.4. Encargos com lares

No caso de encargos com lares diz-nos o artigo 84.º do CIRS que *são dedutíveis à colecta 25% dos encargos com apoio domiciliário, lares e instituições de apoio à terceira idade relativos a sujeitos passivos, bem como dos encargos com lares e residências autónomas para pessoas com deficiência, seus dependentes, ascendentes e colaterais até ao 3.º grau que não possuam rendimentos superiores à retribuição mínima mensal, com o limite de 85% da RMMG.*

Ora, caso ambos os membros do casal suportem encargos com lares ou instituições de apoio à 3ª idade relativos aos seus ascendentes ou colaterais, de valor superior a 1.425,33 euros, a opção pela tributação separada é mais vantajosa, pois permitirá deduzir estas despesas em ambas as declarações. Esta poupança justifica-se uma vez que estas despesas são dedutíveis em 25% do seu valor, no máximo de 412,25 euros, independentemente de serem suportadas por um ou por ambos os sujeitos passivos, e da dimensão do agregado familiar. Caso não exceda esse montante, o valor a deduzir corresponde a 25% das despesas efectuadas e estas apenas podem ser incluídas numa declaração, pelo que a tributação em separado não teria qualquer benefício.

²⁷⁸ Artigo 85.º, n.º7 do CIRS

Nos casos que acabamos de analisar os contribuintes unidos de facto podem, aproveitando o uso dessa condição e o tratamento privilegiado que a lei lhes atribui, direccionar os rendimentos para uma maximização fiscal.

Contudo, ao declarar os seus rendimentos em conjunto, os casais unidos de facto assumem entre si os mesmos direitos e obrigações que os casais unidos pelo casamento, passando a ser ambos responsáveis pelo pagamento do IRS um do outro.

6.2. Outras deduções à colecta previstas no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)

Como já referimos neste trabalho, o contribuinte para conseguir o aforro fiscal tem diversas formas ao seu dispor, sendo o comportamento mais comum aquele que visa preencher os pressupostos dos benefícios fiscais.

Ora, entre nós, NUNO SÁ GOMES define juridicamente benefícios fiscais como *factos complexos, impeditivos do nascimento da obrigação tributária com o seu conteúdo normal, que cabem na tributação – regra com natureza excepcional e fundamento extrafiscal, traduzido na tutela de interesses públicos constitucionalmente relevantes superiores ao da própria tributação*²⁷⁹.

Do ponto de vista técnico, diz-nos o Conselheiro FREITAS PEREIRA que os benefícios fiscais caracterizam-se por se *traduzirem numa derrogação às regras gerais de tributação; constituírem uma vantagem (ou desagravamento) em favor de certa entidade, actividade ou situação; e por serem instrumentos de política que visam certos objectivos económico-sociais ou outras finalidades que justifiquem o seu carácter excepcional em relação à normalidade*²⁸⁰.

Por conseguinte, refere a lei nos termos do artigo 2.º, n.º 1 do EBF que benefícios fiscais são medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesse público extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem. Por seu turno, consideram-se benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e as integrações aceleradas entre outras (n.º 2).

Contudo, conforme resulta do artigo 4.º, n.º 1 do EBF, não devemos confundir benefícios fiscais com as situações de não sujeição tributária – as chamadas exclusões tributárias – já que

²⁷⁹ Cit. Nuno Sá Gomes, *Teoria geral dos benefícios fiscais*, in CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL, n.º 165, 1991, pág. 77.

²⁸⁰ Cit. Freitas Pereira, *Fiscalidade*, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, pág. 379 ss.

nestes casos estamos perante manifestações do próprio sistema normal de tributação: faz parte da tributação-regra quer certas situações não sejam tributadas²⁸¹.

Os benefícios fiscais caracterizam-se por serem situações excepcionais de factos que deveriam ser tributados mas que não o são ou são-no de uma forma mais leve, sendo que se apresentam como medidas conjunturais e temporárias. Distintamente as não sujeições tributárias são *medidas fiscais estruturais de carácter normativo que estabelecem delimitações negativas expressas da incidência*²⁸² apresentando-se, portanto, como medidas dotadas de estabilidade e por natureza duradouras²⁸³.

Deste modo, *não se vê como o sistema fiscal possa infringir o princípio básico da igualdade de todos contribuírem para as receitas do Estado sem que tal excepção à regra se justifique face aos objectivos que a determinam. Sem objectivos que a fundamentem, aquela vantagem não é um benefício fiscal mas outrossim um privilégio que, face ao princípio da igualdade não tem razão de ser*²⁸⁴.

Face ao exposto, os benefícios fiscais não violam o princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da CRP. Não se podem é confundir com os privilégios fiscais de carácter arbitrariamente discriminatório, esses sim sempre inconstitucionais (artigo 13.º, n.º 2 da CRP). A constitucionalidade dos benefícios fiscais há-de residir sempre na prossecução das finalidades que o Estado igualmente tutela e que derivam essencialmente do artigo 81.º da CRP, desde que esses fins sejam hierarquicamente superiores ao princípio da generalidade do imposto como deriva da própria definição de benefício fiscal²⁸⁵.

Uma análise atenta do Estatuto dos Benefícios Fiscais permite retirar algumas práticas de planeamento fiscal, nomeadamente através das já referidas deduções à colecta. Apesar dos limites impostos pelo Orçamento de Estado para 2012 relativamente à matéria dos benefícios fiscais a poupança fiscal existe e pode ser em muitos casos considerável²⁸⁶.

6.2.1. Fundos de pensões e regime público de capitalização

²⁸¹ Cfr. *Idem*, pág. 380.

²⁸² Artigo 4.º, n.º 2 do EBF.

²⁸³ Cfr. J. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 6.ªed., Almedina, Coimbra, 2010, pág. 432-438. O autor da uma noção de desagravamentos fiscais no seu sentido amplo que comporta as não sujeições tributárias – ou desagravamentos fiscais *stricto sensu* – cuja modalidade mais significativa é constituída pelas chamadas exclusões tributárias e os benefícios fiscais.

²⁸⁴ Cit. Freitas Pereira, *Fiscalidade*, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, pág. 380 ss

²⁸⁵ Cfr. Nuno Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, 12.ªed, Rei dos Livros, Lisboa, 2005, pág. 88.

²⁸⁶ Os agregados classificados nos dois primeiros escalões de IRS não têm qualquer limite na dedução de benefícios fiscais podendo usufruir da poupança fiscal máxima permitida. Já nos escalões seguintes o benefício fiscal cai para 100€ (no terceiro escalão), 80€ (no quarto escalão), 60€ (no quinto escalão), 50€ (no sexto e sétimo escalão) e nulo no escalão mais elevado.

Relativamente às contribuições do sujeito passivo aos fundos de pensões ou outros regimes complementares de segurança social são dedutíveis à colecta do IRS desde que: quando pagas e suportadas por terceiros, tenham sido, comprovadamente, tributadas como rendimentos do sujeito passivo; ou nos casos de ser o próprio sujeito passivo a suportá-las não constituam encargos inerentes à obtenção de rendimentos da categoria B²⁸⁷. Logo, o sujeito passivo tem a possibilidade de deduzir à colecta do imposto a pagar as contribuições que realizou.

Quanto aos certificados de reforma do regime público de capitalização, isto é, os planos poupança reforma públicos (PPRP) são dedutíveis à colecta de IRS 20 % dos valores aplicados, por sujeito passivo não casado ou estando casados por cada um dos cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens desde que em contas individuais tendo a dedução o limite máximo de 350 euros por sujeito passivo²⁸⁸. O mesmo é dizer que em caso de tributação conjunta a dedução poderá atingir os 700 euros por agregado familiar.

6.2.2. Fundos de poupança-reforma e planos de poupança-reforma

Uma outra dedução à colecta prevista no EBF encontra-se no artigo 21.º, n.º 2. Nos termos do referido preceito caso o sujeito passivo faça aplicações em fundos ou planos de poupança-reforma (PPR) são dedutíveis 20 % dos valores empregados por cada sujeito passivo ou por cada cônjuge (se se tratar de contribuintes casados) com os seguintes limites:

- 1) 400 euros por sujeito passivo com idade inferior a 35 anos;
- 2) 350 euros por sujeito passivo com idade compreendida entre os 35 e os 50 anos;
- 3) 300 euros por sujeito passivo com idade superior a 50 anos.

Os PPR beneficiam de um regime fiscal que, por um lado, facilita a capitalização na fase de poupança e, por outro, não a penaliza na fase do reembolso. Não se consagra uma verdadeira isenção fiscal para os rendimentos gerados, mas antes um **diferimento da sua tributação**. Quer isto significar que, dentro de limites determinados, as contribuições para os fundos de poupança são dedutíveis à colecta do IRS, sendo que os reembolsos, embora sujeitos a imposto, beneficiam de condições mais favoráveis, designadamente as decorrentes do regime previsto para as pensões, prevendo-se uma regra especial de exclusão de tributação para atenuar o efeito

²⁸⁷ Artigo 16.º, n.º 6 do EBF.

²⁸⁸ Artigo 17.º, n.º 1 do EBF.

da progressividade em caso de reembolso, parcial ou total, e estabelecendo-se também, no âmbito das transmissões por morte, um regime fiscal mais favorável²⁸⁹.

Assim, aos PPR é atribuído um regime de opção contrariamente ao que sucede com as contribuições para a segurança social²⁹⁰.

Contudo, a vantagem fiscal referida poderá esvanecer-se caso o sujeito passivo pretenda o reembolso dos certificados, salvo em caso de morte do subscritor ou quando tenham ocorrido, pelo menos, cinco anos a contar da respectiva entrega e ocorra qualquer uma das situações definidas na lei. Fora estas situações, as importâncias deduzidas anteriormente serão majoradas em 10 por cento, por cada ano ou fracção decorrido desde aquele em que foi exercido o direito à dedução e acrescidas à colecta de IRS²⁹¹.

6.2.3. Donativos

Nos termos do artigo 61.º do EBF *os donativos constituem entregas em dinheiro ou em espécie, concedidos, sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial, às entidades públicas ou privadas cuja actividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional.*

Os sujeitos passivos de IRC que concedam donativos mecenáticos podem aproveitar os benefícios fiscais na modalidade de dedução de rendimento. Isto é, os donativos tornam-se gastos fiscais²⁹².

A vantagem fiscal que se pode retirar dos donativos é diferente consoante se tratar de uma empresa ou de uma pessoa singular, sendo que, não é fácil delimitar o espírito de liberalidade do mecenas. *Este exercício é feito em torno da intenção predominante da sua acção, isto é, se o doador procurar um benefício relevante, extravasa o quadro que caracteriza o mecenato*²⁹³.

Assim, sempre que o donativo seja atribuído por uma empresa serão considerados como gastos e, portanto, dedutíveis ao rendimento no valor correspondente a:

²⁸⁹ Ver Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 158/2002 de 2 de Julho.

²⁹⁰ Sobre a natureza dos PPR ver o acórdão n.º 0655280 de 23-10-2006 do Tribunal da Relação do Porto, consulta electrónica em www.dgsi.pt.

²⁹¹ Artigo 21.º, n.º 4 do EBF.

²⁹² Ver acerca dos donativos, Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 25 de Março de 2003, processo n.º 7416/02, consulta electrónica em www.dgsi.pt. Ainda, a Circular n.º 2/2004 de 20 de Janeiro, da Direcção de Serviços do IRC que veio alterar e esclarecer o disposto na Circular n.º 12/2002, de 19 de Abril da Direcção de Serviços do IVA, que revela alguma abertura na aceitação de contrapartidas associadas aos donativos mecenáticos. Por exemplo, admite a concessão à entidade mecenas de determinadas regalias em espécie pela entidade recipiente, exemplificando com a *atribuição de convites ou bilhetes de ingresso para eventos, a disponibilização das instalações do beneficiário ao doador ou a associação do nome do doador a certa obra ou iniciativa promovida pelo donatário*. O enquadramento desde casos deve ser feito de modo a aquilatar se a *contrapartida foi desejada como correspondente patrimonial do donativo de tal modo que se possa dizer ferido o espírito de liberalidade do doador*.

²⁹³ Cit. Daniel Taborda e António Martins, *Algumas notas sobre a concessão de donativos pelas empresas*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 3, n.º 4, 2011, pág. 127.

- a) 140 % do respectivo total sempre que o donativo tenha como destino uma Instituição com fins sociais;
- b) 120 % se destinados a Instituições com finalidades cultural, ambiental, desportiva e educacional;
- c) 130 % quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos que fixem os objectivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias bem como os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos.

Relativamente aos donativos atribuídos por pessoas singulares são dedutíveis à colecta do IRS do ano a que dizem respeito:

- a) Em valor correspondente a 25 % das importâncias atribuídas, nos casos em que não estejam sujeitos a qualquer limitação;
- b) Em valor correspondente a 25 % das importâncias atribuídos, até ao limite de 15 % da colecta do imposto do sujeito passivo, nos restantes casos²⁹⁴.

6.3. Dividendos

Como já se tem vindo a referir a adopção de uma boa política fiscal e o seu planeamento é relevante do mais comum dos cidadãos até ao maior colosso empresarial. Ainda se torna mais importante quando esses dois factores se fundem, como por exemplo, quando o cidadão-contribuinte tem uma participação numa sociedade e dela recebe rendimentos.

Porquanto, nas palavras de P. OLAVO CUNHA, *as sociedades constituem-se para distribuir todos os resultados que geram periodicamente, no pressuposto de que os respectivos capitais próprios são adequados e suficientes à prossecução da actividade que se propõem realizar. Por isso, é natural que os sócios tenham uma expectativa de receber periodicamente rendimentos gerados pela sociedade, de certo modo com base no capital que anteriormente investiram*²⁹⁵.

Efectivamente, o direito aos lucros é tido, no âmbito do direito societário, como o primeiro dos direitos (e um dos mais importantes) que a nossa lei enuncia, acima de todos os demais. Nos termos do artigo 21.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), *todo o sócio tem direito: a) a quinhoar nos lucros (...)*. Logo, o direito aos lucros é um direito que decorre da participação dos sócios na sociedade dependendo o seu valor necessariamente dos (bons) resultados da

²⁹⁴ Artigo 63.º do EBF.

²⁹⁵ Cit. P. Olavo Cunha, *Direito das Sociedades Comerciais*, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2010, pág. 299.

actividade societária. O que é facto é que qualquer pessoa, quando constitui uma sociedade, tem uma expectativa subjacente a obter lucros.

O conceito de lucro é um conceito de referência e corresponde *ao benefício da actividade social resultante das contas; é a diferença positiva entre as receitas geradas num certo exercício e as despesas e custos suportados em igual período*²⁹⁶.

Uma vez distribuídos, os lucros da sociedade entram na esfera jurídica-patrimonial dos sócios que os recebem o que gera um facto sujeito a imposto. Nestes termos, muitos dos contribuintes questionam-se acerca do tratamento fiscal da distribuição dos lucros por parte das sociedades.

De facto, quando um sujeito passivo detém acções²⁹⁷ e há distribuição de dividendos ou quando tem parte numa sociedade por quotas e há lugar à distribuição dos lucros, a tributação faz-se nos termos do artigo 71.º, n.º1, alínea c) do CIRS com uma retenção definitiva à taxa liberatória de 25 %²⁹⁸.

Por exemplo, quando o sujeito passivo A recebe dividendos no valor de 1000 euros em virtude de títulos de acções que detinha na sociedade XPTO, S.A. é-lhes aplicada a taxa liberatória o que implica que receba 750 euros e a entidade pagadora dos dividendos, neste caso a sociedade, retém 250 euros que entregará nos cofres do Estado²⁹⁹.

Contudo, existe sempre a opção pelo englobamento conforme o previsto no artigo 71.º, n.º 6 do CIRS que estabelece: *os rendimentos a que se referem os n.ºs 1 e 2 podem ser englobados para efeitos da sua tributação, por opção dos respectivos titulares, residentes em território nacional, desde que obtidos fora do âmbito do exercício de actividades empresariais e profissionais*. Optando pelo seu englobamento fica sujeito à obrigação de declarar a totalidade

²⁹⁶ *Idem*, pág. 301.

²⁹⁷ Uma acção é um título representativo do capital social das sociedades anónimas (e em comandita por acções). O proprietário da acção é um dos proprietários da empresa. Podemos distinguir dois tipos de acções: acções comuns e acções preferenciais. Uma acção comum dá ao seu detentor o direito de voto em assembleia geral e direitos proporcionais, embora indefinidos sobre os lucros da empresa (que distribuído proporciona um dividendo). As acções preferenciais não têm associado o direito de voto, embora proporcionem um dividendo regular, caso os lucros anuais o permitam. O investimento em acções proporciona os seguintes benefícios: 1) o direito de receber dividendos, no caso de a sociedade obter lucros e de os distribuir; 2) direito de atribuição, pois no caso de aumento de capital por incorporação de reservas o valor nominal das acções existentes é aumentado ou são emitidas novas acções a distribuir pelos sócios existentes, na proporção do capital que detêm; 3) direito de preferência na subscrição de novas acções, salvo disposição em contrário nos estatutos. Quando a sociedade aumenta o capital social em numerário através da emissão de novas acções, o accionista tem direito a subscrever novas acções na proporção que lhe corresponder. Se não lhe interessar pode vender o seu direito de subscrição das novas acções. – Cfr. António Martins, et. al., *Manual de Gestão Financeira Empresarial*, 2009, pág. 178; António Mota, Jorge Tomé, *Mercado de Títulos: Uma Abordagem*, 1987, pág. 32.

²⁹⁸ As taxas liberatórias, como o próprio nome indica liberam o sujeito passivo de as declarar e as englobar (artigo 22.º, n.º 3, alínea b) do CIRS).

²⁹⁹ Estes casos dizem respeito à substituição tributária que o artigo 20.º, n.º1 da LGT define como a situação em que *por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte*. No n.º 2 do mesmo preceito o legislador reduz a substituição tributária à retenção na fonte: *a substituição tributária é efectivada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido*. No entanto, não deve ser esse o entendimento. Cfr. J.L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pág. 269. Ver ainda, sobre a natureza da substituição nos impostos de rendimento, Ana Paulo Dourado, *Caracterização e fundamentação da substituição e da responsabilidade tributária*, in CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL, n.º 391, 1998, pág. 29-88; Diogo Feio, *A substituição fiscal e a retenção na fonte: o caso específico dos impostos sobre o rendimento*, Coimbra Editora, Coimbra, 2001

dos rendimentos de capitais, nomeadamente juros de depósitos a prazo e mais-valias respeitantes a valores mobiliários (artigo 22.º, n.º 5 do CIRS).

Caso optem pelo englobamento os lucros devidos por pessoas colectivas sujeitas e não isentas de IRC bem como os rendimentos resultantes da partilha em consequência da liquidação dessas entidades (desde que qualificados como rendimentos de capitais), são considerados em 50 % do seu valor³⁰⁰. Esta é uma medida que visa aliviar o efeito da dupla tributação económica dos rendimentos distribuídos, uma vez que os mesmos já foram tributados em sede de IRC em função do lucro apurado pela sociedade.

Para se aferir das vantagens ou desvantagens da opção que o contribuinte dispõe pelo englobamento, atentamos aos exemplos seguintes:

- a) Num primeiro momento o **agregado familiar do sujeito passivo A está inserido no 3.º**

escalão de IRS cuja taxa se fixa nos 24,50%³⁰¹:

Dividendos recebidos: 1.000 euros

$500 \times 24,50\% = 122,50$ euros

Dedução da retenção na fonte:

$122,50 - 250 = - 127,50$ euros

- b) Caso seguisse o regime regra das **taxas liberatórias**:

$25\% \times 1.000 = 250$ euros

No exemplo que acabamos de referir um agregado familiar com uma taxa de IRS no escalão dos 24,50 % e que tenha rendimento proveniente de dividendos de 1.000 euros, optando pelo englobamento, recupera imposto porque deduz a retenção na fonte efectuada pela taxa liberatória de 25%³⁰².

6.4. Tratamento fiscal das mais-valias resultantes da alinação de imóveis

³⁰⁰ Artigo 40.º-A, n.º 1 do CIRS.

³⁰¹ Taxas de imposto correspondem às do artigo 68.º do CIRS com redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010-31/12.

³⁰² Cfr. João Antunes, *Dividendos*, Revista OTOC, n.º 106, 2009, pág. 38-39, consulta electrónica em http://www.ctoc.pt/downloads/files/1232971579_38e39_fiscalidade.pdf.

Na tributação dos rendimentos das pessoas singulares as mais-valias constituem incrementos patrimoniais tributáveis em sede de Categoria G³⁰³ às quais é aplicável o regime previsto no artigo 10.º do CIRS³⁰⁴.

Segundo ANDRÉ SALGADO DE MATOS *a tributação das mais-valias surge na medida em que a alienação de um determinado bem por um valor superior àquele por que foi adquirido tem por resultado um acréscimo patrimonial na esfera do sujeito alienante, em relação ao qual o princípio da capacidade contributiva reclama a existência de normas de incidência objectiva*³⁰⁵.

Assim, as mais-valias correspondem a ganhos ou rendimentos obtidos de natureza ocasional e fortuita, não decorrendo de uma actividade do sujeito passivo especificamente destinada à sua obtenção, mas relativamente aos quais o princípio da capacidade contributiva determina a sua sujeição ao imposto.

Conforme refere SALDANHA SANCHES, *as mais-valias, como uma espécie real do conceito mais vasto de acréscimos patrimoniais que se podem definir com a totalidade das mais-valias e de outros rendimentos que podem ser imputados a uma certa pessoa (centro de imputação de um património), têm sempre como pressuposto a alienação de um determinado bem sem que se possa considerar tal alienação como estando integrada numa actividade comercial ou empresarial. No entanto – continua – só são objecto de tributação: as mais-valias realizadas, em contraposição às mais-valias latentes; no caso de pessoas singulares, apenas as mais-valias obtidas com alienação de certos bens*³⁰⁶.

Tendo em conta a natureza das operações que estamos aqui a tratar o legislador fiscal optou por uma selecção de tipos de bens e direitos e adoptou critérios como a frequência da situação, a expressão económica, a facilidade de controlo do facto gerador e a determinabilidade dos valores em causa. Uma das questões mais relevantes para o objecto em estudo prende-se com o regime previsto para a tributação das mais-valias resultantes de transmissões de bens imóveis que está previsto no artigo 10.º, n.º 5 do CIRS.

Nestas situações, o facto gerador considera-se obtido no momento da prática do acto que deu origem ao ganho, isto é, no momento da alienação onerosa dos bens imóveis³⁰⁷. O ganho

³⁰³ Artigo 9.º do CIRS.

³⁰⁴ A mais-valia resultante da venda de bens imóveis encontra-se excluída de tributação em IRS caso o imóvel tenha sido adquirido antes de 1 de Janeiro de 1989 nos termos do artigo 5.º do Decreto-Lei 442-A/88 de 30 de Novembro. A expressão adquirir inclui a transmissão por herança ou doação. Deste modo, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos de cuja transmissão provém se houver efectuado depois da entrada em vigor do Código.

³⁰⁵ Cit. André Salgado de Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Instituto Superior de Gestão, 1999, pág. 163.

³⁰⁶ Cit. J.L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pág. 315 e 316.

³⁰⁷ Artigo 10.º, n.º 3 do CIRS. De salientar o regime especial a que estão sujeitos os ganhos resultantes da afectação do património particular à actividade empresarial. Aqui, o Código distingue dois momentos: o **momento da sujeição**, relativo a afectação propriamente dita de qualquer bem

sujeito a IRS, ou seja, a valia é constituído pela diferença entre o valor da realização e o valor de aquisição líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais. As mais-valias e as menos-valias apuradas resultantes da alienação de imóveis e efectuadas por residentes só são consideradas em 50 % do seu valor³⁰⁸.

Com efeito, o saldo positivo apurado relativamente às mais-valias e às menos-valias em causa, e realizadas no mesmo ano é sujeita a englobamento obrigatório³⁰⁹. Assim, por exemplo:

Um sujeito passivo que trabalha por conta de outrem obtém rendimento líquido sujeito a imposto na Categoria A de, vamos supor 20.000 € relativos ao ano n.

Nesse mesmo ano, vendeu uma moradia. Em virtude dessa venda teve uma mais-valia de 100.000 euros. Como vimos, só será considerado 50% desse valor, ou seja, 50.000 euros.

Estes rendimentos, depois de englobados, correspondem a uma matéria colectável de 70.000 euros. Assim, no cálculo do imposto teremos:

Colecta do imposto

64.623 euros X 31,667% = 20.464,2 euros

5.377 euros X 42,88% = 2305,7 euros

O que perfaz uma colecta de imposto de 22.769,9 euros. Este não é o valor de imposto a pagar, uma vez que o contribuinte ainda irá beneficiar das eventuais deduções à colecta de IRS onde cabem as retenções na fonte efectuadas pela entidade empregadora nos termos dos artigos 78.º e seguintes. Mesmo assim, é evidente o peso que a mais-valia tem no imposto: o contribuinte passa para escalões superiores o que implica uma taxa superior a incidir sobre a matéria colectável.

6.4.1. Exclusão destes rendimentos a imposto

Como nos diz o artigo 10.º, n.º5 do CIRS, *são excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar se:*

do património particular a actividade empresarial e profissional exercida pelo seu proprietário; e o **momento da exigibilidade** do imposto, que ocorre somente com a posterior alienação onerosa do bem ou com o facto equivalente. No momento da posterior alienação onerosa o sujeito passivo é tributado relativamente à soma das mais-valias apuradas em ambos os momentos. Assim: o momento da **primeira transmissão** com a afectação à actividade empresarial ou profissional, cuja mais-valia é calculada por referência a uma *valor de realização* que corresponde ao valor de mercado à data da afectação (artigo 44.º, n.º1 alínea c) do CIRS; o momento da **segunda transmissão** com a alienação do bem afecto à actividade empresarial cuja mais-valia é enquadrável na Categoria B, é calculada por referência a um *valor de aquisição* (valor pelo qual o objecto sujeito a afectação deu entrada no património empresarial) que corresponde ao valor de mercado à data da afectação (artigo 29.º, n.º2 CIRS) – Ver, Paula Rosado Pereira, *Estudos Sobre o IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias*, Almedina, Coimbra, 2005, pág. 97-98.

³⁰⁸ Artigo 43.º, n.º 2 do CIRS.

³⁰⁹ Artigo 22.º do CIRS.

- 1) o valor da realização deduzido das amortizações de eventual empréstimo contraído para a aquisição de imóvel, for **reinvestido na aquisição de propriedade de outro imóvel, de terreno para construção de imóvel ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel** situado em território português **no prazo de 36 meses contados da data da realização** (alínea a);
- 2) o valor da realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel for **utilizado** no pagamento da aquisição referido em 1) **desde que efectuado nos 24 meses anteriores** (alínea b).

Porém, para que possa aproveitar a exclusão aludida, o contribuinte deverá manifestar a intenção de realizar o reinvestimento, mesmo que parcial, na declaração de rendimentos respeitante ao ano da alienação (alínea c), deixando de beneficiar do regime caso se preencham os factores mencionados no n.º 6 do artigo 10.º do CIRS. Assim será caso:

- 1) Tratando-se de **reinvestimento para a aquisição de um outro imóvel**, o adquirente o **não afecte à sua habitação ou do seu agregado familiar até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado** (alínea a);
- 2) Tratando-se de **reinvestimento na aquisição de terreno para construção**, o adquirente **não inicie**, excepto por motivo imputável a entidades públicas, **a construção até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado** ou **não requeira a inscrição do imóvel na matriz até decorridos 24 meses após a data de início das obras**, devendo, em qualquer dos casos, **afectar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado familiar até ao fim do quinto ano seguinte ao da sua realização** (alínea b)³¹⁰;
- 3) Tratando-se de **reinvestimento na construção, ampliação ou melhoramento de imóvel**, **não sejam iniciadas as obras até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado** ou **não seja requerida a inscrição do imóvel ou das**

³¹⁰ Esta alínea deve ser conjugada com o artigo 13.º, n.º 1 e n.º 3, alínea a) do CIMI onde se estabelece o dever de requerer inscrição dos prédios na matriz no prazo de 60 dias após a conclusão das obras, mas igualmente impõe, no n.º 3, alínea a) que o chefe de finanças deve proceder oficiosamente a essa inscrição. O princípio da oficiosidade previsto no n.º 3 prevalece apenas nas situações em que a prática oficiosa da actualização realiza a finalidade do imposto e a verdade material, não sendo ilegal essa actualização por antecipação à apresentação da declaração do sujeito passivo dentro do respectivo prazo legal. No entanto, não se pode exigir à Administração que proceda à actualização matricial predial, se os factos translativos não chegarem ao seu conhecimento. Caso o contribuinte pretenda beneficiar da regime de exclusão deverá para isso proceder à inscrição matricial nos termos da lei (nos 24 meses posteriores ao início das obras) – Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 15-12-2010, processo número 4319/10, consulta electrónica em www.dgsi.pt.

alterações na matriz até decorridos 24 meses sobre a data do início das obras, devendo afectar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado familiar até ao fim do quinto ano seguinte ao da sua realização (alínea c).

Ora, voltando ao exemplo anterior, o sujeito passivo terá que, na declaração de rendimentos do ano n1 relativa ao ano n, manifestar a intenção de proceder ao reinvestimento da mais-valia realizada (50.000 euros). Caso o faça, essa mais-valia será excluída da tributação passando o imposto a incidir sobre os rendimentos da categoria A que o sujeito passivo obteve. Assim ³¹¹:

Colecta do Imposto

18.375 euros X 19,599% = 3.601,31 euros

1.625 euros X 35,50% = 576.87 euros

O valor da colecta será de 4.178,18 euros. Tendo em conta que o contribuinte ainda fará deduções à colecta, onde se incluem as retenções na fonte, o valor de imposto a pagar será nulo ou até mesmo negativo o que fará com que seja necessário haver um reembolso por parte da Administração Fiscal.

Uma das principais questões colocadas pelos contribuintes aos promotores sejam advogados, consultores ou gestores é saber quanto vão pagar de impostos e o que poderão fazer para aligeirar a carga fiscal.

Ora, uma das principais formas que terão desde logo será o referido **reinvestimento do valor das mais-valias**. Esse reinvestimento, no entanto, terá de ser realizado na **habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar** e há-de assentar num nexo de causalidade entre a mais-valia realizada e o bem a que é afecto esse valor. Ou seja, se na alienação de um imóvel futuro, o sujeito passivo contrai um empréstimo que cubra o valor total do imóvel, não há aqui um reinvestimento, mas sim um investimento. É esta a posição sufragada pela jurisprudência³¹².

Por conseguinte, **na génese da exclusão ou do diferimento da tributação está a imposição de que o valor de realização relativo ao ganho apurado seja reinvestido na aquisição de novos bens**. A verdade é que o termo reinvestimento, como termo manifestamente económico, não encontra qualquer disposição legal que o classifique. No entanto, podemos avançar que a razão

³¹¹ Taxas de imposto correspondem às do artigo 68.º do CIRS com redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010-31/12.

³¹² Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12-03-2003, processo n.º 1721/02 e de 11-02-2009, processo n.º 892/08, consulta electrónica em www.dgsi.pt.

de ser desta norma se prende indubitavelmente com políticas de incentivo ao investimento. Se assim não fosse, a exclusão deste tipo de rendimentos seria susceptível de se considerar inconstitucional, pois como vimos, seria susceptível de violar o princípio da igualdade.

No mesmo sentido, MARIA DULCE SOARES ao falar da razão de ser da aludida exclusão em sede de IRS refere *que o aspecto relevante que se pretende assegurar é a substituição do bem, garantir que a alienação de um imóvel para a habitação seja seguida de outro para o mesmo fim. (...) Como é sabido, o direito a uma habitação de dimensão adequada, em condições de higiene e conforto e que preserve a intimidade pessoal e a privacidade familiar, é um direito fundamental, constitucionalmente consagrado*³¹³.

Assim, é neste reinvestimento das mais-valias realizadas e a sua exclusão da tributação que permite ao contribuinte fazer uso do melhor planeamento fiscal. De acordo com o disposto na alínea f) do número 1.º do artigo 44.º do CIRS, considera-se valor de realização o maior dos valores, o da respectiva contraprestação ou o valor que tiver sido considerado para efeitos de liquidação IMT (n.º2). No que concerne ao valor a reinvestir para efeitos de exclusão tributária consagrada no n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, que se considera como tal, o valor de realização ou o valor patrimonial definitivo que serviu para efeitos de liquidação de IMT, se superior. Quanto ao valor considerado reinvestido, **existindo recurso ao crédito para aquisição do novo imóvel, será a diferença entre o valor patrimonial definitivo, quando superior ao valor efectivo de aquisição, e o valor do empréstimo bancário contraído para o efeito.**

Por exemplo:

O sujeito passivo comprou em 2000 uma casa no valor de 50.000 euros. Esta operação ficou isenta de IMT (artigo 9.º do CIMT) e o custo com a escritura e registo ascendeu aos 1.000 euros. Vendeu-a em Junho de 2010 por 100.000 euros.

A mais-valia obtém-se da seguinte forma:

$$100.000 - (50.000 \times 1,27 \text{ (coeficiente de desvalorização da moeda)}^{314}) + 1.000 = 64.500$$

$$100.000 - 64.500 = 35.500 \times 50\% = 17.750 \text{ euros}$$

O valor da mais-valia é de 17.750 euros, sendo que, a este valor e para apuramento da taxa a aplicar acrescem os restantes rendimentos englobáveis em IRS.

Para beneficiar do regime de exclusão da tributação o sujeito passivo terá que reinvestir o valor da mais-valia. Assim: vamos supor, no seguimento do exemplo anterior que o

³¹³ Cit. Maria Dulce Soares *et.al.*, Anotação ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12-03-2003, processo n.º 1721/02, in *Jurisprudência Fiscal Anotada*, 2003, pág. 71-72.

³¹⁴ Portaria n.º 758/2010 de 23 de Agosto.

contribuinte devia ao banco 30.000 euros que pagou prontamente relativos ao empréstimo da primeira casa mais juros. **Comprou uma nova casa em Agosto do mesmo ano por 130.000 euros.**

Para que a mais-valia não seja tributada o sujeito passivo terá que aplicar pelo menos 70.000 euros que é o valor correspondente à diferença entre os 100.000 euros (valor pelo qual alienou a casa) e os 30.000 euros pagos ao banco, nos termos do artigo 10.º, n.º 5, alínea a): ***valor da realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel.***

Caso, para a compra da nova habitação seja necessário um novo empréstimo o mesmo não poderá exceder os 50.000 euros (130.000 euros – 70.000 euros).

No entanto, decide pegar em parte do valor obtido com a venda e ir mais a sua esposa viajar pela Europa. Quando chega a Portugal, e para pagar a nova casa necessitou de um crédito imobiliário de 100.000 euros o que excede manifestamente os 50.000 euros. Ora, neste caso só será considerado valor reinvestido os 30.000 euros pagos sem recurso ao crédito que resultam da diferença entre o valor da casa (130.000) com o empréstimo contraído. Assim, dos 100.000 euros recebidos só será considerado valor reinvestido 30% desse valor.

Por seu turno, a Autoridade Tributária tem esclarecido o sentido e alcance desta norma por forma a evitar condutas evasivas por parte dos contribuintes³¹⁵. No entanto, a imaginação dos contribuintes não tem limites, ao contrário da actuação da administração que está sempre vinculada à lei.

Vamos analisar mais detalhadamente os pressupostos do artigo 10.º, n.º 5 do CIRS:

- (i) ganho proveniente da alienação de habitação própria e permanente;
- (ii) prazo de 36 meses para reinvestir:
 - a) na aquisição da propriedade de outro imóvel;
 - b) de terreno para a construção de imóvel;
 - c) construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente para habitação própria e permanente do agregado familiar.

O sujeito passivo A, tem uma habitação própria onde reside em Vila Nova de Gaia. Recebe uma proposta para permutar essa casa por um apartamento situado no Porto sendo a mais-valia apurada no valor de 60.000 euros. Entretanto, a residência do sujeito passivo passou para uma outra moradia que tinha em Coimbra para onde se mudou com a família por questões profissionais. Sabendo deste regime de exclusão menciona na declaração de

³¹⁵ Como é da informação vinculativa (proc. 6833/2010 de 6/12/2010, consultado electronicamente em <http://www.portaldasfinancas.gov.pt>) onde se concluiu que da norma do artigo 10.º, n.º5 do CIRS *não se encontram, todavia, incluídos os arrumos, despensas ou garagens constituindo fracções autónomas ou integrados em prédio distinto do da habitação, mesmo quando desempenhem funções complementares da habitação.*

rendimentos que irá proceder a melhoramentos na sua habitação de Coimbra para onde foi residir com a família. Contudo, ao invés disso, contrata com o empreiteiro a realização das obras de melhoramento na casa acabada de adquirir (no Porto). Uma vez que não se trata da habitação própria e permanente do sujeito passivo, o que faz, é pedir ao empreiteiro que nas facturas mencione a morada da sua casa de Coimbra por forma a, assim, iludir a Administração Fiscal e beneficiar do regime de exclusão.

Ora, este tipo de comportamentos não se enquadra no planeamento fiscal nem se situa em zonas de fronteira. Há aqui, uma pretensão em agir *contra legem* ou seja, em fraude fiscal em sentido amplo. O sujeito passivo comete um facto ilícito e culposo passível de ser sancionado nos termos do artigo 118.º do RGIT. Para além da eventual coima a aplicar é à Autoridade Tributária a quem compete iniciar o procedimento de liquidação adicional³¹⁶, bem como exigir o pagamento de juros compensatórios pelo atraso da liquidação³¹⁷.

Por outro lado, tendo em conta a importância que o factor *tempo* pode ter nas decisões dos contribuintes o que dizer se, por exemplo, o contribuinte na declaração do ano n1, relativa ao ano n manifestar a intenção de reinvestir, mas na verdade o que pretende é pura e simplesmente não pagar o imposto naquele momento mas sim deferir o prazo de pagamento?

Como vimos, nos termos do artigo 10.º, n.º 6, alínea a) não haverá lugar à exclusão se tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel o adquirente não afecte à sua habitação ou do seu agregado familiar até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado, ou seja, no exemplo que demos até ao ano n3. Não sendo feito qualquer reinvestimento como proceder à liquidação da mais-valia realizada e não reinvestida? A mais-valia é considerada no ano n e liquidada de acordo com os rendimentos obtidos no ano n, ou pelo contrário, é considerada no ano n, mas liquidada de acordo com os rendimentos obtidos no ano n3?

Ora, em primeiro lugar, caso o contribuinte manifeste sem mais a vontade de reinvestir os rendimentos no prazo legal sem que tal se venha a efectivar, ou seja, logo que decorra o prazo para a realização do declarado investimento sem que se tenham verificado os requisitos legalmente previstos, a Administração Tributária procede a uma liquidação adicional de

³¹⁶ Artigo 89.º do CIRS.

³¹⁷ Artigo 35.º da LGT.

imposto³¹⁸ dos rendimentos auferidos no ano n, isto é, relativa ao período onde se deu a mais-valia acrescida dos juros compensatórios ⁽³¹⁹⁾ ⁽³²⁰⁾.

Não podia deixar de ser assim porque, de outro modo o contribuinte mais astuto declarava sempre a intenção de proceder ao reinvestimento e no ano n3 faria de tudo para reduzir os rendimentos declarados. Deste modo, conseguiria reduzir os rendimentos e, por ventura, reduzir o escalão de IRS – v.g. no ano n teve um rendimento de 50.000, pelo que o rendimento se insere no âmbito do 5.º escalão de IRS. Com a mais-valia realizada será tributado no 7.º escalão. Com o deferimento da tributação para o ano n3, como prevê já essa mais-valia declara, por exemplo 20.000 (4.º escalão) e com a mais-valia será tributado à taxa do 6.º escalão de IRS.

6.4.2. Reporte das Menos-Valias

No caso de haver menos-valias, ou seja, caso o valor de aquisição seja inferior ao valor da realização será igualmente considerada em 50% do seu valor. Só haverá mais-valias a englobar para efeitos da tributação global se o saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias deste tipo, realizadas no mesmo ano, for positivo. Caso contrário, ou seja, caso o saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias deste tipo foi negativo, não haverá rendimento de mais-valias a adicionar aos rendimentos das restantes categorias para o cálculo do rendimento global.

De resto, o saldo negativo apurado nas mais-valias não é dedutível aos rendimentos das outras categorias. Com efeito, os 50% de saldo negativo apurado entre as mais-valias e as menos-valias deste tipo só pode ser reportado aos cinco anos seguintes àquele a que respeita, deduzindo-se aos rendimentos líquidos da mesma categoria³²¹.

³¹⁸ Artigo 89.º do CIRS.

³¹⁹ Artigo 35.º da LGT segundo o qual *são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardado a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido...*

³²⁰ Uma questão que nos parece de referir é que o contribuinte não tem, neste caso, direito à audição prévia. Como tem vindo a ser entendimento do Supremo Tribunal Administrativo (15/11/2006, processo n.º 759/06 e de 30-06-2010, processo n.º 364/10, consulta electrónica em www.dgsi.pt) o artigo 60º da LGT, epígrafado “princípio da participação”, obriga a administração tributária a ouvir o contribuinte antes de tomar decisões que o afectem, sendo que, nos termos do seu n.º 1, por via de regra, a participação do contribuinte é assegurada através do exercício do direito de audição. Pretendeu, deste modo, o Legislador fiscal concretizar o princípio constitucional da “participação dos cidadãos nas decisões ou deliberações que lhes disserem respeito” (artigo 265º, n.º 5, da Constituição), criando uma disposição legal que evita que o contribuinte sofra uma decisão desfavorável da administração sem que tenha previamente oportunidade de expor a sua opinião.

Ora a ratio deste preceito não é prejudicada pela excepção constante do seu n.º 2 do mesmo artigo 60º da LGT. Aliás, bem se compreende que não seja necessária a audição do contribuinte quando “a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável” (segunda parte deste último inciso normativo). E, do mesmo modo, a participação do contribuinte também não sai prejudicada, por não poder exercer o direito de audição, que é dispensado pela lei, “no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte” – artigo 60º, n.º 2, alínea a) da LGT.

Deste modo, não basta, pois a mera intenção de reinvestir. É necessário que o contribuinte mencione essa intenção e demonstre que efectuou tal reinvestimento. Não o fazendo a liquidação adicional de imposto não necessita de audição prévia, por dispensada.

³²¹ Artigo 55.º, n.º 5 do CIRS.

Assim, fazendo o reporte das menos-valias o sujeito passivo pode conseguir uma poupança, muitas vezes considerável, do imposto a final.

6.5. Rendimentos prediais

Consideram-se rendimentos prediais as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respectivos titulares.

Estes rendimentos são tributados em IRS em sede de categoria F nos termos do artigo 8.º do código. Este artigo merece-nos duas considerações: em primeiro lugar, a tributação de prédios não arrendados não acontece em IRS, porquanto só serão tributados rendimentos efectivos, isto é, é necessário que do prédio em causa o proprietário retire rendas. Segundo, as rendas podem ser pagas em dinheiro ou em espécie, sendo ainda muito comum os contratos de locação de prédios rústicos cuja renda se traduz na entrega ao proprietário de parte da colheita. Ou ainda, os contratos em que a renda se traduz na prestação de trabalho do locatário. Para além disso, o titular de tais rendas não é necessariamente o proprietário (v.g. o usufrutuário tem o poder de dar de arrendamento o imóvel, o representante de incapaz – menor, interdito ou inabilitado – e os administradores de bens podem dar de arrendamento por prazo não superior a seis anos).

Nos termos dos artigos 1038.º, alínea a), 1041.º e 1042.º do Código Civil a obrigação mais importante do inquilino é a de pagar a renda pontualmente, no quantitativo acordado inicialmente ou actualizado nos termos da lei.

O artigo 8.º do CIRS no seu n.º 2 acolhe um conceito amplo de renda, por evidentes razões de combate a formas de evasão e fraude fiscal. Por conseguinte visa evitar que através da celebração de outros negócios de efeito económico equivalente não tipificados na lei se obtenha uma poupança não permitida.

Assim, é renda tudo o que devido ao proprietário pela cedência do uso do prédio³²². Para além disso, são compreendidos na categoria F rendimentos que não são de imóveis, sendo como tais considerados, por força do artigo 8.º, n.º2, alínea a) – parte final – e b) os relativos aos serviços relacionados com a cedência do uso do prédio ou parte dele (v.g. a limpeza e a segurança nos centros comerciais; o aluguer de maquinismos e mobiliário, instalados no imóvel locado).

³²² Artigo 2.º do CIMI. Ver Nuno Sá Gomes, *Os Conceitos Fiscais de Prédio*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 101, 1967, pág. 162 e ss.

Ora, o dar de arrendamento impõe que o senhorio suporte determinados custos com o locado designadamente custos de manutenção (v.g. com a energia, porteiro, limpeza, encargos com elevadores, etc.) e de conservação (v.g. pinturas). Tais despesas são dedutíveis nos seguintes casos:

- 1) incumbam ao sujeito passivo;
- 2) sejam por ele suportadas;
- 3) se encontrem documentalmente comprovadas³²³.

Por outro lado, nos termos do artigo 41.º, n.º 1 do CIRS uma outra despesa que se pode deduzir é *o imposto municipal sobre imóveis que incide sobre o valor dos prédios*. Rui Duarte Morais defende que se trata de uma forma de eliminar a dupla tributação a que estão sujeitos os imóveis dados de arrendamento: os respectivos titulares ficam sujeitos a um imposto incidente sobre o valor do bem que dá origem ao arrendamento (IMI) e a outro imposto (IRS) incidente sobre as rendas que o imóvel fornece³²⁴. No entanto, o facto de estarmos aqui perante uma dupla tributação não deixa de ser controverso, isto porque o facto tributário que dá lugar ao imposto não é o mesmo.

Ora, antes da entrada em vigor deste regime, a dedução era efectuada mediante dedução à colecta do imposto a pagar. Hoje, ao consagrar a dedução específica deste tipo de encargos tem um efeito menor de que resultava do disposto anteriormente. Ainda assim, nos casos em que um sujeito passivo é proprietário de um imóvel que não habita, pode ser-lhe fiscalmente favorável o arrendamento do mesmo, pois assim poderá deduzir o valor do IMI às rendas que recebeu³²⁵.

Por exemplo:

Um sujeito passivo residente em Braga é proprietário de um apartamento sito Vila Nova de Gaia e pagou no ano n a título de IMI 1.000 euros. No ano seguinte arrenda o imóvel por um valor anual de 5.000 euros. Com o imóvel arrendado no ano n1 o sujeito passivo poderá deduzir o valor do IMI, ou seja os 1.000 euros aos 5.000 euros que recebeu das rendas.

³²³ Artigo 41, n.º2 do CIRS.

³²⁴ A questão sobre a dupla tributação económica relativamente aos imóveis dados de arrendamento é discutível: se por um lado, os respectivos titulares ficam sujeitos a um imposto incidente sobre o valor do bem que dá origem ao rendimento (IMI), por outro lado também irão suportar, como já se referiu, um outro imposto (no caso, IRS) incidente sobre o valor do rendimento efectivamente obtido. Com a solução sufragada de o montante do IMI passar a ser uma dedução específica desta categoria de rendimentos podemos afirmar que se mantém uma dupla tributação económica, pois a dedução do IMI à matéria colectável do IRS apenas se traduz na diminuição deste correspondente ao valor da respectiva taxa multiplicado pela colecta daquele. Ou seja, não é totalmente eliminada, mas só parte daquele imposto. Cfr. Rui Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Almedina, Coimbra, 2008, pág. 119-121.

³²⁵ O que poderá ter como efeito negativo a penalização do mercado de arrendamento urbano, uma vez que, o senhorio tentará, naturalmente, repercutir para o inquilino o através do estabelecimento de rendas mais elevadas, um eventual aumento do IMI, designadamente nos prédios urbanos em resultado das regras de determinação do valor patrimonial deste imposto.

Do mesmo modo, caso o imóvel se encontre arrendado serão dedutíveis as despesas de conservação e manutenção como já referimos.

No exemplo anteriormente indicado, caso o sujeito passivo necessite de realizar obras no imóvel (v.g. pintura, substituir portas, janelas, etc.), serão dedutíveis todas as despesas desde que comprovadas documentalmente. Assim, caso apresente despesas de 4.000 euros respeitante às melhorias que efectuou, o rendimento líquido da Categoria F será de:

$$5.000 - 1.000 - 4.000 = 0$$

E ainda, no caso do resultado líquido ser negativo (por exemplo o custo com as obras foi de 6.000 euros), o sujeito passivo poderá reportá-lo aos 4 anos seguintes àquele a que respeitam, deduzindo o resultado negativo aos rendimentos líquidos da mesma categoria³²⁶.

Uma outra dedução, mas agora à colecta é a prevista no artigo 71.º, n.º4 do EBF. Segundo o preceituado, os proprietários com prédios urbanos em zonas de reabilitação podem deduzir até 30 % dos encargos suportados de:

- a) Imóveis, localizados em áreas de reabilitação urbana e recuperados nos termos das respectivas estratégias de reabilitação; ou
- b) Imóveis arrendados passíveis de actualização faseada das rendas nos termos dos artigos 27.º e seguintes do Novo Regime de Arrendamento Urbano (NRAU), que sejam objecto de acções de reabilitação.

Esta dedução tem como limite 500 euros³²⁷.

6.6. Rendimentos de trabalho dependente e independente: uma opção?

Não existe definição de rendimento no CIRS, sendo porém enumerados os seus vários tipos³²⁸. Os diversos rendimentos constituem elementos sintomáticos da capacidade contributiva de cada contribuinte (ou do agregado familiar) e a sua indicação reveste carácter exaustivo, o que significa que não está abrangido pelo imposto tudo o que não estiver indicado.

No CIRS, o legislador nas primeiras duas categorias de rendimento – A e B – distingue a forma de tributação dos rendimentos do trabalho dependente, por um lado, e dos rendimentos

³²⁶ Artigo 55.º, n.º 2 do CIRS.

³²⁷ Devemos ter em conta os limites constantes do Orçamento de Estado e que já foram por nós referidos. Ver nota 276.

³²⁸ Ver Freitas Pereira, *Fiscalidade*, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 2010, pág. 79 e ss; J.L. Saldanha Sanches, *Conceito de Rendimento no IRS*, in *Fiscalidade 7/8*, 2001, pág. 34 ss.

de trabalho independente, por outro. Enquanto no primeiro caso as deduções são feitas através de uma fórmula fixa³²⁹, sendo o resultado variável em função do rendimento do sujeito passivo, no segundo o imposto é apurado segundo o regime de tributação em que o sujeito passivo se insere:

- contabilidade organizada – imperativo caso o sujeito passivo tenha um rendimento anual ilíquido superior a 150.000 euros. Para determinar os rendimentos com base neste regime o CIRS no seu artigo 32.º manda aplicar as regras estabelecidas no código do CIRC, com as adaptações resultantes do CIRS, sendo certo que, entre estas adaptações, temos logo o artigo 33.º, do qual consta uma lista de encargos da actividade empresarial ou profissional que não são dedutíveis em sede de IRS, os quais acrescem ao encargos não dedutíveis previstos no CIRC. Assumem aqui uma importância crescente os gastos que o sujeito passivo comprove serem indispensáveis para a realização dos rendimentos ou para a manutenção da fonte produtora e que irá deduzir no rendimento obtido³³⁰ – ou
- regime simplificado de tributação – que é o utilizado pelos sujeitos passivos com rendimentos inferiores a 150.000 euros, apesar de puderem optar pelo da contabilidade organizada³³¹. De acordo com o artigo 31.º do CIRS, a determinação do rendimento colectável resulta da aplicação dos indicadores objectivos de base técnico-científica a aprovar pelo Ministro das Finanças para os diferentes sectores da actividade económica. Todavia, até à aprovação desses indicadores, o rendimento colectável é o resultante da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,70 aos restantes rendimentos provenientes desta categoria, excluindo a variação da produção.

Ora, os rendimentos da categoria B assumem natureza sobretudo empresarial. A dedução específica concretiza-se de uma maneira diferente consoante os sujeitos passivos se insiram no regime simplificado ou no regime normal de determinação de rendimentos, pois, quando se

³²⁹ Artigo 25.º, n.º1 do CIRS: *Aos rendimentos brutos da categoria A deduzem-se, até à sua concorrência, e por cada titular que os tenha auferido, os seguintes montantes:*

a) 72 % de doze vezes o valor do IAS;

b) As indemnizações pagas pelo trabalhador à sua entidade patronal por rescisão unilateral do contrato individual de trabalho sem aviso prévio em resultado de sentença judicial ou de acordo judicialmente homologado ou, nos restantes casos, a indemnização de valor não superior à remuneração de base correspondente ao aviso prévio;

c) As quotizações sindicais, na parte em que não constituam contrapartida de benefícios de saúde, educação, apoio à terceira idade, habitação, Seguros ou segurança social e desde que não excedam, em relação a cada sujeito passivo, 1% do rendimento bruto desta categoria, sendo acrescidas de 50%.

³³⁰ Artigo 20.º e 23.º do CIRC.

³³¹ Artigo 28.º, n.º 3 do CIRS. Nos termos dos n.º 4 e 5 do mesmo artigo o período mínimo de permanência em qualquer um dos regimes é de três anos, salvo nos casos em que o sujeito passivo comunique, ou na declaração de início de actividade ou até final do mês de Março, que pretende alterar o regime pelo qual se encontra abrangido.

verifica esta última situação, se seguem as regras estabelecidas no CIRC. Assim, o regime simplificado tem como pressuposto uma opção do contribuinte que renuncia ao seu direito subjectivo de ser tributado com base na contabilidade organizada com todas as implicações, com todas as implicações que tal comportamento acarreta.

Por exemplo, um sujeito passivo que seja tributado pelas regras da contabilidade organizada fica desde logo obrigado a liquidar IVA mesmo que tenha um volume de negócios inferior a 10.000 euros. No caso de ter um volume de negócios inferior a 10.000 euros e não possuir nem seja obrigado a possuir contabilidade organizada beneficia do regime especial de isenção previsto no artigo 53.º, n.º 1 do CIVA³³².

Ora, como tivemos oportunidade de ver quando abordamos o conceito de planeamento fiscal, são estas opções que abrem muitas vezes as portas à poupança fiscal lícita, pois, um regime de “escolha fiscal” que, precisamente por permitir a opção do contribuinte pelo regime que lhe é mais favorável pode conduzir a situações de tributação contrárias ao regime de tributação segundo a capacidade contributiva.

Um outro exemplo é o artigo 28.º, n.º 8 do CIRS que permite a um sujeito passivo que preste serviços a uma única empresa optar pela tributação do trabalho dependente, passando a beneficiar da dedução de despesas que na verdade não suporta³³³. Se não se der o caso, bastante frequente, de acumular rendimento do trabalho dependente com rendimentos do trabalho independente.

O regime cria, deste modo, condições objectivas que favorecem fortemente a relação de trabalho independente em relação à de trabalho. E enquanto na categoria A encontramos a impossibilidade de fazer valer, mesmo mediante prova, os custos efectivamente existentes (v.g. os custos suportados na deslocação entre a habitação e o local de trabalho), na categoria B surge a possibilidade de deduzir custos não suportados e por isso materialmente insusceptíveis de qualquer prova.

³³² Nos termos do qual *beneficiam da isenção do imposto os sujeitos passivos que, não possuindo nem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos do IRS ou IRC, nem praticando operações de importação, exportação ou actividades conexas, nem exercendo actividade que consista na transmissão dos bens ou prestação dos serviços mencionados no anexo E do presente Código, não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a (euro) 10 000.*

³³³ O problema que muitas vezes se coloca é saber qual a fronteira que separa o trabalho dependente do trabalho independente. Se muitas vezes essa questão não se coloca, uma vez que as situações não deixam dúvidas (v.g. advogado que trabalhe por conta própria e que presta serviços aos seus clientes; um comerciante; um enfermeiro; um farmacêutico, etc.), noutras casos podem levantar-se incertezas quanto à natureza do rendimento (v.g. um advogado que preste serviços a uma única entidade; um enfermeiro que trabalha num hospital, etc.). Nesta eventualidade, é costume o recurso a critérios que ajudam a distinguir o trabalho dependente do trabalho independente: a subordinação económica ou financeira, que existirá naquelas situações em que a pessoa que recebe o rendimento necessita do mesmo para fazer face às suas despesas ordinárias ou correntes; e subordinação jurídica que assenta em certos indícios como a existência de horário de trabalho; a realização de um trabalho sob a direcção de outrem com possibilidade de dar instruções e impor sanções; uma remuneração fixa; a permanência num certo local fixo.

Assim, o planeamento fiscal passará nestas situações pela capacidade de previsão do sujeito passivo do rendimento a obter e dos gastos que a mesma comporta.

Porém, se com o decorrer da sua actividade o contribuinte determinar que os custos se mostram mais avultados do que a sua previsão inicial e se por isso o regime simplificado lhe acarreta uma tributação suplementar, se as receitas o justificarem, a lei pode ser torneada mediante formas relativamente simples de planeamento fiscal: basta que este constitua uma sociedade para onde desloque os custos. Desde que as receitas o justifiquem. A sua situação será mais difícil se este as tiver sobrestimado, uma vez que nestes casos a carga tributária será mais pesada.

Por exemplo:

Um sujeito passivo presta serviços a uma empresa. Os seus rendimentos estão sujeitos a IRS, mais precisamente no âmbito da Categoria B³³⁴. Neste caso o contribuinte poderá optar (se o rendimento for inferior a 150.000,00 euros) por uma de entre duas formas de determinação do lucro tributável: contabilidade organizada ou regime simplificado.

1) Vamos partir do princípio de que o sujeito passivo obteve no ano n 10.000 euros.

Assim:

Rendimento Colectável: € 7.000,00 (€ 10.000,00 x 0,70)

IRS Pago: € 864,36 (€ 7.000,00 x 12,348%)

Com a mudança do enquadramento para a Categoria A, nos termos do artigo 28.º, n.º8 do CIRS o sujeito passivo pode beneficiar das deduções específicas³³⁵.

Rendimento Colectável: € 10.000,00 – (€ 485 x 12 x 72%) = € 5.809,60

IRS Pago: € 717,37 (€5.809,60 x 12,348%)

2) Vamos agora partir do princípio de que o sujeito passivo obteve no ano n 20.000 euros.

Assim:

Rendimento Colectável: € 14.000,00 (€ 20.000,00 x 0,70)

IRS Pago: € 2.743,86 (€ 14.000,00 x 19,599%)

³³⁴ Artigo 3.º do CIRS.

³³⁵ Artigo 25.º do CIRS.

Com a mudança do enquadramento para a Categoria A, nos termos do artigo 28.º, n.º8 do CIRS o sujeito passivo pode beneficiar das deduções específicas³³⁶.

Rendimento Colectável: € 20.000,00 – (€ 485 x 12 x 72%) = € 15.809,60

IRS Pago: € 3.098,52 (€15.809,60 x 19,599%)³³⁷

Com a mudança de regime tributário o sujeito passivo obteve, no primeiro caso uma poupança de €146,82. Já no segundo caso, prejudicou-o.

Em suma, se essa mudança tiver como pressuposto a aplicação das deduções específicas, compensará no caso de trabalhadores com salários pouco elevados, pois o efeito útil de uma dedução diminui à medida que o rendimento aumenta. Isto porque neste montante dedutível se abrangem as contribuições para a segurança social a cargo do trabalhador. Quer isto dizer que, a partir de determinado tecto salarial, as contribuições obrigatórias pagas para a segurança social excederão o valor desta dedução. Neste caso, o trabalhador pode deduzir o montante total de tais contribuições³³⁸.

Contudo, temos que ter em atenção que o facto de ser tributado em sede de IRS na categoria A não retira ao sujeito passivo a natureza de trabalhador independente. Porquanto, o sujeito passivo continua a ter todas as obrigações acessórias que advêm dessa natureza (v.g. declaração de início ou cessação da actividade).

6.7. Dupla Tributação e o Regime da Transparência Fiscal

A tributação de dividendos relativos à participação nos lucros de uma sociedade levanta problemas da maior importância. Como sabemos, as empresas são tributadas em IRC conforme os lucros que têm num determinado exercício. Esses lucros se distribuídos aos sócios serão tributados novamente na sua esfera pessoal em IRS gerando-se aqui o que usualmente se designa de dupla tributação.

A Dupla Tributação verifica-se quando um individuo, em virtude de um mesmo facto, está sujeito a impostos idênticos ou semelhantes e, tratando-se de impostos renováveis, relativos ao

³³⁶ Artigo 25.º do CIRS.

³³⁷ Dado o carácter meramente exemplificativo dos casos enunciados só calculamos o IRS com base na taxa média prevista no artigo 68.º do CIRS com a redacção dada a partir de 1-1-2011

³³⁸ Artigo 25.º, n.º2 do CIRS. Ver, Rui Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Almedina, Coimbra, 2008, pág. 68.

*mesmo período*³³⁹. Quando as normas de sujeição pertencem a ordenamentos jurídico-tributários distintos fala-se em dupla tributação internacional. É o que acontece, por exemplo, no caso de uma sociedade com sede em território português que obtém rendimentos em Espanha. Tal sociedade, por força do princípio da *universalidade, da obrigação pessoal ou ilimitada, ou do world-wide-income principle* vê, quer os rendimentos obtidos em Portugal (fonte interna), quer os obtidos em Espanha (fonte externa) tributados³⁴⁰. Supondo que no ordenamento jurídico espanhol também exista uma norma idêntica à do artigo 4.º, n.º2 do CIRC, segundo a qual os sujeitos passivos não residentes ficam sujeitos a tributação relativamente aos rendimentos obtidos nesse território (*princípio da obrigação limitado ou da obrigação real*) os rendimentos obtidos em Espanha pela sociedade com sede em Portugal serão sujeitos a uma dupla tributação. Todavia, focar-nos-emos na dupla tributação interna.

Efectivamente, como resulta implícito, para que exista dupla tributação é necessário que exista uma pluralidade de impostos. E como estes só podem ser criados por lei há-de verificar-se uma pluralidade de normas impositivas que se apresentam numa relação de concurso real entre si, isto é, que sejam susceptíveis de aplicação materialmente cumulativa.

Para além disso, é necessário que exista identidade do facto gerador de imposto. Para aferir essa identidade é necessária a verificação de quatro pressupostos:

- 1) identidade do contribuinte (sujeito passivo);
- 2) identidade do objecto;
- 3) identidade do imposto;
- 4) identidade do período tributário³⁴¹.

O legislador consciente das implicações que uma tributação *cega* de uma mesma realidade tributária poderia acarretar tendo em conta os princípios jurídico-constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva, que de resto já tivemos a oportunidade de analisar, previu alguns mecanismos por forma a eliminar ou aliviar os efeitos da dupla tributação de alguns rendimentos.

Quanto aos rendimentos obtidos por pessoas colectivas, é o caso do regime da transparência fiscal prevista nos artigos 6.º e 12.º do CIRC e do 51.º do CIRC respeitante aos

³³⁹ Cit. Manuel Pires, *Dupla Tributação*, in Enciclopédia Polis, volume II, colunas 775 e 776.

³⁴⁰ Artigo 4.º, n.º1 do CIRC: *o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.*

³⁴¹ Cfr. José da Costa Pimenta, *Dupla Tributação*, Liv. da Universidade, Coimbra, 1993, pág. 14.

lucros distribuídos por sociedades com sede ou direcção efectiva em território português. Quanto aos rendimentos das pessoas singulares podemos apontar o artigo 40.º-A do CIRS como caso paradigmático, nos termos do qual, *os lucros devidos por pessoas colectivas sujeitas e não isentas de IRC bem como os rendimentos resultantes da partilha em consequência da liquidação dessas entidades que sejam qualificados como rendimentos de capitais são, no caso de opção pelo englobamento, apenas considerados em 50% do seu valor.*

Apesar de não existir neste caso uma desconsideração total, a vantagem fiscal surge com a atenuação da dupla tributação através da consideração de somente 50% do valor.

7. IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS (IRC)

7.1. Regime da Transparência Fiscal – Sociedades de Profissionais

A incidência do IRC sobre os lucros das sociedades, incluindo aqueles que são distribuídos aos sócios, faz com que aconteça aquilo a que se chama uma dupla tributação económica³⁴². Os dividendos são considerados rendimentos de capital e, portanto, tributáveis em IRS na pessoa dos sócios.

Tal regime funda-se em razões de neutralidade, combate à evasão fiscal e eliminação da denominada dupla tributação económica dos lucros³⁴³ e caracteriza-se pela circunstância da lei ver - daí a designação de "transparência" - os rendimentos da sociedade como sendo rendimentos próprios dos seus sócios, imputando-se a cada um a parte do lucro que lhe corresponda³⁴⁴.

O regime da transparência fiscal é aplicado quando estão em causa sociedades onde o elemento pessoal é dominante. Por exemplo, numa sociedade de advogados ou arquitectos, o *valor* da sociedade não resulta tanto do capital social investido mas das pessoas dos sócios, os quais nela exercem a sua actividade profissional. Por conseguinte, neste tipo de sociedades o

³⁴² A dupla tributação económica (DTE) distingue-se da dupla tributação jurídica segundo o critério da identidade ou diversidade do sujeito passivo da obrigação. Na DTE verifica-se a tributação do mesmo *quid* no confronto de diferente sujeito passivo originário (no caso de responsabilidade subsidiária, como a dos administradores e gerentes não há dupla tributação económica). A principal diferença reside no facto de o contribuinte ser pessoa, singular ou jurídica diversa. Exemplo típico da DTE é o da tributação do lucro de uma sociedade e dos dividendos distribuídos aos sócios, sendo estes que, em última análise vão suportar qualquer dos impostos.

³⁴³ Como resulta da leitura do preâmbulo do CIRC.

³⁴⁴ Ver o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13-03-2002, processo n.º 26823, consulta electrónica em www.dgsi.pt.

elemento pessoal é determinante: o seu êxito depende, acima de tudo, do trabalho e do prestígio profissional dos seus sócios. O elemento capital não assume relevância para o mercado³⁴⁵.

Assim, o legislador optou por criar uma diferenciação destas sociedades face às demais. As sociedades transparentes são sujeitos passivos de IRC, porém, não estão abrangidas ao pagamento deste imposto o que resulta inequívoco pelo artigo 12.º do CIRC: *as sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 6.º, seja aplicável o regime da transparência fiscal não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas*. Os sujeitos passivos desta obrigação são os respectivos sócios, independentemente de uma distribuição efectiva dos dividendos.

No entanto, com este regime a lei não pretendeu deixar às entidades o cumprimento de obrigações acessórias, nomeadamente a de terem contabilidade organizada, que servirá ao apuramento do respectivo lucro. As sociedades de profissionais, por exemplo, são juridicamente titulares do rendimento tributável o que implica que sejam partes legítimas e necessárias em quaisquer procedimentos relacionados com a quantificação do tal lucro para efeitos tributários³⁴⁶.

No que diz respeito à sua aplicabilidade o regime da transparência fiscal pode ser aproveitado pelas sociedades de profissionais; sociedades civis não constituídas sob forma comercial³⁴⁷; sociedades de simples administração de bens que preencham os requisitos da alínea c) do n.º1 do artigo 6.º do CIRC, bem como pelos agrupamentos complementares de empresas (ACE) e agrupamentos europeus de interesse económico (AEIE), com sede ou direcção efectiva em território português. Este regime caracteriza-se por ser mais favorável na medida em que isenta a tributação das referidas sociedades em IRC.

Assim, por exemplo:

Uma sociedade de advogados tem um lucro tributável de 100.000 euros. Assim a tributação será feita desta forma:

IRC

Regime normal:

100.000 x 25% = 25.000 euros (imposto pago)

Transparência fiscal:

100.000 x 0% = 0 (imposto pago)

³⁴⁵ Cfr. Rui Duarte Morais, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, Coimbra, 2007, pág. 37.

³⁴⁶ Ver o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 03-10-2001, processo n.º 26353, consulta electrónica em www.dgsi.pt.

³⁴⁷ Artigos 980.º do CC e seguintes.

No entanto, convém fazer referência aos aspectos limitativos que podem advir, uma vez que mesmo que o lucro gerado no período em causa não seja distribuído, ou seja, caso permaneça na sociedade, ele será imputado aos sócios nos termos do artigo 6.º, n.º3 do CIRC. Ou seja, a liberdade dos sócios em gerirem a distribuição dos lucros de modo a que a sua tributação na esfera pessoal seja minimizada fica limitada. Tendo em conta a progressividade na tributação em IRS pode conduzir à aplicação de uma taxa de imposto superior àquela que seria de aplicar caso os sócios planificassem a distribuição consoante os escalões.

Ora, para evitar este tipo de situações as sociedades de profissionais podem introduzir um sócio que não seja profissional da actividade desenvolvida (por exemplo na sociedade de advogados admitir como sócio um agente de execução). Caso optem por essa via, ficam de fora do regime da transparência fiscal porque deixam de preencher um dos requisitos do artigo 6.º do CIRC. A sociedade ao admitir como sócio um profissional que não exerça a mesma actividade que os demais, deixa de ser uma sociedade de profissionais para os efeitos da alínea a), n.º 4 do artigo 6.º do CIRC. Pretende-se desta forma contornar a transparência fiscal, por ser um regime fiscal obrigatório desde que verificados os seus requisitos. Caso a sociedade chegue ao dia 30 de Dezembro do ano n e conclua que seria mais vantajoso a opção pelo regime normal, pode admitir ou um dos sócios vender a sua participação a um outro profissional com uma actividade distinta dos restantes. Assim, a sociedade será tributada no regime normal, uma vez que o *facto gerador de imposto considera-se verificado no último dia do período de tributação*²⁴⁸.

Uma outra forma de *escaparem* ao regime da transparência fiscal é através da modificação do objecto social introduzindo actividades, ainda que acessórias, fora do âmbito restrito da descrição efectuada pela Lista anexa ao Código do IRS.

Quanto a estas possibilidades note-se que podem, muitas das vezes, estar na zona de fronteira entre a gestão ou o planeamento fiscal e a evasão fiscal, pelo que só a ponderação das circunstâncias de cada caso concreto permitirá extrair uma conclusão.

Por outro lado, um factor importante que faz com que muitos empresários ponderem a transformação de sociedades de modo a preencherem os requisitos da transparência fiscal é o agravamento da tributação das Pessoas Colectivas. Foi o que se pôde observar, por exemplo em 2003 com o agravamento do pagamento especial por conta (PEC). Assim, apesar de algumas sociedades não se puderem furtar do regime da transparência fiscal, como é o caso flagrante

²⁴⁸ Artigo 8.º, n.º 9 do CIRC.

das sociedades de advogados, interessará relativamente a cada situação concreta averiguar se as vantagens referidas não são superadas pelos aspectos negativos.

Em suma, as decisões societárias devem ponderar um e outro cenário e daí aferir qual o menos oneroso para a sociedade e para os sócios, se o regime da transparência fiscal ou o regime normal, tendo presente que, nos casos em que se pode fazer cessar a aplicação daquele, ficará sempre assegurado que os lucros obtidos e não distribuídos na vigência do mesmo regime nunca ficarão abrangidos pela tributação em IRS, numa posterior distribuição³⁴⁹.

7.2. Relevância da forma para exercício da actividade

A forma do exercício da actividade que se pretende desenvolver assume grande relevância não só jurídica como também fiscal. Não é por acaso que M. Scholes e M. Wolfson apresentam a *organizational form* no topo das áreas de optimização fiscal³⁵⁰. Tal se deve fundamentalmente ao facto de a escolha pela forma societária influenciar o modo como o rendimento irá ser tributado.

De facto, muitas das vezes a incógnita que se coloca na mente dos contribuintes prende-se com as vantagens ou desvantagens em desenvolver a actividade sob forma de uma empresa individual (v.g. estabelecimento individual de responsabilidade limitada – EIRL) ou por outro lado optar por constituir uma empresa sob forma societária (sociedade por quotas, sociedade anónima ou sociedade em comandita).

Antes de mais, no primeiro caso o rendimento tem natureza pessoal, ligada à pessoa (empresário) que o recebe. Assim, será tributado em IRS. No segundo caso, o rendimento é imputado à pessoa colectiva e, portanto, tributado em IRC.

7.2.1. IRS

³⁴⁹ Veja-se o caso em que a Administração considerou como adiantamento de lucros um pagamento feito por uma sociedade transparente a um sócio: se fosse remuneração (como pretenda do contribuinte) em vez de adiantamento de lucros teria um regime fiscal mais favorável porque beneficiaria das deduções específicas – Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4-6-2003, processo n.º 318/03, consulta electrónica em www.dgsi.pt.

³⁵⁰ Cfr. Myron S. Scholes; Mark A. Wolfson, *Taxes and Business Strategy – A Planning Approach*, Prentice Hall, 1992, pág. 2. Ver também Mauro Beghin, *La trasformazione di società per ragioni esclusivamente fiscali: ancora equivoci in tema di elusione tributaria (nota a Risoluzione Agenzia delle Entrate, Direzione centrale normativa e contenzioso n.º 177/E/2008)*, in *Rivista di diritto tributario*, n.º 11, 2008, pág. 621 ss.

Os resultados obtidos pelo empresário que opte pela tributação em IRS são tributados em sede de categoria B³⁵¹ em que as taxas de tributação são progressivas, sendo posteriormente englobados com os restantes rendimentos do sujeito passivo (v.g. rendas que obtenha pela locação de prédios, mais-valias, etc.) e tributados a taxas que variam entre os 11,50 % e os 46,50 %³⁵².

Apesar da necessidade de separação do património empresarial e pessoal, não são aceites para efeitos de determinação do resultado empresarial sujeito a tributação quaisquer remunerações eventualmente atribuídas ao empresário ou a membros do seu agregado familiar que lhe prestem serviços, não há possibilidade de considerar parte do capital posto pelo empresário ao dispor da empresa como capital alheio.

Por exemplo, um empresário em nome individual tributado em sede de categoria B tem um pequeno negócio familiar. Como se encontra inserido no regime de tributação dos trabalhadores independentes tem de ter em atenção que existem determinados encargos que não são dedutíveis fiscalmente, apesar de concorrerem para os gastos contabilísticos. Como podemos observar pela leitura do artigo 33.º, n.º 8 do CIRS não são dedutíveis fiscalmente os encargos com *as remunerações dos titulares de rendimentos desta categoria, bem como as atribuídas a membros do seu agregado familiar que lhes prestem serviço, assim como outras prestações a título de ajudas de custo, utilização de viatura própria ao serviço da actividade, subsídios de refeição e outras prestações de natureza remuneratória, não são dedutíveis para efeitos de determinação do rendimento da categoria B.*

Assim, caso o sujeito passivo desenvolva a sua actividade juntamente com a sua esposa e os seus filhos não serão considerados os encargos suportados com os salários que lhes terá que pagar³⁵³. Nestas situações, o contribuinte poderá optar, por exemplo, por constituir uma sociedade unipessoal por quotas³⁵⁴ que tem como vantagem a dedução na totalidade destes encargos.

Ao nível de IMT a transferência de um imóvel necessário ao exercício da actividade profissional do património pessoal para o património empresarial não está sujeita a este imposto.

³⁵¹ Artigo 3.º do CIRS.

³⁵² Artigo 68.º do CIRS.

³⁵³ Salvo nas situações em que o filho tem mais de 25 anos. Nestes casos, já não pertence ao agregado familiar do empresário, daí o salário que aufera já ser tido em consideração para efeitos fiscais.

³⁵⁴ Artigo 270-A e seguintes do Código das Sociedades Comerciais.

Já no caso do IVA, podem beneficiar do chamado regime dos pequenos retalhistas desde que os *não possuam nem sejam obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos do IRS e não tenham tido no ano civil anterior um volume de compras superior a (euros) 50 000, para apurar o imposto devido ao Estado, aplicam um coeficiente de 25 % ao valor do imposto suportado nas aquisições de bens destinados a vendas sem transformação*³⁵⁵.

7.2.2. IRC

Quanto à tributação em IRC, contrariamente ao que sucede na tributação do empresário em nome individual, nas sociedades é possível deduzir como custo a remuneração do trabalho dos sócios e membros do agregado familiar. Por outro lado, existe a figura do suprimento, podendo os respectivos juros serem deduzidos para efeitos de determinação do lucro tributável se não excederem a taxa fixada na lei, mas, em regra, há lugar a uma nova tributação no momento em que esses lucros são colocados à disposição dos sócios, o que implica uma dupla tributação dos lucros que só é parcialmente atenuada nos termos do artigo 40-A do CIRS que já tivemos a oportunidade de estudar.

No âmbito da actividade societária a entrada de bens imóveis afecto à actividade da empresa, mesmo quando a título de entrada de capital está sujeita a IMT, diversamente do que acontece, como vimos, na actividade empresarial exercida a título individual³⁵⁶.

Quanto ao IS, as entradas de capital dos sócios estão, em regra sujeitas a esse imposto nos termos do artigo 1.º, n.º3, alínea f) do CIS.

Ou seja, as alternativas que se colocam ao empresário sobre a forma como desenvolver a actividade são consideráveis e terão a maior relevância quanto ao imposto a pagar no final do exercício tendo em conta as formas distintas para o apuramento do seu *quantum*. quanto maior for o conjunto de despesas fiscalmente aceites como custo e quanto mais elevado for o montante a considerar para a sua dedução nos rendimentos mais vantajoso se torna para o empresário pois vai ver o lucro tributável diminuído, obtendo, deste modo, uma poupança fiscal que pode ser significativa.

³⁵⁵ Artigo 60.º do CIVA.

³⁵⁶ Artigo 2.º, n.º 5, alínea e) do CIMT.

7.3. Financiamento das Sociedades

As sociedades têm necessidades constantes de financiamento. Os motivos são os mais variados: fazer face a uma crise financeira que afecta a empresa; pagamentos a fornecedores; investimento em outros sectores de actividade em desenvolvimento; compra de activos, etc. Neste sentido, qual a melhor forma de financiamento das sociedades? Será irrelevante, tendo em conta o princípio da neutralidade fiscal, optar por umas ou por outras ou, pelo contrário, umas revelam-se mais rentáveis do que outras?

Ora, *o funcionamento de uma sociedade comercial é suportado por fluxos monetários. Aplicam-se-lhes as regras especializadas a cujo conjunto a moderna comercialística chama a “constituição financeira das sociedades”. Nesse domínio, é habitual a distinção entre: capitais próprios e capitais alheios*³⁵⁷. Entre os deveres dos sócios encontramos *o dever de contribuição para a formação e conservação do capital*³⁵⁸.

Efectivamente, a obrigação de entrada com bens susceptíveis de penhora ou contribuições em indústria³⁵⁹ faz parte da génese do contrato de sociedade e, na medida em que espelham uma deslocação de recursos do património dos sócios para o património da participada, podem ser geridas ao longo do tempo de acordo com as necessidades de financiamento da empresa. Daí que Alexandre Mota Pinto fale numa *liberdade dos sócios no financiamento da sociedade*³⁶⁰. Para o autor, *em conformidade com o amplo reconhecimento da autonomia privada no domínio comercial, o financiamento das sociedades é regulado, de forma directa, pelo legislador com o que se pode designar como um programa mínimo de condutas, que se basta com a obrigação de os sócios formarem e conservarem o capital social, e com o dever de apresentação à falência se se verificarem os respectivos pressupostos. Cumprido este programa mínimo, os sócios decidirão livremente se, em que medida, e, designadamente, de que modo financiam a sociedade, prevalecendo nesta matéria um verdadeiro princípio de liberdade de financiamento*³⁶¹.

Porquanto, para fazer face às suas necessidades de curto ou longo prazo as empresas podem recorrer às diversas formas de financiamento que podem ser, quer através de capitais próprios (ou fontes de financiamento internas), tais como o aumento do capital social,

³⁵⁷ Cit. Menezes Cordeiro, *Manual de Direito das Sociedades – Das Sociedades em Geral*, 1, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2007, pág. 605.

³⁵⁸ Cfr. Pedro Pais de Vasconcelos, *A Participação Social nas Sociedades Comerciais*, Almedina, Coimbra, 2005, pág. 239

³⁵⁹ Artigo 12.º, alínea a) do Código das Sociedades Comerciais.

³⁶⁰ Cit. A. Mota Pinto, *Do Contrato de Suprimento – O Financiamento da Sociedade entre Capital Próprio e Capital Alheio*, Almedina, Coimbra, 2002, pág. 57.

³⁶¹ *Idem*, pág. 58.

prestações suplementares³⁶², suprimentos³⁶³ e prestações acessórias³⁶⁴; quer através do recurso ao capital alheio (ou fontes de financiamento externas) no qual se incluem os créditos de fornecedores, o descoberto bancário, a cessão financeira (ou *factoring*), os empréstimos bancários, a locação financeira (ou *leasing*), etc.

Assim sendo, *se os sócios decidirem cobrir necessidades financeiras da sociedade, ainda assim, dispõem, num segundo momento, de uma liberdade de escolher o modo de financiamento. Portanto, os sócios decidem, livremente, não só “se” (e quanto) financiam, mas também, “como” financiam a sociedade*³⁶⁵.

Consoante a forma de financiamento podemos adiantar que as consequências fiscais serão distintas. Freitas Pereira dá um exemplo elucidativo:

Supondo que uma empresa pretende adquirir uma máquina e para tal necessita de um financiamento. Deste modo, pode ponderar entre:

- (1) empréstimo bancário ou
- (2) locação financeira (*leasing*).

Ora, na ponderação da solução mais vantajosa a empresa deverá ter em conta a incidência fiscal de uma ou de outro escolha.

Porquanto, os juros do empréstimo bancário estão isentos de IVA nos termos do artigo 9.º, n.º 27 do CIVA, mas sujeitos a imposto do selo (verba n.º 17 da Tabela anexa ao CIS), que constitui encargo da empresa enquanto utilizador do crédito (artigo 3.º, n.º3, alínea f) do CIS). Por seu turno, na locação financeira, existe IVA sobre a totalidade da renda de locação (artigo 16.º, n.º 2, alínea h) do Código), pelo que não há lugar a tributação pelo imposto do selo (artigo 1.º, n.º 2 do CIS). Há, no entanto, que observar que o IVA suportado não é encargo para a empresa uma vez que, em princípio, será dedutível (artigo 19.º do CIVA)³⁶⁶.

Assim, tendo em conta o exemplo dado, parece-nos fiscalmente mais vantajoso a opção pela locação financeira. No entanto, e como temos vindo a defender, o planeamento fiscal, visto na óptica do *global planning approach*³⁶⁷ tem de considerar outros factores, como taxas de juro aplicáveis a um e a outro caso e as demais condições que necessariamente envolvem estas transacções.

³⁶² Artigo 210.º do Código das Sociedades Comerciais.

³⁶³ Artigo 243.º do Código das Sociedades Comerciais.

³⁶⁴ Artigo 209.º do Código das Sociedades Comerciais.

³⁶⁵ Cit. A. Mota Pinto, *Do Contrato de Suprimento – O Financiamento da Sociedade entre Capital Próprio e Capital Alheio*, Almedina, Coimbra, 2002, pág. 59.

³⁶⁶ Cfr. M.H. Freitas Pereira, *Fiscalidade*, 3.ªed., Almedina, Coimbra, 2010, pág. 425.

³⁶⁷ Cfr. Myron S. Scholes; Mark A. Wolfson, *Taxes and Business Strategy – A Planning Approach*, Prentice Hall, 1992, pág. 3.

Uma outra questão fundamental prende-se com os juros (remuneração do capital alheio) no apuramento do lucro tributável das sociedades. Analisemos esta situação.

Regra geral, os juros são deduzidos aos proveitos no cálculo do lucro tributável, contrariamente aos dividendos (remuneração do capital próprio) que não entram nas contas para o apuramento desse lucro.

Ora, ao serem deduzidos aos proveitos no apuramento do lucro tributável é-lhes conferido uma vantagem fiscal em sede de imposto sobre o rendimento das sociedades. Em sede de imposto sobre o rendimento pessoal dos sócios e credores a tributação incide sobre os dividendos e juros considerados como rendimentos de capitais e tributáveis nos termos do artigo 5.º do CIRS. Aqui, o caso será diferente se o sujeito passivo opta pelo englobamento ou não. Caso eleja a primeira opção, e caso ambos os rendimentos sejam englobados na matéria colectável a taxas progressivas ou se ambos forem fiscalmente onerados por taxas idênticas – proporcionais – a vantagem por capitais alheios mantém-se, não se considerando outros factores que afectem a tributação dos sócios e credores. No entanto, se for diferente a vantagem do endividamento pode esbater-se.

No caso português, quer os juros quer os dividendos de acções são tributados a taxas liberatórias de 25 % nos termos do artigo 71.º, n.º1 alínea a) e c) do CIRS. Caso opte pelo englobamento³⁶⁸, só serão considerados 50% do valor dos dividendos – artigo 40.º-A do CIRS.

Deste modo, no caso de tributação por taxas liberatórias, a vantagem fiscal da dívida – comparando a tributação dos dividendos e das obrigações em sede do investidor individual – mantém-se. Já no caso do englobamento, a alteração desta vantagem dependerá da taxa marginal a que os lucros distribuídos estiverem sujeitos, ou seja, do escalão em que estiver inserido o sujeito passivo³⁶⁹.

Também no que ao IRC diz respeito poderemos ter alguns factores a considerar. Desde logo, os encargos decorrentes de juros de empréstimos bancários ou de suprimentos dos sócios à sociedade. Ora, o artigo 45.º, alínea j) do CIRC prevê que *não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como*

³⁶⁸ Artigo 71.º, n.º6 do CIRS.

³⁶⁹ Um comportamento que era frequente e que hoje em dia não tem a mesma relevância do ponto de vista do planeamento fiscal assentava no artigo 10.º, n.º2 do CIRS que excluía as mais-valias provenientes da alienação de acções detidas há mais de 12 meses. Assim, uma forma de minimizar a tributação dos lucros em sede de IRS dos sócios consistia na retenção dos lucros e sua acumulação como reservas. A retenção de resultados, ao gerar *free cash-flows*, contribui para alargar o montante de recursos que podem ter uma utilização discricionária por parte dos administradores. Nesta medida, conduz ao acréscimo da cotação das acções da empresa (sobre este efeito ver Mário A. Gomes Augusto, *Política de Dividendos e Estrutura do Capital – Respostas e Dúvidas do Estado da Arte*, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2006, pág. 276). Assim, esta acumulação, e o conseqüente aumento da situação líquida da sociedade, reflectem, em princípio, na subida do valor das acções. O sócio podia então aproveitar essa subida e vendê-las e realizar mais-valias. As mais-valias eram tributadas à taxa de 10 % ficando excluídas de tributação se detidas há mais de 12 meses. A Lei 15/2010 de 26 de Julho alterou este regime revogando o artigo 10.º, n.º 2 do CIRS e alterando a taxa aplicada (passou de 10% para 20%).

gastos do período de tributação: (...) j) os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, na parte em que excedam o valor correspondente à taxa de referência Euribor a 12 meses do dia da constituição da dívida ou outra taxa definida por portaria do Ministro das Finanças que utilize aquela taxa como indexante.

Assim, encontramos neste normativo uma **limitação à dedução de encargos provenientes de empréstimos dos participantes**. A portaria 184/2002 de 4 de Março estabelece como limite para deduções ao lucro tributável a taxa de juros de 1,5 % a exceder à taxa Euribor a 12 meses. Por outro lado, **os gastos que resultem do pagamento de juros a instituições bancárias serão deduzidos ao lucro tributável sem qualquer limite quantitativo**³⁷⁰.

Por conseguinte, o único limite que poderá advir resulta da consideração legal de gastos. Mas quanto a isso o acórdão do Tribunal Administrativo do Sul acolheu que *os custos* (gastos para efeitos do artigo 23.º do CIRC) *fiscais, em regra, são os gastos derivados da actividade da empresa que apresentem uma conexão fáctica ou económica com a organização, que não consubstanciem uma diminuição patrimonial ditada pelo existência de uma participação social da parte do seu beneficiário directo ou indirecto (atribuição causa societatis). Só não cobram relevo fiscal os custos registados na parcela da actividade empresarial mas a ela alheios, sendo antes relativos à vida privada dos sócios. Deste modo tem de aquilatar-se se, no caso concreto, as operações económicas em causa não radicaram em razões empresariais, mas na ilícita concessão de vantagens a terceiros ou de benefícios em favor do património pessoal dos sócios*³⁷¹.

7.4. O caso particular das gratificações por participação nos lucros

Uma outra forma de aforro fiscal poderá residir na possibilidade que os Administradores têm em dirigir o lucro que a empresa vai obtendo. Isto é, face a um lucro tributável acrescido o que fazer?

Ora, nestes casos o sujeito passivo de imposto poderá, por exemplo, investir parte do lucro obtido, reduzindo assim o lucro sujeito a imposto.

Uma outra via que o sujeito passivo pode seguir pode estar naquilo a que usualmente se denominava de *gratificações de balanço*. Uma gratificação não é mais do que uma **recompensa**

³⁷⁰ Artigo 23.º, n.º 1 alínea c) do CIRC.

³⁷¹ Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 25 de Novembro de 2009, processo n.º 3501/09 consulta electrónica em www.dgsi.pt.

pecuniária que se atribui ao trabalhador ou membro dos órgãos sociais para além da sua remuneração habitual.

A lei 159/2009 de 13 de Julho alterou o regime das gratificações de balanço por forma a garantir também relativamente a estas o princípio da especialização dos exercícios previsto no artigo 18.º do CIRC. Até aí as gratificações diziam respeito aos resultados apurados no ano anterior à deliberação constituindo, desta forma uma variação patrimonial negativa, uma vez que as gratificações distribuídas aos trabalhadores dizem respeito aos resultados do exercício anterior (atribuídas no exercício seguinte (n+1) mas relativas ao exercício n). Com o novo normativo pretendeu-se reflectir em cada exercício os gastos correspondentes a esse exercício, evitando assim uma desnecessária transmissão entre os exercícios.

Assim, os resultados líquidos de cada período são afectos pelas gratificações, prémios, distribuição de resultados, etc. devem ser considerados como gastos no próprio ano a que respeitam os lucros, o que significa que a empresa terá a possibilidade de proceder a uma “distribuição” dos lucros.

No entanto, urge referir os limites legais estabelecidos pelo Código das Sociedades Comerciais no que diz respeito à distribuição de lucros. Temos um limite formal e alguns limites materiais. Quanto ao primeiro estabelece o artigo 31, n.º 1 do CSC *salvo os casos de distribuição antecipada de lucros e outros expressamente previstos na lei, nenhuma distribuição de bens sociais, ainda que a título de distribuição de lucros de exercício ou de reservas, pode ser feita aos sócios sem ter sido objecto de deliberação destes*. Assim, para que haja distribuição de lucros é necessária a deliberação dos sócios nesse sentido.

Relativamente aos limites materiais, temos o n.º 1 do artigo 33.º do CSC que nos diz que *não podem ser distribuídos aos sócios os lucros do exercício que sejam necessários para cobrir prejuízos transitados ou para formar ou reconstituir reservas impostas por lei ou pelo contrato da sociedade* e o n.º 2 segundo o qual *não podem ser distribuídos aos sócios lucros do exercício enquanto as despesas de constituição, de investigação e de desenvolvimento não estiverem completamente amortizadas, excepto se o montante das reservas livres e dos resultados transitados for, pelo menos, igual ao dessas despesas não amortizadas*. Um outro limite material deriva do artigo 32.º, n.º1 do CSC que nos diz: *sem prejuízo do preceituado quanto à redução do capital social, não podem ser distribuídos aos sócios bens da sociedade quando o capital próprio desta, incluindo o resultado líquido do exercício, tal como resulta das contas elaboradas e aprovadas nos termos legais, seja inferior à soma do capital social e das reservas que a lei ou o*

contrato não permitem distribuir aos sócios ou se tornasse inferior a esta soma em consequência da distribuição.

Deste modo, existindo lucros distribuíveis os mesmos podem ser atribuídos aos trabalhadores, gerentes ou administradores a título de participação nos lucros desde que cumpram os requisitos legais. Uma vez que são considerados como gastos a sociedade pode, assim, ver o lucro tributável diminuído³⁷².

Contudo, se anteriormente nos referimos aos limites materiais e formais para a distribuição dos lucros aos sócios, para efeitos fiscais é também necessário ter em consideração alguns dos limites previstos no artigo 45.º do CIRC. Assim, para que sejam susceptíveis de dedução para determinação do lucro tributável têm:

- i) as respectivas importâncias serem pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte (n.º 1 alínea m));
- ii) na participação nos lucros por membros de órgãos sociais os beneficiários caso sejam titulares, directa ou indirectamente, de partes representativas superiores a 1% do capital social, não pode a retribuição exceder o dobro da remuneração mensal auferida no período da tributação a que respeita o resultado em que participam (n.º 1 alínea n)).

No que diz respeito à tributação em sede de IRS na esfera pessoal do trabalhador as gratificações são consideradas rendimentos da categoria A nos termos do artigo 2.º, n.º3, alínea g) do CIRS, estando sujeitas a retenção na fonte, salvo os casos em que não são atribuídas pela respectiva entidade patronal³⁷³.

Em suma, a uma forma de diminuir o lucro tributável é através da sua distribuição a título de gratificações por participação nos lucros a trabalhadores e membros dos órgãos sociais da sociedade. Por outras palavras, quando os destinatários sejam os trabalhadores da própria sociedade não existem limites relativamente ao *quantum* associado aos gastos. Já quando atribuídos, por exemplo, a directores ou gerentes (quando detenham mais de 1% do capital social) têm como limite o dobro da remuneração média mensal.

7.5. A localização da empresa e o caso da derrama municipal

³⁷² Artigo 23.º, n.º 1, alínea d) do CIRC. Sobre este assunto ver a Circular n.º 9/2011, consulta electrónica em <http://info.portaldasfinancas.gov.pt>.

³⁷³ Artigo 99.º, n.º 1 do CIRS e Artigo 2.º, n.º 3, alínea g).

A derrama municipal é um imposto municipal que permite às autarquias tributar uma parte dos lucros das sociedades que se localizam no espaço territorial do município. A receita deste imposto reverte a favor das Autarquias e incide sobre o lucro tributável das sociedades³⁷⁴.

A Lei 2/2007 de 15 de Janeiro aprovou a Lei das Finanças Locais (LFL) que estabelece no seu artigo 14.º que *os municípios podem deliberar lançar anualmente uma derrama, até ao limite máximo de 1,5% sobre o lucro tributável sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), que corresponda à proporção do rendimento gerado na sua área geográfica por sujeitos passivos residentes em território português que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e não residentes com estabelecimento estável nesse território.*

Trata-se de um verdadeiro imposto, uma vez que não existe qualquer contra-prestação retributiva, isto é, tem característica não sinalagmática³⁷⁵. A circunstância, porém, de a derrama sempre ter prefigurado um mero imposto adicional, assente sobre as regras de incidência e liquidação dos impostos da administração central, levou a que a sua disciplina legal se mantivesse relativamente ligeira³⁷⁶.

A base de incidência da derrama deslocou-se, como vimos, da colecta de IRC para o lucro tributável em IRC e passou a coincidir com a do IRC, no que respeita aos sujeitos passivos que exerçam a título principal actividade comercial, industrial ou agrícola, quer sejam residentes ou não residentes que exerçam tal actividade através de estabelecimento estável situado em território português (artigo 3.º, n.º 1, alíneas a) e c) do CIRCI).

É certo que, de acordo com a actual redacção da LFL de 2007, trata-se claramente de um imposto autónomo em relação ao IRC, pois todos os seus elementos estruturantes ora resultam da lei (sujeito activo, margem de taxas) ou obedecem à intervenção da autarquia local (tributação ou não, taxas concretas), apenas comungando, para efeitos do seu cálculo e por simplicidade de gestão, de uma incidência objectiva comum.

Uma questão largamente discutida na nossa jurisprudência tem a ver com o apuramento da derrama no caso dos Grupos de Sociedades. O entendimento mais ou menos consensual até aqui pela Administração Tributária e pelos próprios Tribunais foi de que, uma vez que *no âmbito*

³⁷⁴ Da derrama municipal distingue-se a derrama estadual prevista no artigo 87-A do CIRCI. Corresponde a uma taxa de incidência adicional de 3 % sobre o lucro tributável de 1.500.000 e os 10.000.000 de euros e outra de 5% aplicada ao lucro tributável superior a 10.000.000 de euros. Contrariamente da derrama municipal – devida aos municípios – a derrama estadual é devida ao Estado.

³⁷⁵ Ver Joaquim Freitas da Rocha, *Direito Financeiro Local (Finanças Locais)*, CEJUR – Centro de Estudos Jurídicos do Minho, 2009, pág. 135-136.

³⁷⁶ Na vigência da LFL de 1987 (Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro) as derramas só podiam ser lançadas para ocorrer ao financiamento de investimentos ou no quadro de contratos de reequilíbrio financeiro e eram calculadas por aplicação de uma taxa à colecta. Ver Rui Duarte Morais, *Passado, Presente e Futuro da Derrama*, in *Fiscalidade*, n.º 38, pág. 110.

*do regime especial de tributação de grupos de sociedades, a determinação do lucro tributável do grupo é feita pela forma referida no artigo 64.º (actualmente o 69.º) do Código do IRC, correspondendo à soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais (...) cada sociedade apura um lucro tributável na sua declaração individual. Assim, para as sociedades que integram o perímetro do grupo abrangido pelo regime especial de tributação de grupos de sociedades, a derrama deverá ser calculada e indicada individualmente por cada uma das sociedades na sua declaração*³⁷⁷.

No entanto, em entendimentos recentes o Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender que prevendo o CIRC, nos seus artigos 69.º a 71.º, um regime especial de tributação dos grupos de sociedades, o IRC é apurada através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações individuais das sociedades que pertencem ao grupo³⁷⁸. Assim, determinado o lucro tributável do Grupo para efeito de IRC, está necessariamente encontrada a base de incidência da derrama. Tal entendimento é o que melhor se harmoniza com os preceitos legais aplicáveis e em nada desvirtua os fins que a LFL pretende alcançar ou ofende qualquer norma ou princípio constitucional do equilíbrio financeiro e da justa repartição³⁷⁹.

Assim, em caso de tributação de acordo com o Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), a derrama deverá incidir, à semelhança do que sucede para efeitos de IRC, sobre o lucro que releva para efeitos do RETGS, isto é, o lucro que resulta da soma dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados individualmente. Confirma, o referido Acórdão, que o entendimento veiculado pela Administração Tributária encontra conforme a lei.

Ora, a vantagem prática para as empresas resulta da localização da empresa que se situa num espaço territorial de uma Autarquia que não exija ou exija uma taxa reduzida de derrama sobre parte do lucro tributável. As taxas da derrama, como vimos variam de Município para Município. A Administração Tributária publicou no Ofício-Circulado 20149 de 09-02-2011 as taxas de derrama lançadas para 2011 pelos Municípios. Assim, por exemplo, uma empresa que se situe no Município de Braga paga a Derrama à taxa máxima (1,50%). Por outro lado, caso opte por se estabelecer em Municípios periféricos (v.g. Amares, Barcelos ou Póvoa de Lanhoso) não paga este imposto municipal ou pode pagar mas a uma taxa reduzida (v.g. Vila Verde).

³⁷⁷ Ofício Circulado n.º 20 132 de 14-04-2008.

³⁷⁸ Acórdãos do STA de 2-2-2011, processo n.º 909/10 e de 22-6-2011, processo n.º 309/11, consulta electrónica em www.dgsi.pt.

³⁷⁹ Artigo 81.º, alínea d) da CRP.

7.6. O Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS)

O termo Grupo de Sociedades designa uma realidade própria da natural expansão e crescimento do universo económico contemporâneo. Num sentido estrito tem-se atribuído ao grupo de sociedades *todo o conjunto mais ou menos vasto de sociedades comerciais que, conservando embora as respectivas personalidades jurídicas próprias e distintas, se encontram subordinadas a uma direcção económica unitária e comum*³⁸⁰.

Assim, podemos tratar o fenómeno *grupo* de um ponto de vista económico e de um ponto de vista jurídico. Na primeira acepção, *grupo constitui uma nova e revolucionária forma de organização da actividade económica da empresa moderna*. Contrariamente ao que ocorre nas empresas tradicionais que revestem uma estrutura unissocietária, a empresa de grupo constitui uma realidade económica plurissocietária, articulada ou policorporativa. No sentido jurídico do termo *a especificidade do grupo societário reside nessa tensão ou oposição latente entre a situação do direito (pluralidade jurídica de entes societários autónomos) e a situação de facto (unidade de acção económica e centralização do poder de direcção)*. Ou seja, juridicamente o que determina uma relação de grupo é o elemento da independência jurídica das entidades agrupadas e o elemento da dependência económica do conjunto destas (sociedades-filhas) relativamente ao poder de direcção de uma delas (sociedades-mãe).

Num sentido amplo, a expressão grupo de sociedades *vem sendo utilizada na doutrina especializada como termo de referência para aquele sector da realidade societária moderna que encontra no fenómeno do controlo intersocietário e das relações de coligação entre sociedades o seu centro de gravidade*³⁸¹.

Pelo que ficou dito podemos encontrar nestas definições alguns elementos fundamentais:

- (i) a independência jurídica das várias sociedades agrupadas;
- (ii) a falta de personalidade autónoma do grupo;
- (iii) a articulação do grupo através da direcção unitária³⁸².

Do ponto de vista fiscal, *o RETGS consiste na tributação unitária da matéria colectável determinada em relação a um grupo de sociedades constituído por uma sociedade, dita dominante, e todas as sociedades em que aquela detenha, directa ou indirectamente, uma*

³⁸⁰ Cit. J. A. Engrácia Antunes, *Os Grupos de Sociedades – Estrutura e Organização Jurídica da Empresa Plurissocietária*, 2ª ed., 2002, pág. 52.

³⁸¹ Cit. *Idem*, pág. 53.

³⁸² Cfr. G. Avelãs Nunes, *Tributação dos Grupos de Sociedades pelo Lucro Consolidado em Sede de IRC – contributo para um novo enquadramento dogmático e legal do seu regime*, Almedina, Coimbra, 2001, pág. 16.

*participação não inferior a 90 % do capital e a maioria do direito de voto. A matéria colectável é determinada pela soma da matéria colectável ou dos prejuízos fiscais individuais*³⁸³.

Nos termos do artigo 69.º do CIRC as entidades residentes integrantes de um grupo económico poderão aderir ao RETGS, sendo assim globalmente tributadas pela soma algébrica dos respectivos resultados, positivos e negativos quando:

- Uma empresa (dominante) detenha, pelo menos, 90% do capital de outra(s), desde que tal participação lhe confira mais de 50% dos direitos de voto;
- As sociedades do grupo sejam residentes em Portugal e estejam sujeitas ao regime geral IRC, à taxa normal mais elevada;
- A sociedade dominante detenha a participação na sociedade dominada há mais de 1 ano;
- A sociedade dominante não seja dominada por outra sociedade residente em território português;
- A sociedade dominante não tenha renunciado à aplicação do regime nos 3 anos anteriores.

Por outro lado, o n.º 4 do artigo 69.º do CIRC prevê as situações impeditivas para a integração ou permanência das sociedades que pretendem fazer parte do grupo ou que já estejam nele integradas. Assim, **não podem** fazer parte do Grupo sociedades:

- Inactivas há mais de 1 ano ou tenham sido dissolvidas;
- Em processo de recuperação de empresa ou falência;
- Registrem prejuízos fiscais nos 3 exercícios anteriores (salvo, no caso das sociedades dominadas, se detidas pela sociedade dominante há mais de dois anos);
- Sujetas a taxa de IRC inferior e não renunciem à sua aplicação;
- Que adoptem um ano fiscal diferente do da sociedade dominante;
- Que, não assumam a forma de sociedade por quotas, anónimas, em comandita por acções ou entidades públicas empresariais;
- Cujo nível de participação exigido (90%) seja obtido indirectamente através de uma entidade que não reúna os requisitos legalmente exigidos para integrar o grupo.

³⁸³ Cit. Manuel Anselmo Torres, *A portabilidade dos Prejuízos Fiscais, in Reestruturação de Empresas e Limites do planeamento fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pág. 126.

O lucro de cada uma das sociedades que integram o RETGS é apurado pela soma algébrica do resultado líquido do período com as variações patrimoniais positivas e as variações patrimoniais negativas, corrigidos nos termos do CIRC, sendo o ponto de partida para o apuramento da matéria colectável.

De facto, como já tivemos oportunidade de ver, a ideia que está subjacente ao conceito de lucro é a liquidez, logo, está aqui em causa o conceito de resultado líquido, que consiste na diferença entre os *rendimentos*³⁸⁴ que respeitam as quantias auferidas em resultado de operações de qualquer natureza, sejam elas normais ou ocasionais, básicas ou meramente acessórias³⁸⁵ e *os gastos*, que se consideram os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora³⁸⁶.

Deste modo, o lucro tributável do grupo de sociedades é calculado pela sociedade dominante, através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades pertencentes ao grupo, relativamente a cada um dos períodos de tributação abrangidos pela aplicação do regime especial.

A vantagem da aplicação do regime especial de determinação da matéria colectável nas sociedades de grupo resulta do aproveitamento integral dos prejuízos das empresas do grupo que podem ser deduzidos aos lucros tributáveis agregados das restantes empresas, possibilitando a comunicação dos prejuízos fiscais entre as sociedades que a ele pertencem³⁸⁷. Também possibilita a dispensa de retenção na fonte dos rendimentos gerados dentro do grupo (artigo 97.º, n.º 1, alínea e)) e o menor risco de correcção por parte da Administração dos débitos entre sociedades do grupo.

O regime geral de dedução dos prejuízos está previsto no artigo 52.º do CIRC. Nos termos deste normativo, os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos quatro exercícios posteriores. Impõe-se, deste modo, a solidariedade entre os vários exercícios: não se pode exigir imposto relativamente aos anos em que haja lucro e, pura e simplesmente, ignorar aqueles em que haja prejuízo³⁸⁸.

³⁸⁴ Artigo 20.º do CIRC.

³⁸⁵ Ver Rui Duarte Morais, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, Coimbra, 2009, pág. 73 e ss.

³⁸⁶ Artigo 23.º do CIRC.

³⁸⁷ Artigo 71.º do CIRC.

³⁸⁸ Valendo-se desta máxima algumas empresas podem aproveitar-se do regime previsto relativamente à portabilidade dos prejuízos fiscais e ficcionar prejuízos, que por vezes, a factualidade demonstra que não existem. O objectivo é, por um lado, não pagar imposto no exercício em causa – em caso de prejuízos fiscais – e deduzir os prejuízos não considerados no lucro verificado nos anos subsequentes, pagando desta forma menos imposto.

No entanto, não será aceite o reporte dos prejuízos fiscais se, à data do termo do período de tributação em que é efectuada a dedução, for modificado o objecto social da entidade a que respeitam os prejuízos ou for alterada substancialmente a natureza da actividade anteriormente exercida, havendo, contudo, a possibilidade da consideração dos prejuízos caso o Ministro das Finanças o autorize.

Ora, no caso do RETGS temos que atender à chamada *ilimitação material* do direito ao reporte de prejuízos. Segundo esta regra, para o apuramento dos prejuízos fiscais que concorrem para a matéria colectável ou para o prejuízo reportável do grupo não tem qualquer interesse ou relevância, substancial ou outro, as actividades exercidas pelas diferentes sociedades. Isto é, de entre os critérios legais que retiramos dos preceitos que acabamos de analisar nenhum deles inclui a actividade empresarial ou o objecto social das sociedades que devam integrar o grupo. O que se impõe é a inclusão no perímetro da sociedade dominante todas as sociedades dominadas mesmo que as respectivas actividades empresariais exercidas ou os respectivos objectos sociais sejam de natureza substancialmente diferente entre si³⁸⁹.

Assim, como sustenta M. ANSELMO TORRES, não são aplicáveis no RETGS as medidas anti-abuso relativas à alteração da actividade empresarial ou do objecto social previstas no regime do reporte de prejuízos individuais. Ou seja, as especificidades do RETGS conferem ao reporte dos prejuízos do grupo uma disciplina própria, que tem poucas semelhanças com o regime de reporte individual, não obstante o idêntico período de quatro períodos de tributação para o seu exercício³⁹⁰.

Uma outra vantagem apontada para a adopção deste regime está relacionada com a eliminação da dupla tributação económica dos dividendos. Contudo, uma vez introduzido o artigo 51.º do CIRC, este fundamento deixou de ser decisivo embora esta solução, ao permitir a compensação de prejuízos entre as sociedades integradas no grupo, evite a dupla tributação observada sob esta perspectiva³⁹¹.

Não queremos generalizar a questão. Os prejuízos existem efectivamente e podem ser um veículo – lícito – para a diminuição da carga fiscal. Contudo, as empresas terão também que ter em atenção que a apresentação de resultados tributários nulos ou de prejuízos fiscais sem razão justificativa durante três anos consecutivos – ou nos casos de início de actividade a contagem do prazo faz-se a partir do termo do terceiro ano - ou em três anos durante o período de cinco dá legitimidade à Administração Tributária para lançar mão do procedimento de avaliação indirecta por estar preenchido o pressuposto do artigo 87.º, n.º 1, alínea e) da LGT.

³⁸⁹ Cfr. Manuel Anselmo Torres, *A portabilidade dos Prejuízos Fiscais*, in *Reestruturação de Empresas e Limites do planeamento fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pág. 127-128.

³⁹⁰ *Idem*, pág. 129.

³⁹¹ O uso evasivo desta norma já foi decidido pelo Tribunal Central Administrativo do Sul no Acórdão 5104/11 de 14-02-2012 (consultado electronicamente em www.dgsi.pt). Neste caso, o grupo B decidiu financiar o negócio da distribuição a retalho no estrangeiro através da intermediação de sociedades por ter entendido que tal estratégia permitia num primeiro momento absorver o impacto negativo nos resultados do grupo B...que pudesse advir de uma eventual frustração do investimento internacional realizado, sem contaminar a sociedade holding em Portugal. Assim, o grupo B optou por estruturar o financiamento da actividade nos diversos países de investimento através da criação de sociedades localizadas na zona franca da Madeira, cada uma das quais destinada a servir um diferente mercado de investimento. Para financiar essas sociedades foram celebrados inúmeros contratos de empréstimo que previam as taxas de juro bem como os prazos de maturidade dos

Deste modo, a possibilidade de dedução e reporte de prejuízos fiscais das sociedades que constituem o grupo são elementos cruciais do RETGS. Se não se definirem muito bem os limites e as regras do regime a utilização do reporte de prejuízos anteriores à integração em sede de RETGS pode ser um meio utilizado para a evasão fiscal através dos chamados mecanismo de “lavagem de prejuízos”, ao permitir que se integrem no grupo sociedades com o fim único de imputar prejuízos a outras sociedades que tenham atingido resultados positivos e assim diminuir o imposto a pagar.

Para salvaguardar eventuais fraudes por parte dos contribuintes estabelece o artigo 71.º, n.º2 do CIRC que o direito ao reporte de prejuízos apurados por uma sociedade antes da sua integração no RETGS deve ter como limite o lucro tributável da nova sociedade ou da sociedade incorporante e uma vez obtida a autorização do Ministro das Finanças. Ou seja, ela só pode integrar os prejuízos fiscais anteriores até ao montante do seu próprio resultado positivo apurado durante a integração. Se durante os quatro anos seguintes³⁹² em que estiver integrada, uma sociedade não apurar resultados positivos de acordo com as regras de integração, os prejuízos apurados antes da sua integração no RETGS nunca poderão ser reportados.

Quanto às **desvantagens** assume particular relevância: a responsabilidade solidária das sociedades agrupadas pelo pagamento do imposto agregado³⁹³; o facto de o reporte da quota-parte do prejuízo não poder ser utilizado quer na matéria colectável do grupo quer na individual sempre que ocorra a saída de uma empresa do perímetro de tributação; a exigência de formalidades e obrigações legais complementares (v.g. artigo 120.º, n.º 6 e 7 do CIRC).

8. IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (IVA): A OPÇÃO DE RENÚNCIA À ISENÇÃO EM SEDE DE IVA

O IVA é um imposto que tem como finalidade a tributação do consumo, embora os sujeitos passivos não sejam os consumidores finais, mas sim as pessoas singulares ou colectivas que realizam as actividades empresariais ou profissionais sobre as quais incide o imposto³⁹⁴. Trata-se

empréstimos. O que aconteceu neste caso, segundo o relatório de inspecção, foi a transformação de proveitos relativos aos juros obtidos em proveitos inerentes a lucros distribuídos pela empresa participada na ZFM. Este comportamento teve como principal objectivo o aproveitamento indevido da dedução do lucro previsto no artigo 51.º do CIRC não aplicável ao recebimento de juros. O Tribunal julgou pela aplicação da CGAA por entender que os lucros distribuídos constituíam a prática de um acto com a intenção de obter rendimentos isentos de tributação, através de actos jurídicos formalmente lícitos, que de outra forma, mais concretamente sob a forma de juros obtidos, estariam sujeitos a efectiva tributação. E conclui referindo que *os caminhos escolhidos pelo Sujeito Passivo para obter os resultados pretendidos não têm qualquer razão económica válida mas apenas a busca de vantagens fiscais, pelo que se efectuou aqui a reposição da verdadeira situação e a tributação de acordo com as normas que devem ser aplicáveis.*

³⁹² Artigo 52.º, n.º 1 do CIRC.

³⁹³ Artigo 115.º do CIRC.

³⁹⁴ Artigo 1.º e 2.º do CIVA.

de um imposto marcadamente “europeísta” que tem a sua origem nas *primeiras directivas IVA* datadas de 1967³⁹⁵ emanadas pelo Conselho³⁹⁶.

Diferente do que ocorre na generalidade dos impostos, no IVA a pessoa que suporta a carga fiscal do imposto não é o sujeito passivo mas sim o consumidor final o qual é atingido pelo mecanismo da repercussão integral, previsto e imposto, em geral, pela lei, implicando que suporta o imposto a final, apesar da tributação se operar em todas as fases do processo produtivo (operações relativas a bens ou serviços), ocorrendo ou devendo ocorrer repercussão para a frente ou progressiva.

Ora, IVA é um imposto que visa a neutralidade nas relações internas e externas, uma vez que a carga fiscal é idêntica relativamente às operações iguais, independentemente do circuito de produção ou de comercialização: não influi, assim, na estrutura das empresas, permitindo a determinação exacta da carga fiscal em qualquer fase do circuito económico, não afectando as trocas externas³⁹⁷. A razão fundamental para que assim seja reside no direito à dedução previsto no artigo 19.º e seguintes do CIVA que estabelece que para o apuramento do imposto devido o sujeito passivo deduz ao imposto devido ou pago sobre as operações tributáveis que efectuou : *pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos; pela importação de bens; pelas aquisições de bens ou serviços abrangidas pelas alíneas e), h), i), j) e l) do n.º 1 do artigo 2.º; como destinatário de operações tributáveis efectuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando estes não tenham no território nacional um representante legalmente acreditado e não tenham facturado o imposto; pelo sujeito passivo à saída dos bens de um regime de entreposto não aduaneiro, de acordo com o n.º 6 do artigo 15.º*.

No entanto, o CIVA ao contemplar um leque (ainda alargado) de isenções que não permitem a dedução acaba por atentar contra a neutralidade própria deste imposto. O problema reporta-se à consequência que advém das referidas isenções: perda do direito à dedução do IVA suportado (³⁹⁸) (³⁹⁹). Assim, os sujeitos passivos passam a ter ao seu dispor um regime onde: ou beneficiam da isenção o que tem a vantagem de reduzir o custo final para o consumidor, mas

³⁹⁵ Directivas n.ºs 67/227/CEE, do Conselho e 67/228/CEE, do Conselho, ambas de 11 de Abril de 1967.

³⁹⁶ Ver, Clotilde Celorico Palma, *Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, Coimbra, 2006.

³⁹⁷ A neutralidade requer: uma generalidade da sujeição; a plena dedutibilidade dos custos anteriores ao consumo final; a tributação do consumidor final, para o que concorre a dedutibilidade enunciada; a repercutibilidade do imposto que contribui para a regra anterior; a tributação no território do destino, quando não se atingiu a harmonização necessária para a tributação no território de origem; a aptidão para fomentar ou, pelo menos, não desincentivar o investimento – Cfr. Manuel Pires e R. Calçado Pires, *Direito Fiscal*, 4.ªed., Almedina, Coimbra, 2010, pág. 625.

³⁹⁸ Artigo 9.º do CIVA onde estão contempladas as chamadas isenções simples, incompletas ou parciais em que não é permitida a dedução do imposto suportado por ocasião da aquisição dos bens ou serviços. Diferentes são as isenções completas (a dedução é permitida – o que normalmente se denomina de taxa zero – v.g. artigo 13.º e artigo 14.º do CIVA).

³⁹⁹ Artigo 20.º, n.º 1, alínea a) do CIVA.

não podem deduzir o imposto suportado a montante; ou renunciam à isenção⁴⁰⁰ e passam a poder deduzir a carga tributária suportada em sede de IVA nos termos gerais do artigo 19.º e seguintes do CIVA. Ou seja, podem optar.

Efectivamente, existem situações de isenção de IVA em que é possível a opção pela renúncia a tal isenção. Trata-se de uma matéria de extrema importância por dois motivos fundamentais: envolve decisões ou opções por parte dos sujeitos passivos e implicações consideráveis em termos económicos. Assim, a renúncia à isenção implica que o sujeito passivo passe a liquidar IVA nas suas operações, ficando com a possibilidade de deduzir o imposto que tenha suportado nas suas aquisições. Neste sentido Saldanha Sanches considerava a renúncia à isenção do IVA como um direito subjectivo do contribuinte pois *o facto de existirem sujeitos passivos que não podem desonerar-se do IVA que suportaram, por praticarem actividades isentas, implica uma distorção no funcionamento do IVA, uma perda de neutralidade pelo facto de aqueles que praticam actividades isentas estarem, na maior parte das vezes, numa situação pior do que aqueles que praticam actividades tributadas. Isto conduz à possibilidade legal de, em algumas actividades e em certas circunstâncias, o sujeito passivo isento renunciar à isenção quando considere que, na economia final do seu produto, o encargo criado pelo IVA será menor se o seu valor acrescentado for tributado) uma vez que apenas deste modo ele pode realizar o esquema normal de repercussão do seu IVA no consumidor final, ao contrário do que lhe sucederia se continuasse isento de cobrar imposto*⁴⁰¹.

Ora, os casos de renúncia à isenção estão tratados no artigo 12.º do CIVA nas várias alíneas do n.º 1, ou seja:

a) Os sujeitos passivos que efectuem as prestações de serviços referidas nos n.ºs 10 e 36 do artigo 9.º;

b) Os estabelecimentos hospitalares, clínicas, dispensários e similares, não pertencentes a pessoas colectivas de direito público ou a instituições privadas integradas no sistema nacional de saúde, que efectuem prestações de serviços médicos e sanitários e operações com elas estreitamente conexas;

c) Os sujeitos passivos que exerçam as actividades referidas nos n.ºs 33 e 34 do artigo 9.º

⁴⁰⁰ Artigo 12.º do CIVA.

⁴⁰¹ Cit. J.L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pág. 422.

A opção é permitida e totalmente legal e não configura um comportamento abusivo. Por outro lado, o sujeito passivo tem que ter em especial atenção o facto de ser obrigado a permanecer no regime que optou durante um período mínimo de cinco anos, podendo, caso assim planeie voltar ao regime de isenção⁴⁰².

Para a análise que nos interessa levar a cabo neste trabalho iremos focar o nosso estudo aos casos que dizem respeito aos estabelecimentos de saúde (alínea b)) e aos casos do regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis na actividade imobiliária (n.ºs 4, 5, 6 e 7 do n.º 12 do CIVA e Decreto-Lei n.º 21/2007 de 29 de Janeiro⁴⁰³).

8.1. Estabelecimentos de saúde

Assume particular importância a situação transcrita na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º. Ora, a constituição e manutenção de espaços como hospitais ou clínicas que prestam serviços médicos implicam normalmente a aquisição de materiais e equipamentos de elevado custo, onde o IVA não será, em princípio, dedutível⁴⁰⁴.

Como consequência lógica da opção de renúncia à isenção, aos proveitos das vendas será retirado o IVA devido ao Estado, mas será permitido ao sujeito passivo que recupere o IVA suportado nas aquisições dos equipamentos.

Nestes casos temos que ter em consideração que as taxas a aplicar com os encargos que o sujeito passivo suporta e os que advêm da prestação do serviço não são coincidentes. Se numa clínica pretende comprar uma máquina de Raio X o IVA que irá suportar será à taxa normal de 23 %. Contrariamente, o IVA que terá que liquidar pelas consultas é de apenas 6 %⁴⁰⁵.

Por exemplo:

Vamos supor que a clínica dentária XPTO tem um volume de facturação anual na ordem dos 500.000 euros.

No caso de optar pela renúncia à isenção de IVA, terá que liquidar imposto (anualmente) no montante de:

$$6\% \times \frac{\text{€}500.000}{1,06} = 23.302 \text{ euros}$$

⁴⁰² Artigo 12.º, n.º 3 do CIVA.

⁴⁰³ Alterações introduzidas pela Lei n.º 67-A/2007 de 31 de Dezembro.

⁴⁰⁴ Artigo 9.º, n.º 2 e Artigo 20.º, n.º 1, alínea a) do CIVA.

⁴⁰⁵ 2.7 da Lista I do CIVA.

Por outro lado, poderá passar a recuperar o IVA suportado nas suas aquisições.

Ora, sendo de 23 % a taxa normal do IVA, a opção pela renúncia será proveitosa se as aquisições com IVA a essa taxa forem superiores a:

$$\frac{€ 23.302}{0,23} = 123.052 \text{ euros}$$

Assim, nos casos em que a actividade implique a existência de equipamentos de valor elevado, é altamente provável que a opção pela renúncia envolva vantagens significativas, tendo em atenção as diferentes taxas a aplicar.

8.2. Actividade imobiliária

Em termos gerais, a locação de bens imóveis (com excepção das alíneas do n.º 29 do artigo 9.º do CIVA) e as operações sujeitas a IMT estão isentas de IVA (n.º 30).

No entanto, nos termos do artigo 12.º do CIVA os sujeitos passivos podem renunciar à isenção desde que: *procedam à locação de prédios urbanos ou fracções autónomas destes a outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em actividades que conferem direito à dedução*⁴⁰⁶ (n.º 4); *efectuem a transmissão do direito de propriedade de prédios urbanos, fracções autónomas destes ou terrenos para construção a favor de outros sujeitos passivos, que os utilizem, total ou predominantemente, em actividades que conferem direito à dedução* (n.º5).

Com a publicação do Decreto-Lei n.º 21/2007 de 29 de Janeiro, estas regras de renúncia tornaram-se mais restritas ao exigir um conjunto de condições objectivas (n.º 2), subjectivas (n.º3) e formalidades (n.º4) para a renúncia. O objectivo deste diploma parece-nos óbvio: restringir e evitar as situações evasivas dos sujeitos passivos⁴⁰⁷.

O artigo 2.º do referido regime prevê as **condições objectivas** para o exercício da renúncia, exigindo, entre outros pressupostos, que *o imóvel se trate de um prédio urbano ou de uma fracção autónoma deste ou ainda, no caso de transmissão, de um terreno para construção, e que o contrato tenha por objecto a transmissão do direito de propriedade do imóvel ou a sua locação e diga respeito à totalidade do bem imóvel.*

⁴⁰⁶ Vide artigo 20.º do CIVA.

⁴⁰⁷ Ver o Ofício Circulado n.º 30099 de 9-02-2007.

Por exemplo, se o sujeito passivo A e o sujeito passivo B forem comproprietários de um terreno⁴⁰⁸ para construção e somente o primeiro estiver disposto a vender a sua quota, não poderá haver aqui renúncia à isenção porque o contrato não versa sobre a totalidade do bem imóvel, mas somente à proporção da quota que A detém.

No caso da locação o valor anual da renda não pode ser inferior a quinze avos do valor de aquisição ou construção do imóvel – v.g. o sujeito passivo A tem um apartamento que adquiriu no exercício da sua actividade por 150.000 euros. Quer aproveitar o mercado de arrendamento mas não quer ficar isento de IVA porque tem despesas avultadas com a aquisição do mesmo. Para que o consiga é necessário que o valor anual da renda seja calculado previamente da seguinte forma: $150.000/15 = 10.000$ euros.

Além disso, se trate da primeira transmissão ou locação ocorrida após: a construção, quando tenha sido deduzido ou ainda seja possível deduzir, no todo ou em parte, o IVA suportado; após o imóvel ter sido objecto de grandes obras de transformação ou renovação que tenham determinado uma alteração superior a 50% do valor patrimonial tributável para efeitos do imposto municipal sobre imóveis, quando ainda seja possível proceder à dedução, no todo ou em parte, do IVA suportado nessas obras.

Quanto às **condições subjectivas**, o transmitente e o adquirente do bem imóvel ou no caso da locação, o locador e o locatário devem ser sujeitos passivos de IVA para efeitos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e praticarem operações que confirmam direito à dedução. No entanto, se praticarem, simultaneamente, operação isentas só pode haver renúncia à isenção, quando o conjunto das operações que conferem direito à dedução seja superior a 80% do total do volume de negócios⁴⁰⁹.

Os sujeitos passivos não podem estar abrangidos pelo regime especial dos pequenos retalhistas constante dos artigos 60.º e seguintes do CIVA e têm de dispor de contabilidade organizada nos termos dos Códigos do IRS ou do IRC.

A opção pela renúncia à isenção acarreta, um pouco à semelhança do que dissemos anteriormente algumas vantagens como: poupança fiscal para o vendedor ou locador; maior competitividade, pois permite ao locador ou vendedor praticar preços mais baixos; o comprador ou locador beneficia de um preço inferior; não há esforço financeiro, uma vez que o comprador

⁴⁰⁸ Artigo 1403.º e seguintes do CC.

⁴⁰⁹ Sobre as consequências do novo regime de renúncia à isenção do IVA no contrato de locação financeira imobiliária ver Conceição Soares Fatela, *A renúncia à isenção do IVA e a locação financeira imobiliária*, in Estudo em memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches, Vol. IV, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, pág. 186 e ss.

líquida e deduz o IVA suportado nas aquisições; o comprador não suporta o IS nos termos do artigo 1.º, n.º 2 do CIS⁴¹⁰.

Exercendo a opção pela renúncia, o sujeito passivo pode passar a poder deduzir o imposto suportado nas suas aquisições referentes ao imóvel, o que na actividade imobiliária não é de menosprezar. De facto, um pouco à semelhança do que vimos nos casos das prestações de serviços médicos, também no empreendimento imobiliário, os operadores económicos fazem um investimento inicial bastante considerável com a aquisição dos materiais (operações sujeitas a IVA à taxa geral de 23 %) que só se traduzirá em vendas, normalmente, no final da obra.

9. BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS À CRIAÇÃO DE EMPREGO

Numa empresa a criação de postos de trabalho pode acarretar vantagens. Não só as vantagens que resultam directamente da ocupação de um posto de trabalho, especializado ou não, para levar a cabo determinada actividade que desenvolva a produção empresarial, mas também vantagens fiscais.

De facto, a relação entre os impostos e o emprego são um dos temas clássicos da teoria fiscal, não havendo ainda uma conclusão unânime sobre as mesmas ao ponto de estar hoje em dia um consenso generalizado de que os impostos influenciam os custos reais do trabalho no curto prazo, originando desemprego que, devido à perda de qualificações e desmotivação associadas a situações de desemprego, se poderá transformar num fenómeno de longo prazo⁴¹¹.

Na conjuntura actual que o país atravessa com um aumento galopante da taxa de desemprego, é recorrente a ponderação da fiscalidade como instrumento para uma política activa de incentivo ao emprego e à investigação⁴¹².

Neste contexto, o legislador estabeleceu no artigo 19.º do EBF uma medida fiscal que beneficia as empresas e os empresários independentes (desde que possuam contabilidade organizada), a qual permite aumentar, em determinado montante ou percentagem, a dedução para efeitos fiscais dos encargos com o pessoal ou da variação positiva dos encargos com o pessoal, na totalidade ou limitada às contribuições patronais para a Segurança Social.

⁴¹⁰ Verba 1.1 da Tabela Geral (0,8 %).

⁴¹¹ Cfr, OECD, *The OECD Jobs Study – Taxation, Employment and Unemployment*, Paris, 1995, pág. 65 e ss. *apud* Freitas Pereira, *Fiscalidade*, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 2010, pág. 407.

⁴¹² Por exemplo a Lei n.º 10/2009 de 10 de Março que criou o programa orçamental designado por Iniciativa para o Investimento e o Emprego e, no seu âmbito e o regime fiscal de apoio ao investimento realizado em 2009 (RFAI 2009).

Assim, nos termos do n.º 1 da norma, *para a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC e dos sujeitos passivos de IRS com contabilidade organizada, os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, são considerados em 150 % do respectivo montante, contabilizado como custo do exercício*⁴¹³, sendo que o montante máximo de majoração anual, por posto de trabalho, é o correspondente a catorze vezes a retribuição mínima mensal garantida, ou seja, 5.820 euros (n.º 3).

De acordo com o preceituado o benefício fiscal vigora por um período de 5 anos a contar da vigência do contrato de trabalho (sem termo), considerando-se, para o efeito, o ano de admissão mais quatro.

Vejamus melhor esta situação a partir do seguinte exemplo:

Uma empresa tem três trabalhadores com contrato de trabalho sem termo e um outro contratado a termo. Destes quatro trabalhadores, apenas os encargos com os três primeiros são consideradas para efeitos do artigo, uma vez que o quarto foi contratado a termo. Ora, da empresa saem dois dos contratados sem termo e são admitidos outros três empregados com contratos de trabalho por tempo indeterminado. Ora, a criação líquida de postos de trabalho será de 1 que corresponde à diferença positiva entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições⁴¹⁴.

Dos três funcionários admitidos e que preenchem os pressupostos do n.º 1 a empresa pode escolher qualquer um, devendo entrar em linha de conta com o salário auferido por cada um deles e também com as expectativas de continuidade na empresa durante os cinco em que pode usufruir do benefício.

Caso A)

Vamos supor que o trabalhador A ganha anualmente 21.000 euros e que o encargo médio mensal com trabalhador é de 1.750 euros:

Benefício fiscal em 2011:

Criação do posto de trabalho

Limite anual: 21.000 X 50% = 10.500 euros

⁴¹³ Para efeitos de aplicação desta disposição, o n.º 2 considera:

“Jovens” os trabalhadores com idade superior a 16 e inferior a 35 anos, inclusive, aferida na data da celebração do contrato de trabalho, com exceção dos jovens com menos de 23 anos, que não tenham concluído o ensino secundário, e que não estejam a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino; (Redacção da Lei n.º 10/2009-10/03);

“Desempregados de longa duração” os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do Decreto-Lei n.º 220/2006, de 3 de Novembro, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 9 meses, sem prejuízo de terem sido celebrados, durante esse período, contratos a termo por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 12 meses.

⁴¹⁴ Artigo 19.º, n.º 2, alínea d).

Benefício máximo anual: $485 \times 14 = 6.790$ euros

Resumindo: o benefício que o empregador poderá retirar corresponde aos 6.750 euros que correspondem ao benefício máximo permitido por lei para a majoração que irão ser deduzidos como custo de exercício no apuramento do lucro tributável.

Caso B)

Vamos agora supor que quanto trabalhador B, também admitido nas circunstâncias do n.º1, está previsto um encargo anual de 12.000 euros.

Benefício fiscal em 2011:

Criação do posto de trabalho

Limite anual: $12.000 \times 50\% = 6.000$ euros

Benefício máximo anual: $485 \times 14 = 6.790$ euros

Resumindo: o benefício que o empregador retira nesta situação será de 6.000 euros que fica aquém do limite máximo permitido (6.790 euros)⁴¹⁵.

Tendo em conta as duas situações que acabamos de analisar fica evidente o peso que um estudo antecipado do regime pode ter. A variação salarial num e noutro caso dita que a opção pelo trabalhador A é mais vantajosa do que a opção pelo trabalhador B.

10. POUPANÇA NA REDUÇÃO DE GARANTIAS EM PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

A relação jurídica tributária é preenchida por um conjunto de deveres ou obrigações que cabem quer à Administração Tributária (v.g. dever de colaboração, investigação, fundamentação das decisões, etc.) quer ao contribuinte.

Efectivamente, constitui obrigação principal do sujeito passivo efectuar o pagamento do imposto, para além das demais obrigações tidas como acessórias como por exemplo a entrega das declarações de rendimentos, a emissão de facturas, a declaração de início ou cessação da actividade, etc.⁴¹⁶

⁴¹⁵ Ver António de Sousa Martins, consulta electrónica em <https://woc.ipca.pt/ess/getFile.do?tipo=2&id=11584>

⁴¹⁶ Artigo 31.º da LGT.

A obrigação principal constitui-se *ex lege*, ou seja, o seu nascimento e conteúdo dependem da lei e não da vontade das partes. Uma vez praticado o facto jurídico alvo de tributação, a relação jurídica só se extingue com o pagamento do imposto.

Para o pagamento do tributo o sujeito passivo tem prazos que necessita cumprir: v.g. no imposto devido a final quando a liquidação não for feita nos prazos estabelecidos (artigo 77.º do CIRS), o imposto é devido no prazo de 30 dias a contar da notificação do sujeito passivo (artigo 104.º do CIRS); as pessoas colectivas estão obrigadas a efectuar três pagamentos por conta com vencimento nos meses de Julho, Setembro e 15 de Dezembro do próprio ano a que respeita o lucro tributável (artigo 104.º do CIRC); no caso do IMI, o pagamento deve ser efectuado em Abril, salvo nos casos em que o imposto exceder os 250 euros em que há a possibilidade de ser pago em duas prestações, em Abril e Setembro (artigo 120.º, n.º 1 do CIMI); no caso do IMT o imposto é pago até ao fim do segundo mês seguinte ao da notificação para o efeito ou durante o mês em que se vence cada uma das prestações (artigo 45.º, n.º 1 do CIMT)⁴¹⁷.

Assim, ao sujeito passivo cabe pagar o imposto. E pagá-lo de modo atempado, ou seja, dentro do prazo estabelecido pela lei. Nestes casos, o pagamento é voluntário⁴¹⁸. Saldanha Sanches definia o cumprimento voluntário como sendo o *preenchimento dos deveres de cooperação e de prestação pecuniária do sujeito passivo, sem actos de coacção material por parte do Estado*⁴¹⁹.

No entanto, se o sujeito passivo não cumprir a obrigação a que está obrigado atempadamente a cobrança será coerciva⁴²⁰. Aqui, a Administração Fiscal fará uso dos meios contenciosos para exigir o cumprimento da obrigação. É a denominada cobrança coerciva que é aquela que é efectuada através do processo de execução fiscal regulada nos artigos 148.º e seguintes do CPPT, consistindo na satisfação do direito do credor à custa dos bens apreendidos ao devedor e contra a vontade deste⁴²¹.

⁴¹⁷ Quando a lei não estabelecer prazo para o pagamento voluntário, este será efectuado no prazo de 30 dias contados da notificação para pagamento efectuado pelos serviços competentes (artigo 85.º, n.º 2 do CPPT).

⁴¹⁸ Artigo 78.º e 84.º do CPPT.

⁴¹⁹ *O Combate à fraude fiscal e a defesa dos Contribuintes: Dois Objectivos Inconciliáveis?*, Revisores e Empresas, 2000, pág. 48. Um entendimento recente do Supremo Tribunal Administrativo estabeleceu que *uma vez instaurada a execução, dá-se início à cobrança coerciva dos créditos tributários, não mais sendo admissível que qualquer prazo concedido para pagamento da dívida exequenda se possa apelidar de prazo para pagamento voluntário* – acórdão de 18-02-2010, processo n.º 38/10, consulta electrónica em www.dgsi.pt

⁴²⁰ A primeira consequência do não pagamento voluntário é o início do vencimento dos juros de mora (artigo 86.º, n.º1 do CPPT e 44.º, n.º1 da LGT).

⁴²¹ Uma vez instaurado o processo de execução fiscal, o pagamento será considerado coercivo ainda que o executado venha a pagar a dívida tributária sem necessidade de apreensão de bens, o que sucede se o executado paga a dívida, o acrescido e as custas antes de efectuada a penhora.

No decurso do processo executivo o executado pode, nos termos do artigo 196.º do CPPT, requerer o pagamento em prestações da dívida exequenda, desde que o faça no prazo de oposição à execução fiscal⁴²². Este é um procedimento muito frequente no panorama actual. Com o pedido o executado terá que oferecer uma garantia idónea, caso ainda não a tenha constituído durante o processo. O executado poderá, assim, oferecer como garantias, garantia bancária, caução, seguro caução, ou qualquer outro meio idóneo susceptível de assegurar os créditos do exequente, nomeadamente penhor, hipoteca voluntária ou fiança.

O n.º 10 do artigo 199.º do CPPT, em sintonia com o n.º6 do artigo 52 da LGT, permite que a garantia possa ser reduzida, oficiosamente ou a requerimento dos contribuintes, à medida que os pagamentos forem sendo efectuados e se tornar manifesta desproporção entre o montante daquela e a dívida restante.

Sabendo dos custos que as garantias bancárias têm e que o custo das mesmas é proporcional ao valor da garantia, isto é, quanto maior o valor da execução maior será o valor da garantia prestada e consequentemente os custos que o executado tem com a mesma. Deste modo, o contribuinte pode requerer a redução da garantia à medida que os pagamentos forem sendo efectuados o que terá como consequência a redução dos encargos com a mesma.

Devemos, contudo, alertar que não nos estamos a referir à possibilidade de substituição da garantia. No entanto, tal possibilidade é admitida pelo n.º5 do artigo 52.º da LGT que determina que a garantia, uma vez prestada pode excepcionalmente ser substituída, em caso de o executado provar interesse legítimo na substituição (v.g. estar penhorado um imóvel que o executado pretende vender por ter conseguido um preço vantajoso, requerendo, por isso, a substituição da penhora ou hipoteca sobre esse bem por caução ou seguro caução). Desde que os interesses do exequente fiquem devidamente acautelados com a nova garantia, nada impede que a mesma possa ser substituída⁴²³.

⁴²² Nos termos do artigo 203.º do CPPT a oposição deve ser deduzida no prazo de 30 dias a contar: da citação pessoal ou, não a tendo havido, da primeira penhora; ou da data em que tiver ocorrido o facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado.

⁴²³ João António Valente Torrão, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, 2005, pág. 768-771.

Tendo em conta o que foi dito na presente dissertação, compete-nos retirar as seguintes conclusões:

1. A obrigação de imposto decorre do princípio da legalidade, isto é, nasce da lei com a verificação do facto jurídico previsto na norma. Assim, não se pode reconhecer ao particular um âmbito específico da esfera fiscal uma autonomia na relação jurídica que se estabelece com o credor do tributo.

2. Contudo, não existe inconveniente para que se possa falar na expressão do poder de autonomia privada em matéria fiscal, num sentido amplo do termo, ou seja, como poder reconhecido à pessoa para o exercício das suas faculdades, como valor intimamente unido à liberdade da pessoa, manifestação necessária do respeito que lhe é devido.

3. Dos princípios que caracterizam a liberdade contratual nascem faculdades de as empresas e os particulares dirigirem os seus interesses da forma que mais lhes agrada tendo em conta os princípios constitucionais consagrados como o princípio da liberdade de iniciativa e organização empresarial previsto nos artigos 61.º, n.º 1, 80.º, alínea c) e 86.º da CRP. Contudo, a liberdade contratual afronta limites que se fixam tendo em conta os parâmetros de solidariedade exigidos.

4. Estabelecem-se duas relações: uma entre as partes, em geral, ou contribuinte, em particular; e uma outra com o fisco. Enquanto a primeira depende integralmente da vontade do contribuinte; a segunda dá-se *ex lege*, ou seja, por vontade da própria lei que faz nascer a obrigação tributária. A vontade do contribuinte manifesta-se na eleição da forma jurídica e, por definição, da normal a aplicar.

5. A escolha da forma negocial – o aspecto formal – é deveras relevante, na medida em que, a tributação não é uniforme, isto é, o legislador não tributa todas as realidades de forma idêntica. Realidades diferentes são tributadas de modo diferente.

6. Com efeito, ninguém sustentará que não seja lícito aos cidadãos e empresas conduzir a sua vida, os seus negócios, os seus investimentos, tentando escolher um caminho fiscalmente isento ou menos “pesado”.

7. Seguimos pois a lição de Joaquim Freitas da Rocha para quem o planeamento fiscal respeita ao conjunto de comportamentos dos sujeitos tributários que orientados por um quadro de licitude, validade e conformidade com a lei, têm por objectivo um resultado de eliminação, redução ou deferimento tributário.

8. Planificar significa pagar apenas o tributo constitucionalmente devido, nem mais nem menos, ou seja, suportar a carga tributária justa. Não significa fraudar a lei, nem ofender o princípio do dever fundamental de contribuir, para se furtar do cumprimento de obrigações tributárias.

9. A Cláusula Geral Anti-Abuso, as cláusulas específicas, a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 29/2008 de 25 de Fevereiro, constituem medidas que o legislador importou de reacção perante comportamentos abusivos dos contribuintes, uma de carácter preventivo (com a obrigação da comunicação prévia do DL 29/2008) outras já sucessivas como a CGAA e as cláusulas específicas.

10. A evasão fiscal dirá respeito ao conjunto de comportamentos dos sujeitos tributários que praticados num quadro de aparente licitude, têm como finalidade a redução, eliminação ou

deferimento do imposto, sendo que o ordenamento os considera anómalos, abusivos ou em fraude à lei tendo em vista o fim da norma tributária.

11. Na evasão fiscal existe um *animus fraudandi*: sabe-se que a lei quer tributar em determinado momento ou circunstância e pretende-se diferir ou evitar essa tributação. O contribuinte aproveita-se do disposto numa lei – chamada norma de cobertura – que não está em perfeita sincronia com ela, evita a aplicação de uma outra que normalmente regularia a situação – lei evadida ou eludida – embora atinja o mesmo resultado económico. Assim, adopta uma conduta atípica para produzir o resultado económico que seria provocado pela conduta típica (negócio fiscalmente menos oneroso ou via menos tributada) – fraude à lei.

12. A escolha pela tributação conjunta ou separada acarreta vantagem para as pessoas que preencham os pressupostos estabelecidos para a união de facto. Ao dar a possibilidade de escolherem pela apresentação de uma declaração conjunta ou de duas declarações individuais os sujeitos passivos podem, caso as despesas efectivas (educação, saúde, bens imóveis, lares) excedam o limite legal estabelecido reparti-las nas duas declarações e assim deduzir as despesas nas duas declarações.

13. Às contribuições do sujeito passivo aos fundos de pensões ou outros regimes complementares de segurança social são dedutíveis à colecta do IRS desde que: quando pagas e suportadas por terceiros, tenham sido, comprovadamente, tributadas como rendimentos do sujeito passivo; ou nos casos de ser o próprio sujeito passivo a suportá-las não constituam encargos inerentes à obtenção de rendimentos da categoria B

14. Os planos poupança reforma públicos (PPRP) são dedutíveis à colecta de IRS 20 % dos valores aplicados, por sujeito passivo não casado ou estando casados por cada um dos cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens desde que em contas individuais tendo a dedução o limite máximo de 350 euros por sujeito passivo

15. A opção pelo englobamento configura-se fiscalmente mais vantajoso nos casos em que existam menos-valias. Por um lado pode permitir a redução da taxa do escalão de IRS ao diminuir o rendimento colectável, por outro, podem as mesmas ser reportadas nos dois anos seguintes permitindo ao contribuinte deduzi-las aos rendimentos com a mesma natureza e, conseqüentemente, reduzir a tributação desses rendimentos

16. O sujeito passivo pode reinvestir o valor das mais-valias auferidas com a alienação de bens imóveis. Esse reinvestimento, no entanto, terá de ser realizado na habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar e há-de assentar numnexo de causalidade entre a mais-valia realizada e o bem a que é afecto esse valor.

17. O saldo negativo apurado nas mais-valias não é dedutível aos rendimentos das outras categorias, sendo que, 50% de saldo negativo apurado entre as mais-valias e as menos-valias deste tipo pode ser reportado aos cinco anos seguintes àquele a que respeita, deduzindo-se aos rendimentos líquidos da mesma categoria (artigo 55.º, n.º5 do CIRS).

18. Nos casos em que um sujeito passivo é proprietário de um imóvel que não habita, pode ser-lhe fiscalmente favorável o arrendamento do mesmo. Deste modo, poderá deduzir o valor do IMI às rendas que recebeu, bem como as despesas de conservação e manutenção que por ele sejam suportadas e que se encontrem documentalmente comprovadas, bem como o IMI das rendas.

19. O regime cria condições objectivas que favorecem a relação de trabalho independente em relação à de trabalho dependente. Na categoria A encontramos a impossibilidade de fazer valer, mediante prova, os custos efectivamente existentes (v.g. os custos suportados na deslocação entre a habitação e o local de trabalho), na categoria B surge a possibilidade de deduzir custos não suportados e por isso materialmente insusceptíveis de qualquer prova. O planeamento fiscal passará nestas situações pela capacidade de previsão do sujeito passivo, do rendimento a obter e dos gastos que a mesma comporta.

20. Se com o decorrer da sua actividade o contribuinte determinar que os custos se mostram mais avultados do que a sua previsão inicial e se por isso o regime simplificado lhe acarreta uma tributação suplementar, se as receitas o justificarem, o sujeito passivo pode constituir uma sociedade para onde desloque os lucros.

21. A questão da distribuição dos dividendos é uma questão relevante na doutrina e na prática fiscal, dado o fenómeno da dupla tributação. As pessoas singulares que recebam os lucros de pessoas colectivas sujeitas e não isentas de IRC são tributadas, mas caso optem pelo englobamento, são apenas considerados 50% do seu valor (artigo 40.º-A do CIRS). Algumas sociedades deixam de ser tributadas em IRC para eliminar a dupla tributação, como é o caso das sociedades transparentes que, apesar de serem sujeitos passivos de IRC, não estão abrangidas ao pagamento deste imposto nos termos do artigo 12.º do CIRC. O regime da transparência fiscal releva-se sem dúvida o mais favorável, mas a sua adopção não está imune a desvantagens que terão de ser ponderadas casuisticamente.

22. O sujeito passivo tem de ter em atenção que existem determinados encargos que não são dedutíveis fiscalmente, apesar de concorrerem para os gastos contabilísticos (artigo 33.º, n.º 8 do CIRS). Nestas situações, o contribuinte poderá optar, por exemplo, por constituir uma sociedade unipessoal por quotas que tem como vantagem a dedução na totalidade dos encargos, por exemplo, com as remunerações de membros do agregado familiar.

23. Ao nível de IMT a transferência de um imóvel necessário ao exercício da actividade profissional do património pessoal para o património empresarial não está sujeita a este imposto. No caso do IVA, podem beneficiar do chamado regime dos pequenos retalhistas.

24. Nas sociedades é possível deduzir como custo a remuneração do trabalho dos sócios e membros do agregado familiar. Por outro lado, existe a figura do suprimento, podendo os respectivos juros serem deduzidos para efeitos de determinação do lucro tributável se não excederem a taxa fixada na lei. No âmbito da actividade societária a entrada de bens imóveis afecto à actividade da empresa, mesmo quando a título de entrada de capital está sujeita a IMT. Quanto ao IS, as entradas de capital dos sócios estão, em regra sujeitas a esse imposto.

25. São os sócios que decidem, livremente, não só “se” (e quanto) financiam, mas também, “como” financiam a sociedade, se por exemplo através de empréstimo bancário ou locação financeira. Poderá ser fiscalmente mais vantajoso a opção pela locação financeira, não obstante as considerações por uma ou por outra têm de ter em atenção a *global planning approach*.

26. Os juros são deduzidos aos proveitos no cálculo do lucro tributável, contrariamente aos dividendos (remuneração do capital próprio) que não entram nas contas para o apuramento desse lucro. Caso o sujeito passivo opte pelo englobamento e caso ambos os rendimentos sejam englobados na matéria colectável a taxas progressivas ou se ambos forem fiscalmente onerados

por taxas idênticas – proporcionais – a vantagem por capitais alheios mantém-se, não se considerando outros factores que afectem a tributação dos sócios e credores. No entanto, se for diferente a vantagem do endividamento pode esbater-se. A alteração da vantagem pelo englobamento dependerá da taxa marginal a que os lucros distribuídos estiverem sujeitos, ou seja, do escalão em que estiver inserido o sujeito passivo

27. Uma forma de diminuir o lucro tributável é através da sua distribuição a título de gratificações por participação nos lucros a trabalhadores e membros dos órgãos sociais da sociedade. Por outras palavras, quando os destinatários sejam os trabalhadores da própria sociedade não existem limites relativamente ao *quantum* associado aos gastos.

28. O factor territorial pode ter uma influência significativa no regime fiscal da empresa, que pode aproveitar optar por zonas onde as taxas de derrama sejam nulas ou reduzidas.

29. A vantagem da aplicação do regime especial de determinação da matéria colectável nas sociedades de grupo resulta do aproveitamento integral dos prejuízos das empresas do grupo que podem ser deduzidos aos lucros tributáveis agregados das restantes empresas, possibilitando a comunicação dos prejuízos fiscais entre as sociedades que a ele pertencem. Também possibilita a dispensa de retenção na fonte dos rendimentos gerados dentro do grupo (artigo 97.º, n.º 1, alínea e)) e o menor risco de correcção por parte da Administração dos débitos entre sociedades do grupo.

30. Relativamente ao IVA, no caso dos estabelecimentos de saúde e se actividade implique a existência de equipamentos de valor elevado, é altamente provável que a opção pela renúncia envolva vantagens significativas.

31. O artigo 19.º do EBF estabelece uma medida fiscal que beneficia as empresas e os empresários independentes (desde que possuam contabilidade organizada), a qual permite aumentar, em determinado montante ou percentagem, a dedução para efeitos fiscais dos encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado.

32. O contribuinte ao requerer a redução da garantia à medida que os pagamentos forem sendo efectuados tem como consequência a redução dos encargos com a mesma, obtendo por esta via uma poupança considerável.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

ABREU, JORGE MANUEL COUTINHO, *Do abuso de direito : ensaio de um critério em direito civil e nas deliberações sociais*, Almedina, Coimbra, 2006

ALM, JAMES; MCKEE, MICHAEL, *Audit Certainty, Audit Productivity, and Taxpayer Compliance*, in http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=897341

AMARAL, DIOGO FREITAS DO, *Curso de Direito Administrativo*, 9.^a Reimp., Almedina, Coimbra, 2009

ANDRADOS, ANTONIO RODRÍGUEZ, *La Influencia de la ley fiscal en los contratos*, in *Revista de Derecho Notarial*, I, 1971

ANTUNES, FRANCISCO VAZ, *Estudos de Direito Fiscal* – Coordenadora Glória Teixeira, Almedina, Coimbra, 2006

ANTUNES, JOSÉ A. ENGRÁCIA, *Os Grupos de Sociedades – Estrutura e Organização Jurídica da Empresa Plurissocietária*, 2.^a ed., Almedina, Coimbra, 2002

ARESPACOCCHAGA, JUAN, *Planificación Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 1998;

ARRAIZ, PÉREZ, *El fraude de ley en el derecho tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999

ASCENSÃO, JOSÉ DE OLIVEIRA, *Teoria Geral do Direito Civil*, Coimbra Editora, Coimbra, 1983

AUGUSTO, MÁRIO A. GOMES, *Política de Dividendos e Estrutura do Capital: Respostas e Dúvidas do Estado da Arte*, Imprensa da Universidade, Coimbra, 2006

ÁVILA, HUMBERTO, *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*, 6.^a ed., Malheiros, São Paulo, 2006

AZEVEDO, PATRÍCIA ANJOS, *Breves notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas anti-abuso*, in *A fiscalidade como instrumento de fiscalidade económica*, Vida Económica, Porto, 2011

BAIRRADA, CRISTELA e MARTINS, ANTÓNIO, *Uma Nota Sobre a Justiça Fiscal em Portugal*, consulta electrónica em <http://www.scielo.oces.mctes.pt/pdf/egg/v13n3/v13n3a03.pdf>

BANKMAN, JOSEPH, *The economic substance doctrine*, consulta electrónica em <http://www-bcf.usc.edu/~usclrev/pdf/074102.pdf>

BARROS, DUARTE; TEIXEIRA, GLÓRIA (Coordenação), *Preços de Transferência e o Caso Português*, Vida Económica, Porto, 2004

BEGHIN, MAURO, *L'elusione fiscale e il contribuente voltagabbana [nota a Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, parere n.27/2007]*, in *Rivista di diritto tributario*, 2008, n.º 1

BEGHIN, MAURO, *I 'complementari' concetti di evasione ed elusione tributaria in un recente arresto giurisprudenziale (nota a Comm.trib. reg. di Venezia, sez. XIV, n.32/2007)*, in *Rivista di diritto tributario*, 2008, n.º 4

BEGHIN, MAURO, *La trasformazione di società per ragioni esclusivamente fiscali: ancora equivoci in tema di elusione tributaria (nota a Risoluzione Agenzia delle Entrate, Direzione centrale normativa e contenzioso n.º 177/E/2008)*, in *Rivista di diritto tributario*, n.º 11, 2008

CAETANO, MARCELLO, *Manual de Direito Administrativo*, 10.ª ed., Almedina, Coimbra, 1997

CALZADILLA, RAFAEL ORTIZ, et al, *Regimen Fiscal de la Empresa: Estrategias Fiscales*, Ministerio de Economía y Hacienda Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005

CÂMARA, FRANCISCO SOUSA, *Direitos e Garantias dos Contribuintes*, in *Fisco*, n.º 35, 1991

CAMPOS, DIOGO LEITE, *et.al., Problemas fundamentais do direito tributário*, Vislis, Lisboa, 1999

CAMPOS, DIOGO LEITE, *O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos*, Almedina, Coimbra, 2006

CAMPOS, DIOGO LEITE, *Evolução e Perspectivas do Direito Fiscal*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Dezembro de 1983

CAMPOS, DIOGO LEITE; CAMPOS, MÔNICA LEITE, *Direito Tributário*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra, 2003

CAMPOS, DIOGO LEITE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA; SOUSA, JORGE LOPES, *Lei geral tributária: comentada e anotada*, 3.ª ed., Vislis, Lisboa, 2003

CAMPOS, DIOGO LEITE; ANDRADE, JOÃO COSTA, *Autonomia Contratual e Direito Tributário (A norma Geral Anti-Elisão)*, Almedina, Coimbra, 2008

CANARIS, CLAUS-WILHELM, *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*, trad. Menezes Cordeiro, 4.ª ed., Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2008

CANOTILHO, J.J. GOMES; MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa - anotada*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007

CANOTILHO, J.J. GOMES, *Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador*, Almedina, Coimbra, 1982

CANOTILHO, J.J. GOMES, *Direito constitucional e teoria da constituição*, 7.ªed., Almedina, Coimbra, 2003

CARACCIOLI, IVO, *Clausole anti-elusive ex art. 37 bis DPR n. 600/1973: inapplicabilità di sanzioni tributarie e profili penali [nota a Comm. trib. prov. di Milano, sez. XIV, n. 278/2006]*, in *Rivista di diritto tributario*, 2009, n.º 3

CARLOS, AMÉRICO BRÁS, *Os Princípios da Eficácia e da Eficiência Fiscais*, Ciência e Técnica Fiscal, 2005, n.º 416

CARPENTIERI, LOREDANA, *L'ordinamento tributario tra abuso e incertezza del diritto*, in *Rivista di diritto tributario*, n.º 12, 2008

CARVALHO, JOÃO FILIPE PACHECO, *O Regime Procedimental de Aplicação das Normas Anti-Abuso*, in *Fiscalidade*, n.º 21, 2005

CAVALI, MARCELO COSTENARO, *Cláusulas gerais antielusivas : reflexões acerca de sua conformidade constitucional em Portugal e no Brasil*, Almedina, Coimbra, 2006

CLARI, MARIA LUISA CARRASQUER, *El problemas del fraude a la ley en el derecho tributario*, Tirant lo Blanch, Valência, 2002

CORDEIRO, ANTÓNIO MENEZES, *Tratado de Direito Civil Português - I Parte Geral*, Almedina, Coimbra, 2007

CORDEIRO, ANTÓNIO MENEZES, *Manual de Direito das Sociedades – Das Sociedades em Geral*, I, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2007

CORDEIRO, ANTÓNIO MENEZES, *Da Boa Fé no Direito Civil*, II, Almedina, Coimbra, 1985

CORRADO, LEDA RITA, *Elusione tributaria, abuso del diritto comunitario e inapplicabilità delle sanzioni amministrative*, *Rivista di diritto tributario*, 2010, n.º 5

CORREIA, EDUARDO, *et.al., Direito Penal Económico e Europeu: Textos Doutrinários*, Volume I, Coimbra Editora, Coimbra, 1998

- CORREIA, SÉRVULO, *Noções de Direito Administrativo*, Danúbio, Lisboa, 1982
- CÔRTE-REAL, CARLOS PAMPLONA, *A Interpretação Extensiva como processo de reprimir a Fraude à Lei no Direito Fiscal Português*, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 152, 1971
- CÔRTE-REAL, CARLOS PAMPLONA, *Direito Fiscal*, Vol. I, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 124, 1982
- CÔRTE-REAL, CARLOS PAMPLONA, *As Garantias dos Contribuintes*, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 322/324, 1985
- COSTA, JOAQUIM PEDRO CARDOSO DA, *Curso de Direito Fiscal*, 2ªed., Almedina, Coimbra, 1972
- COSTA, JOAQUIM PEDRO CARDOSO DA, *A Evasão e Fraude Fiscais face à Teoria de Interpretação da Lei Fiscal*, in *Fisco* n.º 74/75, Fevereiro de 1996
- COSTA, JOAQUIM MANUEL CARDOSO DA, *O enquadramento constitucional do direito dos impostos em Portugal: a jurisprudência do Tribunal Constitucional*, in *Perspectivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*, vol. II, Coimbra Editora, Coimbra, 1997
- COSTANTINI, PAOLO; MONACO, FEDERICO, *L'elusione Tributaria*, Maggioli Editore
- COURINHA, GUSTAVO LOPES, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário- Contributos para a sua compreensão*, Almedina, Coimbra, 2004
- CUNHA, PAULO OLAVO, *Direito das Sociedades Comerciais*, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2010
- DHARMAPALA, DHAMMIKA, *What Problems and Opportunities are Created by Tax Havens?* consulta electrónica em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1279146
- DOGGART, CAROLINE, *Paraísos Fiscais*, Vida Económica, Porto, 2003
- DÓRIA, ANTÓNIO ROBERTO SAMPAIO, *A Evasão Fiscal Legítima: Conceito e Problemas*, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 143, 1970
- DOURADO, ANA PAULA, et. al., *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional*, Fisco, Lisboa, 2003
- DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2007

ELKINS, DAVID, *Horizontal Equity as a Principle of Tax Theory*, 2006, consulta electrónica em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=892022

ENGISCH, KARL, *Introdução ao Pensamento Jurídico* (trad. J. Baptista Machado), 9ªed., Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2007

ESCURRA, MARTA, *Elusión Fiscal: La Experiencia de España*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 404, 2001

FARIA, MARIA TERESA BARBOT VEIGA, *Paraísos Fiscais: Formas de Utilização e Medidas de Combate à Evasão Fiscal*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, 2003, n.ºs 409-410

FAVEIRO, VÍTOR ANTÓNIO DUARTE, *Noções fundamentais de direito fiscal português*, Coimbra Editora, Coimbra, 1984

FEIO, DIOGO, *A substituição fiscal e a retenção na fonte: o caso específico dos impostos sobre o rendimento*, Coimbra Editora, Coimbra, 2001

FERNANDES, LUÍS CARVALHO, *Estudos sobre a Simulação*, Quid iuris, Lisboa, 2004

FERNANDES, LUÍS CARVALHO, *Alcance do Regime do Art.32.º-A do Código de Processo Tributário e a Simulação Fiscal*, Direito e Justiça, Vol. XIII., Universidade Católica Portuguesa, Lisboa

FRANCO, ANTÓNIO L. DE SOUSA, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Almedina, Coimbra, 2007

FULGINITI, BRUNO CAPELLI, *A ausência de propósito negocial como fundamento para a imposição tributária*, consulta electrónica em <http://www.ibet.com.br/monografia/117.pdf>

FURLAN, ANDERSON, *Elisão Fiscal – reflexões sobre a evolução jurídico-doutrinária e situação actual*, Almedina, Coimbra, 2007

GARCÍA, EUSEBIO GONZÁLEZ, *La Interpretación de las normas tributarias*, Aranzadi Editorial, Pamplona, 1997

GARCÍA, EUSEBIO GONZÁLEZ, *El Fraude a la Ley Tributaria en la jurisprudencia*, Aranzadi Editorial, Elcano, Navarra, 2001

GEST, GUY ; TIXIER, GILBERT, *Manuel de Droit Fiscal*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1986

- GODOI, MARCIANO S., *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, Madrid
- GOMES, NUNO SÁ, *Os Conceitos Fiscais de Prédio*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 101, 1967
- GOMES, NUNO SÁ, *Direito Penal Fiscal*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 128, 1983
- GOMES, NUNO SÁ, *Teoria geral dos benefícios fiscais*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 165, 1991
- GOMES, NUNO SÁ, *Estudos Sobre a Segurança Jurídica na Tributação e as Garantias dos Contribuintes*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 169, 1993
- GOMES, NUNO SÁ, *Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 177, 1997
- GOMES, NUNO SÁ, *Manual de Direito Fiscal*, II vol., 9ª ed., Rei dos Livros, Lisboa, 2000;
- GONZÁLEZ, CHECA, et.al., *El fraude de ley tributaria. La reforma a la ley general tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996
- GOUVEIA, JORGE BACELAR, *Evasão Fiscal na Interpretação e Integração da Lei Fiscal*, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 373
- GOUVEIA, JORGE BACELAR, *Manual de Direito Constitucional*, vol. I, 3.ª ed., Almedina, Coimbra, 2009
- GUERREIRO, TIAGO CAIADO, *O Novo Regime Fiscal das SGPS*, Vida Económica, Porto, 2003
- GUERRERO, J.J. RUBIO, *Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, Centro Internacional de Estudios Fiscales, Madrid
- GUIMARÃES, VASCO BRANCO, *Sobre a tributação das mais-valias*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 3, N.º3, 2009, Almedina, Coimbra
- HACK, ÉRICO, *A Sustentabilidade da Tributação e a Finalidade do Tributo*, consulta electrónica em http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/IIseminario/pdf_reflexoes/reflexoes_01.pdf
- HORSTER, HEINRICH EWALD, *A Parte Geral do Códig Civil Português – Teoria Geral do Direito Civil*, Almedina, Coimbra, 2007
- JÚNIOR, ONOFRE ALVES BATISTA, *O Planeamento Fiscal e a Interpretação no Direito Tributário*, Mandamentos, 2002

KELSEN, HANS, *Teoria Pura do Direito*, trad. João Baptista Machado, 7ª ed., Almedina, Coimbra, 2008

LAMORLETTE, T. ; RASSAT P., *Stratégie fiscal international*, 3.ª ed., Maxima, Paris, 1997

LARENZ, KARL, *Metodologia da ciência do direito*, trad. José Lamego, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2005

LARRAZ, JOSÉ, *Metodologia aplicativa de derecho tributario*, Editorial de Derecho Privado, Madrid, 1952

LEIRIÃO, PATRÍCIA MENESES, *A cláusula geral antiabuso e o seu procedimento de aplicação*, Vida Económica, 2012

LEITÃO, MENEZES, *O Controlo e Combate às Práticas Tributárias Nocivas*”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, 2003, n.ºs 409-410

LEITÃO, MENEZES, *Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 1999

LOUREIRO, CARLOS; NEVES, ANTÓNIO BEJA, *Breve comentário ao recente regime de combate ao planeamento fiscal abusivo*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, n.º2, 2008

LOURENÇO, JOÃO CABRITO, *A Auditoria Fiscal*, Vislis, Lisboa, 2000

MACHADO, JÔNATAS E. M.; COSTA, P. N., *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009

MARQUES, PAULO, *Elogio do Imposto*, Coimbra Editora, Coimbra, 2011

MARTINS, ALEXANDRA COELHO, *O regime dos preços de transferência e o IVA*, Almedina, Coimbra, 2009

MARTINS, ANTÓNIO, et.al., *Manual de Gestão Financeira Empresarial*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009

MARTINS, ANTÓNIO, *Decisões empresariais e risco fiscal: investimento e financiamento*, in *Fiscalidade*, n.º 39, 2009

MARTINS, JOÃO PEDRO, *Revelações – os paraísos fiscais, a injustiça dos sistemas de tributação e o mundo dos pobres*, 2.ª ed., SmartBook, Lisboa, 2010

MASSON, CHARLES ROBBEZ, *La Notion D'Évasion Fiscale en Droit Interne Français*, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1990

MATOS, ANDRÉ SALGADO, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Instituto Superior de Gestão, Lisboa, 1999

MIRANDA, JORGE, *Manual de Direito Constitucional*, tomo II, 5.ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2003

MORAIS, RUI DUARTE, *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado controlled foreign companies : o artigo 60.º do C.I.R.C.*, Publicações Universidade Católica, Porto, 2005;

MORAIS, RUI DUARTE, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, Coimbra, 2009

MORAIS, RUI DUARTE, *Sobre o IRS*, Almedina, Coimbra, 2008

MORAIS, RUI DUARTE, *Passado, Presente e Futuro da Derrama*, de, in *Fiscalidade*, n.º 38, 2010

MORGADO, ABÍLIO MANUEL DE ALMEIDA, *Interpretação Jurídica Fiscal*, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º394

MOTA, ANTÓNIO; TOMÉ, JORGE, *Mercado de Títulos: Uma Abordagem*, 3.ª ed., Lisboa, 1987

NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, 6.ª ed., Almedina, Coimbra, 2010

NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Estudos de Direito Fiscal – Por um Estado Fiscal Suportável*, Almedina, Coimbra, 2008

NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 2004

NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua admissibilidade)*, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, Coimbra, 1994

NEGREIROS, MARIA FERNANDA TRIGO, *A “Evasão” Legítima e o Abuso do Direito no Sistema Jurídico Português*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 151, 1971

NETO, FRANCISCO DOS SANTOS AMARAL, *A Autonomia Privada como Princípio Fundamental da Ordem Jurídica – Perspectivas Estrutural e Funcional*, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, 1988

NOVAIS, JORGE REIS, *As Restrições aos Direitos Fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*, Coimbra Editora, Coimbra, 2003

NOVOA, CÉSAR GARCÍA, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley general tributaria*, Madrid – Barcelona, Marcial Pons, 2004

NOVOA, CÉSAR GARCÍA, *La planificación fiscal en España*, in *Planeamento e Evasão Fiscal*, Vida Económica, Porto, 2010

NUNES, GONÇALO NUNO AVELÃS, *A Cláusula Geral Anti-abuso de Direito em Sede Fiscal – Art. 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária – À Luz dos Princípios Constitucionais do Direito Fiscal*, in *Fiscalidade* n.º 3, Instituto Superior de Gestão, Julho 2000

NUNES, GONÇALO NUNO AVELÃS, *Tributação dos Grupos de Sociedades pelo Lucro Consolidado em Sede de IRC – contributo para um novo enquadramento dogmático e legal do seu regime*, Almedina, Coimbra, 2001

OLIVEIRA, ANTÓNIO FERNANDES, *A Legitimidade do Planeamento Fiscal, as Cláusulas Gerais Anti-Abuso e os Conflitos de Interesse*, Coimbra Editora, Coimbra, 2010

OLIVEIRA, ANA PERESTRELO, *Arbitragem de Litígios com Entes Públicos*, Almedina, Coimbra, 2007

OLIVEIRA, CAMILO CIMOURDAIN DE, *Lições de Direito Fiscal*, Manuais da Universidade Portucalense – Infante D. Henrique, Porto, 1993

OTERO, PAULO; ARAÚJO, FERNANDO; GAMA, JOÃO TABORDA, *et. al., Estudos em memória do Prof. Dr. J.L. Saldanha Sanches – Direito Fiscal: parte geral*, Vol. III, Coimbra Editora, Coimbra, 2011

PADRON AMARE, OSWALDO; PADRON AMARE, CARLOS E., *La Interpretacion de la ley tributaria*, Editorial Jurídica Venezolana, 1976

PALMA, CLOTILDE CELORICO, *Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, Coimbra, 2006

PEÑA, JAIME BASANTA DE LA, *Posicion del ordenamento y de la doctrina científica respecto a considerar la analogia como una classe de interpretación de las normas impositivas*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 151, 1971

PEREIRA, MANUEL HENRIQUE FREITAS, *Fiscalidade*, 3.ªed., Almedina, Coimbra, 2010

- PEREIRA, PAULA ROSADO, *Alguns Desafios ao Código do IRC – Preços de Transferência e o Desafio Europeu*, in 15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89 – Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha, Almedina, Coimbra, 2005
- PEREIRA, PAULA ROSADO, *Estudos Sobre o IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias*, Almedina, Coimbra, 2005
- PIMENTA, JOSÉ DA COSTA, *Dupla Tributação*, Liv. da Universidade, Coimbra, 1993
- PINTO, ALEXANDRE MOTA, *Do Contrato de Suprimento – O Financiamento da Sociedade entre Capital Próprio e Capital Alheio*, Almedina, Coimbra, 2002
- PINTO, CARLOS ALBERTO DA MOTA, *Teoria Geral do Direito Civil*, 3.ªed., Coimbra Editora, Coimbra, 1992
- PINTO, JOSÉ ALBERTO PINHEIRO, *O Abuso das Normas Anti-Abuso*, in Revista da OTOC, n.º 107
- PINTO, LUÍS F. GONÇALVES, *O “Timing” e a Gestão Fiscal da Realização de Mais-Valias*, in CTF, n.º 414, 2004
- PIRES, JOAQUIM ANTÓNIO R., *Os preços de transferência*, Vida Económica, Porto, 2006
- PIRES, MANUEL, *Direito Fiscal - Apontamentos*, 3.ªed., Almedina, Coimbra, 2008
- PIRES, MANUEL; PIRES, RITA CALÇADO, *Direito Fiscal*, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2010
- PISTONE, PASQUALE, *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di Iva (nota a Corte di Giustizia Ce, Grande Sezione, causa C-255/02/2006)*, Rivista di diritto tributario, 2007, n.º 1
- POMBO, NUNO, *A Fraude Fiscal – A norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*, Almedina, Coimbra, 2007
- QUERALT, JUAN MARTÍN, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 8ª ed., Tapa blanda, Madrid, 1997
- RAMOS, VASCO MOURA, *Da Cláusula Geral Anti-Abuso em Direito Fiscal e da sua Introdução no Ordenamento Jurídico Português*, in Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, vol. LXXVII, 2001

RIBEIRO, JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA, *A Unidade Fiscal*, in *Memórias da Academia das Ciências de Lisboa*, Tomo XXIV, 1984

RIBEIRO, JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA, *Lições de Finanças Públicas*, 3ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 1989

ROCHA, JOAQUIM FREITAS, *As Modernas Exigências do Princípio da Capacidade Contributiva: Sujeição a Imposto de Rendimentos Provenientes de Actos Ilícitos*, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 390, 1998

ROCHA, JOAQUIM FREITAS, *Constituição, ordenamento e conflitos normativos – esboço de uma teoria analítica de ordenação normativa*, Coimbra Editora, Coimbra, 2008

ROCHA, JOAQUIM FREITAS, *Direito Financeiro Local (Finanças Locais)*, CEJUR – Centro de Estudos Jurídicos do Minho, Braga, 2009

ROCHA, JOAQUIM FREITAS, *Apontamentos de Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*, AEDUM, 2009

ROCHA, JOAQUIM FREITAS, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2011

ROCHA, JOAQUIM FREITAS, *Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança*, consulta electrónica em http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/JRocha10.pdf

ROSEMBUJ, TULLIO, *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*, 2.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1999

SÁ, FERNANDO AUGUSTO CUNHA de, *Abuso de Direito*, Almedina, Coimbra, 2005

SANCHES, JOSÉ LUÍS SALDANHA, *Abuso de Direito em Matéria Fiscal: Natureza, alcance e limites*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 398, 2000

SANCHES, JOSÉ LUÍS SALDANHA, *O Combate à fraude fiscal e a defesa dos Contribuintes: Dois Objectivos Inconciliáveis?*, *Revista OROC Revisores e Empresas*, Jul/Set, 2000, pág. 48

SANCHES, JOSÉ LUÍS SALDANHA, *Conceito de Rendimento no IRS*, in *Fiscalidade* 7/8, 2001

SANCHES, JOSÉ LUÍS SALDANHA, *A LGT e a Tributação Segundo o Lucro Normal*, in *Fiscalidade*, n.º 15, 2003

- SANCHES, JOSÉ LUÍS SALDANHA, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed., Coimbra Editora, Coimbra, 2007
- SANCHES, JOSÉ LUÍS SALDANHA, *Os Limites ao Planeamento Fiscal - substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007
- SANCHES, JOSÉ LUÍS SALDANHA, GAMA, J. TABORDA, CÂMARA, F. SOUSA, et.al., *Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006
- SANCHES, JOSÉ LUÍS SALDANHA; MARTINS, ANTÓNIO, et.al. *Homenagem José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006
- SANCHES, JOSÉ LUÍS SALDANHA, *A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito – Conceitos Indeterminados, Analogia e Retroactividade no Direito Tributário*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 310, 1984
- SANCHES, JOSÉ LUÍS SALDANHA, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010
- SANTOS, FRANCISCO JOSÉ RODRÍGUEZ et. al., *Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, Tapa Blanda, 2005
- SANTOS, ANTÓNIO CARLOS, *Auxílios de estado e fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2003
- SANTOS, ANTÓNIO CARLOS, *Planeamento fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: o Fiscalista no seu Labirinto*, Fiscalidade, n.º38, Abril-Junho, 2009
- SANTOS, J. ALBANO, *Teoria Fiscal*, Universidade Técnica de Lisboa, Lisboa, 2003
- SCHIZER, DAVID M., *Sticks and Snakes*, July 2000, disponível no endereço electrónico http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=228248
- SCHOLES, MYRON S.; WOLFSON, MARK A., *Taxes and Business Strategy – A Planning Approach*, Prentice Hall, 1992
- SCHÖN, WOLFGANG, *Tax Strategy Patents – a Tax Lawyer's View*, in Patents and technological progress in a globalized world, 2009, consulta electrónica em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1603782
- SILVA, JOSÉ BRAZ DA, *Os Paraísos Fiscais – casos práticos com empresas portuguesas*, 2007, Almedina, Coimbra

SILVA, AMÂNDIO FERNANDES, *O Direito dos Contribuintes ao Planeamento Fiscal*, in *Fiscalidade*, Nov/, 2008

SILVA, FERNANDO CASTRO; NEVES, TIAGO CASSIANO, *Planeamento fiscal abusivo: O caso português no contexto internacional*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, n.º3, 2008

SILVA, GERMANO MARQUES DA, *Introdução ao Estudo do Direito*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009

SILVA, JOÃO NUNO CALVÃO, *Elisão Fiscal e Cláusula Geral Anti-Abuso*, consulta electrónica <http://revistasystemas.com.br/index.php/systemas/article/view/3>

SOARES, MARIA DULCE, *et.al.*, *Jurisprudência Fiscal Anotada*, Almedina, Coimbra, 2003

SOUSA, DOMINGOS PEREIRA DE, *As Garantias dos Contribuintes*, Universidade Lusíada, Lisboa, 1991

SOUSA, JORGE LOPES DE; SANTOS, MANUEL SIMAS, *Regime Geral das Infracções Tributárias – Anotado*, 4.ª ed., Áreas, Lisboa, 2010

SOUSA, SUSANA AIRES, *Os crimes fiscais (Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Legitimador)*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006

TABOADA, PALAO, *El fraude a la ley en Derecho Tributário*, in *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 63, 1966

TABORDA, DANIEL e MARTINS, ANTÓNIO *Algumas notas sobre a concessão de donativos pelas empresas*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 3, n.º 4, 2011

TEIXEIRA, ANTÓNIO BRAZ, *Princípios de Direito Fiscal*, 3ª ed., Almedina, Coimbra, 1995

TEIXEIRA, FELIPE CANABARRO, *Os Tipos Relativamente Abertos Como Foco de Segurança Jurídica no Direito Fiscal*, in *Fiscalidade*, Instituto Superior de Gestão, n.º 31, 2007

TINBERGEN, JAN, *Planificação do Crescimento Económico*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 62, 1964

TOLEDANO, J.I. RUIZ, *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, CISS, Valencia, 1998

TORRÃO, JOÃO ANTÓNIO VALENTE, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Almedina, Coimbra, 2005

TORRES, RICARDO LOBO, *O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário*, Revista Electrónica de Direito Administrativo Económico, n.º5, 2006, Brasil consulta electrónica em <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-5-FEVEREIRO-2006-RICARDO%20LOBO.pdf>

XAVIER, ALBERTO, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, Coimbra, 1972

XAVIER, ALBERTO, *Manual de Direito Fiscal*, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 1981

XAVIER, ALBERTO, *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2007

XAVIER, CECÍLIA, *A Proibição da Aplicação Analógica da Lei Fiscal no Âmbito do Estado Social de Direito*, Almedina, Coimbra, 2006

VASCONCELOS, PEDRO PAIS, *Teoria Geral do Direito Civil*, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2007

VASQUES, SÉRGIO, *Capacidade contributiva, rendimento e património*, in *Fiscalidade*, n.º 23, 2005

VASQUES, SÉRGIO, *O princípio da equivalência como critério da igualdade tributária*, Almedina, Coimbra, 2008