

REVISTA DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE LISBOA
fundada em 1917
Periodicidade semestral
XL — N.ºs 1 e 2 - 1999

COMISSÃO DE REDACÇÃO

Presidente - PROF. DOUTOR MARTIM DE ALBUQUERQUE
Vogais - PROF. DOUTOR JORGE MIRANDA
- PROF. DOUTOR CARLOS PAMPLONA CORTE-REAL
- PROF. DOUTOR EDUARDO PAZ FERREIRA
- MESTRE LUÍS MÁXIMO DOS SANTOS
- MESTRE EDUARDO VERA-CRUZ PINTO (secretário)
- MESTRA ISABEL ALEXANDRE

PROPRIEDADE E SECRETARIADO

Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa
Alameda da Universidade
1649-014 Lisboa — Portugal
Telefone 21 797 7053/54 — Telecópia 21 795 0303

EDIÇÃO, EXECUÇÃO GRÁFICA E DISTRIBUIÇÃO



COIMBRA EDITORA, LIMITADA

Rua do Arnado — Apartado 101 — 3001-951 Coimbra — Portugal
Telefs. 239 82 3372 / 239 82 5459 — Fax 239 83 7531

Publicação subsidiada pela Junta Nacional de Investigação Científica e Tecnológica

ISSN 0870-3116

Depósito Legal n.º 75 611/95

Março de 2000

I Doutrina

<i>Sérvulo Correia</i> — Monisme(s) ou Dualisme(s) — Conclusions Générales.....	7
<i>João Caupers e Maria Lúcia Amaral</i> — Grupos de Interesses	23
<i>Fernando Loureiro Bastos</i> — Municípios, Legislação Autárquica e Contencioso Administrativo em Moçambique. Oito problemas à procura de solução.....	45
<i>Pedro Infante Mota</i> — Os Blocos Económicos Regionais e o Sistema Comercial Multilateral. O Caso da Comunidade Europeia	71
<i>Carla Amado Gomes</i> — Nótula sobre o regime de Constituição das Fundações Particulares de Solidariedade Social em Portugal.....	157
<i>Teresa Amador</i> — Direito dos Cursos de Água Internacionais. O Caso do Rio Douro.....	181
<i>Sálvio de Figueiredo Teixeira</i> — As tendências brasileiras rumo à jurisprudência vinculante	223
<i>Giuseppe Tarzia</i> — Providências cautelares atípicas (uma análise comparativa).....	241
<i>José Carlos Barbosa Moreira</i> — A sentença mandamental — Da Alemanha ao Brasil	261
<i>Carmo D'Souza</i> — Evolução do Direito Português em Goa	275

II Trabalhos de alunos

<i>João Taborda da Gama</i> — Acto Elisivo, Acto Lesivo — Notas sobre a Admissibilidade do Combate à Elisão Fiscal no Ordenamento Jurídico Português	289
<i>Luiz Duarte D'Almeida</i> — A Culpa em Roma e o Direito Penal — Notas de reflexão para uma oral de melhoria de Direito Romano.....	317

III História e Filosofia

<i>Isabel Banond</i> — A Ideia de Liberdade no Mundo Antigo: Notas para uma reflexão	325
<i>Gonçalo Sampaio e Mello</i> — No Espólio de Guilherme Braga da Cruz	475
<i>António de Araújo</i> — As duas liberdades de Benjamin Constant.....	507

IV **Legislação**

- Jorge Miranda* — Estudo com vista a uma nova lei dos Partidos Políticos 541
- José de Oliveira Ascensão* — A recente lei brasileira dos Direitos Autorais, comparada com os novos tratados da OMPI..... 573

V **Jurisprudência**

- Dinamene de Freitas* — Deferimento tácito do pedido de licenciamento de obras particulares. O art. 61.º-A — um novo pressuposto para a sua formação (Acórdão do STA — 1.ª Secção, de 30-6-1998, Proc. 43 809)..... 599

VI **Vida Universitária**

- Paulo de Pitta e Cunha* — Relações Económicas Internacionais — II ... 615
- José de Oliveira Ascensão* — Parecer sobre o “Relatório” com o programa, os conteúdos e os métodos de ensino teórico e prático da disciplina de “Introdução ao Direito”, do Doutor Fernando José Bronze 693
- José de Oliveira Ascensão* — O Relatório sobre “O programa, o conteúdo e os métodos de ensino” de Direito da Família e das Sucessões do Doutor Rabindranath Capelo de Sousa (Parecer)..... 701
- Paulo de Pitta e Cunha* — A segunda Faculdade Pública de Direito em Lisboa 709
- Jorge Miranda* — Apreciação do relatório sobre Direito Comunitário I — Programa, Conteúdo e Métodos de Ensino 711
- Jorge Miranda* — Parecer sobre o relatório com o programa, os conteúdos e os métodos do ensino teórico e prático da cadeira de Direito Administrativo — I apresentado pelo Doutor Paulo Otero 717
- Jorge Miranda* — Programa da Disciplina de Direito Eleitoral e Direito Parlamentar do Curso de Pós-Graduação de Ciência Política e Internacional — Ano lectivo de 1997-1998 725
- Eduardo Lourenço* — A Queda da Casa-Europa ou a Guerra de Lara Croft..... 729
- Homenagem ao Professor Inocêncio Galvão Telles 737
- Passamento de Custódio Antunes Figueiredo 739
- 50 anos da Declaração Universal dos Direitos do Homem 741
- Protocolo de Cooperação entre a Universidade dos Açores e a Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa 743

ACTO ELISIVO, ACTO LESIVO

Notas sobre a Admissibilidade do Combate à Elisão Fiscal no Ordenamento Jurídico Português (*) (**)

JOÃO TABORDA DA GAMA

The avoidance of taxes is the only pursuit that
still carries any reward

J. M. Keynes

1. INTRODUÇÃO

As presentes notas são uma tentativa de reflexão sobre aquele que consideramos ser um dos comportamentos que mais lesam os princípios do Estado Social de Direito e da sua concretização: a elisão fiscal.

(*) As notas que agora se publicam têm como base um trabalho realizado no âmbito da cadeira de Direito Fiscal I, enquanto aluno do 3.º Ano do curso de Direito da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, no ano lectivo de 1997/98. No final desse ano procedi ao aprofundamento de uma ou outra questão, depois de corrigidos os erros e incorrecções detectados.

Acontece porém que, no espaço que medeou entre essas alterações e a entrega para publicação, surgiram dois novos e relevantes elementos que não posso deixar de apontar ainda que muito superficialmente, não por falta de qualidade ou importância dos mesmos, mas porque nunca foi minha intenção reescrever o trabalho. Penso que as questões nele suscitadas são ainda actuais, quer pelo seu cariz teórico, quer pela sua aspiração a analisar o (um?) pré-entendimento do ordenamento subjacente a qualquer que fosse a tomada de posição do legislador.

1. Ainda no ano de 1998 foi publicado o "Manual de Direito Fiscal" do Professor SALDANHA SANCHES. Nesta obra, o A. reitera uma posição antiga, que foi pioneira na doutrina jus-fiscalista portuguesa, que vinha a defender, ou pelo menos a fundamentar, noutras obras. Em primeiro lugar, chama a atenção para a necessidade de uma nova abordagem dos (e articulação entre) princípios da legalidade, tipicidade e segurança jurídica. Em segundo lugar, para a necessidade de sintetizar a estrita interpretação da lei fiscal com a interpretação teleológica, chamando assim ao Direito Fiscal o superar do estrito positivismo legalista ou(?) normativista. Conclui o A. que a inexistência de uma cláusula geral anti-abuso: "pode acabar por ser um motivo de efectiva insegurança para o contribuinte" (p. 93), segurança essa a nível da definição do que seja a gestão normal das empresas, e ao nível da maior previsibilidade dos comportamentos da administração fiscal. Insegurança também no que toca ao efeito da dispersão casuística da norma fiscal que tenta assim (re)adaptar-se aos novos comportamentos abusivos (p. 94).

2. A inclusão na Lei do Orçamento do Estado para 1999 (L. 87-B/98), no artigo 51.º/7 duma cláusula geral anti-abuso: "É aditado ao Código de Processo Tributário, aprovado pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, o artigo 32.º-A, com a seguinte redacção:

Artigo 32.º-A

Actos ineficazes São ineficazes os actos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devi-

Analisaremos o estado actual do nosso ordenamento jurídico e tentaremos interpretar qual a sua “mensagem”, no que toca à admissibilidade do combate a este fenómeno. Se este é o principal objectivo do trabalho, não poderemos deixar de fazer referência ao conceito de elisão fiscal, à natureza do acto elisivo, e aos parâmetros que deverão limitar a reacção da ordem jurídica.

O tema em análise tem cada vez mais actualidade, pois no Portugal de hoje já não mais se pode dizer, como em meados de oitenta, que “estas questões têm **ainda** um reduzido significado dentro de um sistema fiscal como o português, onde predomina a fraude em relação à elisão fiscal onde é mais corrente não declarar os rendimentos do que procurar formas mais evoluídas de exploração de possíveis lacunas da lei” (1). Mudam-se os tempos, ...

Além de todas as insuficiências do seu autor, o trabalho reflecte o pouco tempo em que foi efectuado e as incertezas características do operar num campo onde existe um claro “choque de princípios”.

2. DELIMITAÇÃO CONCEPTUAL

Uma correcta compreensão do tema que nos propomos tratar resulta de uma prévia e precisa delimitação e descrição conceptual. Os conceitos de elisão fiscal, evasão fiscal e de fraude fiscal são muitas vezes confundidos involuntariamente, mas os dois primeiros são algumas vezes voluntariamente equiparados. Em virtude da dificuldade do

dos em virtude de actos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos”.

A consagração (a)final das teses que defendemos? Infelizmente não é isso que se passa. Sucintamente podemos apontar algumas críticas a este preceito: em primeiro lugar, a sua inclusão (directamente) no CPT e não na LGT (que entretanto surgiu) que deveria acolher uma norma geral como esta; em segundo lugar, não ter sido esta cláusula ainda, e/ou logo regulamentada; em terceiro lugar, a ineficácia referida é uma ineficácia meramente fiscal? Se é, então não era necessário que fosse declarada, pois afinal o que poderia ser “ineficaz” seria a menor tributação, ou a não tributação. Se por outro lado, se está a falar de ineficácia como desvalor do acto jurídico, então aí não podemos de todo concordar. Atribuir ao acto abusivo qualquer “sanção” extra-fiscal é manifestamente desnecessário, se não inconstitucional. Como se verá, a repressão da elisão fiscal é algo que não é unânime nem explícito na doutrina e no ordenamento jurídico, é pois uma área onde as afirmações e soluções devem ser cautelosas, claras, precisas e limitadas (nos efeitos jurídicos de reacção) ao pagamento do imposto devido. Aliás, não nos parece coerente esta norma quando, por um lado declara a ineficácia dos actos, e por outro se propõe atingir actos cujo apenas **principal** (mas não exclusivo) fim seja o de evitar o imposto. Como facilmente se depreende, estaria assim a ferir-se actos cujo fim não é exclusivamente abusivo, ficando estes impedidos de atingir esse outro fim que é na maior parte das vezes legítimo face à ordem jurídica.

(**) Abreviaturas utilizadas:

AO — Abgabenordnung; CC — Código Civil; CIRC — Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas; CIRS — Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares; CPT — Código de Processo Tributário; CRP — Constituição da República Portuguesa; CTF — Ciência e Técnica Fiscal; DPT — Diritto e Pratica Tributaria; n. — nota de rodapé; p. — página; pp — páginas; RJIFNA — Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras; STA — Supremo Tribunal Administrativo; TC — Tribunal Constitucional.

(1) SALDANHA SANCHES (1984, p. 314).

traçar das fronteiras, há hoje quem fale em *tax avoidance* — em português, qualquer coisa como “evisão” fiscal.

Neste campo, honra deve ser feita à elaboração de SAMPAIO DÓRIA (2). Este autor levou a cabo uma classificação (3) que, nas suas linhas gerais, se torna muito útil na análise das atitudes possíveis face à elisão fiscal. Esta classificação foi retomada recentemente por MENEZES LEITÃO (4).

Assim, a evasão fiscal poderia ser omissiva ou comissiva. A primeira seria intencional ou não, a segunda sempre intencional.

Dentro da evasão omissiva há a imprópria e a por inação, que neste caso pode ser intencional ou não. A evasão comissiva nuns casos será ilícita, noutros lícita. Analisemos estas categorias.

2.1. Evasão Omissiva

Como o nome indica, este tipo de evasão fiscal tenta abranger todas aquelas situações em que um contribuinte não actua e em que, com essa sua omissão de comportamento, ou não dá origem a uma relação tributária, ou não lhe dá seguimento.

2.1.1. Evasão Omissiva Imprópria (Abstinência de Comportamento Fiscalmente Relevante)

Aqui encontramos aquelas situações em que “o contribuinte renuncia a utilizar, materializar ou desenvolver uma capacidade económica sujeita a imposto” (5). Nestes casos, o facto tributário — e tributado — não é pura e simplesmente praticado. A isto chama a doutrina Italiana *risparmio d'imposta* (6). Por exemplo: não comprar um automóvel para não pagar o imposto automóvel, não beber cerveja para não suportar o imposto que sobre esta recai, não comprar ou alienar antecipadamente terrenos na zona de uma infra-estrutura que represente uma externalidade positiva para não pagar uma contribuição especial. Em todos estes casos, há uma abstenção de um comportamento que seria tributado e que por isso, hipoteticamente, conduziria a poder falar-se em imposto que seria devido. É uma situação relacional virtual. Será que ela é relevante para o Direito? Assim não pensamos. Estas escolhas são legítimas e lícitas, enquanto não se reportem a abstenções que sejam um dos momentos da escolha de uma outra actuação menos onerosa — pois este tipo de actuações pressupõe sempre uma situação tributada que é evitada como seu momento necessário. Mas nestes casos estamos já noutra categoria classificatória.

É preciso não nos esquecermos de que muitas vezes um imposto é lançado com o intuito único de que os comportamentos tipificados em sede de previsão normativa não

(2) DÓRIA (1970).

(3) Estamos cientes da perspectiva redutora das classificações.

(4) LEITÃO (1991), p. 16.

(5) LEITÃO (cit., p. 17).

(6) Ver alguns exemplos no campo específico das fusões de empresa em CIPPOLINA (1992, p. 592).

sejam tidos. É o que se passa com os impostos dissuasores de um determinado consumo, ou das importações. São os impostos proibitivos extrafiscais ⁽⁷⁾. Nestes casos, o objectivo da norma é a evasão omissiva do contribuinte, a sua fuga ao comportamento *non grato* ⁽⁸⁾.

Outro dos exemplos de evasão omissiva imprópria, dado por MENEZES LEITÃO, é a dos casos de transferência económica. Aqui o custo de imposto é transferido para outro contribuinte por forma a que contribuinte *de jure e de facto* sejam diferentes. Nestes casos, o que se passa ou é uma pura técnica de minimização de custos, como por exemplo a empresa de transportes que já inclui no preço dos seus serviços os custos da gasolina, fazendo com que o imposto que sobre esta recaia seja suportado indirectamente pelos seus clientes, ou estamos perante casos de substituição tributária. Em todos estes casos não há razão para qualquer intervenção do Direito. Estamos no plano das normais relações económicas, sendo irrelevante para o Estado como, e se, o contribuinte difunde ou repercute os custos fiscais, desde que pague o imposto em dívida.

Em conclusão, nestes dois casos estamos perante comportamentos admitidos pela ordem jurídica e em relação aos quais não se vislumbra qualquer reacção necessária por parte desta. A conduta é “afiscal”.

2.1.2. Evasão Omissiva por Inacção (ou Evasão Omissiva)

Estamos aqui perante todos aqueles casos em que, depois da verificação da previsão normativa de incidência, há uma omissão do contribuinte, que pode verificar-se na fase do pagamento, ou em qualquer dos deveres de cooperação com a administração. Como mostra MENEZES LEITÃO ⁽⁹⁾, é irrelevante ⁽¹⁰⁾ se a omissão é intencional ou não, pois ela é sempre ilícita e merecerá indiscutivelmente uma qualquer reacção do Direito.

Em primeiro lugar, não podemos concordar com a denominação pleonástica dada a esta categoria. Com efeito, qualquer omissão parece implicar uma inacção e vice-versa. Poder-se-ia ter chamado a esta categoria apenas Evasão Omissiva. A outra modalidade de Evasão Omissiva deveria chamar-se: Abstinência de Comportamento Fiscalmente Relevante.

2.2. Evasão Comissiva

As condutas que aqui encontramos são condutas de acção, positivas ou *de facere*.

2.2.1. Evasão Comissiva Ilícita

A evasão comissiva ilícita abrange todos aqueles comportamentos dos contribuintes que visam sair de uma relação jurídica tributária por meios activos e que a lei con-

⁽⁷⁾ SÁ GOMES (1996, pp. 67-68).

⁽⁸⁾ KRUSE (1994, p. 208).

⁽⁹⁾ LEITÃO (cit., p. 19).

⁽¹⁰⁾ Salvo em casos excepcionais em que apenas se atende ao dolo (cfr. art. 24.º RJIFNA).

sidera ilícitos. É aquilo a que SÁ GOMES chama “poupança fiscal contra-legal” (11), identificando-a com a evasão fiscal e com a infracção à lei fiscal (12).

Assim, para MENEZES LEITÃO, é evasão comissiva ilícita a “acção do contribuinte que, visando impedir o pagamento de uma obrigação tributária já constituída procede à realização de actos proibidos por lei, os quais têm por efeito impedir a determinação, cálculo ou reconhecimento, como tal, dessa obrigação tributária já verificada, ou em virtude dos quais se vem a frustrar a garantia patrimonial de que desfrutava a dívida de imposto” (13). Noutros termos, “o facto tributário produziu-se e por conseguinte se constituiu a obrigação tributária com todos os seus elementos, procurando o sujeito ocultar à Administração a existência ou a exacta medida dessa obrigação” (14) (15).

Segundo LUPI, a evasão fiscal consiste no “ocultar proventos ou no deduzir custos inexistentes”; ou, como diz TESAURO “na evasão vem posto *in essere* o facto, o negócio ou o resultado considerado pelo legislador, mas a factiespécie vem ocultada mascarada, etc.: pensa-se em quem entrega documentos falsos, quem não declara proveitos realizados (...) visa-se não pagar o imposto (...) e não ser descoberto” (16).

Os artigos 23.º e 25.º do RJFNA prevêm a fraude fiscal, a simulação fiscal e a frustração de créditos fiscais.

Estes comportamentos são aqueles a que na linguagem comum se chama “fuga ao fisco” e que merecem a maior censura social, moral, ética e jurídica. Podem consistir na apresentação de declarações falseadas, de deduções inexistentes, da não prestação de informações quando estas forem solicitadas para esclarecimento de uma qualquer situação tributária, na simulação de um negócio jurídico, na rasura de documentos comprovativos de factos tributários, entre outras.

2.2.2. Evasão Comissiva Lícita

Dentro da classificação que adoptámos, é nesta categoria que tradicionalmente se encontra a figura que é o objecto central do nosso estudo, a Elisão Fiscal.

Analisemos algumas definições que vêm sendo propostas em Itália, país onde este fenómeno é muito estudado.

Segundo MICHELI, “por elisão fiscal entende-se todas aquelas hipóteses pelas quais o sujeito passivo da norma de incidência tem um comportamento que pode ser formalmente correspondente àquele prescrito na norma tributária, mas que consegue evitar (isto é, iludir) a aplicação da dita norma”. Outros aproximam o conceito da sua concepção de ordenamento e de lacunas. Assim faz LOVISOLO, ao dizer que este fenómeno “consiste no evitar (no todo ou em parte) da obrigação de imposto sem violar a lei tri-

(11) SÁ GOMES (1997, p. 104).

(12) SÁ GOMES (1997), que como demonstra não é, no ordenamento português, o mesmo que infracção fiscal.

(13) LEITÃO (cit., p. 21).

(14) NEGREIROS (1971, p. 11).

(15) Veja-se uma simples, mas incorrecta, definição jurídica dada por economistas em ILERSIC e outros (1979, p. 3): “efforts within the law to minimise tax payments are described as *tax avoidance*; efforts outside the law to minimise taxes are described as *tax evasion*”.

(16) Citados em CIPPOLINA (cit., p. 593).

butária, traduzindo-se no aproveitamento dos espaços deixados em aberto pelas normas de incidência”. Na esteira da Escola de Pavia, FALSITTA aborda este fenómeno pela óptica das relações entre forma e substância.

Pode concluir-se que cada um dos autores define o fenómeno de acordo com a solução que para ele preconiza.

Como a seu tempo se verá, apesar de incluirmos aqui o acto elisivo, não advogamos a sua licitude.

2.3. Sequência

Para prosseguirmos devemos enquadrar constitucionalmente a questão. Em seguida analisaremos a concretização dos desígnios da Constituição no direito infra-constitucional, (n)a construção da norma tributária, e (n)a administração fiscal.

3. ENQUADRAMENTO JURÍDICO

3.1. A Constituição

Uma das primeiras questões que deve referir-se no que toca ao enquadramento que a nossa Constituição dá às questões fiscais passa pelas relações ⁽¹⁷⁾ entre os conceitos de Estado Social de Direito e de Bem-Estar. Assim, compreender-se-ão melhor as razões teleológicas dos chamados “princípios constitucionais fiscais”, pois pensamos não poderem estes ser analisados sem as orientações dadas por aqueles conceitos, cabendo ao intérprete nunca perder a visão de conjunto e da devida harmonia ⁽¹⁸⁾ do sistema ⁽¹⁹⁾.

Assim, analisaremos primeiro os caracteres do Estado Social de Direito e de Bem-Estar que mais ligados andam ao tema da elisão fiscal, e em seguida veremos a relação deste fenómeno com o princípio da justa tributação, concretização fiscal do princípio da igualdade. Num segundo momento, desenvolver-se-ão os princípios que parecem apontar numa direcção oposta: o da legalidade e o da segurança jurídica.

a) *O Estado Social e o Estado de Bem-Estar* ⁽²⁰⁾

No Estado Social, a acção deste “determina-se pela satisfação de interesses ou necessidades colectivas, inscritas numa renovada realização do bem comum que serve os fins da pessoa humana” ⁽²¹⁾.

⁽¹⁷⁾ CANOTILHO (cit., p. 394), na esteira de HELLER, afirma que “o problema que se põe é o de como a conformação social e económica pode e deve ser feita sem sacrifício das garantias jurídico-formais de um Estado de direito”.

⁽¹⁸⁾ MIRANDA (1991, p. 223) utiliza as expressões “coerência” e “consistência”.

⁽¹⁹⁾ CANOTILHO e MOREIRA (1993, p. 54) afirmam que a “a especificidade, conteúdo, extensão e alcance próprios de cada princípio não exigem nem admitem o sacrifício unilateral de um princípio em relação aos outros, antes reclamam a harmonização dos mesmos, de modo a obter-se a máxima efectividade de todos eles”.

⁽²⁰⁾ Sobre as relações entre os dois conceitos v., entre tantos, LUHMAN (1997, p. 33); CANOTILHO (cit., pp. 389 e ss.).

⁽²¹⁾ M.^a GLÓRIA GARCIA (1994, p. 521).

A Constituição da República Portuguesa, na sua versão actual, aponta em vários momentos para estes princípios. No artigo 9.º alínea *b*), afirma-se que é uma tarefa fundamental do Estado “promover o *bem-estar e a qualidade de vida* do povo e a igualdade **real** entre os portugueses, bem como a efectivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais”. Este artigo arvora em tarefa fundamental do Estado algo que já resultava dos artigos 1.º e 2.º da CRP, o que se prende nomeadamente com o “realizar (d)a democracia económica social e cultural a que alude o artigo 2.º” (22).

Esta preocupação pela concreta efectivação dos direitos sociais, contribuindo-se assim para uma igualdade real entre cidadãos, é típica do Estado Social de Direito, que não se conforma com mera declaração (23) desses mesmos direitos.

Deste modo, o legislador confere aos cidadãos um leque de direitos, nomeadamente sociais e culturais que, pela sua natureza, implicam prestações (*Leistung*) positivas do Estado que os concretizem. Como afirma PAULO OTERO, “a Constituição transforma certas obrigações do Estado em contrapartidas directas à realização ou efectivação de direitos fundamentais (...) chamando os particulares, deste modo, à titularidade de posições jurídicas activas que se expressam em prestações e que encontram no Estado o respectivo sujeito passivo” (24).

Assim sendo, pode concluir-se que o Estado se obriga perante os Cidadãos a proporcionar-lhes cada vez um maior bem-estar social, nunca, por sua iniciativa, voltando a um patamar de desenvolvimento económico-social inferior, ou seja, de menor concretização dos referidos direitos, o que violaria o princípio do não retrocesso social (25).

Ora, como se sabe, os impostos são uma das principais fontes de receita (26) do Estado. É com a sua colecta que se visa satisfazer “as necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas” (27). Por esta razão, a cobrança de impostos e a eficiência do sistema fiscal são também uma imposição do legislador constitucional ao legislador infra-constitucional e à Administração (28), pois que representam o pressuposto de exequibilidade (29) dos princípios e objectivos atrás referidos (30).

(22) CANOTILHO e MOREIRA (cit., p. 94).

(23) SALDANHA SANCHES (1984, p. 313).

(24) OTERO (1998, p. 17).

(25) CANOTILHO (cit., pp. 468, 469); OTERO (1998, p. 21-22); Ac. TC 39/84 de 11 de Abril.

(26) TEIXEIRA RIBEIRO (1995, p. 239).

(27) Artigo 103.º/1/1.ª parte CRP.

(28) Para CANOTILHO (cit., p. 470) o princípio da Democracia económica e social é um elemento de interpretação com relevância nomeadamente na interpretação de conceitos indeterminados, e na execução do poder discricionário.

(29) RAWLS (1971, pp. 277 e ss.), e a função distributiva e de implementação da justiça levada (também) a cabo pela tributação.

(30) Veja-se o que diz o Programa do XIII Governo constitucional: 3.2. Política Fiscal: “O Governo não aumentará os impostos”.

A prioridade fundamental da política fiscal será a de introduzir mais justiça na repartição da carga tri-

b) *O Princípio da Justa Tributação*

Cada um deve ser tributado de acordo com a sua capacidade contributiva ⁽³¹⁾. Assim sendo, claro se torna que este princípio também é manifestamente abalado pela realidade elisiva. Sucintamente, pode dizer-se que sempre que se dá um caso de elisão fiscal:

1. Não se tributam manifestações da capacidade contributiva, nem o lucro real das empresas ou rendimento real dos contribuintes singulares.
2. Há uma desigualdade entre aqueles que cumprem os seus deveres de cidadania e de solidariedade e os que, condenavelmente, o não fazem.
3. Há também uma desigualdade entre quem tem meios para recorrer a uma assessoria fiscal eficaz, e os que não têm. Discrimina-se assim em função do poderio económico ⁽³²⁾.
4. Aqueles que continuam a evitar actos elisivos vão ter de “compensar” as não contribuições dos outros, aumentando assim indirectamente a (sua) pressão fiscal. Com efeito, recorrendo a um lugar comum: se todos pagassem os impostos devidos, pagar-se-iam menos impostos...
5. Para quem entenda (como nós) que a livre concorrência é uma manifestação do princípio da igualdade, não podem restar dúvidas de que a elisão fiscal é um modo de financiamento anti-jurídico e ilegítimo, uma mais-valia ilícita, um ganho não causal a uma qualquer *prestação* legítima.

Assim se vê que num cenário pós-elisivo, não há uma justa, racional e equilibrada distribuição da carga fiscal. O (sub-?)sistema fiscal é “ferido”, os desígnios do legislador torneados.

butária, empreendendo para isso uma profunda alteração das regras e espécies fiscais existentes e investindo na modernização da Administração Tributária.

(...)

Para corrigir as injustiças fiscais existentes, o Governo actuará em duas frentes:

- por um lado, acelerará a melhoria da eficácia da Administração Fiscal e Alfandegária e combaterá firmemente a evasão fiscal e aduaneira.
- por outro lado, promoverá a correcção das disposições de legislação tributária que mais ferem o princípio da equidade.

3.2.1. A melhoria da eficácia fiscal

Com a melhoria da Administração Fiscal procurar-se-á que os contribuintes que têm menos possibilidades de evasão fiscal — os trabalhadores por conta de outrem — não tenham de suportar uma parte tão desproporcionada da carga tributária total, só porque outros conseguem escapar aos impostos que deveriam pagar. Será possível obter gradualmente resultados significativos, no que respeita à cobrança efectiva dos impostos e no combate à evasão fiscal, através de maior eficiência dos Serviços da Administração”.

⁽³¹⁾ SALDANHA SANCHES (1984, p. 284...).

⁽³²⁾ Pode sempre dizer-se que quem não tem recursos para recorrer à engenharia fiscal, não tem também necessidade de o fazer.... Argumento pertinente mas ardiloso, que não abrange a totalidade de situações possíveis, pois para além do fenómeno elisivo poder dar-se com o intuito de “poupar” quantias de dinheiro não muito elevadas, nunca se deve esquecer que uma solução deste problema não pode ser alcançada por via tão economicista e pejada de pre-conceitos a que o Direito Fiscal deve ser imune.

c) O Princípio da Legalidade ⁽³³⁾

A exigência da criação dos impostos por acto do (ou autorizado pelo) órgão de maior representatividade popular é já bastante antiga, encontrando-se expressa na Magna Carta (1215) e sendo entre nós defendida ⁽³⁴⁾ nas Cortes de Coimbra em 1261 ⁽³⁵⁾, tendo ficado a fórmula “*q.o.t.*” — o que diz respeito a todos, por todos deve ser aprovado.

Hoje em dia, encontra-se este princípio consagrado nos artigos 103.º/2 e 3 e 165.º/1/i) CRP. Como sabemos, pode ser concedida uma autorização legislativa ao Governo, por isso afirma-se que este princípio hoje não é mais respeitante a uma distribuição de competências entre Governo e Parlamento ⁽³⁶⁾, mas sim entre Legislativo e Executivo ⁽³⁷⁾.

A doutrina tem feito derivar deste princípio os da tipicidade, exclusivismo e determinação. Acontece que andam todos estes subprincípios muitas vezes agrupados ou mesmo confundidos, o que levou KRUSE a falar num “carrossel de conceitos” ⁽³⁸⁾.

i) A(...)Tipicidade

O princípio da tipicidade (*Tatbestandmässigkeit*) está relacionado com a escolha que o legislador faz das manifestações de capacidade contributiva que podem dar origem a uma imposição fiscal. Trata-se assim de um catalogar de situações de facto (qualificadas ou não juridicamente) e que sempre que originadas pelo contribuinte levam ao preenchimento da previsão legal, e consequentemente ao nascimento da obrigação de imposto. Mas, como afirma ALBERTO XAVIER, “a necessidade de adequação do facto à norma para que se produza um determinado efeito jurídico” ⁽³⁹⁾ é uma constatação descritiva, pressuposto de todo e qualquer momento aplicativo do Direito. Assim, só nos parece que ganhe alguma “autonomia” quando seja uma concretização da já aludida distribuição de competências entre Executivo e Legislativo, pois, de outro modo, estaremos já no campo do grau de concretização normativa, de que falaremos de seguida. Pelo que foi dito, duas conclusões podem retirar-se deste princípio, tal como ele é classicamente enunciado:

- 1) Não podem ser tributadas outras manifestações da capacidade contributiva que não as previstas na norma de incidência.
- 2) A sua finalidade é uma proibição de actuação da Administração para lá da previsão legal, podendo assim falar-se desta como destinatário normal do princípio ⁽⁴⁰⁾.

⁽³³⁾ Nas suas relações com o princípio da igualdade ver, por todos, ALVES CORREIA (1997, pp. 435 a 441).

⁽³⁴⁾ MARTÍNEZ (1995, p. 89).

⁽³⁵⁾ ALBUQUERQUE, Ruy de; ALBUQUERQUE, Martim de (1993, p. 465).

⁽³⁶⁾ Apesar de a autorização legislativa dever respeitar os requisitos do artigo 165.º/2 da CRP e de o DL autorizado dever respeitar essa autorização, pelo que ainda se pode ver aqui uma preponderância dentro do legislativo do Parlamento.

⁽³⁷⁾ DOURADO (1995, p. 83).

⁽³⁸⁾ Citado por XAVIER (1972, p. 269).

⁽³⁹⁾ XAVIER (cit., p. 270).

⁽⁴⁰⁾ “O Objecto da limitação deste princípio é a conduta do poder, a vontade dos órgão de aplicação do direito”, XAVIER (cit., p. 271).

Por outro lado, o “estatuto” da lei, bem como o próprio conceito de auto-tributação encontram-se hoje um pouco erosionados, ao contrário do que se passava no Estado Liberal (41). Com efeito:

1. A lei já não é a *ratio* escrita. Metodologicamente, a corrente do positivismo normativo não comanda as mais modernas concepções teóricas, e por que não práticas, do Direito (42).
2. Hoje existe, em termos socio-políticos, uma visão crítica da lei, pois ela reflecte muitas vezes a influência de grupos de pressão, ou a opinião de uma pequena maioria parlamentar. A verdadeira representatividade das Assembleias é discutida e questionada, pois não há unanimidade (ou um consenso alargado) em relação a cada um dos modelos (eleitorais) de transformação de votos em mandatos. *No taxation without representation*, é certo que sim — mas há (agora) que escolher e debater qual seja a melhor forma de *representation* parlamentar, e estarmos conscientes de que nos dias de hoje ...
3. ... o Executivo já não é olhado com os “maus olhos” de outros tempos, quanto mais não seja pela sua indiscutível legitimidade democrática. É também ele, política, social e juridicamente *representation* (43)
4. Acresce a isto que, na verdade, a lei passa a reflectir também apenas aquilo que é possível fazer em termos de estrutura administrativa (“pré-determinação administrativa”). E se, por um lado, assim se evitam leis “irreais”, ou condenadas à nascença a serem “letra morta”, por outro, a lei conforma-se com um *statu quo* do qual deveria ser, se não “inimiga”, tantas vezes correctora. Mais uma vez se vê que não é só jurídico-normativo o problema que abordamos.

ii) A determinação

Este princípio tem como destinatário o legislador, impondo-lhe uma certa densidade normativa.

Por vezes, afirma-se que é proibida (44) a “tributação da riqueza através de conceitos imprecisos” (45). Mas, como sabemos, não há conceitos totalmente precisos nem total-

(41) NABAIS (cit., pp. 332-339).

(42) SALDANHA SANCHES (1984, p. 276); LARENZ (1989, v. g., p. 287); ASCENSÃO (1993, pp. 170-177, embora não concordemos com as críticas que faz às novas teorias, bem como com o papel que atribui ao Direito Natural); BAPTISTA MACHADO (1982, pp. 205-218, *maxime* 214-217).

(43) Representatividade de origem dupla: por um lado, pelo binómio partido mais votado/(formação do) governo, como também pelos mecanismos de responsabilidade do Governo perante o Parlamento (programa de governo, orçamento, moções de censura e confiança, regime dos decretos-lei autorizados, entre tantos exemplos) — como por outro lado, e até um pouco paradoxalmente em relação ao que se acaba de dizer, representatividade social indiscutível, pois vota-se hoje “para o governo”, e “para o primeiro-ministro”.

(44) Cfr. SÁ GOMES (1997, pp. 156, 157). Que faz correctamente a distinção entre discricionariedade e indeterminação, mas que continua a afirmar que a utilização de conceitos indeterminados é inconstitucional “sem que a lei defina os respectivos pressupostos”, p. 162, o que, em nosso entender é o caso que se verifica na grande maioria das vezes, porque aquilo que se retirar de uma pre-compreensão da norma e do sistema, bem como do *Leitbild* fiscal são os “respectivos pressupostos”.

(45) GOUVEIA (1994, p. 54).

mente imprecisos, e os “conceitos jurídicos indeterminados não são contrários a um mínimo de densidade normativa exigido pela reserva de norma jurídica, pois a administração deve encontrar na norma a medida positiva material da sua actividade.” (46). Para nós, a “univocidade lógica do comando” (47) só cessa quando a actividade de aplicação passe a ser discricionária, ultrapassando os limites da interpretação que é uma actividade, além de necessária, vinculada. Sabemos também que a actividade administrativa de concretização destes conceitos é passível de controlo jurisdicional, nomeadamente através dos princípios da legalidade, proporcionalidade, prossecução do interesse público e justiça e igualdade. Assim sendo, não é raro que as legislações fiscais recorram actualmente a conceitos indeterminados. Como veremos, isso acontece hoje como contrapartida da (necessidade da) perspectiva simplificadora da norma.

a) O Princípio da Segurança Jurídica

Este princípio é imanente a toda a ordem jurídica, sendo também um “sub-princípio concretizador do princípio de Estado de Direito” (48).

O Princípio da Segurança Jurídica impõe que ninguém possa ser tributado sem nenhuma maneira de poder prever essa mesma tributação. Como afirma GOMES CANOTILHO (49), “o cidadão deve poder confiar em que aos seus actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições jurídicas e relações, *praticadas ou tomadas de acordo com as normas jurídicas vigentes*, se ligam os efeitos jurídicos duradouros, previstos ou calculados com base nessas mesmas normas” (itálico nosso).

A enunciação clássica deste princípio liga essa possibilidade de previsão em termos socio-económicos à previsão normativo-estrutural. Porém, esse aspecto deve ser ligado com maior acutilância à segunda vertente do Princípio da Legalidade enunciada.

A maioria dos autores recorre a este princípio, apenas para negar a possibilidade de combater a elisão fiscal. Como o devido respeito, pensamos haver um equívoco nesta utilização, pois a orientação teleológica deste princípio aponta para uma evitação de decisões-surpresa, afastando tributações, diminuições do património dos contribuintes, não previsíveis. Como vimos, não é isso que se passa quando há uma conduta elisiva do contribuinte. Nestes casos, a incidência é calculada e esperada e, por isso mesmo, voluntariamente afastada. Logo, a única incidência surpresa de que se poderia falar seria a que resulta de uma correcta e normal aplicação da norma fiscal — ora, não nos parece que este princípio possa ser chamado para tutelar e fundamentar tais condutas, porque seria uma utilização claramente contrária às directrizes (*Standpunkte*) do sistema: solidariedade, verdade e cooperação inter-subjectiva. Em suma, este princípio da ordem jurídica serve para tutelar expectativas legítimas. Como veremos, a natureza abusiva, ilegítima e antijurídica que pensamos estar subjacente ao acto elisivo não se pode com-

(46) Sérvulo Correia, citado em DOURADO (1995, p. 81, n. 121).

(47) XAVIER (cit., p. 330).

(48) CANOTILHO (cit., p. 371).

(49) CANOTILHO (cit., p. 373).

paginar com a teoria que vê nos seus efeitos (menor ou não tributação) expectativas legítimas.

A norma fiscal deve ser clara e precisa porque só assim respeita este princípio herdado da Revolução Francesa, mas essas características não podem ser utilizadas para beneficiar quem elide o imposto. Não defendemos assim uma norma fiscal não segura, imprecisa e indeterminada ⁽⁵⁰⁾: defendemos é que a importância deste princípio não pode levá-lo a uma defesa de teses para as quais ele não é originariamente talhado.

3.2. A Norma Tributária: estrutura e aplicação. Exemplos

a) *Estrutura e Aplicação*

Vamos agora ver como têm actuado o legislador ordinário e a Administração Fiscal. Para isso, teceremos algumas considerações acerca da construção da norma tributária e dos problemas da sua concreta aplicação, numa perspectiva globalizante e de aproveitamento da (modesta) maturação conceptual já realizada, nunca esquecendo que os princípios antes explanados são (ou devem ser) determinantes da configuração do Direito Fiscal infra-constitucional e da sua aplicação.

- 1) A Administração Fiscal tem hoje de tratar grande número de dados ⁽⁵¹⁾, muito em virtude do rápido desenvolvimento das relações económicas. Assim, o procedimento é hoje de massa(s) (*Massenverfahren*). SALDANHA SANCHES aponta como causa deste desenvolvimento os imperativos de justiça e de igualdade que resultam no alargamento da base tributável.
- 2) Os destinatários da norma fiscal são em primeiro lugar os contribuintes, em relação aos quais não deve ser pressuposta uma preparação jus-económica muito profunda ⁽⁵²⁾ e, numa segunda fase os serviços administrativos e fiscais do Estado que, infelizmente, não se encontram preparados ⁽⁵³⁾ (para além dos problemas derivados das quantidades de informação obrigados a tratar, já referidos), nem financeira nem tecnicamente, para lidar com a crescente complexidade das relações económicas, nomeadamente nos aspectos recentes destas. Com efeito, o caso dos derivados e novos produtos financeiros e, mais recentemente, o caso da Internet como “espaço” (a?)fiscal, são apenas dois exemplos patentes e claros dos novos desafios fiscais – quer para os potenciais “evitadores” do imposto, como para a administração que deverá “combater” tais actos, através de uma antecipação dissuasora.

⁽⁵⁰⁾ OVIEDO (1971, pp. 78 e ss.) afirma mesmo que quanto menor a segurança, maior a “fraude” fiscal como reacção normal psico-sociológica dos contribuintes. “um contribuinte que sente a incerteza da norma, ou a sua falta de clareza, ver-se-á impelido a rodeá-la” (p. 79). Mas, pergunto, como pode o contribuinte saber que (e-ou se) está a rodear uma norma, se não compreendeu correctamente o seu significado e alcance?...

⁽⁵¹⁾ SALDANHA SANCHES (cit., pp. 169 e ss.).

⁽⁵²⁾ Algo diferente será o caso das empresas.

⁽⁵³⁾ Nunca é demais lembrar que já Marcello Caetano dizia que não “só de leis é feito o Direito Administrativo”, chamando assim a atenção para a importância dos recursos humanos qualificados e dos meios financeiros.

Com efeito, o ciber-espaço levanta problemas tributários de alguma complexidade que no nosso País parecem ainda não ter despertado a curiosidade nem de uns (felizmente), nem de outros (infelizmente) — e por isto mesmo estamos num campo em que a máquina administrativa tributária poderia ganhar algum avanço através, como tantas vezes, do exemplo estrangeiro ⁽⁵⁴⁾. É também insuficiente o número de inspectores fiscais por contribuinte. Estes argumentos, mais de Sociologia/Ciência da Administração, não podem ser esquecidos, pois é nestes factores que assenta, em última análise, a real eficácia de todo um sistema fiscal.

- 3) Por outro lado, a automação, e mesmo a informatização da aplicação da lei fiscal, que por vezes correspondem a meros processos de subsunção automática da norma ao facto, criam uma rotina administrativa, uma *praxis* applicativa geradora de uma ideia de segurança e da aplicação igualitária da norma ⁽⁵⁵⁾. Para mais, é hoje corrente o recurso pelo contribuinte a programas informáticos de apuramento do imposto, o que facilita uma forma de *legal(?) reasoning*, cada vez mais artificial, estanque e uniformizada. Esbatem-se assim, na prática, as fronteiras entre interpretação, integração e aplicação ⁽⁵⁶⁾.
- 4) É necessário ainda referir que existem dois outros fenómenos que influenciam a decisão da arquitectura normativa tributária:
 - i) Em primeiro lugar, refiramos o patamar de evolução da sociedade que torna impossível prever todas as manifestações da capacidade contributiva. Não resistimos a relembrar aqui um dos mais deliciosos exemplos do confronto de uma tipicidade rígida com uma realidade que é imprevisível e por vezes surpreendente. «Tratava-se, como sempre, da Alfândega, fonte perene das suas amarguras! Agora tinha lá encalhado um caixote, contendo uma múmia egípcia... (...) uma múmia histórica, o corpo verídico e venerável de Pentaour, escriba ritual do templo de Amnon em Tebas, (...) Mas, apesar de esforços sagazes, não conseguia arrancar o defunto letrado aos arma-

⁽⁵⁴⁾ Veja-se o caso *Barnes and Noble vs. Amazon.com*, e os problemas fiscais que levanta uma empresa que só “existe” na *internet*, e que, neste caso, é concorrente de outra empresa que para além de existir *online*, tem existência física (ou como se diz na gíria, em *oldline!*). A autora afirma que a outra empresa vende livros em todo o território dos Estados Unidos, mas beneficia do regime fiscal mais favorável de Washington. Assim se vê como a elisão fiscal (se é disso que se trata no caso em apreço) está intimamente ligada a violação da livre concorrência.

⁽⁵⁵⁾ Este argumento serve para explicarmos as razões da actual construção normativa fiscal. Porém, devemos admitir que ele pode levar a conclusões contrárias às da tese que perfilhamos. A *praxis* administrativa decorrente desta simplificação pode apontar para a ideia de auto-vinculação administrativa e para o princípio do igual tratamento dos administrados (contribuintes). Se a legitimidade do primeiro efeito não é pacífica entre os administrativistas, o segundo aspecto já deve ser ponderado. Pensamos, não obstante, que se a conduta da administração não está de acordo com os princípios que se podem retirar do sistema e que, como veremos, têm uma preponderância, que deva considerar-se que há (materialmente) um tratamento desigualitário, pois a administração deve agir sempre “do mesmo modo” desde que o faça correctamente, no respeito do direito vigente, do bloco de legalidade. Sobre este assunto ver TIPKE (1993, p. 231). Não pensamos que se trate da aplicação destas doutrinas ao nosso caso de Administração omissiva.

⁽⁵⁶⁾ A espiral hermênutica digital?

zéns da Alfândega (...) Depois (...) surgira uma insuperável dificuldade: — que artigo de pauta se poderia aplicar ao cadáver de um hierogramata do tempo de Ramesses? Ele, Fradique, sugerira o artigo que taxa o arenque defumado. Realmente, no fundo, o que é um arenque defumado senão a múmia, sem ligaduras e sem inscrições, de um arenque que viveu? Ter sido peixe ou escriba nada importava para os efeitos fiscais. (...) Se ela em vida nadava num cardume nas ondas do mar do Norte, ou se, (...) arrolava as reses de Amnon e comentava os ‘capítulos de fim de dia’ — não era certamente da conta dos Poderes Públicos. Isto parecia-lhe lógico». EÇA DE QUEIROZ, *A Correspondência de Fradique Mendes*. Estas aumentam, quer com o desenvolvimento (extensivo e compreensivo) dos mercados, quer com o apuramento da planificação e “engenharia” fiscais.

- ii) Em segundo lugar, lembremos que a Administração deve ser dotada de leis que possa realmente aplicar. As leis fiscais correspondem a orientações constitucionais, pois a sua correcta e eficaz aplicação é, como vimos, pressuposto de facto da concretização material (em todos os sentidos) do Estado Social e da consequente efectivação de inúmeros Direitos Fundamentais, *maxime* económicos e sociais. Neste sentido, CASALTA NABAIS extrai da Constituição o importante princípio da *praticabilidade* ⁽⁵⁷⁾, que implica que o legislador, perante situações cujo potencial de diferenciação não é susceptível de ser acompanhado em termos praticáveis, deve então proceder à sua tipicização ⁽⁵⁸⁾. Nestes casos, razões de ordem prática cedem a uma precisa representação da realidade.

- 5) Estes factores têm influência ao nível da construção normativa fiscal. O legislador recorre a tipos-funcionais, ou a conceitos-tipo ⁽⁵⁹⁾ ⁽⁶⁰⁾, mas também a tipos estruturais. Indiferentemente da qualificação fenomenológica que se faça, a verdade é que há na legislação (e depois em sede de aplicação) uma visão simplificadora e globalizadora (*Pauschalierung*) da realidade, abstraindo-se das singularidades de cada situação, tentando plasmar a realidade (por natureza díspar) nos seus casos de ocorrência mais comum. Como tantas vezes se tem afirmado, o tipo, ao contrário ⁽⁶¹⁾ do conceito, “tem fronteiras por natureza fluídas” ⁽⁶²⁾.

⁽⁵⁷⁾ KOKERT (cit., p. 268), cita um acórdão do BFH de 1990 em que a utilização de *Typusbegriff* em relação aos conceitos é enaltecida porque “*der Rechtsklarheit und Praktikabilität dient es*”.

⁽⁵⁸⁾ NABAIS (cit., p. 377).

⁽⁵⁹⁾ NABAIS (cit., pp. 375-376).

⁽⁶⁰⁾ Veja-se o interessante capítulo da obra, KOKERT (1995, pp. 265-268), sobre a aplicação pelo *Bundesfinanzhof* da mais recente concepção tipológica de Karl Larenz. Aqui se pode ver como os *Typusbegriff* (conceitos-tipo) jogam com as características rígidas do conceito e com a fluidez do tipo. Analisam-se concretamente os *Typusbegriff* de *Altenteils/Leibgedinges*, *wirtschaftlichen Einheit* e de *Mitunternehmers* (*Damit grenzt der BFH nach dem Methodenverständnis von Larenz erstmals einen starren (definierten) Begriff gegen einen flexiblen (offenen) Typus ab. Nach Larenz sind die Grenzen zwischen den Typen fließend*), p. 267.

⁽⁶¹⁾ Sobre as diferenças e a sua função pedagógica v., por todos, PAIS DE VASCONCELOS (1995, pp. 24 e ss.; e n. 17).

⁽⁶²⁾ ASCENSÃO (1993a, p. 442).

Na “previsão tipificante o problema reside na dificuldade da previsão abranger certas realidades desviantes, em relação a um conceito central de contornos excessivamente nítidos, por estar moldado pelos factos médios que são também os factos típicos, uma vez que são os que naturalmente ocorrem” (63).

Como se vê, o *ser* e o *dever-ser* da moderna construção normativa tributária são avessos à forma demasiado simplista pela qual é amiúde enunciado o princípio da tipicidade fiscal (64). Com o devido respeito, essa interpretação menos correcta baseia-se muitas vezes numa “confusão” (65) (66) entre *Typus* e *Tatbestand*. O *Tatbestandmässigkeit* andarà ligado à utilização de *Tatbestand*, de factispécies (67), o que corresponderá, na terminologia que temos vindo a adoptar, ao tipo estrutural — que tem por base a relação (e a sua configuração) jurídica que lhe serve de apoio, v. g., um contrato típico (68). Haverá tipicização quando se recorre, por exemplo, a tipos funcionais, de natureza fluída, carentes de desenvolvimento e concretização. A necessidade de uma correcta pré-compreensão terminológica é fundamental para a lógica (da) operatividade do princípio

- 6) Porém, estas opções legislativas e esta situação de facto não podem pôr em causa outros valores constitucionais, levando a norma fiscal a tornar-se desnecessária, injusta, desajustada, passível de ofender a Lei Fundamental.

Em consequência do que se afirmou, e em conclusão, não pensamos que se possa dizer que, hoje, no nosso ordenamento fiscal positivo a referida perspectiva simplificadora da realidade seja feita através de uma previsão da normalidade dos factos, com o recurso exclusivo a tipos estruturais (69) (70). Esta opção legislativa (e depois (71)) “apli-

(63) SALDANHA SANCHES (cit., p. 177, n. 200).

(64) V. *supra*.

(65) Ou deficiente tradução?

(66) Já BELING dizia em *Die Lehre von Tatbestand* em 1930 que este problema terminológico era “catastrófico para os jovens juristas” (citado em SERRA (1995, p. 21, n. 38).

(67) A Doutrina tem confundido um poucos as coisas. O *Tatbestandmässigkeit* pressupõe, paradoxalmente em termos linguísticos, a utilização de significantes rígidos, *maxime* de conceitos — e não de tipos. Mas como mostra NABAIS (1998, pp. 352, n. 485), “(...) vem proliferando a utilização dos vocábulos tipo e conceito com ambos os sentidos referidos, distinguindo-se, depois, no primeiro caso, entre tipo aberto e tipo fechado e, no segundo, entre conceito tipológico (conceito-tipo) e conceito classificatório (ou definitório)”. Por nós, adoptamos a distinção entre tipo estrutural (ou fechado) e tipo funcional (aberto ou conceito-tipo).

(68) CASTANHEIRA NEVES, cit. por SALDANHA SANCHES (1995a, p. 176), afirma que neste caso “teríamos determinações concretas de variáveis conceituais, enquanto que os verdadeiros tipos oferecem-se sempre como quadros legais susceptíveis e necessitados de desenvolvimento e concretização”.

(69) GERALDES (1995, p. 17) afirma mesmo que “se o sistema fiscal português é constitucionalmente caracterizado por visar satisfazer as necessidades financeiras do Estado e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, não se vê qual o fundamento da existência de normas fiscais correspondentes meramente a tipos estruturais”.

(70) SALDANHA SANCHES (cit., p. 176, n. 198) mostra que é o que na legislação portuguesa sucede cada vez com menor frequência.

(71) A opção *só* deve ser aplicativa **antes** de ser legislativa, no caso de “estado de necessidade” administrativo-fiscal, ou seja, naqueles casos em que a administração fiscal deverá, *sponte sua*, actuar “tipificadamente” reduzindo a complexidade do real a um nível estrutural tão simplificado quanto seja necessário para

cativa”) é um sinal dos tempos. Com efeito ⁽⁷²⁾, “a tipicidade legislativa, associada à reserva parlamentar, tornaria o sistema fiscal insuportavelmente rígido, sobretudo em face do alcance político, social e económico das medidas fiscais. Essa rigidez aparece, por isso temperada por necessidades concretas de flexibilização do sistema fiscal” ⁽⁷³⁾.

b) *Exemplos*

Os exemplos que seguem são algumas das concretizações, passadas e presentes, de uma abordagem da norma fiscal que reflecte preocupações de ordem prática, e uma tomada em consideração do que temos vindo a defender.

i) A norma de incidência é inúmeras vezes finalizada com expressões que podem apontar neste sentido “*Os lucros, seja qual for a sua natureza, espécie ou designação...*; ou o artigo 1.º, § 1.º, do Decreto-Lei 44 305, de 27 de Abril 1962 (Código do Imposto Profissional), “*Constituem rendimentos do trabalho todas as respectivas remunerações, quer percebidas a título de ordenados, vencimentos, salários, soldadas ou honorários, quer a título de avenças, senhas de presença, gratificações, luvas, percentagens, comissões, corretagens, participações, subsídios, prémios, ou a qualquer outro...*”; o caso da *cláusula de aproximação tipificatória* contida no Código de Contribuição Industrial de 1963, no artigo 13.º, § único, “*Sendo omissa qualquer actividade, aplicar-se-á a designação correspondente àquela que mais se lhe assemelhe*”.

A este respeito devemos tentar ir um pouco mais longe, adiantando algumas modestas ideias exegéticas sobre a construção normativa de algumas passagens dos nossos actuais códigos. Atente-se por exemplo no artigo 2.º do CIRS:

Artigo 2.º — Rendimentos da categoria A

1 — **Consideram-se rendimentos do trabalho dependente todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular, provenientes de: (...)**

que a sua actuação seja viável em termos “compensatórios”. CASALTA (cit., p. 337), afirma que “a tipificação deve realizar-se preferentemente e sempre ao nível da própria lei”, p. 336, na esteira de ISENSEE, afirma que a actuação tipificante só deve ter lugar num caso limite em que o binómio de escolha seja entre “a execução tipificada da lei e a sua não execução pura e simples”. Salvo o devido respeito, como já dissemos, pensamos que a administração não deva esperar por esta situação de “pré-catástrofe”, porque, por um lado, ela é de difícil verificação prática hoje em dia e, por outro, a admissibilidade de uma intervenção tipificante em situações prévias (mas também patológicas) serve de “luz de aviso” para situações mais graves, nomeadamente de entupimento da máquina administrativa na cobrança de certos impostos, ou na tributação de certos rendimentos — que se poderiam reflectir em omissões administrativas (*Untätigkeit der Behörde*), as quais gerariam complexos problemas jurídicos e sociais.

⁽⁷²⁾ FAVEIRO (1971, pp. 10-11) afirma que o Direito Fiscal é por natureza não formalista e que “a maior parte das disposições de a incidência fiscal reporta-se expressa e directamente às situações de facto em que se encontrem os respectivos elementos (...)”.

⁽⁷³⁾ VIEIRA DE ANDRADE (1996, p. 17). Este autor completa o seu raciocínio dizendo que estamos em alguns casos na fronteira (ou mesmo para além da fronteira) da constitucionalidade. Por tudo o que dissemos, pensamos que se há situações perto da fronteira, esta poucas vezes é atingida e raramente ultrapassada. A aproximação “à fronteira” é o resultado típico de qualquer solução alicerçada num sintetizar de conceitos antitéticos.

2 — As remunerações referidas no número anterior **compreendem, designadamente, ordenados, salários, vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, senhas de presença, emolumentos, participações em multas e outras remunerações acessórias, ainda que periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não.**

3 — Consideram-se **ainda** rendimentos do trabalho dependente:

- a) As **remunerações** (...)
 - b) As **importâncias** (...)
 - c) Os **benefícios ou regalias** (...) designadamente:
 - 1) *Os abonos de família e respectivas prestações complementares,*
 - 2) *O subsídio de refeição* na parte
 - 3) As **importâncias** despendidas,
 - 4) *Os subsídios de residência* (...)
 - 5) **Os resultantes** (...)
 - d) Os **abonos para falhas**
 - e) As **ajudas de custo** e as **importâncias** auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal, na parte em que ambas excedam os limites legais e **as verbas para despesas de deslocação**, viagens ou representação de que não tenham sido prestadas contas até ao termo do exercício;
 - f) As **importâncias** auferidas, ainda que a título de **indenização**, pela mudança de local de trabalho;
 - g) A quota-parte, acrescida dos **descontos para a Segurança Social** (...);
 - h) As **gratificações** (...)
- (...)"

Em primeiro lugar, pode dizer-se que esta norma é o resultado de uma tensão dialéctica entre o objectivo de tributar **“todas⁽⁷⁴⁾ as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular, provenientes de: (...)”**, e por outro lado da necessidade de fornecer aos destinatários da norma (contribuinte e administração) concretizações dessa mesma ideia, através de uma exemplificação. Por esta razão, recorre-se quer a certos termos de natureza mais económica e sociológica, que são mais vagos e que reflectem a ideia de que o importante é identidade do resultado de quaisquer comportamentos: são os tipos-funcionais, ou tipos-conceito (**“importâncias,” “benefícios ou regalias,” “Os resultantes,”** entre outros); quer a tipos estruturais definidos, de grande concretização jurídico-social e também económico-contabilística (**“ajudas de custo,” “descontos para a Segurança Social,” “emolumentos,” “senhas de presença,”** são dos mais significativos).

Em segundo lugar, certos termos da lei apontam para uma descrição exemplificativa dos casos de incidência: **“compreendem, designadamente”** e **“designadamente”**.

(74) Que, como o próprio artigo explicita, incluem **“outras remunerações acessórias, ainda que periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não.”**

Três conclusões se podem retirar desta análise:

1. Há uma previsão genérica de rendimentos de trabalho que, se obtidos nas situações descritas nas alíneas *a)* a *d)* do n.º 1 do artigo 2.º do CIRS, devem ser tributadas quando não excluídas por lei ⁽⁷⁵⁾.
2. Estamos perante uma tipologia delimitativa ⁽⁷⁶⁾, baseada num esquema de incidência-isenção (que não é comum a todo o IRS) ⁽⁷⁷⁾.
3. Salvo melhor opinião, parece-nos que o legislador nesta construção normativa recorre à **técnica-dos-exemplos-padrão** (*Regelbeispieltechnik*). Esta técnica legislativa, estudada pela doutrina penalista ⁽⁷⁸⁾, “assenta na combinação de um critério genaralizador com os chamados exemplos-padrão” ⁽⁷⁹⁾. Assim os tipos (*stricto sensu*) utilizados têm o efeito de indício ⁽⁸⁰⁾ (*Indizwirkung*), e devem ser sempre conjugados com a cláusula generalizadora. Esta pode sempre actuar, mesmo em casos que não correspondam subsuntivamente a um exemplo padrão, desde que respeitado o *Leitbild* da norma. O tipo-orientador (*Leitbildtatbestand*) deve limitar, justificar e fundamentar cada um dos exemplos-padrão, nascendo assim coerência no seio da norma. Desta interacção dialéctica resulta um parâmetro (*topos?*) enquadrador da actividade de subsunção, actividade que abandona algum do seu clássico mecanicismo e aparece assim enriquecida.

ii) A consagração dos princípios subjacentes à ideia da primazia da realidade efectiva pode ver-se também vertida no n.º 11 do artigo 68.º-B ⁽⁸¹⁾ do CIRC: “***Se a substância de uma operação ou conjunto de operações difere da sua forma, o momento, a fonte e o carácter dos pagamentos e recebimentos, proveitos e custos, ganhos e perdas, decorrentes dessa operação, podem ser recharacterizados pela administração fiscal de modo a ter em conta essa substância***”. É deveras interessante o termo “recharacterizar” porque, se por um lado mostra bem uma preocupação de combate aos excessos

⁽⁷⁵⁾ SALDANHA SANCHES (cit., p. 175) “e por isso a tendência da construção da lei fiscal é ou para utilizar conceitos com grande grau de abrangência que depois são delimitados”... n. 196 “primeiro incidência depois isenção”.

⁽⁷⁶⁾ Para Alberto Xavier, as enumerações/tipologias fiscais seriam sempre taxativas, o que é coerente com o seu entender inflexível do princípio da legalidade e os seus corolários de tipicidade fechada, determinação e exclusivismo. Ver, entre tantos, XAVIER (cit., p. 332).

⁽⁷⁷⁾ Veja-se os rendimentos da categoria G (mais valias, art. 10.º CIRS), norma esta que está estruturada numa enumeração (ou tipologia) taxativa, em forma de *numerus clausus*, o que representa que a estrutura da norma não é um mero acaso e tem por base opções claras e assumidas do legislador. Não compete aqui nem apreciar a opção do legislador, nem (tentar) conjugá-la com o conceito de rendimento que está subjacente a todo o IRS.

⁽⁷⁸⁾ Servindo de argumento para aqueles que continuam a afirmar que o direito penal e fiscal têm a mesma natureza, ou que pelo menos os particulares devem ser “defendidos” da mesma maneira em relação aos seus efeitos, concepção que não perfilhamos cegamente, mas que podem aqui ver que também no direito penal as técnicas legislativas não são tão estanques como por vezes afirmam. *A maiori ad minus*, respondemo-lhes!

⁽⁷⁹⁾ SERRA (cit., p. 10). Obra inovadora na doutrina penalista e na metodologia jurídica portuguesas.

⁽⁸⁰⁾ Sobre a *Indizwirkung* em direito penal ver SERRA (1995, pp. 66-67).

⁽⁸¹⁾ Introduzido pelo artigo 2.º do DL n.º 257-B/96, de 31 de Dezembro.

formais, por outro é totalmente impreciso quanto aos concretos efeitos e poderes que admite. Desconhecemos se já teve alguma aplicação este preceito e em que termos recaracterizou os factos a Administração, mas não deixamos de ver aqui uma importante concretização de um princípio, ou pelo menos de uma ideia, que pensamos estar cada vez mais a receber consagrações expressas no ordenamento fiscal positivo.

iii) O n.º 9 do artigo 62.º-A do CIRC remete para o artigo 11.º da Directiva 90/434/CEE que permite aos Estados membros recusar a concessão ou retirar os benefícios a fusões, cisões e transferências de activos que “**tenha como principal objectivo a fraude ou evasão fiscal**” ou se não devam a “**razões económicas válidas**” — representa mais uma dessas concretizações, destarte com as especiais preocupações finalísticas e de juridicidade, vertidas na expressão “válidas” e no objectivo anti-evasivo e anti-fraudulento.

4. AS REACÇÕES AO ACTO ELISIVO

4.1. A Via Interpretativa

Na falta de uma disposição especial ou geral antiabuso, muitos autores procuram contornar o problema pela via da interpretação da lei fiscal, dotando-a de características diferentes das da interpretação das restantes normas.

4.1.1. Interpretação *in dubio pro fisco*

Esta doutrina baseia-se numa ponderação de valores, do interesse colectivo e do interesse individual. Assim, todas as dúvidas de interpretação de uma norma jurídica fiscal seriam resolvidas a favor do fisco. SÁ GOMES, invocando a característica garantística da norma fiscal rejeita a ponderação de valores feita *pro fisco* ⁽⁸²⁾. Na verdade, esta teoria assenta num conceito de interesse público (superior ao interesse privado) que corresponde unicamente ao interesse da máquina estadual, passando por cima das modernas noções de interesse colectivo características do Estado Social, ou pouco conforme a um Estado *post* social, (ou?) *mínimo*. Parece-nos contudo que estas críticas não atingem a maior fragilidade desta teoria. Com efeito, no combate ao acto elisivo não podem existir dúvidas. Nem de direito sobre a natureza do acto, nem sobre a sua qualificação. Em segundo lugar, a escolha da via mais favorável ao fisco não é critério definido nem preciso, havendo várias vias *pro fisco*.

Assim rejeita-se esta teoria, por insustentável, inconclusiva e inadmissível.

4.1.2. Interpretação económica das leis fiscais

Há quem defenda que as leis fiscais devem ser interpretadas tendo em conta o substracto económico subjacente (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*) a cada elemento do

⁽⁸²⁾ SÁ GOMES (1997, p. 379), onde afirma que esta é uma concepção “posta ao serviço de uma indesejável hipertrofia das funções do Estado”.

tipo legal. Assim seriam as manifestações de efeitos económicos semelhantes que estariam em causa, sendo a norma de incidência interpretada como tivesse sido construída de uma forma exemplificativa, contendo apenas casos típicos de produção daqueles efeitos económicos.

Aponta-se a esta teoria a crítica de uma passagem sem justificação à consideração dos tipos como funcionais (ligados aos seus efeitos económicos), e não como estruturais, prevendo uma estrutura jurídica típica de obtenção normal de determinados resultados⁽⁸³⁾. Esta crítica não é procedente porque, como vimos, a lei fiscal recorre a estes dois tipos de tipos, por um lado. Por outro, os tipos estruturais deverão ser sempre interpretados tendo em conta o *Leitbild* da norma.

Em segundo lugar, não podemos deixar de sustentar que afirmar que “as leis sempre se interpretam juridicamente e não economicamente”⁽⁸⁴⁾, é algo que não colhe o nosso inteiro aplauso. A interpretação económica será sempre uma interpretação metodologicamente jurídica. Isso nunca seria posto em causa por ninguém. Por outro lado, não pode ser esquecido que as nossas leis recorrem a conceitos de uma elevada densidade económica e contabilística que devem ser interpretados com os ensinamentos dessas ciências, porque o seu objecto não é só jurídico: não devem assim ser confundidos efeitos para o mundo do direito e natureza económica dos fenómenos — será sempre metodologicamente jurídica a interpretação, mas não perdem com isso a sua natureza económica os conceitos das previsões de incidência.

Em terceiro lugar, esta teoria pode ser atacada por outro ângulo. A sua utilização em termos demasiado “económicos” pode levar à desconsideração de negócios que não são celebrados com intuítos exclusivamente ou de todo elisivos. Isso sim, seria uma restrição à liberdade de cada um, a imposição de efeitos a quem por superstição, descuido, acaso ou sorte, ou mesmo sem razão aparente escolha uma determinada via, por acaso menos onerada fiscalmente.

Apesar de tudo, esta concepção tem a vantagem de chamar à cena a vertente económico-financeira da interpretação que deve ser tomada, em nossa opinião, como uma das mais importantes na interpretação fiscal, pois por de trás da norma fiscal estão relações económicas, ou pelo menos com efeitos económicos.

Muitas vezes confundida com esta teoria interpretativa, anda a doutrina anglo-saxónica do *substance-over-form*, e o princípio alemão da “primazia da materialidade subjacente”. Em qualquer uma destas opções o que **também** se deve ter sempre em conta são as características económicas dos fenómenos, afastando todas as cortinas de forma e de qualificação jurídica utilizadas (diz-se na doutrina comercialista anglo-saxónica “*let the curtain fall*”) — nos casos de utilização abusiva de formas (*Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten*, nas palavras do artigo 42.º da AO que regula este problema na Alemanha desde 1977) Assim o tipo, após o processo interpretativo-aplicativo só seria não mais estrutural, mas somente económico⁽⁸⁵⁾, se a utilização de formas fosse abusiva. Ou seja, as concepções teleológicas e de primazia da substância são vias já **valorativas**, ao

(83) É a opinião de Menezes Leitão, LEITÃO (cit., p. 27).

(84) SÁ GOMES (1997, pp. 382-383), apesar de o autor referir a importância da valoração económica.

(85) Se de tipos económicos se pode falar...

contrário de uma pura tomada em consideração do economicismo dos factos. Aquelas, para actuarem, partem de uma análise da natureza do negócio, enquanto que esta pode levar a excessos por ser aplicada sem um filtro axiológico prévio. Os resultados práticos e os campos da utilização de uma e outra são diferentes, como facilmente se pode ver.

4.1.3. A interpretação Funcional

Com as suas origens em GRIZIOTTI e na Escola de Pavia, esta doutrina manda ter em conta quatro aspectos “do fenómeno tributário: o político, o económico, o jurídico e o técnico” (86).

Este tipo de interpretação não faz mais do que realçar a importância do elemento teleológico da norma fiscal, bem como da *ocasio legis*, dando amplos poderes de acção ao intérprete-aplicador que, com base nesses mesmo elementos, poderia não aplicar uma norma fiscal, ou aplicá-la a outros casos não previstos.

Como vimos, a importância do elemento teleológico é, na interpretação das normas fiscais, grande. Mas isso não pode levar a “excessos absurdos” (87).

Qualquer actuação contra-fáctica da administração há-de ser rodeada de especiais cautelas procedimentais.

4.1.4. A Interpretação Extensiva

Defendida por PAMPLONA CÔRTE-REAL (88) (89), este tipo de interpretação baseia-se na desconsideração das diferenças entre tipos estruturais e funcionais, devendo ser sempre tributado o resultado económico do facto.

Em primeiro lugar, este tipo de orientação tem a vantagem de realçar os aspectos económicos da norma e as preocupações de resultado económico já referidas, e de apontar para uma flexibilização controlada da norma.

Mas por outro lado, a uniformização a que procede não é de todo certa, porque a lei pode “querer” tributar somente os tipos estruturais (90).

4.2. A Via Integrativa

4.2.1. A Analogia (91)

Nas mais recentes correntes jus-científicas, já se ultrapassou a rígida separação metodo-lógica entre interpretação e aplicação/integração, defendendo-se a visão de todo

(86) SÁ GOMES (1997, p. 383).

(87) LEITÃO (cit., p. 28).

(88) CORTE-REAL (1972).

(89) Mas, em CORTE-REAL (1982, p. 118, n. 91, e p. 122) perfilha a tese da interpretação económica, ou pelo menos da valorização deste elemento.

(90) A posição que defende no seu Curso ... já toma em conta estas possíveis diferenças entre normas.

(91) SALDANHA SANCHES (1984, pp. 308 e ss.).

o processo como um contínuo ⁽⁹²⁾ que, de certo modo parte, e só pode partir, de algo que já é, e para algo que já está. Mesmo assim, deve dizer-se que a teoria que prevê a aplicação analógica de uma norma a um caso não regulado só se pode apresentar como uma solução parcial do problema, pois há casos em que os actos elisivos não são actos não previstos nos tipos de incidência, mas sim actos também previstos, mas de maneira menos gravosa ou menos onerosa. Assim não estamos perante uma solução global.

Por outro lado, parece-nos que o recurso à analogia não tem sido defendido nos seus correctos termos.

Com efeito, quando os autores falam em analogia como desenvolvimento da norma para atingir o “plano do legislador fiscal” ⁽⁹³⁾, estão muitas vezes a tentar ultrapassar o crivo da letra da lei, e parecem esquecer — decerto para evitarem a clássica reacção da ainda dominante doutrina positivista arreigada aos dogmas liberais — que se o plano da norma está vertido na sua letra, *maxime* no seu *Leitbild* e nos exemplos-padrão, então não há lacuna, não há analogia, há interpretação. Ou seja, parece-nos que a doutrina que defende a admissibilidade do recurso à analogia o faz pelos melhores fundamentos, mas peca quando olha as normas fiscais com os mesmos olhos com que o fazem aqueles que correctamente criticam.

Nos exemplos apontados como recurso à analogia pelos tribunais, o que se passa é uma atitude recharacterizadora e não analógica no seu *iter* ⁽⁹⁴⁾, embora semelhante no seu resultado.

4.3. A “Via” Legislativa

Este caminho é mais um complemento da posição que se tome, do que uma via alternativa a outras. Ou seja, menos via e mais destino. Passa então por uma tomada de posição explícita do legislador sobre esta matéria, tomada essa de posição que deveria ser vertida não só numa cláusula geral antiabuso, mas também numa regulação formal da sua aplicação em termos orgânicos e procedimentais.

4.4. Admissibilidade e Proposta

Todas as vias apontadas são úteis. Por um lado, cada uma delas tem a vantagem de pôr em primeiro plano aspectos bastante relevantes da norma fiscal: o cariz económico(-contabilístico) dos factos que regula, o seu fim, as suas especificidades, e a necessidade de uma maior flexibilização interpretativa.

Por outro lado, como se viu ao longo das presentes notas, podem retirar-se do sistema várias concretizações de uma ideia geral ⁽⁹⁵⁾ a ele subjacente, qual seja o da maior abertura e flexibilização da norma fiscal e o da necessidade de reacção a comporta-

⁽⁹²⁾ SALDANHA SANCHES (1984, p. 289).

⁽⁹³⁾ TIPKE-LANG citados por SALDANHA SANCHES (1995b, p. 110).

⁽⁹⁴⁾ Ou seja, não há uma conclusão por analogia (*Analogieschlüsse*).

⁽⁹⁵⁾ (Princípio?).

mentos elisivos. Necessidade essa que é vertida nas novas tendências doutrinárias e até em alguma Jurisprudência ⁽⁹⁶⁾.

Porém é preciso sermos cautelosos:

1. Em primeiro lugar, não nos podemos esquecer de que nos movimentamos em campos de tensão dialéctica entre vários princípios do Estado Social de Direito, e não podemos esquecer o princípio da propriedade privada (e da livre disposição desta) e os princípios da economia de mercado, que acarreta a livre concorrência.
2. Não pode também deixar de ser tida em conta a relativa novidade das teorias anti-elisivas e a difícil recepção directa destas pela máquina administrativa fiscal, tão antiquada e arraigada a velhas *praxis* que está, o que faria com que qualquer actuação sua neste campo fosse encarada como espelho de uma administração tentacular e ávida de aumentar as receitas — gerando suspeitas e insegurança.
3. Por outro lado, não podemos deixar de nos mostrar sensíveis a argumentos que ressaltam a soberania do legislador e a sua igual percepção do fenómeno elisivo, que podem levar a que se afirme que a inexistência de uma cláusula geral antiabuso é uma lacuna intencional, logo não será lacuna. O argumento é pertinente mas não pode esquecer-se que o Direito já se não baseia em “palavras sacramentais” e que uma visão de sistema, superadora de um positivismo estrito (e dos seus excessos) além de já não ser a concepção dominante ⁽⁹⁷⁾ na metodologia jurídica actual, esquece o elemento sistemático da interpretação, pondo de parte a tão desejada “unidade do sistema”.

Apreciados estes argumentos, e depois de conjugá-los com os de “sinal contrário”, manda a sinceridade realçar a complexidade da questão e a dificuldade que sentimos para propôr uma solução única e precisa. Deve salientar-se também que pensamos que esta questão não se compadece com soluções ecléticas ou de *tertium genus*. A segurança jurídica impõe que a solução não se afaste da *summa divisio* admissibilidade ou não, da repressão do acto elisivo em termos claros. Apesar de tudo, pensamos que:

1. A administração não está preparada para proceder a desconsiderações e recharacterizações extensivas ou económicas, nem a integrações analógicas, “por si mesma”.
2. Aqueles raciocínios e a sua necessidade devem ser tomados em conta para que num procedimento *ad hoc* ⁽⁹⁸⁾, com a possibilidade de contradita do particular, e, porventura, com a criação de comissões mistas especializadas no âmbito das quais o assunto fosse discutido. Porque, parece-nos, a determinação da natureza elisiva de uma situação não é tarefa fácil e não pode deixar de passar por

⁽⁹⁶⁾ Ac. Estaleiros Navais do Mondego citado por SALDANHA SANCHES (1995b, p. 110).

⁽⁹⁷⁾ E também não é aquela que, ingenuamente decerto, partilhamos.

⁽⁹⁸⁾ NEGREIROS (1971), que sugere a criação de uma comissão.

- elevados conhecimentos das relações económicas (*maxime* empresariais), sobretudo no que toca à averiguação da desconformidade da prática com os “fins económicos normais” ou boa fé comercial — devendo assim ser cuidada e rigorosa a análise, não dispensando um tratamento da casuística, o que escapa à (actual) administração fiscal.
3. O intuito de menor ou não tributação deve ser manifesto, pois trata-se de actos que excedem manifestamente o fim económico (e social) do direito de disposição da propriedade. O “manifestamente” é um ponto importante, se não nevrálgico, desta construção:
 - i) Como vimos, a questão da repressão do acto elisivo não é pacífica na doutrina, nem qualquer conclusão a que chegemos é coerente com a totalidade do sistema.
 - ii) Muitas vezes os negócios jurídicos têm mais do que um fim económico normal, mais do que uma possível utilização não-abusiva.
 - iii) Assim sendo, só seria desconsiderado o negócio manifestamente abusivo. Isto teria que ser tomado em conta pela administração e/ou pelo poder judicial no processo recharacterizador.
 - iv) Escusado será dizer que incumbe à administração a prova da natureza manifestamente abusiva do acto em causa.
 4. O raciocínio “recharacterizador” efectuado pela administração ⁽⁹⁹⁾ deverá corresponder a uma aplicação ao contribuinte da tributação do facto evitado, ou a uma desconsideração do desagravamento, caso estejamos perante uma utilização abusiva deste, nos termos descritos para a “utilização” abusiva de normas de incidência. Assim, estamos já não num campo de integração ou interpretação *stricto sensu*, mas sim de “recharacterização”, que não pode deixar de ter por base um raciocínio que pondera a semelhança entre determinadas situações. Essa semelhança opera tanto no campo do *sein* como no do *sollen*, o que faz com que o resultado a que se chega seja um resultado que pode ser confundido com o operar por analogia. Apesar de todas as semelhanças, o que temos aqui é apenas o efeito de analogia (*Analogiewirkung*).
 5. Por outro lado, estamos em crer que o nosso ordenamento está apto ⁽¹⁰⁰⁾ a receber uma cláusula geral antiabuso, *rectius*, um plasmar específico positivo desta, pois ela já está ínsita no sistema e até concretizada parcelarmente — mas

⁽⁹⁹⁾ Porventura enquanto comissão especial.

⁽¹⁰⁰⁾ Os autores que defendem o princípio da legalidade na sua concepção liberal mais rígida, caem muitas vezes em petições de princípio ao defenderem que se é essa (reprimir a elisão) a intenção do legislador, então basta que ele insira uma cláusula geral anti-abuso. O contrasenso está em que se o princípio da tipicidade é tal como eles o defendem, uma cláusula geral antiabuso prevista pelo legislador ordinário seria inconstitucional! Ora, sabemos que é a Constituição que tem um valor paramétrico em relação aos outros actos legislativos, e nunca deve aquela ser interpretada de forma diferente devido a estes. Salvo o devido respeito, parece-nos incorrer neste erro SÁ GOMES (1997, p. 105) ao afirmar — depois de tudo o que disse sobre o princípio da legalidade — que lhe “parece urgente consagrar-se **legalmente** normas gerais antiabuso como sucede nos países modernos”.

que deve ser acompanhado por uma regulamentação formal do procedimento adequado a estas situações.

6. O momento de uma tomada de decisão por parte do legislador pode ser o da adopção da Lei Geral Tributária. Porém, sendo a comissão encarregue da sua elaboração presidida por LEITE DE CAMPOS, não nos parece que a tomada de posição — pelo menos da comissão — seja no sentido das soluções que propusemos no caso de vingar a posição deste Autor ⁽¹⁰¹⁾.
7. Resta afirmar que a natureza abusiva do acto terá efeitos puramente fiscais, não atingindo a sua continuidade jurídica. Se assim não fosse estarse-ia para lá da fronteira da constitucionalidade ⁽¹⁰²⁾.

5. A NATUREZA DO ACTO ELISIVO

Não queríamos finalizar sem apontar aquela que pensamos ser a natureza do acto elisivo. Optámos por fazê-lo no fim, por razões de construção argumentativa, com o reconhecido prejuízo do ritmo explicativo.

1. Ética e moralmente ⁽¹⁰³⁾ não vemos como possa ser outra que não reprovável a natureza do acto elisivo. Não é este o lugar de saber o que possa ser um padrão ético, nem a isso aspiramos, mas parece-nos que as considerações éticas dominantes (até vertidas na CRP) não podem permitir uma utilização da ordem jurídica contra os fins desta. A pergunta do como ⁽¹⁰⁴⁾: “*if tax avoidance is ‘bad’, what is the ‘good’ citizen to do? Maximize his taxes?*” ⁽¹⁰⁵⁾”, respondemos: decerto que não deve maximizar os seus impostos, deve apenas corresponder a uma expectativa do estado/sociedade ínsita no sistema legal. Refira-se ainda que a Igreja Católica ⁽¹⁰⁶⁾, no seu Novo Catecismo ⁽¹⁰⁷⁾, reitera o dever do bom pagamento dos impostos. É preciso salientar a conjugação do utilitarismo (já em S. Tomás de Aquino) que punha o imposto ao serviço do bem comum, com a ilegitimidade do mesmo quando essa afectação falhasse. Nunca se esqueça é que a afectação ao bem comum é requisito

⁽¹⁰¹⁾ CAMPOS (1997, pp. 172-174). “Conclui-se pois pela legitimidade da prevenção fiscal”.

⁽¹⁰²⁾ V. *supra*.

⁽¹⁰³⁾ V. DÓRIA (1970, pp. 87-90), onde justifica as condutas elisivas pelo utilitarismo que governa todo a vida económica, e pelo carácter forçado das contribuições tributárias.

⁽¹⁰⁴⁾ “Over and over again Courts have said there is nothing sinister in so arranging one’s affairs as to keep taxes as low as possible. Everybody does so, rich and poor, and all do right, for nobody owes any public duty to pay more than the law demands. Taxes are enforced exactions, not voluntary contributions, to demand more **in the name of morals is mere cant**”. *Honourable Learned Hand, US Appeals Court Justice*.

⁽¹⁰⁵⁾ ILERSIC e outros (1979, p. 112).

⁽¹⁰⁶⁾ Para Oliveira Ascensão, na ordem jurídica portuguesa, a base de valoração encontra-se fundamentalmente na moral cristã. Desvios que lhe tem sido introduzidos, **quer por via legislativa, quer pelas estruturas sociais** quer pela aculturação das massas não alteram a base valorativa comum do povo português. ASCENSÃO (1993b, p. 190) (negro nosso).

⁽¹⁰⁷⁾ Que, como se sabe, vale como **recomendação**.

e não pressuposto do tributo ⁽¹⁰⁸⁾. Esta condenação ético-moral do acto elisivo não pode ser, contudo, conclusiva porque “um acto imoral pode ser permitido pelo Direito, mas nunca imposto por este” ⁽¹⁰⁹⁾. Pode, mas seria bom que o não fosse....

2. No plano estritamente jurídico, entendemos que o acto elisivo consubstancia um acto praticado em abuso de direito. “Toda a atribuição jurídica é realizada para utilidade social. O exercício do direito não se pode fazer de maneira que esta destinação básica seja violada” ⁽¹¹⁰⁾. O acto elisivo, como acto praticado em abuso do direito é ilegítimo. Mas é um caso especial, pois os efeitos só se fazem sentir no campo fiscal.

6. CONCLUSÕES

1. Com o presente trabalho pretendeu mostrar-se que o fenómeno da elisão fiscal é censurável a nível moral, ético e jurídico.

2. O seu combate é um **imperativo constitucional implícito**, que deve presidir à vontade política, legislativa, administrativa e judicial.

3. A **concretização do Estado Social de Direito**, da igualdade material e a implementação dos direitos económicos e sociais implicam uma justa tributação.

4. As **perspectivas de análise do princípio da legalidade e da tipicidade**, o papel dos parlamentos e a própria metodologia jurídica **são hoje diferentes** daquilo que eram no **Estado Liberal**.

5. A **evolução** (da) técnica, da engenharia financeira, o constante desenvolvimento acelerado dos mercados, e o aparecimento de novas realidades como a *internet* levam a que abstracta e hipotecticamente o número de actos elisivos esteja em constante expansão, e que tenhamos que repensar e adequar a máquina administrativa fiscal.

6. Os **esquemas de interpretação e de integração** do direito, não representam solução para os casos em análise, mas fornecem esquemas cognitivos importantes por flexibilizarem a hermenêutica jurídica num caso, e por fornecerem um *modus operandi* de solução, no outro.

7. Assim, propomos como uma das vias possíveis um **fenómeno de recharacterização** que é um meio de operar administrativo e judicial diferente da interpretação e integração, mas que é bastante semelhante e bebe nestes fenómenos a sua razão de ser.

8. O acto elisivo é um **acto ilegítimo e antijurídico**, (porque) praticado em abuso do direito, mas em relação ao qual a **reacção da ordem jurídica se deve limitar ao campo fiscal**.

⁽¹⁰⁸⁾ Aliás, isto levanta uma importante questão. A da falta de legitimidade dos impostos quando a receita a que dão origem não seja afectada a necessidades verdadeiramente comunitárias, ou quando não haja por parte do *Político* uma correcta interpretação dessas mesmas necessidades. Mas ir por aqui levar-nos-ia a questões bem longe, e bem mais profundas, do que as que nos propusemos abordar.

⁽¹⁰⁹⁾ ASCENSÃO (1993a, p. 93).

⁽¹¹⁰⁾ ASCENSÃO (1993b, p. 245).

BIBLIOGRAFIA

- ALBUQUERQUE, Martim de; ALBUQUERQUE, Ruy de — História do Direito Português, I, 1993.
- ANDRADE, José Carlos Vieira de — Direito Administrativo e Fiscal, lições policopiadas, ao ano lectivo de 1996/1997 (da Universiade de) Coimbra.
- ASCENSÃO, José de Oliveira — O Direito: Introdução e Teoria Geral, Coimbra, 1993a.
- Teoria Geral, IV, As situações e os Factos, Lisboa, 1993b.
- BRONZE, Fernando José — “A Metodonomologia entre a Semelhança e a Diferença”, BFD, Coimbra, 1994.
- CANOTILHO, J. J. Gomes — Direito Constitucional, Coimbra, 1993.
- CANOTILHO, J. J. Gomes; MOREIRA, Vital — Constituição da República Portuguesa Anotada, Coimbra, 1993.
- CIPOLLINA, Silvia — “Transferimento di paritecipazioni ed elusione fiscale”, DPT, 1992.
- CONSTANTINI, Paolo; MONACO, Federico — L’elusione Tributaria, Rimini, 1997.
- CORREIA, José Manuel Sérvulo — “Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos”, Coimbra, 1987.
- CORREIA, Fernando Alves — O plano Urbanístico e o Princípio da Igualdade, Coimbra, 1986.
- CORTE-REAL, Carlos Pamplona — “As Garantias dos Contribuintes”, CTF, separata, 1986.
- “Curso de Direito Fiscal”, I, CTF, 124, 1982
- “A Interpretação extensiva como meio de reprimir a fraude à lei no Direito Fiscal Português”, CTF, 1972 (há separata).
- COSTA, Joaquim Pedro Formigal Cardoso da — “Evasão e fraude fiscais face à teoria da interpretação da lei fiscal”, Fisco n.º 74/75.
- DAVID, Cyrille — “L’abus de droit en Allemagne, en France, en Italie, aux Pays-bas et au Royaume-uni: essai de comparaison fiscale”, RDFCF, LII, 2, I, 1993.
- DÓRIA, António Roberto Sampaio — “A evasão fiscal legítima: conceito e problemas”, CTF, 143, Nov 1970.
- DOURADO, Ana Paula — “O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa”, CTF, 379, Jul-Set 1995.
- FAVEIRO, Vítor António Duarte — “Observações sobre a problemática do valor formal dos actos jurídicos condicionante do poder de qualificação dos factos tributários”, CTF, 176, Jun 1971.
- GARCIA, Maria da Glória F.P. Dias — Da Justiça Administrativa em Portugal, Lisboa, 199.
- GARCIA-QUINTANA, César Albinana — “La evasión legal impositiva: Concepto e problemas”, CTF, 148, Abr 1971.
- GERALDES, João de Oliveira — A Elasticidade Tipológica Tributária ou o Problema do Facto de Efeito Típico, 1995, inédito, gentilmente cedido pelo Autor.
- GOMES, Nuno de Sá — Manual de Direito Fiscal, I e II, Lisboa, 1996 e 1997.
- “As Grantias dos Contribuintes: algumas questões em aberto”, CTF, 371 Jul-Set 1995.
- GOUVEIA, Jorge Bacelar — “A evasão fiscal na interpretação e integração da lei fiscal”, CTF, 373, Jan-Mar 1994.
- “Considerações sobre as constituições fiscais na União Europeia”, CTF, n.º 381.
- ILERSIC, A. R.; MYDELTON, D. R.; DAVIES, CHRISTIE; CHRISTOPHER, Anthony; Lord HOUGHTON — Tax Avoidance: The Economic, Legal and Moral Inter-relationships between Avoidance and Evasion, Sussex, 1979.
- KOKERT, Josef — Der Begriff des Typus bei Karl Larenz, Berlim, 1995.
- KRUSE, Heinrich Wilhelm — “Il risparmio d’imposta, l’elusione fiscale e l’evasione”, in Trattato di Diritto Tributario de Andrea Amatucci, III, Pádua, 1994.
- LARENZ, Karl — Metodologia da Ciência do Direito, Lisboa, 1989 (trad. Portuguesa).
- LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes — “A evasão e a fraude fiscais face à teoria de Interpretação da lei fiscal”, Fisco, n.º 32, Jun 1991.

- LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes — “A Introdução na Legislação Portuguesa de Medidas destinadas a reprimir a evasão fiscal internacional: o DL 37/95, de 14 de Fevereiro”, CTF, 377, Jan-Mar 1995.
- LOUSA, Maria dos Prazeres — “As Regras Fiscais sobre Subcapitalização”, CTF, 383, Jul-Set 1996.
- MACHADO, João Baptista — Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Coimbra, 1982 (reimp. de 1994).
- MARTÍNEZ, Pedro Soares — Direito Fiscal, Coimbra, 1995.
- MIRANDA, Jorge — Manual de Direito Constitucional, Coimbra, 199.
- NABAIS, José Casalta — O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Coimbra, 1998.
- NATOLI, Luigi Ferlazzo — “La fattispecie tributaria”, in Trattato di Diritto Tributario de Andrea Amatucci, II.
- NEGREIROS, Maria Fernanda Trigo de — “A ‘evasão’ legítima e o abuso de direito no sistema jurídico português”, CTF, 151, Jul 1971.
- OTERO, Paulo — Vinculação e Liberdade de Conformação Jurídica do Sector Empresarial do Estado, Coimbra, 1998.
- OVIDO, José María Martín — “El principio de seguridad jurídica en el derecho fiscal”, CTF, 170, Jun 1971.
- PALMA, Clotilde Celorico — “A interpretação da normas fiscais — comentário ao ac. do STA de 15-12-93”, Fisco, n.º 68, Nov 1994.
- PENA, Jaime Bastanta de la — “Posicion del ordenamiento y de la doctrina científica respecto a considerar la ‘analogia’ como uma clase de interpretación de las normas impositivas”, CTF, 151, Jul 1971.
- QUEIROZ, Eça de — “A Correspondência de Fradique Mendes”, Lisboa.
- RAWLS, John — A Theory of Justice, Cambridge, 1971.
- SACONNE, Mario — “La evasión legal legítima”, CTF, 142, Out 1970.
- SANCHES, José Luís Saldanha — “A interpretação da Lei fiscal e o abuso de direito: anotação ao Acórdão do STA de 21 de Junho de 1995 (Rel. Benjamim Rodrigues)”, Fisco, n.º 74/75, 1995b.
- A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa, Lisboa, 1995a.
- “Os conceitos no Direito Fiscal”, Fisco, 61, Jan, 1994.
- “A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito — conceitos indeterminados, analogia e retroactividade no direito tributário”, CTF, 310-312, 1984.
- SERRA, Teresa — Homicídio Qualificado: Tipo de Culpa e Medida da Pena, Coimbra, 1995 (reimp.).
- TIPKE, Klaus — Die Steuerrechtsordnung, I, Colónia, 1993.
- TRIMRLOM Mario — L’interpretazione nel Diritto Tributario, Pádua, 1979.
- VASCONCELOS, Pedro Pais de — Contratos Atípicos, Coimbra, 1995.
- XAVIER, Alberto — Manual de Direito Fiscal, I, Lisboa, 1974.
- Conceito e Natureza do Acto Tributário, Coimbra, 1972.
- “O negócio indirecto em Direito Fiscal”, CTF, 147, 1971.

VOLUME XL — N.ºs 1 e 2

R E V I S T A
DA FACULDADE
DE DIREITO
DA UNIVERSIDADE
DE LISBOA



1999



Coimbra Editora