

Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal *

Introdução

A apresentação do tema e o recorte do âmbito discursivo do presente trabalho devem começar por ser efectuados com uma referência ao propósito finalístico subjacente ao mesmo – integrar uma obra de homenagem a *Heinrich Ewald Hörster*. Isto porque tal propósito serve de coordenada para a selecção de um conteúdo que, localizando-se no quadro dos nossos percursos investigatórios, encontre um mínimo de afinidade científica com a obra e com o percurso académico do homenageado, em termos de se poder afirmar com honestidade que se trata de um contributo cientificamente válido e pessoalmente autêntico. Por outras palavras: tal conteúdo dever-se-á encontrar na intersecção do Direito Fiscal e do Direito Privado, ambos entendidos *lato sensu*.

Pensa-se que o tema do planeamento fiscal, bem assim como a delimitação dos respectivos contornos, atinge os propósitos pretendidos e localiza-se no cruzamento dogmático referido, pois trata-se de um núcleo material que, sendo tipicamente fiscal, convoca um segmento específico da principiologia jusprivatística, particularmente a que se encontra relacionada com o princípio da autonomia da vontade. Por tal motivo, e tendo sempre presente as prerrogativas de discricionariedade e selectividade substantiva em que assentam qualquer trabalho científico, assume-se que a escolha se justifica.

De um ponto de vista estrutural, o discurso — essencialmente jurídico-normativo, sem prejuízo do reconhecimento das ligações estreitas aos domínios axiológico (por via da inerente reprovação ética ¹) e sociológico (em sede de análise comportamental) — desdobra-se em partes sucessivas e coordenadas entre si: num primeiro momento, tentar-se-á ancorar os problemas relacionados com a *gestão fiscal* no domínio das valorações constitucionais (parte I); seguidamente, recortar-se-á, no quadro dessas valorações, o princípio da autonomia da vontade, procurando-se defender a sua natureza materialmente constitucional e a existência de um verdadeiro direito ao planeamento (parte II); após isso, centrar-se-á o discurso no domínio específico do planeamento fiscal, fixando o respectivo conceito (parte III), e apartando-o das figuras da evasão e da fraude fiscais, enquanto comportamentos elisivos ou “escapatórios” dos contribuintes (parte IV); a referência subsequente será feita aos modos que o Estado fiscal tem ao seu dispor para combater esses comportamentos, seja por via dos poderes normadores, seja por via dos poderes aplicativos (parte V); por fim, procurar-se-ão alinhar alguns tópicos conclusivos.

Antes de empreender a tarefa proposta uma nota deverá ser mencionada: embora o discurso possa, todo ele, ter por referência o Direito tributário enquanto conjunto de normas jurídicas disciplinadoras dos tributos, por razões de tradição e simplicidade linguísticas, será utilizado quase exclusivamente o qualificativo “fiscal”. Trata-se, contudo, de mero pragmatismo comunicacional.

· Texto originalmente publicado em Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster, Almedina, Coimbra, 2012, páginas 1213 e ss.

¹ Cfr., a propósito, por exemplo, BIRK, Dieter, *Steuerrecht*, 8.^a edição, C. F. Müller, Heidelberg, 2005, 1.

I

Colocação constitucional dos problemas

De um ponto de vista jurídico, pode afirmar-se que o planeamento fiscal, enquanto poder ou liberdade de escolha das vias fiscalmente menos onerosas, se encontra na intersecção de várias coordenadas valorativas e constitucionais de natureza estruturante e de escalão equivalente. Nenhuma dessas coordenadas, importa evidenciá-lo desde já, assume preponderância absoluta em face das outras em termos de as afastar totalmente ou de as postergar, embora seja possível identificar, em face de determinadas situações concretas, uma eventual preponderância em um ou em outro sentido. Em todo o caso, apenas uma adequada metódica constitucional permitirá a identificação das soluções juridicamente mais correctas e axiologicamente mais satisfatórias, apelando continuamente ao princípio da concordância prática.

De entre as coordenadas valorativas referidas, e sem preocupações de exaustividade — até porque a dimensão deste trabalho não o possibilitaria —, permitimo-nos seleccionar aquelas que, numa óptima de cruzamento científico privatístico-fiscal, se assumirão mais relevantes, a saber: (a) a indispensabilidade de satisfação das necessidades financeiras e colectivas do Estado; (b) a protecção da esfera jurídica dos contribuintes; e (c) a liberdade de actuação dos sujeitos jurídicos.

a) Desde logo, e em primeiro lugar, a circunstância, na nossa óptica absolutamente incontornável, de competir ao Estado (em sentido amplo) a tarefa de satisfação de necessidades colectivas como a defesa, segurança, diplomacia, saúde, educação, transporte, ambiente ou planeamento territorial, entre outras, para o que carece de encontrar meios de financiamento adequados, a maior parte de natureza coactiva, tributária e particularmente fiscal. Neste sentido, refere o legislador constituinte que “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas (...)”², precisando posteriormente o legislador ordinário, nos diversos diplomas atinentes às matérias em causa, o arsenal de poderes funcionais liquidatórios, de cobrança e inspectivos que os credores fiscais têm ao seu dispor.

Na verdade, além de se assumirem como um verdadeiro garante do Estado de Direito e Democrático³, os impostos constituem um dos pilares essenciais da construção do um sistema de bem-estar constitucionalmente previsto e garantido, na medida em que sem a sua existência dificilmente as prestações jurídicas (v.g., aprovação de diplomas normativos como leis, decretos-lei, regulamentos) e materiais (construção e manutenção de escolas, hospitais e habitações, atribuição de pensões ou subsídios, etc.) que os actores públicos estão obrigados a efectivar seriam levadas à consecução. Neste contexto, e por estes motivos, a evitação fiscal ou subtracção ao pagamento dos impostos, além de consubstanciar a violação de um dever fundamental constitucionalmente previsto⁴, evidencia uma patologia ética, pois as pessoas ou entidades que assim procedem frequentemente adoptam um comportamento *free rider* e

² De um ponto de vista prático, estas “necessidades financeiras” equivalem às necessidades colectivas referidas no texto, embora se deva reconhecer que, na pureza dos conceitos, não se tratam de realidades sinónimas.

³ Acompanha-se sem hesitações as palavras de BIRK, Dieter, *Steuerrecht*, cit., 1: *Ein Staat ohne Steuern mag auf den ersten Blick paradisisch anmuten, in der Realität bedeutet es das Ende staatlicher Ordnung*.

⁴ Neste sentido, NABAIS, José Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 2009. Cfr., ainda, GREEN, Stuart P., *Cheating*, in *Law and Philosophy*, 23, 2004, 171.

não deixam de beneficiar dos bens públicos e semi-públicos produzidos pelo Estado, já que estes, na grande generalidade dos casos (pense-se, por exemplo, no tratamento do ar ou na iluminação pública), assumem propriedades não excludentes e produzem utilidades de natureza indivisível ⁵. Saliente-se por último que tendo presente este enquadramento e as dimensões teleológicas que lhe subjazem, não parece estranho que a arrecadação de impostos esteja fortemente imbuída de um substrato publicista, rejeitando-se as teses que vêem a relação jurídica fiscal como uma relação de paridade ou estabelecida “entre iguais”, no sentido de modelada pelas respectivas vontades constitutivas e integradora de meios de actuação idênticos. A prová-lo surgem regimes particulares e distintivos, como a regra da ausência de efeito suspensivo dos meios impugnatórios utilizados pelos contribuintes ou o privilégio de execução prévia da Administração tributária (valendo as suas certidões de dívida como título executivo) ⁶.

b) Ainda assim, o poder de arrecadação de impostos por parte do Estado não se configura, nem se pode configurar, como um poder absoluto e ilimitado. Pelo contrário, a dimensão fiscal da actuação estadual é das mais vigiadas e constringidas, não apenas em termos de Direito positivo actual, mas igualmente em termos de registo histórico, podendo dizer-se, uma vez mais, que grande parte do substrato teórico do Estado de Direito Democrático foi conseguido à custa das campanhas contra o poder de arrecadar impostos abusivos. Aqui, neste ponto do discurso, entronca a segunda coordenada acima referida — a protecção da esfera jurídica dos contribuintes, conseguida precisamente pela via da imposição de limites ao poder tributário. Tal protecção ganha corpo no reconhecimento de determinados princípios jurídicos fundamentais que, de um modo mais ou menos unânime, são comumente reconhecidos pelos diversos Ordenamentos e que, de acordo com uma metodologia meramente expositiva, se podem identificar do seguinte modo:

- (i) Do ponto de vista material — isto é, na óptica do *conteúdo* da tributação —, avultam o *princípio da igualdade* (materializado na exigência de que sujeitos com idênticas capacidades contributivas devem suportar idêntica carga impositiva e sujeitos com capacidades contributivas distintas devem estar sujeitos a cargas impositivas distintas, na medida da diferença) ⁷; o *princípio da segurança jurídica* (inibidor de qualquer forma de tributação que afecte a esfera jurídica dos destinatários/contribuintes de um modo com o qual estes razoavelmente não poderiam contar, nomeadamente, por via de normas com eficácia retroactiva) ⁸; e o *princípio da proporcionalidade ou proibição do excesso* (significativo da ideia de que a carga impositiva fiscal deverá ser necessária, adequada e proporcional aos fins que se pretendem atingir) ⁹. Acrescem, sem esta dimensão de transversalidade substantiva, os princípios da protecção da propriedade privada e da proibição do confisco, da protecção da família, da protecção do ambiente, da livre iniciativa

⁵ Cfr., a propósito, SUTTER, Daniel e COPPOCK, Lee, *The Tax Man Cometh: Constitutional Principles for Tax Enforcement*, in *Constitutional Political Economy*, 14, 2003, 108.

⁶ V., respectivamente, art.ºs. 67.º, n.º 1 e 69.º alínea f) por um lado, e 162.º, alínea a) por outro lado, ambos do CPPT.

⁷ V. art.º 13.º da CRP.

⁸ Cfr. art.ºs 2.º e 103.º, n.º 3 da CRP.

⁹ Cfr. art.º 18.º, n.º 2 da CRP.

económica privada, da livre concorrência, e da livre escolha de profissão ¹⁰.

- (ii) Do ponto de vista formal — já na óptica da criação e da forma da tributação — ganha saliência o *princípio da legalidade*, particularmente densificado no subprincípio da reserva de lei, reclamante da prévia existência de lei em relação a qualquer acto de natureza impositiva fiscal ¹¹. Neste quadrante, evidencia-se o postulado da tipicidade tributária e os seus corolários da selectividade (a descrição dos factos tributários constantes do tipo deve ser feita de forma individualizada, proibindo-se as “cláusulas gerais de imposto”), *numerus clausus* (a tipologia tributária é taxativa, de tal modo que o catálogo do legislador delimita com rigor o campo livre de tributos), determinabilidade (o tipo não deve utilizar conceitos indeterminados nem conceitos cuja aplicação assente em valoração subjectiva ou pessoal do órgão de aplicação), e suficiência (o tipo deve ser bastante para fundar uma eventual tributação) ¹².

c) Conectada com essa protecção dos contribuintes — e já está a ser feita referência à terceira coordenada constitucional apontada — surge a autonomia da vontade, enquanto invólucro jurídico do *valor* liberdade. No contexto que presentemente nos interessa, a autonomia da vontade (ou autonomia privada) ganha particular relevo na medida em que é pela via do seu reconhecimento que o Ordenamento deve assegurar aos contribuintes a maior liberdade possível na condução das suas vidas (*die Größtmögliche Freiheit gewähren* ¹³), através da eleição dos meios privatísticos que se lhes afiguram mais adequados em termos de consideração de critérios de poupança, inclusivamente poupança fiscal, embora sempre nos termos da lei, evidentemente. Conquanto se admita que se podem suscitar dúvidas acerca desta colocação, trata-se, na nossa perspectiva, de uma matéria com assento constitucional, ainda que somente assento material, e isto pela verificação lógica de dois argumentos: por um lado, porque a própria CRP afirma que “os direitos fundamentais consagrados na Constituição não excluem quaisquer outros (...)” ¹⁴, numa inequívoca afirmação da existência de direitos (e normas) apenas materialmente constitucionais; por outro lado, porque tal autonomia da vontade constitui uma densificação do “direito dos direitos”: a dignidade da pessoa humana ¹⁵. Em qualquer caso, seja como densificação deste último, seja como princípio material autónomo — ou pela verificação conjunta de ambos os

¹⁰ Cfr, respectivamente, art.º s 62.º, 67.º, 66.º, 61.º, 81.º, e 47.º da CRP.

¹¹ Assim, art.º s 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP.

¹² Cfr., a respeito, e entre outros, acórdão do TC n.º 756/95, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt>. Para uma leitura mais aberta do princípio da tipicidade, v. o excelente contributo de DOURADO, Ana Paula, *O princípio da legalidade fiscal. Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, Coimbra, 2003.

¹³ Neste sentido, embora em outro contexto, KÖHLER, Helmut, *BGB, Allgemeiner Teil*, 28.ª edição, C.H. Beck, München, 2004, 39.

¹⁴ Assim, art.º 16.º, n.º 1 da CRP. Cfr., ainda, numa outra afirmação de reconhecimento de *materialidade* exterior ao texto positivado, o art.º 277.º, n.º 1, nos termos do qual “são inconstitucionais as normas que infringem o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados” [sublinhado nosso, evidentemente].

¹⁵ Cfr., por exemplo, RIBEIRO, Joaquim de Sousa, O problema do contrato. As cláusulas contratuais gerais e o princípio da liberdade contratual, Almedina, Coimbra, 1999, 20.

postulados —, parece-nos fora de questão que se está em presença de um verdadeiro princípio com dignidade constitucional.

Em termos de efectividade jurídica, resulta a ideia de que qualquer contribuinte poderá, nas suas actuações perante o Estado fiscal, agir de acordo com as suas convicções de gestão, contanto que as mesmas seja lícitas, sendo-lhe perfeitamente possível procurar e encontrar esquemas *intralegem* no sentido de evitar, baixar ou diferir a carga impositiva. O exercício desse poder de actuação corporiza-se precisamente no direito ao planeamento fiscal, no direito a *seguire la strada fiscalmente meno onerosa* ¹⁶.

Como tivemos oportunidade de salientar logo no início deste apartado expositivo, nenhuma das coordenadas identificadas (satisfação das necessidades colectivas, protecção dos contribuintes e autonomia da vontade) assume preponderância absoluta em face das outras, nem pode por elas ser absolutamente preterida, apenas se admitindo como juridicamente aceitável e coadunável com os cânones da correcta interpretação constitucional a solução que tome em consideração cruzada as respectivas exigências, numa tarefa de harmonização e concordância prática. Ainda assim, tendo em vista os propósitos do presente escrito, e atenta a importância que a autonomia da vontade desempenha na consideração de uma adequada teoria do planeamento fiscal — e não esquecendo que se trata do elo mais fraco em termos de atenção científica por parte da doutrina tributária e fiscal —, dedicamos-lhe, em termos de metódica expositiva, o apartado subsequente.

II

Autonomia da vontade e direito ao planeamento

É importante começar por evidenciar que, do ponto de vista do Direito, a autonomia da vontade — ou autonomia privada, como a generalidade dos autores privatísticos costuma designar — significa o reconhecimento de que qualquer pessoa legalmente capaz se pode vincular por actos jurídicos.

a) Em termos definitórios, trata-se da possibilidade de cada actor jurídico poder estabelecer os efeitos dos actos por si praticados, vinculando-se aos mesmos ¹⁷, ou, como ensina a melhor doutrina, *die Freiheit des Einzelnen zur Gestaltung der Rechtsverhältnisse nach seinen Willen* ¹⁸ [liberdade dos sujeitos de estabelecer (modelar) as relações jurídicas de acordo com a sua vontade]. Como espontaneamente se compreende, tal autonomia da vontade é a expressão no domínio do Direito privado de um princípio mais amplo de liberdade ¹⁹ e pode ser densificada em dois importantes núcleos volitivos materiais:

- (i) num domínio mais abrangente, a possibilidade de livre exercício dos direitos pelos seus titulares, particularmente por via do

¹⁶ Assim, TESAURO, Francesco, *Istituzioni di Diritto tributario, I – Parte generale*, 9.^a ed., UTET, Torino, 2009, 248.

¹⁷ Cfr. RIBEIRO, Joaquim de Sousa, O problema do contrato. As cláusulas contratuais gerais e o princípio da liberdade contratual, Almedina, Coimbra, 1999, 20.

¹⁸ Assim, KÖHLER, Helmut, *BGB, Allgemeiner Teil*, cit., 39 e ss.

¹⁹ V. FERNANDES, Luís A. Carvalho, Teoria geral do Direito civil, tomo I, 3.^a edição, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2001, 85.

reconhecimento das prerrogativas de exercer (ou não exercer), dispor e renunciar a determinado direito ou situação jurídica activa; e

- (ii) Num domínio mais restrito (o dos negócios e contratos), a liberdade contratual, a qual, por sua vez se materializa em três corolários distintos - liberdade de celebração (*Abschlußfreiheit*), liberdade de conformação do conteúdo (*Inhaltsfreiheit*) e liberdade de forma (*Formfreiheit*).

Do ponto de vista material, e antecipando um aspecto que revestirá importância decisiva no decorrer das presentes considerações, está-se aqui em presença de um princípio com íntimas ligações a determinadas liberdades económicas fundamentais, como a liberdade de empresa, a liberdade de trabalho ou a liberdade de concorrência ²⁰.

Compreensivelmente, e como de resto até já resulta do que se disse *supra*, a autonomia referida deve sempre ser exercida em termos relativos, não podendo ser perdidos de vista os limites constitucionais e legais que à mesma se impõem, designadamente por via do estabelecimento de cláusulas de Interesse público, do conflito com outros direitos, e do reconhecimento de que determinados poderes são sempre exercidos de uma forma heterónoma (isto é, na prossecução de um interesse que não o próprio – poderes funcionais) ²¹.

b) Nos domínios empresarial e profissional, a autonomia da vontade materializa-se na actuação de acordo com as *convicções de gestão*. Significa isto que, em termos reais e efectivos, os sujeitos jurídicos são livres de planificar, propor e executar todos os meios lícitos de gestão que tenham ao seu dispor, englobando-se entre tais meios os instrumentos de natureza personificante (v.g., constituição de sociedades — e dentro destas, os diversos subtipos —, fundações, associações, organismos de facto, etc.), contratual (v.g., celebrar ou não determinado contrato e escolher o tipo contratual mais adequado), laboral (admitir trabalhadores a termo resolutivo, a tempo parcial, de modo intermitente, em comissão de serviço, etc.), e, naturalmente, tributária e fiscal. Neste último caso, aceitando-se que existe um direito à “previsão antecipada da carga fiscal” e à planificação ²² (*Steuerplanungssicherheit*), reconhece-se aos sujeitos em questão a possibilidade de escolher de entre todos os meios que o Ordenamento coloca ao seu dispor — tem de se estar a falar de meios que o Ordenamento coloque ao seu dispor, ou não os proíba, e nunca de meios ilícitos — aquele que do ponto de vista fiscal se lhe afigure menos oneroso, porque menos dispendioso ou menos exigente. Por exemplo: se

²⁰ Neste sentido, CORDEIRO, António Menezes, Tratado de Direito Civil Português, Tomo I, 2.ª edição, Almedina, Coimbra, 2000, 218.

²¹ De um ponto de vista mais profundo, a vontade referida no texto não pode deixar de ser referenciada como um corolário da vontade racional e inteligível, por oposição à vontade limitada por designios transcendentais, sejam eles o Destino, a Lei, os Mandamentos divinos, etc. (v. BERMEJO BARRERA, J. C., *Édipo, Kant e P. Levy: Una reflexión sobre la autonomía de la voluntad*, in HABIS, 34, 2003, 414 e ss., disponível em <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=625737>, consultado em 13 de Maio de 2011). Além disso, como consequência da assunção da premissa da natureza teleológica da acção humana, deve ser entendida como uma vontade ética, com um conteúdo bondoso, quase no sentido kantiano de orientada no sentido de se poder considerar uma lei universal.

Acerca da distinção entre determinismo causal e autonomia da vontade (“causa incausada”), v. o interessante texto de QUINTANILLA, Pablo, *Wittgenstein y la autonomía de la voluntad: la presencia del pragmatismo*, in *Revista de Filosofía*, 56, 2007, 67 e ss., em particular, 77 e ss. (disponível em <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3384840>, consultado em 13 de Maio de 2011).

²² Cfr. SANCHES, J. L. Saldanha, *As duas constituições – nos dez anos da cláusula geral anti-abuso*, in Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal, Coimbra editora, Coimbra, 2009, 39.

o Ordenamento permite que um estabelecimento comercial seja instalado em qualquer sítio do território nacional, é perfeitamente possível escolher aquele que corresponda a uma localização na qual os impostos municipais sejam mais baixos, obtendo-se deste modo uma considerável poupança fiscal no que concerne à imposição sobre os lucros. Por aqui se vê que a planificação fiscal materializa uma tendência que se poderá mesmo considerar instintiva e natural — e acima de tudo lícita — para que o contribuinte, usando a sua autonomia da vontade, encontre esquemas no sentido da *economia ou poupança* em matéria de impostos. Na verdade, a ideia de liberdade que se tem vindo continuamente a referir e a reiterar, se for convenientemente entendida, desembocará necessariamente na conclusão de que ninguém é obrigado a praticar condutas que se qualifiquem como factos impositivos e que obriguem ao pagamento de impostos²³. Acresce que, do ponto de vista dos administradores de pessoas colectivas, o dever de poupança consubstancia uma verdadeira obrigação juridicamente vinculativa em relação a estas.

c) Pois bem. Acima deixou-se exposta uma primeira aproximação à realidade do planeamento fiscal, por via da sua manifestação nos âmbitos da dignidade da pessoa humana, liberdade e autonomia da vontade²⁴. Enfrentemos agora essa mesma realidade de um ponto de vista mais analítico e normativo, procurando captar os traços essenciais da sua noção e trazendo à evidência alguns exemplos significativos, sempre tendo presente a ideia fundamental de que o contribuinte que planifica não é necessariamente um *delinquente fiscal*.

III Planeamento fiscal

O planeamento fiscal (*tax planning*) pode ser conceptualizado como o conjunto de actos voluntários dos sujeitos passivos tributários que, num quadro de licitude, têm por objectivo atingir um resultado de afastamento, desoneração ou diferimento fiscal.

a) Estruturalmente, a noção desdobra-se em vários componentes, dos quais surge em primeiro lugar a voluntariedade, abrangendo-se quer os comportamentos ditos activos, quer os ditos omissivos, como será o caso, respectivamente, de celebrar determinado negócio por ser fiscalmente mais vantajoso — pode dizer-se que existe já uma verdadeira teoria do *negócio jurídico fiscalmente menos oneroso*²⁵ — ou de deixar de praticar certa prestação de serviços com o objectivo de escapar à incidência da norma tributária. Deve salientar-se que, em regra, tais actos são praticados numa óptica *ex ante*, isto é antes da verificação de uma determinada hipótese de incidência fiscal, e tanto podem projectar os seus efeitos nos estritos limites de um Ordenamento jurídico-tributário, como podem irradiar os seus efeitos em direcção a outro(s) Ordenamento(s) — por exemplo, escolhendo-se para localização de determinada transacção um país, território ou região sujeito a um regime fiscal mais favorável —, caso em que poderá ser

²³ Assim, KLEIN / RATSCHOW, *Abgabenordnung*, 10.^a ed., § 42, 42, C.H. Beck, München, 2009, p. 276. V., ainda, OLIVEIRA, Ricardo Mariz, *Planejamento tributário, elisão e evasão fiscal, norma antielisão e norma antievasão*, in *Curso de Direito Tributário* (coord. MARTINS, Ives Gandra da Silva), Ed. Saraiva, São Paulo, 2008, 420 e 430.

²⁴ No sentido da sua decorrência do direito de propriedade, cfr. OLIVEIRA, Ricardo Mariz, ob. cit., 421 e ss.

²⁵ Para uma boa aproximação, XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, FDL, Lisboa, 1981, v. 256 e ss.

admissível a designação de *planeamento fiscal internacional*. Importa igualmente precisar que, num sentido amplo, os actos de planeamento tanto podem ter natureza substantiva (celebração de específicos negócios jurídicos fiscalmente menos onerosos, casamento ou divórcios fiscais, reestruturações societárias, arranjos contabilísticos, aproveitamento de “perdões fiscais”, etc.) como natureza adjectiva (apresentação de reclamações ou impugnações com efeito suspensivo, pedidos de pagamento em prestações ou de compensação, “utilização” dos prazos de prescrição ou caducidade, etc.).

Em segundo lugar, surge a licitude como componente essencial da noção de planeamento fiscal. Com efeito, apenas poderá ser considerado “planeamento” propriamente dito o comportamento activo ou omissivo que seja lícito, no sentido de válido e conforme às prescrições e exigências do Ordenamento normativo ²⁶, não existindo qualquer valoração negativa da conduta em causa, e considerando-se esta absolutamente *intra legem*. Aproveitando as palavras da melhor doutrina germânica (Joachim LANG) ²⁷: “*Werden Steuern durch angemessene rechtliche Gestaltung minimiert, so liegt keine Steuerumgehung vor*” [Sendo os impostos minimizados por via de estruturas jurídicas adequadas, não existe qualquer evasão fiscal]. Na maior parte das situações, ou pelo menos em grande parte delas, o que se passa é que os contribuintes e demais sujeitos tributários fazem um aproveitamento negativo da tipicidade fiscal, pois sabendo eles que *nullum tributum sine lege*, procuram explorar os vazios da normação e “contornar” (licitamente, insiste-se) as prescrições dos códigos e leis fiscais. Como veremos, será precisamente neste ponto que se situa a coordenada basilar da distinção em relação à evasão (*tax avoidance*) e fraude fiscais (*tax evasion*), uma vez que, nestes últimos casos, a carga valorativa subjacente é negativa e o comportamento em questão tem uma (moderada ou acentuada) dose de ilicitude ²⁸. No planeamento fiscal, pelo contrário, o grau de desconformidade do comportamento é inexistente, verificando-se que por vezes as condutas em questão até podem ser queridas ou desejadas, ainda que indirectamente, pelo próprio normador tributário. Na verdade, actos como adquirir acções; comprar ou não uma casa; casar, unir-se de facto ou divorciar-se; constituir uma sociedade, etc. só por si não apresentam dimensão ética reprovável, antes materializando a simples liberdade de gestão já acima referenciada.

Finalmente, em terceiro lugar, o resultado. Neste tópico, cumpre salientar que o acto ou a actividade planificadora visa sempre um objectivo de poupança fiscal, corporizado em vários efeitos possíveis, alguns mesmo de natureza não pecuniária. De facto, o planeamento pode ter como *norte* quer o afastamento ou a evitação da tributação, buscando-se o aproveitamento dos campos de não incidência (por exemplo, através das isenções consagradas na lei ou mediante a localização de actividades em *regiões offshore*); quer a sua diminuição ou desoneração (por exemplo, procurando as zonas de *tributação leve* ou onde as obrigações acessórias não sejam tão pesadas e burocráticas, ou maximizando os custos de modo a obter reembolsos); quer ainda o seu diferimento (projectando para o futuro a carga impositiva, por exemplo aproveitando os

²⁶ Entende-se por ordenamento normativo um conjunto autónomo de normas, agrupadas em relação de unidade e de uma forma sistemática, num corpo tendencialmente completo. V., a respeito, o nosso *Constituição, Ordenamento e Conflitos normativos. Esboço de uma teoria analítica da ordenação normativa*, Coimbra editora, Coimbra, 2008, 245 e ss.

²⁷ V. LANG, Joachim, in TIPKE / LANG, *Steuerrecht*, § 5, 101, Verlag Otto Schmidt, Köln, 2005, p. 156.

²⁸ Como refere McBARNET, Doreen (*Legitimate Rackets: Tax Evasion, Tax Avoidance, and the Boundaries of Legality*, in *The Journal of Human Justice*, vol.3, n.º 2, 1992, 58): “*There is an institutionalized recognition in tax law of a halfway house — tax avoidance — between full compliance with legal policy and the outright violation of the law represented by the category of evasion*”. V., ainda, KLEIN / RATSCHOW, *Abgabenordnung*, § 42, 15, cit., p. 273.

regimes de reinvestimento de ganhos e mais-valias ou reclamando e prestando garantia, de modo a obter o efeito suspensivo da liquidação). Em qualquer dos casos, o fim em causa é sempre um fim intralegal e reconhecido pelo Ordenamento como válido e juridicamente possível, pelo que não se poderá considerar legítima qualquer tentativa do credor tributário de impedir que o mesmo seja atingido, bloqueando o respectivo acesso ou sancionando o acto material subjacente.

b) Como se pode ver, o planeamento não é uma realidade normativa ou legal, não prevendo o legislador o seu conceito e muito menos o seu conteúdo, antes resultando de uma definição “pela negativa” a partir dos espaços deixados em aberto ou em branco pela norma fiscal, típica, selectiva e suficiente. Por esta razão, pode dizer-se que em termos práticos consubstancia uma categoria meramente doutrinal ou lógica, um instituto implícito ou *sub silentio*.

Tal não impede, contudo, que se possa fazer uma aproximação ao seu conteúdo, ainda que de um modo meramente empírico e experimental, tendo por referência o Ordenamento fiscal português, identificando alguns casos que consistirão precisamente no aproveitamento — lícito, insiste-se uma vez mais — das *áreas livres* ou *aliviadas* de tributação. No seguimento, de um modo meramente exemplificativo e figurativo, e sem qualquer pretensão de profundidade técnica, apontamos alguns desses casos.

- (i) Um primeiro grupo de exemplos pode ser identificado a partir da consideração espacial do facto tributário ou, o mesmo é dizer, a partir da localização geográfica do acto ou conjunto de actos que constituem a base do imposto. Pense-se, por exemplo, na empresa societária que deslocaliza a sua sede para uma região que beneficia do estatuto de interioridade ou insularidade e que, por tal motivo, apresenta uma carga fiscal mais baixa ²⁹. Outro caso elucidativo pode ser demonstrado no quadro das motivações de poupança e particularmente das poupanças sob a forma de depósitos bancários. Basta pensar no contribuinte que procede à abertura de uma conta de depósito numa instituição financeira residente num país, território ou região, sujeito a um regime fiscal mais favorável, no âmbito do qual os juros de depósitos à ordem ou a prazo são isentos ou são tributados a uma taxa próxima do zero. Nestes casos, um vantajoso planeamento será aquele que, aproveitando as diferenças de tratamento fiscal que são dispensadas pelos diversos Ordenamentos — ou pelos seus subsistemas institucionais financeiros — aos respectivos factos, tem por referência de escolha precisamente aquele que mais atractivo se manifestar (por vezes, designados por territórios *offshore* ou, depreciativamente, *black holes*).
- (ii) O domínio das aplicações de capitais por investidores pessoas singulares é dos mais *produtivos* em matéria de planeamento fiscal, principalmente por causa do alto grau de tecnicidade e profissionalismo dos respectivos sujeitos. Aqui, um exemplo bastante simples pode ser encontrado no âmbito da tributação das mais-valias mobiliárias, onde, como se sabe, a tributação é feita de um modo liberatório e através de uma taxa fixa, sempre menor do que as taxas máximas dos escalões do imposto pessoal sobre o rendimento. Por conseguinte, uma solução vantajosa poderá ser aplicar determinados rendimentos na compra e venda de acções, em lugar

²⁹ A respeito do tema, v. o interessante acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA – secção de contencioso tributário) de 21 de Novembro de 2007, processo n.º 0644/07, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

de o fazer na compra e venda de bens imóveis (sujeita às taxas gerais do Imposto)³⁰.

- (iii) A propósito de bens imóveis surge outro grupo de casos exemplificativos. Pense-se na possibilidade que existe em sede de IRS de deduzir o Imposto municipal sobre imóveis (IMI) incidente sobre o bem imóvel arrendado³¹: uma solução vantajosa por parte do proprietário de um imóvel destinado à habitação poderá ser a de o arrendar, deduzindo no valor anual das rendas recebidas o referido imposto sobre a propriedade (além dos encargos de manutenção e de conservação desse mesmo imóvel que a si incumbam e que por si tenham sido efectivamente suportados). Ainda no domínio imobiliário, pode ser referida a possibilidade de reinvestimento de uma mais-valia obtida com uma alienação a título oneroso³². Neste ponto, prevê o CIRS uma exclusão de tributação relativamente a algumas mais-valias cujo valor de realização seja reinvestido, dentro de determinado prazo, na aquisição ou na construção, ampliação ou melhoramento de um outro imóvel (ou de terreno para a construção de imóvel) destinado à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar. Consequentemente, a utilização dos proveitos da venda de um apartamento na compra de um outro, em vez de na compra de um automóvel de luxo, poderá ser um igual bom exemplo de planeamento fiscal.
- (iv) O aproveitamento de regimes globais de tributação também pode servir de paradigma de planeamento, principalmente se aos mesmos estiverem conectadas incidências materiais e formais de relevo. Pense-se, por exemplo, na opção que é dispensada aos sujeitos passivos de IRS que tenham rendimentos empresariais ou profissionais, de escolher o regime da contabilidade organizada (permitindo-se por este modo a dedutibilidade de custos de actividade)³³, ou aos sujeitos que vivam em união de facto de optar pelo regime dos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens (com o objectivo de aliviar as obrigações declarativas, por exemplo)³⁴.
- (v) Uma última referência pode ser efectuada às situações em que o planeamento fiscal é conseguido, já não por via da exploração das concessões do legislador substantivo ou dos seus vazios, mas antes da utilização dos instrumentos adjectivos, procedimentais e processuais, colocados ao dispor do contribuinte. Ressalta à evidência, neste particular, a utilização das reclamações e impugnações com efeito suspensivo como modo de adiar ou protelar o pagamento de uma dívida que é abstractamente exigível, no sentido de vertida já em acto administrativo com força executiva, utilizando-se, por exemplo, a impugnação judicial e requerendo-se a prestação de garantia adequada como meio de obter a suspensão da liquidação subjacente. Se tal for feito, compreensivelmente, e se a impugnação for indeferida, o pagamento respectivo apenas será feito num momento bastante mais

³⁰ Cfr., comparativamente, os art.ºs. 72.º, n.º 4 e 68.º do CIRS.

³¹ Cfr. art.º 41.º, n.º 1, *in fine* do CIRS.

³² Cfr. art.º 10.º, n.º 5 do CIRS.

³³ V. art.º 28.º, n.º 3 do CIRS.

³⁴ V. art.º 14.º do CIRS.

avançado, o que pode consistir em vantagem substancial para o agente económico que assim procede. O mesmo se diga a propósito da utilização do pedido de revisão da matéria colectável fixada por métodos indirectos

35

Em todos estes casos, como bem se pode depreender, os elementos constitutivos da noção de planeamento acima referida estão presentes: trata-se de actos voluntários; de actos válidos e lícitos; e de actos que têm por objectivo o afastamento, a desoneração ou o diferimento fiscal.

Ora, exactamente porque se trata de actos lícitos e *intralegem*, no âmbito dos quais o sujeito passivo não terá feito nada de desconforme com as exigências do Ordenamento — pois todas as suas normas, e particularmente as normas fiscais, foram cumpridas na sua letra e no seu *espírito*, limitando-se a existir um *dynamic and creative use of law* (num bom sentido) ³⁶ —, parece poder-se concluir que este último não deveria reagir, impedindo, dificultando ou sancionando a sua consecução. Bem pelo contrário, porque se trata do exercício legítimo da autonomia da vontade constitucionalmente consagrada e reconhecida, o planeamento nos moldes descritos não pode deixar de ser visto como um verdadeiro direito dos contribuintes ³⁷. O que acabou de ser dito, contudo, não impede que o normador identifique e reconheça determinadas situações que os contribuintes consideram válidas, mas que, aos seus olhos, sejam consideradas “abusivas” e, por tal motivo, mereçam uma reacção enérgica da sua parte, introduzindo factores de inibição e sancionamento em relação aos comportamentos respectivos. Nesses casos, contudo, e não obstante as hesitações terminológicas existentes, já não estaremos propriamente nos domínios do planeamento, mas de outras realidades fiscais.

Às mesmas dedicaremos o apartado seguinte.

IV

Evasão e fraude fiscais

Jurídica e axiologicamente distintos do planeamento fiscal são a evasão e a fraude fiscais, sendo o principal critério diferenciador, na nossa óptica, o grau de ilicitude ou a carga valorativa negativa subjacente. Para estes efeitos, e como já decorre do apartado sistemático anterior, utiliza-se aqui um conceito operativo de ilicitude, entendido esta como o grau de desconformidade de determinada conduta com o Ordenamento normativo, podendo-se constatar que determinadas condutas ou comportamentos violam de modo mais gravoso esse Ordenamento, em termos de atentar contra os seus bens jurídicos fundamentais e contra os seus valores essenciais, enquanto outros o violam mas de modo mais moderado, afrontando bens e valores que, pela sua natureza, não revestem a característica da essencialidade. De um modo

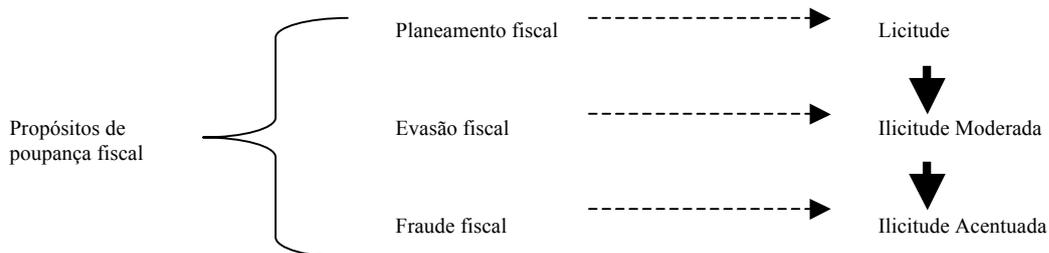
³⁵ Cfr. art.º 69.º, alínea e) do CPPT e 91.º, n.º 2 da LGT.

³⁶ Cfr., McBARNET, Doreen, *Legitimate Rackets: Tax Evasion, Tax Avoidance, and the Boundaries of Legality...*, cit., 59.

³⁷ Porém, bem vistas as coisas, o exercício desse direito ao planeamento pode transportar, ele próprio, alguma componente de injustiça e pode introduzir factores de desigualdade, pois nem todos os contribuintes têm ao seu dispor as mesmas armas jurídicas, económicas e técnicas para fazer face à realidade fiscal, e nem todos eles podem recorrer a *tax practitioners* ou *tax preparers*. Ainda assim, este aspecto possivelmente desigualitário poderá ser compensado com a maior probabilidade de sujeição a inspecções e controlos tributários que existe quando se está a ter por referência contribuintes com um maior arsenal de conhecimentos fiscais (trabalhadores independentes, empresários em nome individual, sociedades gestoras, etc.).

genérico e propositadamente simplista, é possível afirmar-se que nos primeiros casos, o Ordenamento reage de um modo mais violento por meio da criminalização da respectiva conduta (sancionando-as designadamente com penas de prisão e de multa), enquanto nos segundos tal reacção já é mais contida do ponto de vista substantivo, dando origem a contra-ordenações (que se traduzem na imposição de coimas) ou a correcções administrativas. Assume-se, em qualquer dos casos, e indubitavelmente, que a subtracção ao pagamento de tributos não é uma atitude ética e moralmente neutra, mas encerra propriedades eminentemente desvaliosas ³⁸.

Ora, aceitando a validade do critério proposto ³⁹, é possível avançar para uma distinção adequada entre planeamento, evasão e fraude fiscais, considerando que no planeamento o grau de ilicitude é nulo, na evasão é moderado e na fraude é elevado. Consequentemente, as reacções do normador serão distintas: inexistentes no primeiro caso; moderadas no segundo; e violentas no terceiro. Em resumo, e de um modo simplista e esquemático, a distinção categorial entre planeamento, evasão e fraude fiscal, tendo por referência o critério do grau de ilicitude, poderá ser estabelecida como segue:



Em todo o caso, evasão e fraude constituem patologias que não podem ser admitidas nos quadros de um ordenamento tributário que se queira justo, íntegro e equitativo. Se outros motivos não existissem, bastaria apelar para a ideia de que a poupança ilegítima de alguns contribuintes significará um custo acrescido para os restantes (*every dollar of tax a cheater avoids must be paid by someone else*) ⁴⁰.

Procuremos agora de um modo mais analítico, conhecer os traços essenciais dos fenómenos da evasão e da fraude no domínio fiscal.

a) A evasão fiscal (*tax avoidance, Steuerumgehung*) consiste no conjunto de actos voluntários dos sujeitos passivos tributários que, embora praticados num quadro genérico de licitude, são qualificados pelas normas tributárias como anómalos ou abusivos, tendo em vista o fim que pretendem atingir. Pode falar-se, por isso, numa ilicitude relativa ou moderada, consistindo mesmo esta circunstância o traço distintivo essencial em relação ao planeamento. Com efeito, o grau de desconformidade com o Ordenamento fiscal é aqui moderado, estando-se em presença de actos que à partida seriam válidos ou lícitos, mas que a norma jurídica fiscal qualifica como abusivos ou

³⁸ Cfr. SOUSA, Susana Aires, Os crimes fiscais. Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador, Coimbra editora, Coimbra, 2009, 242.

³⁹ Em sentido diverso, aceitando um critério “temporal” de distinção — no sentido de abranger no conceito de evasão as condutas *ex ante* e no conceito de fraude as condutas *ex post* em relação à verificação do facto tributário —, v., entre muitíssimos outros autores, OLIVEIRA, Ricardo Mariz, ob. cit., 430, 431.

⁴⁰ Assim, SUTTER, Daniel e COPPOCK, Lee, *The Tax Man Cometh: Constitutional Principles for Tax Enforcement*, cit., 109. No mesmo sentido, WIEDOW, Alexander e RAPONI, Donato, *Pour une stratégie européenne contre la fraude fiscale (TVA)*, in *Revue Française de Finances Publiques*, 110, Abril de 2010, 122.

não conformes, considerando-os conduta *extralegem*. Nestes casos, não será incorrecto afirmar que, respeitando-se a letra da lei, viola-se o seu espírito ⁴¹, dando corpo a um abuso de forma jurídica com propósitos fiscais, na medida em que se utiliza uma forma jurídica sem um específico propósito negocial que não os propósitos fiscais. Por isso, quando a evasão é referida a negócios jurídicos ou contratos, pode falar-se em *negócio indirecto* ou em *negócio jurídico fiscalmente menos oneroso (ilícito)*. O objectivo é claro: o afastamento, a desoneração ou o diferimento tributário, procurando-se aproveitar uma forma jurídica existente para outro fim, no sentido de conseguir poupança fiscal. Em qualquer caso, e na medida em que se está em presença de uma realidade que ocupa um “espaço intermédio” a caminho da fraude, mas ainda não no âmbito desta ⁴², *Steuerumgehung ist nicht Strafbar* ⁴³.

Como exemplos significativos de evasão fiscal, e no restrito perímetro determinado pelos objectivos e alcance do presente texto, podem ser referidos os seguintes:

- (i) situações em que os sujeitos utilizam nas respectivas relações ou contratos — efectivamente, isto é sem qualquer divergência entre a vontade e a declaração — valores que divergem dos valores normais de mercado ou dos que se praticariam em condições normais entre sujeitos independentes (*manipulação de valores*, preços alterados, preços de transferência) ⁴⁴;
- (ii) situações em que se verificam pagamentos — uma vez mais, de um modo real e efectivo — a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, com o objectivo de inflacionar os custos;
- (iii) casos de endividamento excessivo, quando um sujeito ou obrigado tributário se encontra injustificada e excessivamente onerado para com a entidade que não seja residente no mesmo território e com a qual existam relações especiais.

Em todos estes casos, insiste-se, o contribuinte ou obrigado tributário leva à prática actos que à partida seriam válidos ou lícitos (v.g., exigência do preço contratualizado, pagamentos a sociedades, assunção de dívidas), mas que a norma jurídica fiscal qualifica como abusivos ou não conformes, na medida em lhes subjazem intenções fiscais ocultas que se afastam do fim típico que em termos de Direito lhes seria imputado. Nesta medida, conecta-se com os mesmos o estigma das “formas jurídicas desviantes” e da “falência metodológica” do Direito Fiscal ⁴⁵.

b) A fraude fiscal (*tax evasion* ⁴⁶), diferentemente, já consiste no conjunto de actos voluntários dos sujeitos passivos tributários que, praticados num quadro de ilicitude, têm por objectivo atingir um resultado de afastamento, desoneração ou

⁴¹ V. KLEIN / RATSCHOW, *Abgabenordnung*, § 42, 35, cit., p. 275; TESAURO, Francesco, *Istituzioni di Diritto tributario*, cit., 248.

⁴² Cfr. TESAURO, Francesco, *Istituzioni di Diritto tributario*, cit., 247.

⁴³ Assim, LANG, Joachim, in TIPKE / LANG, *Steuerrecht*, § 5, 104, cit., 156. Cfr., também, KLEIN / RATSCHOW, *Abgabenordnung*, § 42, 15, cit., p. 273.

⁴⁴ Cfr., a respeito, acórdãos do STA 1 de Junho de 2005, processo n.º 0228/05 e de 18 de Fevereiro de 2010, processo n.º 0573/07, ambos disponíveis em <http://www.dgsi.pt>. V. também acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 252/05 e 271/05, disponíveis em <http://www.tribunalconstitucional.pt>.

⁴⁵ Assim, SANCHES, J. L. Saldanha, *Os limites do planeamento fiscal. Substância e forma no Direito Fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra editora, Coimbra, 2006, 63.

⁴⁶ Neste sentido de identificação terminológica v., por exemplo GREEN, Stuart P., *Cheating*, cit., 169, 170 e jurisprudência aí referida. V., também McBARNET, Doreen, *Legitimate Rackets: Tax Evasion, Tax Avoidance, and the Boundaries of Legality...*, cit., 58, 60 e 61.

diferimento tributário. Aqui, como se constata, o grau de desconformidade da conduta com o Ordenamento jurídico-tributário é elevado e verifica-se claramente uma intenção fraudulenta por parte do sujeito que assim opera ou actua, e a sua actuação consubstancia uma violação directa das normas jurídicas⁴⁷. Será importante evidenciar que este é um conceito amplo de fraude fiscal, que não se confunde com o conceito restrito, identificável com a infracção penal típica com a mesma designação. De resto, em verdade, do ponto de vista da previsão típica, a própria fraude fiscal não é um tipo unitário, na medida em que se desdobra em vários subtipos⁴⁸. Como exemplos de situações de fraude neste sentido amplo, podem apontar-se os casos de falsas declarações para efeitos fiscais, de falsificação ou viciação de documentos fiscalmente relevantes ou ainda a alienação, danificação ou ocultação de património, com o propósito de subtracção à incidência ou execução fiscal.

Ora, como a fraude fiscal — na medida em que materializa comportamentos com um elevado grau de desconformidade ou ilicitude — convoca coordenadas de natureza sancionatória, seja ao nível criminal (situações mais graves), seja ao nível contraordenacional (situações não tão graves), o seu estudo é efectuado nesses âmbitos científicos, particularmente ao nível do Direito Criminal Fiscal. Nesse seguimento, remetem-se para tal círculo considerações mais desenvolvidas⁴⁹.

Após a aproximação possível aos conceitos de planeamento, evasão e fraude fiscal no quadro dos comportamentos elisivos dos contribuintes, e após a percepção dos respectivos contornos jurídico-conceptuais, propomo-nos agora avançar no sentido de conhecer o outro lado dos problemas — o do combate a tais comportamentos. Aqui, procurar-se-á identificar alguns dos meios que o Estado fiscal (*lato sensu*) tem ao seu dispor para obviar aos actos, actuações, esquemas, exercícios, etc., que os contribuintes levam à prática no sentido de obter afastamento, redução ou diferimento de impostos.

V

O combate à evasão e à fraude fiscais

Será conveniente começar por evidenciar um aspecto que parece, na óptica que aqui se adopta, essencial e incontornável: o planeamento fiscal — na real e estrita medida em que seja verdadeiro planeamento fiscal — não deve ser alvo de qualquer medida restritiva por parte do Estado, pois consubstancia, como se defendeu, o exercício originário e legítimo do direito à gestão de acordo com as livres convicções do sujeito, livres convicções essas fundadas no princípio constitucional da autonomia da vontade. Daqui se retira que qualquer medida limitativa do verdadeiro planeamento fiscal poderá ser inconstitucional por violação do princípio da proibição do excesso, desde logo na sua dimensão de necessidade.

Por tal motivo, no alinhamento discursivo que se segue, ter-se-á em vista apenas as situações de evasão e fraude fiscais, e no mesmo procurar-se-á desdobrar a análise em dois segmentos de investigação distintos: em primeiro lugar, incidindo a atenção sobre as medidas que poderão ser adoptadas pelos poderes normadores (aqui, em termos simplistas, designados por *legislador*) e, em segundo lugar, evidenciando as medidas que poderão ser adoptadas ao nível dos poderes aplicadores, em especial dos poderes administrativos e, mais especificamente ainda, por parte da Administração tributária.

⁴⁷ V. TESAURO, Francesco, *Istituzioni di Diritto tributario*, cit., 248.

⁴⁸ V. HENSEL, Albert, *Steuerrecht* (tradução espanhola: *Derecho tributario*), Marcial Pons, Madrid, 2005, 403 e ss.

⁴⁹ Para desenvolvimentos, v. SOUSA, Susana Aires, Os crimes fiscais, cit.

a) Ao nível do poder legislativo, as formas mais frequentes de impedir, dificultar ou reprimir os comportamentos que os contribuintes adoptam para aliviar o peso da carga fiscal são o alargamento dos tipos fiscais, a criação de normas anti-abuso, a imposição de deveres acessórios e a punição de comportamentos.

Com o primeiro dos meios referidos — ampliação dos tipos fiscais (isto é, das previsões normativas que encerram as obrigações fiscais) —, procura-se abranger no perímetro normativo actos ou factos que anteriormente não eram por ele abrangidos e que consistiam, por isso, em “zonas livres de tributação”, aproveitadas abusivamente pelos contribuintes. Neste contexto, é concebível o recurso a duas técnicas, entre outras, para proceder a tal alargamento⁵⁰:

- por um lado, por via da metamorfose ou transformação conceptual, modificando-se conceitos que, em termos de Direito privado teriam um determinado sentido, mas que para efeitos fiscais adoptam um sentido distinto, exactamente por forma a dificultar comportamentos evasivos e fraudulentos. Como se sabe, o art.º 11.º da Lei Geral Tributária prescreve no seu número 2: “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, *salvo se outro decorrer directamente da lei*” (itálico nosso). Pense-se, por exemplo, no alargamento substancial dos conceitos de “transmissão”⁵¹, de “salário”⁵² ou de “renda”⁵³ que, fiscalmente, apresentam contornos materiais bastante mais amplos do que aqueles que apresentam civilmente.
- Por outro lado, por via do recurso a ficções e presunções⁵⁴, domínios em que o legislador utiliza elementos de natureza conjectural ou indícios, como sucede, uma vez mais a título de exemplo, nos casos de contratos com elevada probabilidade de existência de considerável substância económica (casos em que os mesmos se presumem onerosos)⁵⁵, e de pessoas colectivas

⁵⁰ Cfr. HENSEL, Albert, *Steuerrecht*, cit., 226.

⁵¹ Cfr. art.º 2.º, n.º 2 do Código do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (CIMT), nos termos do qual o conceito de “transmissão” de bens imóveis é alargado, de modo a abranger, por exemplo, (i) as promessas de aquisição e de alienação, logo que verificada a tradição para o promitente adquirente; (ii) o arrendamento com a cláusula de que os bens arrendados se tornam propriedade do arrendatário depois de satisfeitas todas as rendas acordadas; (iii) os arrendamentos ou subarrendamentos a longo prazo (considerando-se como tais os que devam durar mais de 30 anos); ou (iv) a aquisição de partes sociais ou de quotas nas sociedades em nome colectivo, em comandita simples ou por quotas, quando tais sociedades possuam bens imóveis, e quando por aquela aquisição, algum dos sócios fique a dispor de, pelo menos, 75% do capital social, ou o número de sócios se reduza a dois, sendo marido e mulher, casados no regime de comunhão geral de bens ou de adquiridos.

⁵² Neste sentido, v. o art.º 2.º do CIRS, nos termos do qual o conceito fiscal de “salário” é substancialmente ampliado e engloba, nomeadamente, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, senhas de presença, emolumentos e participações em multas.

⁵³ Cfr., a respeito, o art.º 8.º, n.º 2 do CIRS, no âmbito do qual, a título de exemplo, as importâncias relativas ao aluguer de maquinismos e mobiliários instalados no imóvel locado; as importâncias relativas à cedência do uso, total ou parcial, de bens imóveis, para quaisquer fins de publicidade; ou as importâncias relativas à cedência do uso de partes comuns de prédios em regime de propriedade horizontal, não sendo “rendas” para efeitos civilísticos, são havidas como tal para efeitos fiscais.

⁵⁴ V., com elevado interesse, RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação Presuntiva do Rendimento - Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável*, Almedina, Coimbra, 2010.

⁵⁵ Cfr. art.º 6.º, n.º 2 do CIRS.

com elevada probabilidade de distribuição de lucros (casos em que tais lucros são imputados aos sócios independentemente de distribuição) ⁵⁶.

Em segundo lugar, o legislador pode recorrer à criação de normas jurídicas especificamente destinadas a “responder” aos comportamentos abusivos, falando-se a propósito em normas anti-abuso ⁵⁷. Estas mais não são do que preceitos normativos que visam contrapor-se às pretensões evasivas dos contribuintes, na maior parte das situações desconsiderando a componente fiscal dos actos ou contratos efectuados e não reconhecendo eventuais vantagens que os contribuintes pretendessem atingir. Por outras palavras: por via deste tipo de normas, o legislador, entendendo que os contribuintes utilizaram abusivamente determinada actuação jurídica com o fim de obter proveito de imposto, não reconhece este último, não obstante a manutenção ou o reconhecimento da relevância privatística da conduta ⁵⁸. De um ponto de vista de tipologia jurídica, as normas ou cláusulas anti-abuso podem ser classificadas em *gerais* ou *específicas* (*especiais*), consoante tenham por referência qualquer acto ou contrato abstractamente considerado ou determinado acto ou contrato em especial ⁵⁹.

Em terceiro lugar, podem ser utilizados os deveres acessórios de natureza informativa e documental como modo de conseguir cruzamento de informações e, por

⁵⁶ Pense-se, por exemplo, nos casos de sociedades transparentes (art.º 6.º do CIRC) ou nas sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 66.º do CIRC).

⁵⁷ V., em termos doutrinários, TESAURO, Francesco, *Istituzioni di Diritto tributario*, cit., 254 e ss.

⁵⁸ Embora com termos bastantes distintos, a noção legal não se afasta consideravelmente da apresentada no texto. V., a respeito, art.º 63.º, n.º 2 do CPPT, nos termos do qual “Consideram-se disposições antiabuso, para os efeitos do presente Código, quaisquer normas legais que consagrem a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou actos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos”.

⁵⁹ No que concerne especificamente ao ordenamento tributário português, existem ambos os tipos de cláusulas.

No art.º 38.º, n.º 2 da LGT está prevista a cláusula geral anti-abuso (CGAA), nos termos do qual “São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”. Como se compreende, e sem embargo das dificuldades que da sua aplicação podem resultar, trata-se de uma norma que pretende evitar quer a utilização de negócios típicos com “finalidade atípicas” de poupança fiscal, quer a utilização de negócios atípicos dos quais não resultem outros efeitos que não essa mesma poupança, sem atender a outros efeitos económicos.

Como exemplos de cláusulas especiais anti-abuso, podem apontar-se os preceitos seguintes, todos do CIRC: art.º 63.º (preços de transferência, nos casos em que os contribuintes nas suas operações comerciais e prestacionais, efectuadas com qualquer entidade com a qual esteja em situação de relações especiais, utilizam termos ou condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes); art.º 64.º (valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis, quando o contribuinte, de um modo geral, não adopta valores normais de mercado para as transacções dos bens imóveis); art.º 65.º (pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado); ou art.º 66.º (subcapitalização ou endividamento excessivo, quando o endividamento de um sujeito passivo para com uma entidade que não seja residente em território português ou em outro Estado-membro da União Europeia com a qual existam relações especiais, for desmesurado). Em todas estas situações, o legislador combate o abuso permitindo à Administração tributária proceder a correcções aos valores declarados pelos sujeitos passivos ou desconsiderando automaticamente determinados custos, não os admitindo como custos fiscalmente dedutíveis.

V., ainda, § 42 da Abgabenordnung Alemã (AO) (*Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten*) e 15.º da *Ley General Tributaria* Espanhola (*Conflicto en la aplicación de la norma tributaria*).

essa via, diminuir as possibilidades de subtração aos deveres fiscais. Neste contexto, pressupõe-se que os sistemas fiscais dos Ordenamentos tributários actuais se encontram fortemente “privatizados” e encontram grande parte da sua operatividade e efectividade na exigência de declarações pelos sujeitos passivos, e, mais do que isso, na tendência crescente de alargamento dessa exigência a terceiros que com eles desenvolvem relações de natureza económica. Em termos concretos, além dos deveres específicos de comunicação e registo exigíveis a determinadas entidades públicas e privadas no quadro dos diversos impostos em especial (entidades obrigadas e efectuar retenções, instituições financeiras, entidades emitentes de valores mobiliários, conservadores, notários, etc.)⁶⁰, relevam os deveres que são impostos a “promotores” de actuações ou esquemas fiscalmente abusivos, como técnicos oficiais de contas, advogados, revisores oficiais de contas e respectivas sociedades⁶¹. O objectivo será o mesmo que já acima se referiu: impedir ou dificultar a criação de formas jurídicas que transbordem os quadros da licitude.

Finalmente, em quarto lugar, surge a punição de condutas desvaliosas como instrumento de repressão dos comportamentos evasivos ou fraudulentos, consistindo esta na que se poderá considerar como a forma mais violenta ou extrema de reacção do ordenamento, na medida em que materializa o exercício do denominado *Jus Puniendi*.

Num sentido amplo, a punição pode ser concretizada através de dois modos distintos, consoante o grau de desvalor da conduta do agente: naquelas situações em que o desvalor da conduta, sendo grave (justificando por isso a intervenção punitiva, sempre sujeita ao princípio da subsidiariedade), não o é de tal modo que não se possa bastar com uma sanção mais leve, o legislador intervém considerando o acto em causa uma contra-ordenação, punível, em princípio, com coima; já naquelas situações em que o desvalor da conduta é bastante mais elevado e a contrariedade em relação ao Ordenamento é substancial, a intervenção é feita por via da criminalização, punindo-se as condutas, em princípio, com penas de prisão e /ou de multa⁶².

⁶⁰ Cfr., por exemplo, art.º s 119.º, 120.º, 123.º, 124.º ou 127.º do CIRS, bem como art.º s 127.º e ss. do CIRC.

⁶¹ No quadro do Ordenamento tributário português, foi aprovado o DL 29/2008, o qual “estabelece deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária sobre esquemas propostos ou actuações adoptadas que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais, em ordem ao combate ao planeamento fiscal abusivo”. Além de ser altamente questionável a terminologia utilizada — na medida em que o planeamento fiscal, se efectivamente o for, nunca poderá ser considerado abusivo, atendendo a que materializa, como se referiu, o exercício legítimo e lícito da autonomia da vontade e das livres convicções de gestão económica (caso contrário será “evasão” ou “fraude”) —, podem suscitar-se dúvidas quanto à constitucionalidade de alguns dos deveres impostos, nomeadamente por violação do princípio da proporcionalidade e do direito ao livre exercício de profissão. Porém, por economia discursiva, não serão estas questões aqui tratadas, remetendo-se para posteriores trabalhos.

⁶² O Regime jurídico das infracções tributárias (RGIT), aprovado pela Lei 15/2001, classifica as infracções tributárias em crimes e contra-ordenações (art.º 2.º, n.º 2), prevendo para os primeiros, como penas principais, a prisão e a multa (art.º 12.º, n.º 1) e para as segundas as coimas (art.º 23.º). A respeito das penas acessórias (v.g., interdição temporária do exercício de actividade ou profissão, privação do direito a receber subsídios de entidades públicas, perda de benefícios fiscais, encerramento de estabelecimento, cassação de licenças, dissolução da pessoa colectiva), cfr. art.ºs. 16.º e 28.º.

Em termos de previsão típica, e colocando fora da análise as infracções aduaneiras e contra a segurança social, o legislador distingue:

- (i) no âmbito dos crimes tributários, a burla tributária (art.º 87.º), a frustração de créditos tributários (88.º), a associação criminosa (89.º), a desobediência qualificada (90.º) e a violação de segredo /dever de sigilo (91.º);
- (ii) no âmbito dos crimes fiscais, a fraude (simples e qualificada) e o abuso de confiança; e
- (iii) no âmbito das contra-ordenações, entre bastantes outras, a recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes (artigo 113.º), a falta de

b) Ao nível do poder administrativo, identificam-se determinados actos ou procedimentos que têm em vista o mesmo fim das medidas legislativas acima referidas – reagir contra os comportamentos arguciosos dos devedores fiscais no sentido de se eximirem ao cumprimento das suas obrigações, ou protelarem a sua efectivação.

Desde logo, embora com cautelas e reservas, a possibilidade de *interpretar extensivamente* os conceitos e os enunciados normativos utilizados nas normas fiscais, em especial nas suas normas de incidência⁶³. Na realidade, a concepção de acordo com a qual a Administração e os seus agentes apenas podem proceder a uma interpretação formal, literal e restritiva — como forma de atingir a segurança das posições jurídicas subjectivas dos contribuintes — parece, nos quadros de um Ordenamento actual, ultrapassada, na medida em não se podem perder de vista as pretensões de justiça e igualdade material da tributação. Assim sendo, convoca-se a necessidade de uma interpretação não literal e de natureza substancialística, que atenda à tarefa de captar a efectiva capacidade contributiva dos contribuintes. A interpretação extensiva (para além do enunciado normativo cristalizado) surge assim por vezes como um imperativo de justiça e não se considera vedada pelas exigências de segurança e previsibilidade inerentes ao princípio da tipicidade⁶⁴.

Por outro lado, quando a Administração tenha ao seu dispor dados relevantes que lho permitam, pode proceder à *requalificação de actos e negócios jurídicos*, fazendo emergir, para além do negócio exterior ou formal, o verdadeiro negócio que as partes quiseram celebrar. Trata-se aqui de dar efectividade ao princípio da prevalência da substância (económica) sobre a forma (*substance over form doctrine*)⁶⁵, desconsiderando o *nomen iuris* atribuído pelas partes e considerando em seu lugar a qualificação que, efectivamente, deve ser tida como correcta de acordo com os seus critérios⁶⁶.

Finalmente, e com uma importância prática substancialmente mais acentuada, relevam os inúmeros procedimentos de natureza informativa, avaliativa e liquidatória que a Administração tributária tem ao seu dispor, podendo lançar mão dos mesmos no

entrega da prestação tributária (114.º), a falta ou atraso de declarações (116.º), a falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes (118.º), a inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes (120.º), a não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística e atrasos na sua execução (121.º) e a violação do dever de emitir ou exigir recibos ou facturas (123.º).

Importa observar e ter presente que, em qualquer caso, o cumprimento da sanção aplicada não exonera do pagamento da prestação tributária devida e acréscimos legais (cfr. art.º 9.º).

⁶³ Cfr., a propósito, art.º 11.º da LGT.

⁶⁴ A latitude interpretativa, contudo, não é ampla, pois “o princípio da tipicidade impõe também limites à actividade do intérprete”. A propósito do tema, o Tribunal constitucional (acórdão 756/95/95, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt>) já se pronunciou no sentido referido no texto, afirmando não ser “constitucionalmente aceitável (...) um resultado interpretativo que, ao arrepio dos elementos da interpretação, frontalmente contrarie o quadro legal delimitador das situações sujeitas a imposto, tributando uma realidade que se encontra claramente fora da zona de abrangência da norma de incidência”.

⁶⁵ V., a propósito, OLIVEIRA, António Fernandes, A legitimidade do planeamento fiscal, as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse, Coimbra editora, Coimbra, 2009, 97 e ss.

⁶⁶ Cfr., a respeito, art.º 36.º, n.º 4 da LGT. Note-se que este poder requalificativo atribuído aos agentes administrativos não se confunde com o poder de fulminar com ineficácia ao abrigo da norma geral anti-abuso acima referida. Uma leitura coerente dos preceitos leva à conclusão de que, neste último caso, os contribuintes utilizam efectivamente um negócio perfeitamente identificado e relativamente ao qual não existem dúvidas de qualificação – simplesmente o utilizam para um fim distinto do típico. Já nos casos de requalificação, o negócio feito pelas partes não corresponde efectivamente ao negócio ao qual são assacados os efeitos pretendidos, justificando-se por esse motivo a sua reconsideração.

contexto da luta contra a evasão e a fraude fiscais. Com especial incidência nestas matérias surge o procedimento de aplicação de normas anti-abuso. Este último consiste num conjunto de exigências, previstas no art.º 63.º do CPPT, que devem ter lugar sempre que a Administração se sente na necessidade de aplicar normas anti-abuso, no sentido acima identificado e referido. Entre tais exigências sobressaem a audição do contribuinte, a autorização superior e a fundamentação adequada ⁶⁷.

Além desse, dois outros procedimentos se evidenciam, não apenas pela relevância prática dos mesmos, mas igualmente pelas possibilidades investigatórias que conferem à Administração: o procedimento de inspecção tributária e o procedimento de acesso a informações bancárias ⁶⁸. Num caso e no outro, trata-se de instrumentos de natureza indagatória e informativa e, também num caso e no outro, de um importante conjunto de meios que permitem à Administração a busca da verdade material subjacente às intenções declaradas pelos contribuintes por via de actuações abusivas. Contudo, não pode deixar de se salientar que são procedimentos fortemente balizados do ponto de vista jurídico — como não poderia deixar de ser, evidentemente — e a cujo recurso apenas se pode proceder com fundamentos precisos e com auxílio de actuações delimitadas e materialmente circunscritas. Compreensivelmente, estes procedimentos de natureza informativa, quando referentes a situações transnacionais ou plurilocalizadas, apenas ganham efectividade se forem devidamente acompanhados por esquemas operativos e eficazes de troca de informações entre as diversas administrações tributárias ⁶⁹.

Ainda com relevo nesta temática — e colocando de parte as actuações de natureza liquidatória, consubstanciadas, por exemplo, na possibilidade de efectuar liquidações adicionais —, surge o procedimento de avaliação da matéria tributável por métodos indirectos, o qual, como se sabe, materializa as prerrogativas de recurso a indícios ou presunções com o objectivo de atingir, não a verdade material exacta — pois o contribuinte terá dificultado ou impossibilitado a sua descoberta por via das actuações abusivas e fraudulentas —, mas a verdade material aproximada. Neste contexto, na inviabilidade de determinação da efectiva capacidade contributiva dos sujeitos em questão, o credor tributário terá de se bastar com uma tributação por aproximação, recorrendo, por exemplo, a margens médias de lucros, aos rendimentos declarados em anos anteriores, a coeficientes técnicos de cálculo, etc. ⁷⁰.

Conclusões

Percorrida a trajectória reflexiva inicialmente proposta, e não obstante a eventual celeridade com que algumas temáticas foram abordadas (em virtude da natureza teleologicamente circunscrita e materialmente limitada do presente escrito), parece ser possível particularizar algumas coordenadas conclusivas que da mesma emergem. Serão elas:

- (i) O planeamento fiscal encontra-se na intersecção de três coordenadas valorativas e constitucionais de natureza estruturante e de escalão equivalente: a indispensabilidade de satisfação de necessidades financeiras e colectivas do

⁶⁷ Cfr. os diversos números do art.º 63.º do CPPT.

⁶⁸ V., respectivamente, art.º 63.º da LGT e o Regime complementar do procedimento de inspecção tributária aprovado pelo DL 413/98; e art.º 63.º - B da LGT. V., também o nosso Lições de procedimento e processo tributário, 4.ª edição, Coimbra editora, Coimbra, 2011.

⁶⁹ A respeito do tema, v. GEST, Guy, 2009, *Année charnière pour l'échange de renseignements à des fins fiscales: le cas de la France*, in *Revue Française de Finances Publiques*, 110, Abril de 2010, 23 e ss.

⁷⁰ V. art.º s 87.º e ss. da LGT e, em especial, art.º 90.º.

Estado; a protecção da esfera jurídica dos contribuintes; e a liberdade de actuação dos sujeitos jurídicos.

- (ii) Nos domínios empresarial e profissional, os sujeitos jurídicos têm direito ao planeamento e são livres de projectar e executar todos os meios lícitos de gestão que tenham ao seu dispor, englobando-se entre tais meios os instrumentos de natureza tributária e fiscal.
- (iii) O planeamento fiscal consiste no conjunto de actos voluntários dos sujeitos passivos tributários que, num quadro de licitude, têm por objectivo atingir um resultado de afastamento, desoneração ou diferimento fiscal.
- (iv) No quadro do planeamento fiscal, o fim em causa é sempre um fim lícito e reconhecido pelo Ordenamento como válido e juridicamente possível, não se podendo considerar legítima qualquer tentativa do credor tributário de impedir que o mesmo seja atingido, bloqueando o respectivo acesso ou sancionando o acto material subjacente.
- (v) Distintos do planeamento são a evasão e a fraude fiscais, na medida em que nestas situações as condutas projectadas ou levadas a efeito pelos contribuintes são ilícitas e desconformes com o Ordenamento, justificando-se por isso uma intervenção reactiva por parte deste.

Uma adequada teoria jurídica do planeamento fiscal não poderá deixar de considerar estas coordenadas e, mais ainda, não poderá confundir realidades planificadoras com realidades evasivas ou fraudulentas. Caso contrário, o sistema fiscal considerar-se-á abusivamente repressivo, desrespeitará o contribuinte e perderá a sua legitimidade na tarefa de prossecução do Interesse público.