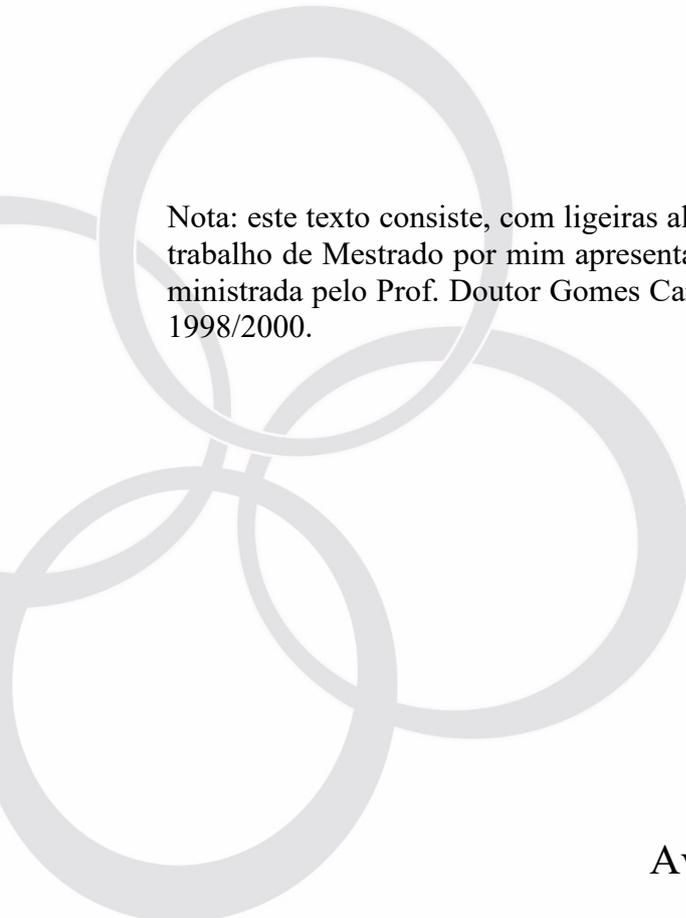


Gonçalo Nuno Cabral de Almeida Avelãs Nunes

Advogado
Assistente do ISCAA/UA
Assistente Convidado da FEUC

A CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO DE DIREITO EM SEDE FISCAL
- ART. 38º, nº2
DA LEI GERAL TRIBUTÁRIA - À LUZ DOS PRINCÍPIOS
CONSTITUCIONAIS DO DIREITO FISCAL



Nota: este texto consiste, com ligeiras alterações provocadas por diplomas legislativos posteriores, no trabalho de Mestrado por mim apresentado em Março de 1999 na Cadeira de Direito Constitucional (ministrada pelo Prof. Doutor Gomes Canotilho), no Curso de Mestrado em Direito Público da FDUC 1998/2000.

Aveiro 2000

Resumo

A CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO DE DIREITO EM SEDE FISCAL

A aprovação do orçamento de estado (OE) para 1999 (Lei n.º 87-B/98 de 31 de Dezembro de 1998, art. 51º, n.º 7) veio introduzir no nosso ordenamento jurídico-fiscal uma cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal: o art. 32.º-A do Código de Processo Tributário (CPT) DL n.º 154/91 de 23 de Abril, posteriormente por força da Lei 100/99 e 26 de Julho de 1999 este mesmo preceito veio a ser integrado no nº2 do art. 38º da Lei Geral Tributária (LGT) DL 398/98 de 17 de Dezembro de 1998.

Neste sentido e em primeiro lugar o autor faz uma referência ao problema da fuga aos impostos nas suas várias modalidades a evasão fiscal a elisão fiscal e a livre escolha dos contribuintes.

Numa segunda fase e assumindo que uma norma deste tipo, é um instrumento essencial no combate à elisão fiscal, discute-se a sua admissibilidade em abstracto, tendo em conta os princípios constitucionais fiscalmente relevantes. Neste contexto e ao contrário do que defende a doutrina tradicional, o autor defende que a introdução de uma cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal (devidamente formulada) constitui um instrumento adequado e necessário para a salvaguardar dos interesses constitucionalmente protegidos dos contribuintes, nomeadamente a certeza e segurança jurídicas e a liberdade de conformação, que o legislador e a administração fiscal têm que respeitar e ao mesmo tempo, dentro das suas limitações, o recurso à cláusula geral constitui um instrumento necessário, adequado e razoavelmente eficiente de combate à elisão fiscal, permitindo ao sistema fiscal como um todo um melhor cumprimento da sua função de realização da justiça e igualdade material, ao serviço da concretização do estado social de direito.

Por último é feita um análise em concreto da norma adoptada pelo legislador português e neste contexto o autor conclui que, tendo em conta a sua incorrecta formulação e enquadramento processual, a norma do art. 38º, nº 2 da LGT que instituiu em Portugal uma cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal é profundamente desajustada ao fim pretendido e não conforme à Constituição.

THE GENERAL CLAUSE ON ANTI-ABUSE OF RIGHT IN FISCAL MATTERS

The approval of the State Budget (SB) for 1999 (Law nr. 87-B/98 of 31st December, Article 51, paragraph 7) has introduced in our juridical-fiscal system a general clause on anti-abuse of right in fiscal matters: Article 32-A of the Tax Proceeding Code (CPT), Decree-Law nr. 154/91 of 23rd April, later on under Law 100/99 of 26th July, this precept has been embodied in paragraph 2 of Article 38 of the General Taxation Law (GTL), Decree-Law nr. 398/98 of 17th December.

In the first place, the author refers to the problem of tax avoidance in its different forms from tax evasion to tax fraud and to free choice of taxpayers.

In a second stage, and taking as a standpoint that such a rule is an essential instrument to fight against tax fraud, its admissibility in abstract is discussed, keeping in mind the relevant constitutional principles for taxation purposes. In this framework, and contrarily to the traditional doctrine, the author sustains that the introduction of a (appropriately formulated) general clause on anti-abuse of right in fiscal matters is a necessary instrument to safeguard constitutionally protected interests of taxpayers, namely juridical certainty and reliability, as well as freedom to choose contract clauses, which both the legislator and tax administration must respect; at the same time, due regard being had to its limitations, the recourse to the general clause is a necessary adequate and quite efficient instrument to fight against tax fraud, thereby allowing the tax system to reach its main goals ___ achievement of material equity and justice with a view to the realisation of a social state of law.

Finally, an analysis is made of the precept adopted by the Portuguese legislator, and the author concludes that, considering its inaccurate formulation and procedural frame, the rule contained in Article 38, paragraph 2 of the GTL, introducing in Portugal a general clause on anti-abuse of right in fiscal matters is completely unsuitable to the desired aim and not in accordance with the Constitution.

1. INTRODUÇÃO.

A aprovação do orçamento de estado (OE) para 1999 (Lei n.º 87-B/98 de 31 de Dezembro de 1998, art. 51º, n.º 7) veio introduzir no nosso ordenamento jurídico-fiscal uma cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal: o art. 32.º-A do Código de Processo Tributário (CPT) DL n.º 154/91 de 23 de Abril¹, posteriormente por força da Lei 100/99 e 26 de Julho de 1999 este mesmo preceito veio a ser integrado no nº2 do art. 38º da Lei Geral Tributária (LGT) DL 398/98 de 17 de Dezembro de 1998.

Uma norma deste tipo, pelas suas características e fins, provoca ainda as maiores discussões no seio dos fiscalistas.

Certos autores entendem que um tal preceito, independente das suas características, é sempre inconstitucional por violação do princípio da legalidade e por consequência do princípio da segurança jurídica, integrantes do estado de direito.

¹ Na minha primeira versão deste trabalho (Março de 1999 realizada antes da aprovação da Lei 100/99) a opção de inserir esta cláusula no CPT, tinha merecido da minha parte o seguinte comentário : *Não posso deixar no entanto de fazer uma crítica prévia relativamente à técnica e coerência legislativa. O legislador aprovou em 17 de Dezembro de 1998 a LGT (DL n.º 398/98), diploma que nas suas próprias palavras constitui uma peça fundamental para a concentração, clarificação e síntese num único diploma das regras fundamentais do sistema fiscal. combatendo assim a imagem de um sistema tributário disperso e contraditório que prejudica fortemente a aceitação social das suas normas e, conseqüentemente, a eficácia do combate à fraude e evasão fiscal (parágrafos 1 e 2 do preâmbulo da LGT). Ora perante tal afirmação, é no mínimo insólito que a norma geral anti-abuso fiscal, aqui analisada, (norma fundamental de qualquer sistema fiscal), não tenha sido inserida na própria LGT (o tal diploma fundamental e sistematizador). Pelo contrário, foi inserida num diploma o CPT que, na sua parte geral - arts. 1º a 38º - foi praticamente revogado pela entrada em vigor da LGT. Em termos de coerência sistemática isto é absolutamente incompreensível.*

Parece que o legislador "pensou" o mesmo que eu quanto a este aspecto, não tendo no entanto adoptado a melhor solução v. Infra pp21.

Outros por seu lado defendem que uma cláusula desse teor, não só não viola o princípio da legalidade, com as consequências acima referidas, como nas condições actuais de evolução dos sistemas fiscais é uma norma essencial à concretização de princípios fundamentais do estado de direito com especial relevo para o princípio da igualdade fiscal, da justiça e a realização do estado social.

A questão, no entanto, talvez não seja assim tão simples e nesse sentido proponho-me fazer a sua abordagem em três etapas.

Em primeiro lugar farei uma breve caracterização da situação actual do problema da fuga aos impostos, contextualizando assim a inserção dessas cláusulas nos sistemas fiscais actuais.

Num segundo momento proponho-me analisar a adequação constitucional da cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal.

Por fim farei uma referência em concreto ao art. 38º, nº2 da LGT, analisando se esta norma em si mesma, tendo em conta a redacção adoptada pelo legislador ordinário português, representa uma consagração constitucionalmente adequada da cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal.

2. A FUGA AOS IMPOSTOS NOS SISTEMAS FISCAIS MODERNOS.

Um dos principais problemas que afecta qualquer sistema fiscal é o da fuga aos impostos,² ou seja os comportamentos voluntários praticados pelos contribuintes com vista a evitar o pagamento de um imposto ou pelo menos a alcançar uma situação jurídico-fiscal mais favorável³.

Esta prática põe em causa a construção do estado social de direito que corresponde ao modelo de estado que resulta da maior parte das constituições da Europa, Aldo Sandulli ⁴ defende mesmo que *La lotta all'evasione fiscale rappresenta un dovere costituzionale e un impegno d'onore in una società fondata sul principio di solidarietà*⁵.

Para uma correcta compreensão da fuga aos impostos é necessário no entanto ter consciência de que a qualquer medida tendente ao seu combate por parte do legislador ou da administração se opõem: o direito de que o contribuinte é titular à liberdade de escolha⁶, dentro das várias opções que o próprio legislador fiscal põe à sua disposição (*les choix directs entre les techniques fiscales*⁷); o direito à liberdade de escolha decorrente do princípio da liberdade contratual (*les choix directs entre les techniques juridiques*⁸); o direito à livre determinação da sua vida como manifestação da liberdade com consagração constitucional.

Este direito de escolha significa muito claramente - como escreve Victor Gonthot citado por M Cozian ⁹- que *je ne vois rien d'autre que la liberté laissée aux citoyens par*

² Para uma ideia sobre o nível da fuga aos impostos em Portugal, mas também numa perspectiva comparada com a União Europeia V. Comissão para o desenvolvimento da reforma fiscal (1996:550ss, 611ss) e N. S. Gomes (1996:116ss).

³ V. neste sentido A. Xavier (1971:7ss.), Silvia Cipollina (1988), (1992:125ss).

⁴ In A. Sandulli (1978:576).

⁵ V. também neste sentido E. Hohn (1984:281ss).

⁶ V. entre outros M Cozian (1984:22ss), N. S. Gomes (1996:101ss), A.Xavier (1971:26ss).

⁷ M. Cozian(1984:23).

⁸ M. Cozian(1984:24).

⁹ M .Cozian (1984:23).

la loi civile et la Constitution de faire tout ce qui n'est pas defendu. Et il n'est sûrement pas interdit d'éviter de se placer dans les conditions d'exigibilité d'un impot.

Com efeito nada impede o contribuinte de escolher a solução que, servindo melhor os seus interesses, for para ele fiscalmente menos onerosa, escolha esta que é feita dentro dos princípios de uma boa gestão empresarial e pessoal que tenha como objectivo diminuir ao mínimo as despesas evitáveis. Nas eloquentes palavras de M. Cozian¹⁰, *comme le bom père de familie du droit civil ou comme le chef d'entreprise prudent et avisé du droit comptable, le contribuable éclairé doit gère la fiscalité au mieux de ses intérêts.*

Tendo portanto consciência deste enquadramento é necessário analisar e sistematizar correctamente a fuga aos impostos, já que definida nos termos gerais acima descritos, pouca utilidade teria para a compreensão do nosso problema.

Podemos então identificar três tipos de situações¹¹.

A primeira é a evasão fiscal *intra legem*, aquela que é pretendida e mesmo incentivada pelo legislador ao definir os impostos e o sistema fiscal no seu conjunto.

Para o efeito, o legislador pode recorrer a várias técnicas jurídicas¹² que coloca ao dispor do contribuinte para que este de forma automática ou voluntária, não pague ou pague menos impostos. Estamos a colocar-nos na área de actuação da planificação fiscal (a *tax planning*, anglo saxónica).

No campo oposto temos aqueles actos que o contribuinte pratica *contra legem* .

¹⁰ M. Cozian (1984:22).

¹¹ Esta classificação é geralmente aceite pela maioria da doutrina (apesar de algumas nuances terminológicas e de manifestas divergências nas formas e legitimidade de alguns dos instrumentos para o seu combate como veremos), v. *obs. locs. Cit.* nas notas anteriores e S. Sanches (1984:287ss), (1998:7ss.), G Tixier (1976:231ss), J. L. Ayala e outros (1975:399ss), N. A. Rica (1984.425ss), J. M T. Negreiros (1971:7ss), L. M. Leitão (1991:16ss).

¹² Como exemplos destas figuras podemos referir.: o Estatuto dos beneficios fiscais, as normas de isenção do art. 13º do CIRS e arts. 8º, 9º, 10º, 11º do CIRC, as deduções específicas dos arts. 25º e 26º do CIRS, os abatimentos à colecta do CIRS arts. 80º, 80º-A 80º-B.

São os actos ilícitos praticados pelos contribuintes com o objectivo de não pagar ou pagar menos impostos. Temos então a evasão fiscal (tax evasion) que abrange os crimes, as contraordenações fiscais^{13 14} e a evasão fiscal não penal¹⁵.

Assim a infracção à lei fiscal não se esgota nas infracções fiscais existindo outras figuras que consubstanciam infracções à lei fiscal, sendo portanto actos ilícitos, sem serem no entanto qualificados como infracções fiscais.

Uma terceira situação é a evasão fiscal *extra legem* ou seja aquelas situações em que os contribuintes optam por praticar actos jurídicos lícitos, diferentes daqueles que estão previstos nas normas de incidência de um determinado imposto, conseguindo assim evitar o nascimento de uma relação jurídica fiscal ou provocar o surgimento de uma (diferente da pretendida pelo legislador) cujo regime jurídico-fiscal lhes seja mais favorável. É a situação designada por elisão fiscal ou evitação fiscal (a *tax avoidance* anglo-saxónica).

Dentro desta última categoria importa ainda distinguir aqueles actos que a lei vai considerar abusivos, anómalos, em fraude à lei, e que portanto, apesar de em si mesmos serem lícitos vão ser objecto de normas fiscais gerais ou específicas anti-abuso.

Normas estas que não pondo em causa a validade desses actos em sede extra-fiscal, vão no entanto desconsiderar os seus efeitos para efeitos de qualificação fiscal¹⁶.

Para combater estas últimas situações de elisão fiscal é que o legislador pode tomar a opção de instituir uma cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal, como aquela que está definida no art. 38º, nº2 da LGT que irá ser objecto do presente trabalho.

¹³ Os crimes e as contraordenações fiscais estão hoje previstos em Portugal no Regime jurídico das infracções fiscais não aduaneiras - RJIFNA (DL n.º 20-A/90 de 15 de Janeiro) e no Regime jurídico das infracções fiscais aduaneiras - RJIFA (DIL 376-A/89 de 25 de Outubro).

¹⁴ A noção de infracção fiscal é dada pelo art. 2º do RJIFNA, *todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei fiscal anterior*.

¹⁵ Por exemplo a simulação fiscal hoje prevista no art. 39º da LGT, os juros de mora art. 44º da LGT, além de outros.

¹⁶ V. *infra* pp 28.

Uma última nota sobre a fuga aos impostos, para referir que existe uma realidade, que vem ganhando uma cada vez maior autonomia conceitual, doutrinal e legislativa que é a elisão fiscal internacional¹⁷.

Esta consiste na *prática de actos (em princípio) lícitos, praticados no âmbito da esfera de liberdade de organização mais racional dos interesses do contribuinte, face a uma pluralidade de regimes fiscais de ordenamentos distintos. Trata-se em suma de evitar a aplicação de certa norma ou conjuntos de normas que visem impedir a ocorrência do facto gerador da obrigação tributária em certa ordem jurídica (menos favorável) ou produzam a ocorrência desse facto noutra ordem jurídica (mais favorável)*¹⁸.

A elisão fiscal internacional traduz-se na possibilidade conferida ao contribuinte de escolher qual o ordenamento jurídico que vai tributar certo acto por si praticado, através da escolha voluntária do acto relevante em sede de elemento de conexão de norma fiscal aplicável. Pode assim falar-se na possibilidade do contribuinte *localizar* certo acto num ordenamento fiscal que lhe seja mais favorável¹⁹.

Em síntese posso dizer que integram a noção de fuga aos impostos, três figuras: a evasão fiscal, a livre escolha feita pelo contribuinte dentro das possibilidades que lhe são facultadas pela lei e a elisão ou evitação fiscal.

O combate à evasão fiscal, a mais simples de identificar porque tem que estar tipificada na lei, é feito através das sanções e procedimentos próprios do direito penal²⁰,

¹⁷ V. sobre esta matéria, A. Xavier (1993:291ss), L. M Leitão (1993) e (1995).

¹⁸ A. Xavier (1993:292).

¹⁹ Temos portanto uma figura em que o contribuinte tem a *a faculdade de eleição da ordem tributária aplicável, não por uma via directa (como sucede no Direito internacional privado em matéria de contratos), incompatível com o princípio da legalidade em matéria de tributos, mas pela via indirecta de "localizar" certo facto ou factos num dado ordenamento ou território, exercendo influência voluntária no elemento de conexão da norma de conflitos em termos tais que o facto jurídico em que este se traduz arraste a aplicação do ordenamento mais favorável*, in A.Xavier (1993:292)..

²⁰ V. arts.11º e 12º do RJFNA.

contraordenacional²¹ ou das várias sanções previstas nas normas fiscais para esses actos ilícitos²².

A livre escolha dos contribuintes efectuada nos termos descritos não é nem pode ser sancionável nem combatida já que é incentivada, pretendida ou naturalmente aceite pelo direito fiscal como manifestação da liberdade em geral.

Mais complexa é a abordagem do problema da elisão fiscal. E esta complexidade manifesta-se a dois níveis: em primeiro lugar o de saber a que critério recorrer, para em concreto, distinguir a elisão fiscal condenável da liberdade de escolha em sede fiscal²³; em segundo lugar a de identificar a que meios é legítimo recorrer para a combater e eliminar.

A propósito desta segunda dificuldade é que nos surge a figura da cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal..

Antes de abordar mais de perto esta cláusula geral farei, para melhor esclarecimento e enquadramento da sua admissibilidade e necessidade, uma breve referência aos outros meios (além da cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal) a que o legislador e/ou a administração fiscal têm recorrido para levar a cabo essa inglória, difícil mas essencial tarefa do combate à elisão fiscal, já que só desta, como referi, iremos tratar daqui em diante.

Como instrumentos para minorar ou evitar a elisão fiscal a administração fiscal²⁴ tem ao seu dispor a interpretação das normas fiscais²⁵, nomeadamente a interpretação

²¹ V arts.18º e 20º do RFIFNA.

²² Por exemplo a exigência de juros de mora ou compensatórios nos casos dos arts 44º e 35º, respectivamente, da LGT.

²³ Sobre esta questão v. *infra* pp 18ss. nomeadamente a utilidade da definição de uma cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal como um critério possível para tal distinção.

²⁴ V. desenvolvidamente sobre estes outros métodos, suas potencialidades, limitações e críticas, N. S. Gomes (1996:116ss), A Xavier (1971:29ss.) e (1974:171ss), J B Gouveia (1994:27ss), J.M.Cardoso da Costa (1970:184ss.), L.M. Leitão (1991), C.C. Palma (1994) e S.Sanches (1998:77ss).

²⁵ Para uma perspectiva geral da problemática da interpretação fiscal v. A. Amattuci (1994.:547ss) J. M. Queralt e outros (1997:203ss), M. A. Cañete (1979), F. P. Royo (1991:367ss), R. N. Vásquez (1991:393ss). Em Portugal v. autores

extensiva²⁶, económica^{27 28}, funcional²⁹, teleológica³⁰, e em último termo a aplicação analógica das normas fiscais referentes aos elementos essenciais dos imposto (que hoje é proibida pelo art. 11.º, nº2 da LGT)^{31 32}.

Outro método possível - este ao dispor do próprio legislador - consiste na configuração económica dos pressupostos de facto dos impostos, dito de outro modo é a construção de tipos legais que apelem mais a conceitos económicos ou aos efeitos económicos dos actos independentemente da forma jurídica que assumam.

Esta solução- assente no recurso à técnica de construção de tipos abertos e não pela técnica de tipos taxativos ou fechados (factispécies jurídicas) torna mais difícil ao contribuinte a tarefa de se furtar à incidência dessas normas.³³.

Outras vias também propugnadas consistem na construção de presunções legais de rendimentos³⁴ e na utilização dos métodos indirectos e indiciários³⁵ de determinação de

citados na nota anterior A minha posição relativamente ao problema da interpretação da lei fiscal acompanha a posição de Amatucci e S. Sanches, J. Queralt F. P. Royo e R. N Vásquez numa perspectiva de clara superação do positivismo jurídico ainda latente na doutrina clássica sobre a interpretação jurídica, neste sentido v. ainda S. Sanches (1984:286ss).

²⁶ Por exemplo C. P. Corte-Real (1971) defendeu a tese da sistemática interpretação extensiva como método de combate à evasão fiscal .

²⁷ V. sobre esta teoria H. Beisse (1984:5ss), S. Sanches (1998:84ss) e J.L. Ayala (1975:403ss).

²⁸ Temos hoje uma consagração desta teoria no art. 11º, nº3 da LGT.

²⁹ Desenvolvida essencialmente por Griziotti e a escola de Pavia.

³⁰ V. S. Sanches (1998:87ss).

³¹ Sobre esta problemática e a sua admissibilidade antes da LGT, v. S. Sanches (1984:300ss), (1998:87ss), C. Nabais (1994:283ss.), (1998:385ss). Recusando a sua admissibilidade está a maior parte da doutrina portuguesa v N. S. Gomes (1996:385ss), L. M. Leitão (1991), Soares Martinez (1993:131ss). A minha posição acompanha as ideias defendidas por S. Sanches e C. Nabais.

³² Sobre a admissibilidade da analogia no ordenamento fiscal espanhol perante o art. 23ºda LGT v. J M Queralt e outros (1997:226) autores que defendem uma posição face à interpretação das normas jurídicas e da admissibilidade da analogia com a qual me identifico, v nota anterior.

³³ Sobre a conformidade desta opção com o princípio da determinabilidade da lei fiscal decorrente do princípio da legalidade fiscal v. S.Sanches (1998:83ss) e Osterloch&Lerke (1994:113ss), S Cipollina (1988:129ss),autores cujas posições partilho..Em sentido contrário v. nfra pp13.

³⁴ V. art. 73º da LGT. E art. 7º do CIRS Sobre a sua admissibilidade v N.S.Gomes(1996:136ss).

³⁵ Sobre estes diferentes métodos, numa perspectiva comparativa, crítica e sobre a sua admissibilidade no direito português, nomeadamente à luz do art. 104º da CRP, v.Comissão para o desenvolvimento da reforma fiscal (1996:321ss.) e N.S.Gomes (1996:130ss).

rendimento real ou presumido³⁶. Através destas figuras o próprio legislador constrói os mecanismos que permitem à administração fiscal dentro dos parâmetros definidos pela lei, combater a elisão fiscal.

A desconsideração da personalidade jurídica em sede de incidência pessoal de certos impostos é também um meio utilizado para este efeito. Por exemplo os casos de transparência fiscal do art. 5º do CIRC com os quais se visa evitar a dupla tributação mas também evitar a elisão fiscal mediante a não distribuição de lucros ou a constituição de reservas por parte dessas sociedades.

Por fim temos então o recurso por parte do legislador a normas anti-abuso de direito em sede fiscal.

Estas normas são de dois tipos: a norma geral anti-abuso de direito em sede fiscal que irei abordar a seguir, e as normas especiais anti-abuso que consagram soluções legais de vária natureza ,de forma a evitar a elisão fiscal em relação a problemas muito específicos detectados em sede de um determinado imposto.

Em Portugal temos exemplos dessas normas nos arts. 57º, 57º-A, 57º-B, 57º-C do CIRC e art. 57º do CIMSISD³⁷.

Tais normas prevêm hipóteses de actos ou omissões que, apesar de serem lícitos, vão ser considerados fiscalmente inaceitáveis por constituírem mecanismos jurídicos, abusivos, e que foram construídos pelo contribuinte para alcançar a elisão fiscal. Nestes casos o legislador impõe que a administração fiscal desconsidere o resultado obtido pelos actos praticados e que tribute o contribuinte, independentemente do facto por ele construído.

³⁶ Que têm consagração legal entre nós na forma de métodos indirectos, arts. 87ºss da LGT.

³⁷ V. sobre estas figuras A. Xavier 1993:330ss) e L.M. Leitão (1995), S. Cipollina (1988:193ss), D. Cyrille (1993:225ss), N.S.Gomes (1996:144ss).

Por exemplo no caso do art. 57º-B do CIRC, a lei determina que é considerado rendimento de um sócio com residência em Portugal para efeitos de IRC ou IRS o lucro de uma sociedade sediada num paraíso fiscal (independentemente de ter sido distribuído ou não), desde que esse sócio residente em Portugal detenha uma determinada percentagem mínima de capital.

Estas normas, apesar de serem úteis, eficientes e terem uma grande receptividade em quase todos os países com sistemas fiscais modernos, sofrem no entanto importantes limitações que lhes são inerentes, a saber:³⁸

1ª têm um âmbito de aplicação muito limitado, já que se esgotam nas situações por elas taxativamente previstas;

2ª são normas que actuam numa perspectiva *a posteriori* face à elisão fiscal já identificada;

3º são normas susceptíveis de fuga, por parte do contribuinte, através da construção de soluções que não se incluam na lista taxativa de situações nelas previstas^{39 40}.

Perante as limitações inerentes a todos os métodos supra descritos e o aparecimento *de esquemas cada vez mais generalizados de evitação fiscal é sistematicamente posta à prova a capacidade do legislador fiscal para abranger na sua previsão todas as manifestações de capacidade contributiva que deverão, para a manutenção dos princípios fundamentais da justiça, ser sujeitas a tributação*⁴¹.

³⁸ V. S. Cipollina (1988:195ss), A .Xavier (1993:330ss) e N. S. Gomes (1996:145).

³⁹ Em países como a Itália e a Bélgica (e em Portugal até Dezembro de 1998) só existem normas deste tipo e não uma cláusula geral, v. N. S.Gomes (1996:146), D. Cyrille (1993. 1ss) e S. Cipollina (1988:195).

⁴⁰ Duas notas mais sobre estas normas especiais anti-abuso: a primeira para salientar que a sua aplicação não vai estar dependente do preenchimento dos requisitos exigidos para aplicação da norma geral anti-abuso (v. infra pp21ss.); a segunda para referir que a sua existência exclui, em princípio, o direito da administração fiscal de aplicar às matérias por elas especialmente definidas a cláusula geral anti-abuso, no caso da situação em causa ficar de fora do âmbito de previsão dessas normas especiais, V. D. Cyrille (1993:225ss).

⁴¹ In S. Sanches (1984:287).

Fica assim justificada a ponderação da necessidade de uma cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal.



3. A cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal e os princípios constitucionais do direito fiscal.

Depois de definido o problema da fuga aos impostos e da elisão fiscal em especial, resulta claro que a ordem jurídica tem que encontrar outras soluções para o combate à evitação fiscal.

Uma dessas vias consiste na instituição pelo legislador de uma cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal.

Esta opção poderá colidir com os limites que a Constituição institui ao sistema fiscal, nomeadamente para a defesa dos direitos dos contribuintes face à administração.

Estes limites⁴² resultam essencialmente dos princípios consagrados nas constituições - *Constituição Fiscal Formal*⁴³ - com vista a conciliar os direitos dos cidadãos com o seu dever de pagar impostos e de proteger estes direitos perante administração fiscal no que toca aos elementos essenciais da relação jurídica fiscal.

Neste sentido é comum a quase todos os países europeus, com um sistema constitucional moderno,⁴⁴ a definição de limites constitucionais da tributação⁴⁵, que na sua vertente formal assentam nos seguintes princípios: legalidade fiscal, tipicidade, irretroactividade e anualidade⁴⁶.

Destes os que relevam para a questão que aqui nos prende são essencialmente o princípio da legalidade fiscal e o da tipicidade decorrente do anterior.

⁴² Questão diferente desta é o problema do regime constitucional dos direitos liberdades e garantias como limites da tributação. Sobre este outro problema v. C. Nabais (1998:550ss) e G. Canotilho&V. Moreira (1993:674, nota XIV).

⁴³ Expressão aceite pela doutrina v. C. Nabais (1993:403), J.B. Gouveia (1996:37) e (1993:46ss).

⁴⁴ Mesmo na Inglaterra apesar de não se poder falar de um texto constitucional estes princípios estão presentes v. J.B. Gouveia (1996:39).

⁴⁵ V. C. Nabais (1993:403), (1998:312ss).

⁴⁶ Sobre estes princípios a bibliografia é vastíssima v. entre outros C. Nabais (1998:321ss.), N. S. Gomes (1996:33ss), G. Canotilho& Vital Moreira (1993:458ss,e 674), J.J.Teixeira Ribeiro (1989:97ss), S. Sanches (1998:31ss), A Xavier(1972:105ss), C. Costa (1970:154ss), A.Amatucci (1994:vol.I, tomol, II parte), e A.P. Dourado (1995:47ss).

O princípio da legalidade fiscal⁴⁷ significa no nosso País, que os impostos nos seus elementos essenciais (at.103º, nº2 da CRP⁴⁸), só podem ser criados por lei formal do parlamento ou então pelo governo através de DL autorizado(art. 165, nº1 i) da CRP)⁴⁹. Assim e em relação à taxa, normas de incidência pessoal e real, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes, os diplomas definidores desses elementos da relação jurídica fiscal têm que ter valor de lei ou seja, lei da AR ou DI autorizado do Governo⁵⁰- âmbito vertical.

Corolário deste mesmo princípio é o princípio da tipicidade nos termos do qual o legislador não pode no que se refere aos elementos essenciais dos impostos, limitar-se a definir os princípios ou bases gerais dos mesmos, antes deve definir ele próprio toda a disciplina normativa desses elementos, sem deixar margem de manobra para o poder discricionário da administração ou mesmo para o poder regulamentar.

Parte da doutrina⁵¹ defende que o princípio da legalidade supra definido (e que decorre da CRP) só é admissível em sede fiscal, na sua modalidade de uma tipicidade fechada, obedecendo às regras do exclusivismo e da determinação dos tipos, recorrendo mesmo a uma fatiespecie fechada (e não a uma tipologia geral e abrangente)⁵².

Um tal entendimento facilita, como é obvio, a elisão fiscal e coloca grandes objecções à admissibilidade de uma cláusula geral anti-abuso, já que esta (abrangente e recorrendo a conceitos relativamente indeterminados) violaria as características acima referidas a que têm que obedecer as normas de incidência fiscal.

⁴⁷ Sobre a evolução histórica do P. da legalidade fiscal v. C. Nabais (1998:321ss).

⁴⁸ Cfr. também art. 8º da LGT, cujo número dois levanta algumas dúvidas sendo necessário proceder a uma interpretação deste preceito conforme à constituição.

⁴⁹ Outro elemento integrador do conteúdo deste preceito é a ideia da proeminência da lei, assim não pode haver qualquer outro acto normativo que não seja devidamente fundado num preceito legal.

⁵⁰ Sobre o âmbito horizontal deste princípio v. C. Nabais (1994:236ss) e N.S.Gomes (1996:44ss).

⁵¹ N. S. Gomes (1996:40ss) (1993b), ^a Xavier (1974:116ss) à luz da constituição de 1933, S. Martinez (1993:106ss) L. de Campos (1997: 102ss, 169ss),.

⁵² Numa perspectiva crítica desta concepção fechada dos tipos, perspectiva que partilho, v. C. Nabais (1998:368ss em especial neste contexto380, 381), (1994:267ss), S. Cipollina (1992:120ss) e S. Sanches (1998:83ss) .

Os autores que sustentam este entendimento entendem que o legislador, ao definir os elementos essenciais dos impostos, terá que o fazer recorrendo a uma tipicidade taxativa e fechada, como forma de proteger a segurança e a certeza dos contribuintes face à administração, não reservando a esta nenhuma margem de possível discricionariedade ou liberdade na aplicação desses preceitos legais.

Uma cláusula geral anti-abuso - que tem que ter obrigatoriamente uma formulação geral, abrangente e utilizando conceitos indeterminados - violaria assim o princípio da legalidade e os direitos dos contribuintes que o legislador visa assegurar⁵³, nomeadamente o direito à protecção da confiança e à segurança dos contribuintes como direitos integradores da ideia do estado de direito.

Só que esta não me parece ser a forma correcta de perspectivar esta questão em termos constitucionais.

É que, importa afirmar isto claramente, o arbítrio não é evitado por aqueles sistemas que, arvorando a certeza e a segurança do direito em valor absoluto, aos quais deverão ser sacrificados os restantes valores constitucionais, não contenham em si mesmos os meios de permitir ou deixar impunes a fuga e a fraude fiscais.

Assim, ao não combater correctamente a elisão fiscal estamos perante uma situação de arbítrio fiscal, de certo modo simétrico, mas igualmente lesiva no plano dos princípios que devem determinar a distribuição dos encargos tributários, daquela que existiria no caso de as autoridades disporem de poderes ilimitados para efectuar o exercício dessa mesma tributação⁵⁴.

Além do mais este sector da doutrina parece esquecer que os limites constitucionais da tributação não se esgotam na sua vertente formal supra referida⁵⁵.

⁵³ L. de Campos (1997:172), J. B. Gouveia (1994:24ss), A. Xavier(1974:171ss), (1971:23ss), (1993:332), L. M. Leitão (1995:94ss) e (1991:23ss).

⁵⁴ S. Sanches (1984:284).

⁵⁵ Como, aliás, todos os autores reconhecem.

Bem pelo contrário, a institucionalização do estado fiscal - o estado em que as suas necessidades financeiras são essencialmente asseguradas pelos impostos ⁵⁶ -, com a sua posterior evolução para a modalidade do estado social⁵⁷, veio acrescentar, ao nível da conformação constitucional dos sistemas fiscais, novas exigências ou valores constitucionalmente relevantes⁵⁸: os princípios da igualdade fiscal⁵⁹, da capacidade contributiva, da justiça social enquanto concretizadores do estado social.

São valores com consagração constitucional e que visam proteger direitos dos contribuintes - também necessitados de igual tutela - o que coloca o legislador perante a exigência de proceder a uma adequada ponderação dos interesses e direitos em causa, no sentido de construir um novo equilíbrio que permita a salvaguarda e respeito dos valores e direitos em colisão.

O princípio da igualdade fiscal⁶⁰ determina essencialmente que todos as pessoas devem pagar impostos (generalidade ou universalidade dos impostos) e que todos devem pagar de acordo com o mesmo critério de repartição - a capacidade contributiva⁶¹, expressa através de um conceito de rendimento em sentido amplo - sendo assim proibidas quaisquer discriminações baseadas em qualquer outro critério que não seja a capacidade de pagar impostos (uniformidade).

⁵⁶ V. C. Nabais (1998:191ss), e S. Sanches (1984:279ss). É evidente que hoje a *estadualidade fiscal* significa também *uma separação fundamental entre o estado e economia e a conseqüente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto. Só essa separação permite que o estado e a economia actuem segundo critérios próprios ou autónomos* in C. Nabais (1998:196).

⁵⁷ V. Gomes Canotilho (1998:317ss), e C. Nabais (1998:573ss).

⁵⁸ Não esquecendo que o próprio princípio do estado fiscal em si mesmo constitui um limite ao sistema fiscal em termos de limite máximo, proibindo a confiscação e o estado proprietário e, em sentido contrário ao impôr um mínimo de subsistência estadual, v.C. Nabais (1998:216ss).

⁵⁹ Que apesar de não ter consagração expressa a nível constitucional todos os autores aceitam decorrer directamente do princípio geral da igualdade - art.13º da CRP.

⁶⁰ Princípio da igualdade fiscal como o princípio da igualdade em geral inclui uma vertente formal e outra material ou se quisermos a igualdade perante a lei, a igualdade da lei, que hoje num estado de direito social abrange a igualdade na lei e pela lei. v.C. Nabais(1998:435ss), Gomes Canotilho& Vital Moreira (1993:124ss) e Gomes Canotilho (1998:388ss.).

⁶¹ V. C. Nabais (1998:445ss) e F. Moschetti (1980).

Quer dizer o princípio da igualdade fiscal concretiza-se em dois planos. Por um lado a igualdade horizontal, as pessoas com a mesma capacidade contributiva devem pagar os mesmos impostos. Por outro lado a igualdade vertical: as pessoas com diferentes capacidades contributivas devem pagar impostos diferentes⁶².

O princípio do estado social⁶³ é hoje absolutamente determinante neste contexto, já que determina uma concepção de estado ao qual é atribuída uma importante tarefa de conformação social económica e cultural⁶⁴.

Ora o sistema fiscal, (art. 103, nº1 da CRP)⁶⁵ é precisamente um dos instrumentos fundamentais para construir a igualdade juridico-material na perspectiva da construção de uma igualdade na liberdade e não de uma igualdade absoluta, objectivo que perspectivado desta forma não é contraditório com o princípio do estado de direito material devendo considerar-se antes uma das suas componentes.

Neste sentido, toda a problemática da colisão entre segurança jurídica e construção da justiça vai ter relevância em sede fiscal, o que obriga a um posicionamento diferente em relação à questão da importância da elisão fiscal e da adequação dos meios a que o legislador está obrigado a recorrer, para a evitar.

É que o princípio da igualdade fiscal e da justiça fiscal constituem uma vertente essencial do estado social, que é, não o podemos esquecer, um estado fiscal.

Assim, o princípio do estado social tem importantes implicações para a tributação e os impostos. Implicações essas que, em geral vão mais no sentido da expansão e intensificação da tributação do que no da sua limitação, o que naturalmente, não surpreende se tivermos na devida conta que é o estado fiscal que paga a conta do estado

⁶² Estes princípios têm hoje consagração legal expressa nos arts. 4.º, nº1 e 5.º da LGT.

⁶³V. Gomes Canotilho (1998:317ss) e C. Nabais (1998:573ss).

⁶⁴ Função essa que respeita, porém integralmente os direitos liberdades e garantias fundamentais de natureza económica (trabalho, liberdade de iniciativa, deslocação e associação) como instrumentos ao dispor dos cidadãos para poderem angariar o seu sustento livremente, v. C. Nabais (1998:537ss).

⁶⁵ V. também arts. 4.º, 5.º e 7.º da LGT.

social, e que esta, ao concretizar-se no alargamento do estado muito para além do seu homogéneo e restrito clássico (rectius liberal), se consubstancia em mais estado e maior estado a implicar maiores despesas e, conseqüentemente, maior tributação ou carga fiscal⁶⁶.

É o que transparece, v.g. na exigência de um sistema fiscal progressivo (art. 104º, nº1 da CRP), assente no princípio da tributação do rendimento em sentido amplo (incluindo o património e o capital) e na justa redistribuição do rendimento (art. 103º, nº1 da CRP) como condição para a realização do estado social .

Torna-se evidente portanto que o problema da elisão fiscal deve ser encarado de uma forma diferente. A elisão fiscal constitui nos estados modernos de hoje, um dos principais factores que não só impedem a construção da igualdade na liberdade, como ainda agravam as desigualdades existentes, mesmo no seio dos países ditos desenvolvidos.

No quadro de uma economia capitalista de mercado, cabe ao estado, nomeadamente pela via fiscal, promover a igualdade e a redistribuição da riqueza (art. 103º da CRP). Mas a prossecução deste objectivo é profundamente prejudicada se grandes parcelas do rendimento das pessoas escapam à tributação através de actos que apesar de serem lícitos numa perspectiva extra-fiscal, são praticados com a finalidade de escapar ao âmbito de incidência das normas fiscais.

Não podemos esquecer que é o legislador que, abstractamente e dentro da rigidez da normas legais, tem de construir as normas de incidência dos impostos e que o critério de repartição da carga fiscal pelos contribuintes é a sua capacidade contributiva.

Para o efeito o legislador recorre a maioria das vezes a uma tipologia que, para obedecer ao princípio da legalidade e tipicidade (entendidos ainda, predominantemente

⁶⁶ In. C. Nabais (1998:576).

como vimos, numa dogmática positivista), deve ser uma tipicidade fechada e taxativa ou seja, através de *factispecies* normativas e não através do uso de tipos abertos⁶⁷, abrangentes, que dessem maior relevo aos efeitos económicos dos actos do que à sua forma⁶⁸.

Perante tais condicionalismos e a incerteza e insegurança que traria uma opção por uma interpretação funcional, economicista⁶⁹, ou mesmo teleológica sem limites^{70 71}, parece-me que a implementação de uma cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal, correctamente definida, apelando para a ideia do abuso de direito, poderá considerar-se um instrumento capaz de assegurar um maior grau de protecção jurídica do contribuinte^{72 73}.

O recurso a uma cláusula geral deste tipo assegurará ao contribuinte, enquanto titular de certos direitos perante a administração, maior calculabilidade e previsibilidade na relação jurídica fiscal e portanto na prestação patrimonial em que se concretiza o imposto.

⁶⁷ Defendendo uma posição contrária, no sentido de uma maior flexibilização da determinação da lei fiscal e de atribuir maior poder de conformação à administração fiscal, posição com a qual me identifico v. S. Cipollina (1993:131ss), S. Sanches (1998:83ss), C. Nabais (1998:332ss).

⁶⁸ Defendendo uma posição diferente quanto ao princípio da Legalidade Fiscal na sua vertente da tipicidade e à construção das normas fiscais S. Cipollina (1992:131) chega mesmo a perguntar, de uma forma provocatória se *data la conformazione della legge-tipo, è persino lecito domandarsi se esista un problema dell'elusione fiscale*.

⁶⁹ Que hoje como já referi aparece consagrada no art. 11º, nº2 da LGT.

⁷⁰ V S. Sanches (1998:84ss).

⁷¹ *In conclusione, se l'istituto civilistico della simulazione è inadatto a svolgere funzione antielusive, la nozione ampliata in senso economico è opinabile, perché - non essendo basata su di una norma - configura come un espediente per applicare criteri stanzialistici non specificati. Si há, dunque, l'impressione che non sai possibile sopperire all'assenza di una clausula generale antielusione semplicemente "rivisitando" tecniche giuridiche tradizionale come quella della simulazione.* S. Cipollina (1992:192).

⁷² V. neste sentido S. Cipollina (1993:148), S. Sanches (1998:93ss), J. Queralt e outros (1997:232), A. Rica (1984:433).

⁷³ N.S. Gomes, autor que partilha da visão supra criticada do princípio da legalidade e tipicidade parece concordar com a introdução de uma cláusula geral anti-abuso de direito (1996:145), no entanto aparentemente em sentido contrário v. (1993a:59ss).

Ela permitirá de uma maneira mais segura, prévia e sindicável⁷⁴ distinguir aquilo que o legislador (e não a administração de forma casuística, isso sim claramente violador dos princípios da legalidade e da segurança jurídica) entende que é elisão fiscal (que deve ser combatida), daquilo que é o livre exercício da liberdade de escolha que qualquer contribuinte deve ter, como manifestação do direito à livre determinação da sua vida enquanto elemento integrador do princípio da liberdade individual, princípio fundamental de qualquer estado de direito.

O que se procura resolver, ao introduzir uma cláusula geral anti-abuso de direito, é o problema da contradição potencial entre " a forma jurídica" e o "fim económico" das situações tributárias, mas não através de uma pura perspectiva económica, antes pela possibilidade legal de desconsideração dos efeitos em sede fiscal de certos negócios jurídicos, no caso de se provar que foram realizados com o fim de redução da carga tributária.

É que, como referimos acima, a questão da elisão fiscal colide também com as regras da liberdade jurídica da conformação negocial e com o direito que os contribuintes têm de escolher livremente as soluções que sejam fiscalmente menos onerosas. Ora perante tal liberdade a melhor solução é ser o legislador a definir os limites que, em sede fiscal e por força da realização do estado social, tal liberdade deve ter.

Uma norma deste tipo constitui uma solução adequada para a *conciliação entre a liberdade que é atribuída ao contribuinte numa área extra-fiscal e as consequências fiscais desses mesmos negócios jurídicos*⁷⁵.

Não podemos esquecer no entanto que, ao introduzir-se a ideia de abuso de direito em sede fiscal, *não se está nem pode estar a pôr em causa a liberdade de escolha do contribuinte na conformação dos seus negócios ou seja no exercício da sua autonomia*

⁷⁴ Sobre os requisitos a que essa norma deve obedecer v. *infra* pp 21ss.

⁷⁵ S. Sanches (1998:91).

*privada. O que está em causa é a possibilidade da vontade do contribuinte ser relevante em relação ao nível da sua oneração fiscal*⁷⁶.

Como iremos ver, a sanção em sede fiscal será unicamente a desconsideração dos efeitos desses actos em sede de incidência fiscal e não a nulidade ou anulabilidade dos mesmos, não se pondo assim em causa a validade extra-fiscal daqueles.

Assim, também a este nível, uma definição clara de uma norma geral anti-abuso de direito - além de constituir uma adequada conciliação de dois direitos em colisão; - servirá o objectivo da segurança jurídica e comensurabilidade nas relações entre o contribuinte e a administração fiscal numa área tão sensível como esta.

Em conclusão posso dizer que, ao contrário do que defende a doutrina tradicional, a introdução de uma cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal (devidamente formulada)⁷⁷ constitui um instrumento adequado e necessário para a salvaguardar dos interesses constitucionalmente protegidos dos contribuintes, nomeadamente a certeza e segurança jurídicas e a liberdade de conformação, que o legislador e a administração fiscal têm que respeitar.

Ao mesmo tempo, dentro das suas limitações⁷⁸, o recurso à cláusula geral constitui um instrumento necessário, adequado e razoavelmente eficiente de combate à elisão fiscal, permitindo ao sistema fiscal como um todo um melhor cumprimento da sua função de realização da justiça e igualdade material, ao serviço da concretização do estado social de direito.

⁷⁶ S. Sanches (1998:90).

⁷⁷ V. infra pp. 21ss.

⁷⁸ Nomeadamente a dificuldade na sua correta formulação e aplicação, v. *infra* pp21ss e M. Cozian (1984: 5ss). V. também A.Xavier.(1993:330ss), autor cuja opinião não partilho o que não me impede de reconhecer o mérito das objecções aí levantadas, enquanto expressão do realismo que mesmo aqueles que defendem esta figura - como é o meu caso - devem ter em relação à sua efectividade (apesar de as referências deste último autor serem feitas em relação à elisão fiscal internacional os seus argumentos também são válidos ao nível interno).

4. Análise do art. 38º, nº2 da LGT, enquanto norma consignadora da cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal, no ordenamento jurídico português.

Depois da análise em abstracto da adequação da cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal⁷⁹ feita no capítulo precedente, comentarei de seguida a solução concreta encontrada pelo nosso legislador.

Art. 38º

Ineficácia de actos e negócios jurídicos

1....

2. 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 devidos em virtude de actos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos⁸⁰.

1. Ressalta deste preceito e numa primeira linha de abordagem que o legislador optou, por uma norma de aplicação a todos os impostos e que no seu âmbito pessoal abrange todos os sujeitos passivos de imposto⁸¹.

⁷⁹ Perspectiva completamente diferente daquela que defendo em relação à relevância do abuso de direito em sede fiscal pode ver-se em J.B.Gouveia (1994:40, em especial nota 86).

⁸⁰ Mais uma vez (v. supra pp.2) em matéria de técnica e coerência legislativa esta solução merece reparos: um preceito tão importante como esta cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal deveria estar contida num preceito autónomo; deveria estar expressamente identificada - em epígrafe - como tal o que não é o caso; a sua inserção no art. 38º não é nada feliz já que o nº 1 deste artigo se refere a um problema de ineficácia que nada tem a ver com a questão que aqui abordo.

⁸¹ Sobre esta noção v. art.18º, nº3 da LGT.

Julgo correcta a opção por uma norma com estas características, por considerar que só deste modo ela é adequada à prossecução dos fins pretendidos com a figura nela consagrada. Esta solução é aliás a mais comum nos outros países com normas idênticas.⁸²

2. Em segundo lugar e perante o art. 39º da LGT⁸³ - simulação fiscal - impõe-se desde logo um outro esclarecimento: o nosso legislador excluiu - e bem na minha opinião - do âmbito de incidência do art. 38, nº2 da LGT as hipóteses de simulação fiscal. Não podemos esquecer que a simulação é em si um acto ilícito, (art. 240º do Código Civil), o que significa que estamos no caso, perante uma situação de evasão fiscal e não perante uma situação de elisão fiscal como acontece com as situações abrangidas pela norma que agora em análise (v. supra pp.4 ss.)⁸⁴.

O legislador português consagrou pois uma norma exclusivamente de anti- abuso de direito em sede fiscal, *l'abus de droit-fraud d'intention*^{85 86}.

3. Em relação a esta figura, a doutrina estrangeira em geral e a jurisprudência têm vindo a definir três elementos essenciais que devem estar sempre presentes para que se

⁸² V. D. Cyrille(1993:225). Que refere no entanto alguns casos excepcionais de possível exclusão do âmbito de aplicação em relação a situações que também se poderão colocar na nossa ordem jurídica.

⁸³ Não posso deixar de referir que o nº 2 do art. 39º da LGT na forma como consta na sua redacção actual é totalmente impreceptível já que determina que a tributação do negócio real (quando queria dizer negócio simulado) constante de documento autêntico só é tributável quando uma decisão judicial prévia declare a sua nulidade. Parece que o legislador, também aqui, ainda não se apercebeu da confusão já que não aproveitou a Lei 100/99 nem o OE para corrigir tal erro.

⁸⁴ V. sobre esta questão e distinção que é feita noutras ordens jurídicas em sentido idêntico ao do texto, D. Cyrille (1993:229), M. Cozian (1984:28ss), J .Querlat e outros (1997:231).

⁸⁵M.Cozian (1998:28).

⁸⁶ Por outro lado sobre a diferença entre uma norma só anti-fraude à lei e o preceito mais abrangente aqui estudado v. M. Cozian (1984:28). Além destas figuras o ordenamento jurídico francês consagra ainda a teoria do acto anormal de gestão v. neste sentido M. Cozian (1984:51ss).

possa afirmar que existe abuso de direito e não livre escolha por parte do contribuinte⁸⁷
88.

3.1. Em primeiro lugar teremos que estar perante uma montagem ou seja, um conjunto de actos fictícios, praticados contribuinte inadaptados, artificiais ou anómalos relativamente ao fim pretendido. Por outras palavras: o contribuinte constrói uma solução constituída por um ou mais actos anómalos, desadequados face ao fim pretendido, mas que em si mesmos são legais e produzem o mesmo resultado, dos actos usuais e adequados que estão definidos nas normas de incidência de certo imposto.

Tal requisito parece-me estar satisfatoriamente determinado no citado art. 38º, nº2 da LGT.

3.2. O segundo requisito exigido consiste na necessidade de esta montagem ter que ter um fim fiscal, ou seja o contribuinte leva-a a cabo com o fim único ou principal de alcançar vantagens fiscais.

Também este requisito está genericamente bem enquadrado no art. 38º, nº2 da LGT .

No entanto esta formulação geral levanta algumas dificuldades comuns a quase todos os ordenamentos em que esta figura está presente, tais como :

a) Saber se a vantagem fiscal almejada foi mesmo alcançada ou basta que tenha sido pretendida? Parece-me claro que só será legítimo invocar o abuso de direito se tal vantagem fiscal se tiver efectivamente verificado⁸⁹.

⁸⁷ V. D. Cyrille (1993:235), S. Cipollina (242ss), M. Cozian (1984.39ss) e J. M. Queralt e outros (1997: 230ss).

⁸⁸ Com uma sistematização um pouco diferente e em relação aquilo a que a LGT espanhola denomina de fraude à lei v. A. Rica (1984:435ss), autor que no entanto acaba por chegar às mesmas conclusões e identifica a figura aqui denominada de abuso de direito. V. o interessante esquema lógico proposto a pp441 e 442 e as conclusões pp 442 e 443.

⁸⁹ V. D. Cyrille(1993:248).

b) Definir se o fim fiscal a alcançar tem que ser o único pretendido para se poder falar de abuso de direito, ou basta que seja o determinante?

Considero suficiente que o fim fiscal que se pretendeu alcançar tenha sido o principal objectivo, podendo o contribuinte ter prosseguido outros objectivos mesmo extra-fiscais com a montagem de tal operação. Opção que é também a do legislador português e a mais comum nos outros ordenamentos jurídicos⁹⁰.

c) Clarificar o que se entende por vantagem fiscal relevante neste contexto?

Quanto a este ponto, apesar de algumas reticências entendo que vantagem fiscal abrange qualquer regime que importe para o contribuinte o pagamento de menos impostos (v.g. a possibilidade de um reporte de rendimentos arts. 46º do CIRC e 54º do CIRS . Foi também esta a posição assumida no art. 38º, nº2 da LGT.

d) Quanto à prova do fim fiscal, o problema é delicado por ser muito difícil a prova de uma intenção. Não vejo no entanto outra solução que não seja aceitar aqui o recurso a uma presunção: provando a administração fiscal - à qual cabe portanto o ónus da prova - os factos que demonstrem a evidente e determinante vantagem fiscal obtida pelo contribuinte, deve presumir-se, com base nessa prova a intenção do contribuinte.

3. 3. A generalidade dos autores e jurisprudência têm ainda defendido que o abuso de direito em sede fiscal, só existe quando a solução normativa aplicável ao esquema montado pelo contribuinte, com o objectivo de alcançar uma vantagem fiscal, for contrária ao fim das normas elididas, sendo este o terceiro elemento caracterizador da figura do abuso de direito em sede fiscal e aquele, que lhe assegura coerência e a individualiza.

⁹⁰ V. D. Cyrille (1993:249).

Dito de outra forma, a solução que o contribuinte construiu, com o objectivo de se excluir da tributação ou de ser tributado mais vantajosamente constitui uma utilização abusiva de certos preceitos legais.

Neste contexto penso que a interpretação das normas legais aplicáveis, para o efeito de se concluir se houve ou não uso abusivo delas, deve ser feita à luz dos princípios da igualdade fiscal, da capacidade contributiva e do estado social, elementos fundamentais para se conseguir a interpretação e a aplicação daquelas normas em conformidade com a constituição⁹¹ e assim alcançar um correcto enquadramento jurídico constitucional da figura do abuso de direito em sede fiscal⁹².

Em relação a este último requisito penso que o art. 38º, nº2 é completamente omissivo

Tal omissão tem um duplo significado:

Por um lado o preceito em causa não consegue definir de uma forma minimamente adequada e determinável, um critério de distinção entre a elisão fiscal e a livre determinação do contribuinte⁹³.

Por outro lado, e por isso mesmo, fica em causa a adequação constitucional da norma do art. 38º, nº2 da LGT, como solução para o conflito supra referido.

Assim sendo e porque considero que a definição desse critério constitui elemento essencial para a admissibilidade e adequação de um preceito deste tipo⁹⁴, entendo que a solução instituída em Portugal pelo legislador é profundamente desajustada ao fim pretendido e à constituição.

⁹¹ V. neste sentido S. Sanches (1998:97ss) . Em geral sobre a figura da interpretação conforme à constituição v. G. Canotilho (1998:1099ss).

⁹² Neste sentido não partilho da ideia do espírito da lei defendida por D. Cyrille(1993:252ss).

⁹³ É que não nos podemos esquecer de que em sede de livre escolha, também poderemos ter uma montagem com o objectivo da alcançar vantagens fiscais. O que não temos é o uso abusivo de certas normas para alcançar essa vantagem.

⁹⁴ V. supra pp 12ss..

Entretanto e posteriormente à aprovação, alteração e entrada em vigor desta cláusula o legislador aprovou o Código de Procedimento e de Processo Tributário - DL 433/99 de 26.10.99.(CPPT) - que veio substituir pelo menos em parte o CPT - e neste novo diploma incluiu um preceito relevante em sede de cláusulas anti-abuso de direito o art. 63º do CPPT.

Mais uma vez⁹⁵, utilizando uma técnica legislativa pouco correcta, o legislador recorrendo a uma norma que tem uma natureza claramente instrumental, veio tentar colmatar as insuficiências da norma definidora desta figura o art. 38, nº2 da LGT

Assim em relação ao terceiro elemento caracterizador da figura do abuso de direito em sede fiscal - a ideia do abuso de direito⁹⁶ - o legislador só agora é que veio pela primeira vez consagrá-lo explicitamente como elemento constitutivo dessa figura, ao determinar que o procedimento especial instituído pelo art. 63º, nº.2 do CPPT, só é aplicável às *normas legais*⁹⁷ *que consagrem a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou actos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que ...* (sublinhado meu), requisito este que no entanto, como demonstrei atrás não está contido no art. 38º, nº2 da LGT

Esta constatação determina que, só através de uma interpretação correctiva e que promova a melhor e mais útil aplicação dos preceitos legais em causa, se possa concluir que, apesar do art. 38º, nº 2 da LGT não conter a ideia de abuso de direito o procedimento do art. 63º do CPPT lhe é aplicável⁹⁸.

⁹⁵ V. pp2 e 21.

⁹⁶ V. início deste ponto 3.3. pp 24.

⁹⁷ Pode-se também perguntar a que outras figuras é este procedimento aplicável,, às dos arts. 57º-A, 57º-B, 57º-C do CIRC, este é um problema que não abrdarei aqui.

⁹⁸ É que se não levássemos a cabo esta interpretação correctiva, a conjugação destes dois preceitos teria como efeito, enquanto a omissão do art. 38º, nº 2 da LGT não for corrigida, a não aplicação do procedimento definido no art. 63º do CPPT em sede de implementação da cláusula geral anti-abuso de direito do art. 38º, nº2 da LGT. Efeito este extremamente perverso e de certeza não desejado pelo legislador mas que seria provocado pela infeliz redacção do preceito do art. 38º, nº2 da LGT já que este

No entanto, apesar desta posição, não podemos esquecer que no momento essencial de determinação da aplicabilidade da cláusula geral - a interpretação do art. 38, nº2 da LGT - e portanto de definição do critério seguro e determinável de distinção entre evasão fiscal e elisão fiscal, o legislador ao não ter consagrado expressamente a exigibilidade da presença da figura do abuso de direito - (que portanto a administração fiscal teria que o provar e demonstrar para que possa aplicar este preceito), institui um factor de grande insegurança na sua definição, que se vai reflectir na sua aplicação em concreto⁹⁹. Esta situação, na minha opinião põe em causa de forma constitucionalmente inaceitável a segurança, a determinabilidade e a previsibilidade do comportamento da administração fiscal face ao direito à livre determinação da nossa vida em geral e à livre escolha de qual o meio mais adequado à prossecução dos nossos objectivos concretizada na liberdade negocial, como valores e direitos dos contribuintes constitucionalmente protegidos¹⁰⁰.

Assim e em conclusão, a conjugação dos preceitos do art. 38, nº 2 da LGT e do art. 63º do CPPT que só possível através de uma interpretação correctiva dos mesmos (como defendi), apesar de corrigir em parte a desadequação do primeiro preceito, como norma definidora da clausula geral anti-abuso de direito em sede fiscal em Portugal, não afasta a minha opinião de que a solução instituída em Portugal pelo legislador - em sede de cláusula geral anti-abuso de direito art. 38, nº2 da LGT - é profundamente desajustada ao fim pretendido e à Constituição.

não contém a ideia de abuso de direito e o art. 63º do CPPT determina que o procedimento por ele definido só é aplicável a preceitos que consagrem essa figura no nosso ordenamento jurídico.

⁹⁹ Conclusão que é agravada pelas considerações que farei a seguir em relação à adequação do procedimento em si tal qual está definido no artº 63º do CPPT.

¹⁰⁰ V. cap. anterior.

4. Cabe agora uma apreciação mais pormenorizada do procedimento definido pelo art. 63º do CPPT, enquanto garantia procedimental essencial para assegurar uma justa e adequada concertação entre os vários direitos e interesses em causa e que foram o objecto do capítulo precedente em sede de aplicação da cláusula Geral anti-abuso de direito em sede fiscal.

No meu entendimento uma norma geral anti-abuso de direito em sede fiscal deve ser enquadrada por um *ruling system* ou seja, um procedimento administrativo gracioso, prévio, suspensivo e contraditório, a desenvolver no seio de uma comissão especializada, independente (ou com alguma independência face à administração fiscal¹⁰¹), com o único objectivo de averiguar da existência ou não de abuso de direito em sede fiscal^{102 103}.

Tal procedimento é necessário não só porque estamos perante uma nova figura, a necessitar do seu normal desenvolvimento, mas também como procedimento adequado a evitar que o contribuinte possa ser vítima do arbítrio da administração fiscal.

A existência de um *ruling system* é comum em quase todos os países e é um dos critérios essenciais de aferição da sua adequação e admissibilidade¹⁰⁴.

¹⁰¹ Já que o nosso legislador não mostra grande simpatia por órgãos totalmente independentes, v. art. 91º da LGT.

¹⁰² O pedido de revisão da matéria colectável arts 91ºs da LGT, não é aqui aplicável, uma vez que esse pedido insere-se já em sede de impugnação do acto de fixação da matéria colectável e a única questão aí a decidir é o montante da matéria colectável e não a questão prévia da existência ou não do abuso de direito fiscal que aqui nos interessa. Também não constitui solução adequada o direito de audição prévia do artº 60º da LGT já que aí não estamos perante um recurso a uma comissão independente e não constitui um meio especializado para o efeito.

A solução do art.112º do CIRC também não supre esta lacuna, já que mesmo que se defenda que possa ser aqui aplicável o que não me parece esta só é aplicável em sede de IRC enquanto a norma aqui analisada é de aplicação a todos os impostos como já referi..

Assim o único meio ao dispôr do contribuinte é a figura da informação prévia vinculativa do art. 68º da LGT, nos termos da qual no entanto o contribuinte só pode, previamente mas com carácter vinculativo para a administração, solicitar a informação da adequação, dos actos que pretende praticar, ou seja pergntar antes se tais actos na opinião da administração fiscal constituem abuso de direito. Esta figura não supre porém a ausência de um *ruling system*.

¹⁰³ V .M. Cozian (1984:27), D. Cyrille(1993) e S. Cipollina (1992: 254).

¹⁰⁴ V . D. Cyrille(1993) e S. Cipollina (1992: 254).

No entanto o procedimento agora definido limita-se a estabelecer a obrigatoriedade de audição do contribuinte (norma desnecessária face ao art. 61º da LGT que já estabelece essa obrigatoriedade, em geral, para qualquer acto que afecte os interesses dos contribuintes), e um dever especial de fundamentação da decisão de aplicação da norma geral anti-abuso de direito em sede fiscal nos termos do art. 63º, nº 9 do CPPT.

Omitindo assim os principais requisitos acabados de definir nomeadamente:

a) não institui uma comissão especializada independente (ou pelo menos uma solução como a do art. 91º da LGT em sede de revisão do acto de fixação da matéria colectável) com competência para decidir da aplicação da norma anti-abuso, assim a sua aplicação depende exclusivamente de uma decisão do dirigente máximo do serviço (art. 63º, nº7);

b) não estabeleceu o efeito suspensivo do recurso da decisão de aplicação das normas anti-abuso (art. 63º, nº10 do CPPT), já que como se sabe em geral a impugnação judicial não tem efeito suspensivo art. 103º, nº 3 do CPPT¹⁰⁵.

Estamos, portanto perante um procedimento que na minha opinião não preenche os requisitos necessários para que possa afirmar que existe a garantia procedimental essencial para assegurar uma justa e adequada concertação entre os vários direitos e interesses em causa e que foram o objecto do capítulo precedente¹⁰⁶.

Razão que só por si, e mais uma vez, - e mesmo na perspectiva de que a incorrecção da definição legal do art. 38º, nº 2 seja colmatada - me levaria a pôr em causa a adequação em termos constitucionais da aplicação da cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal¹⁰⁷.

¹⁰⁵ Ao contrário por exemplo do regime do art. 112º do CIRC.

¹⁰⁶ Análise e conclusões parecidas com esta em relação ao art. 57º- C do CIRC, foram produzidas pela Comissão de reforma da fiscalidade internacional portuguesa no seu relatório entretanto saído a público (1999:162ss.).

¹⁰⁷ V. considerações parecidas com estas em S. Cipollina (1992:254) em relação ao preceito homólogo irlandês.

5. Para terminar e em relação às consequências resultantes da prova do abuso de direito em sede fiscal a solução encontrada - desconsideração dos efeitos desses actos em sede fiscal, tributando o contribuinte como se tivesse praticado os actos adequados, sem no entanto pôr em causa a sua validade extra-fiscal - é a existente em todos os países e a mais adequada ao fim pretendido^{108 109}.

5. Conclusão :

Entendo portanto que, por todas as razões acabadas de invocar a norma do art. 38º, nº 2 da LGT que instituiu em Portugal uma cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal é profundamente desajustada ao fim pretendido e não conforme à Constituição.

Resumo:

A aprovação do orçamento de estado (OE) para 1999 (Lei n.º 87-B/98 de 31 de Dezembro de 1998, art. 51º, n.º 7) veio introduzir no nosso ordenamento jurídico-fiscal

¹⁰⁸ V. neste sentido M. Cozian (1984:28), D. Cyrille (1993:256) e S. Cipollina (1992:241),

¹⁰⁹ No entanto M. T. de Negreiros (1971:24) que em geral defende o enquadramento da figura do abuso de direito em termos semelhantes ao do texto, propunha como sanção o pagamento por parte do contribuinte de uma indemnização ao estado.

uma cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal: o art. 32.º-A do Código de Processo Tributário (CPT) DL n.º 154/91 de 23 de Abril, posteriormente por força da Lei 100/99 e 26 de Julho de 1999 este mesmo preceito veio a ser integrado no n.º 2 do art. 38º da Lei Geral Tributária (LGT) DL 398/98 de 17 de Dezembro de 1998.

Neste sentido e em primeiro lugar o autor faz uma referência ao problema da fuga aos impostos nas suas várias modalidades a evasão fiscal a elisão fiscal e a livre escolha dos contribuintes.

Numa segunda fase e assumindo que uma norma deste tipo, é um instrumento essencial no combate à elisão fiscal, discute-se a sua admissibilidade em abstracto, tendo em conta os princípios constitucionais fiscalmente relevantes. Neste contexto e ao contrário do que defende a doutrina tradicional, o autor defende que a introdução de uma cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal (devidamente formulada) constitui um instrumento adequado e necessário para a salvaguardar dos interesses constitucionalmente protegidos dos contribuintes, nomeadamente a certeza e segurança jurídicas e a liberdade de conformação, que o legislador e a administração fiscal têm que respeitar e ao mesmo tempo, dentro das suas limitações, o recurso à cláusula geral constitui um instrumento necessário, adequado e razoavelmente eficiente de combate à elisão fiscal, permitindo ao sistema fiscal como um todo um melhor cumprimento da sua função de realização da justiça e igualdade material, ao serviço da concretização do estado social de direito.

Por último é feita um análise em concreto da norma adoptada pelo legislador português e neste contexto o autor conclui que, tendo em conta a sua incorrecta formulação e enquadramento processual, a norma do art. 38º, n.º 2 da LGT que instituiu em Portugal uma cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal é profundamente desajustada ao fim pretendido e não conforme à Constituição

6. Principal bibliografia consultada:

Abreu, J.C. (1983) - *Do abuso de direito - ensaio de um critério em direito civil e nas deliberações sociais*, Coimbra, Almedina.

Amatucci, A.(1994) - « L'interpretazione della lege tributária », in *Trattato di Diritto Tributario (dir. da A. Amatucci)*, Padova, Cedam, pp547ss.

Ayala, P.&Gonzalez, E.(1975) - *Curso de Derecho Tributário* vol. I, Madrid, Edersa.

Beisse, H.(1984) - «O critério económico na interpretação das leis segundo a mais recente jurisprudência alemã », in *Direito tributário -Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira(dir. B Machado)*, São Paulo, Saraiva.

Cabrera, C. Gómez (1997) - « El fraude a la ley tributaria a la luz de su nueva regulacion», in *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Publica*, nº XLVII/246, Madrid, Ed. Derecho Reunidas, pp837-882.

Campos, D. Leite de &Campos M. L. (1997) - *Direito Tributário*, Almedina, Coimbra.

Cañete, M. A.(1979) - « Fraude de ley y economia de opcion», in *Estudios de derecho tributario, vol-I*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp505ss.

Canotilho, J.J.Gomes.& Moreira, Vital (1991) - *Fundamentos da constituição*, Coimbra, Coimbra ed.

Canotilho, J.J.Gomes.& Moreira, Vital (1993) - *Constituição da república portuguesa anotada*, 3ª. Ed., Coimbra, Coimbra ed.

Canotilho, J.J.Gomes.(1998) - *Direito constitucional e teoria da constituição*, Coimbra, Almedina.

Cardona, M^a. C. (1993) - «A infracção fiscal no direito comparado », *in Estudos, vol II, XX aniversário do Centro de Estudos Fiscais*, Lisboa, CEF, pp426ss.

Cipollina, S.(1992) - *La legge civile e la legge fiscale - il problema dell'elusione fiscale*, Padova, Cedam.

Cipollina, S.(1988) - « Elusione fiscale », *in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, anno XVII, vol XVII - Parte I, Milano, Giufré, pp123-137.

Comissão para o desenvolvimento da reforma fiscal. (1996) - *Relatório da comissão para o desenvolvimento da reforma fiscal*, Lisboa, Min. das Finanças.

Comissão de reforma da fiscalidade internacional Portuguesa (1999) - «Relatório da Comissão de reforma da fiscalidade internacional Portuguesa », *in Ciência e Técnica Fiscal*, nº395, Lisboa, CEF, pp103-183.

Cordeiro, A.(1993) - « Notas breves sobre a fraude à lei » *in colóquio sobre a internacionalização da economia e a fiscalidade, XXX aniversário do Centro de Estudos Fiscais*, Lisboa, CEF, pp123ss.

Corte-Real, C. P. (1971) - « A interpretação extensiva como meio de reprimir a fraude à lei no direito fiscal português », *in Ciência e Técnica Fiscal*, nº152/153, Lisboa, CEF.

Costa, J. M. Cardoso da (1970) - *Curso de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra.

Costa, J P. Cardoso da (1996) - « A evasão e fraude fiscais face à teoria da interpretação da lei fiscal », *in Fisco*, nº 74/75, , Lisboa, Edifisco.

Cozian, M. (1986) - *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 2 ed, Paris, Litec.

Cyrille, D. (1993) - « L'abus de droit en allemagne, en France, en Italie aux Pays-Bas et na Royaume-uni », *in Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, anno LII, vol LII - Parte I, Milano, Giufrè, pp220-256.

Dourado, A.P. (1995) - « O princípio da legalidade fiscal na constituição portuguesa », in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 379, Lisboa, CEF, pp 47ss.

Gomes, Nuno Sá. (1993a) - «As garantias dos contribuintes algumas questões em aberto », in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 371, Lisboa, CEF, pp 19-143.

Gomes, Nuno Sá. (1993b) - « O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do imposto », in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 371, Lisboa, CEF, pp 143ss.

Gomes, Nuno Sá. (1996a) - « Lições de Direito Fiscal vol. II», in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 174, Lisboa, CEF.

Gomes, Nuno Sá. (1996b) - « Subsídios para a revisão da constituição fiscal portuguesa », in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 381, Lisboa, CEF, pp 7ss.

Gouveia, J. B. (1994) - «A evasão fiscal na interpretação e integração da lei fiscal » in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 373, Lisboa, CEF, pp 7ss.

Gouveia, J. B. (1996) - « Considerações sobre as constituições fiscais da União Europeia» in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 381, Lisboa, CEF, pp 35ss.

Guimarães, V.B.(1995) - « A estrutura da obrigação de imposto e os princípios constitucionais da legalidade, segurança jurídica e protecção da confiança », in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 171 - Estudos em homenagem à Dra. M. I. C. e Vale*, Lisboa, CEF, pp 517ss.

Hohn, E. (1984) - « Evasão do imposto e tributação segundo o princípio do estado de direito », in *Direito tributário - Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira (dir. B. Machado)*, São Paulo, Saraiva, pp283ss.

Leitão, L. M. (1991), « A evasão fiscal e a fraude fiscais face à teoria da interpretação da lei fiscal » in *Fisco* nº32, Lisboa, Edifisco, pp15ss.

Leitão, L. M. (1993), « A evasão fiscal e a fraude fiscal internacional », in *Colóquio sobre a internacionalização da economia e a fiscalidade, XXX aniversário do Centro de Estudos Fiscais*, Lisboa, CEF, , pp300 - 330ss.

Leitão, L. M. (1993), « A introdução na legislação portuguesa de medidas destinadas a reprimir a evasão fiscal internacional - o DL 37/95 de 14 de Fevereiro », in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 377, Lisboa, CEF, pp 91-107.

Lerke & Osterlach. (1994), « Il diritto tributario e il diritto privato », in *Trattato di Diritto Tributario (dir. da A. Amatucci)*, Padova, Cedam.

Martinez, P.S. (1993), *Direito Fiscal*, 7ª ed, Coimbra, Almedina.

Martinez, J.C.& Di Malta, P. (1986) - *Droit fiscal contemporain, vol I*, Paris, Litec.

Moschati, F.(1980) - *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

Nabais, J.C. (1993) - « Jurisprudência do Tribunal Constitucional em matéria fiscal », in *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, Vol. LXIX*, Coimbra, pp 387-434.

Nabais, J.C. (1994) - « Contratos fiscais (reflexões acerca da sua admissibilidade) », in *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, Studia Iuridica 5*, Coimbra, Universidade de Coimbra - Coimbra Editora.

Nabais, J.C. (1998) - *O dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra, Almedina.

Negreiros. M. F. T. de (1971) - « A evasão legítima e o abuso de direito no sistema jurídico português », in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 151, Lisboa, CEF, pp 7-25.

Palma, C.C. (1994) - « A interpretação das normas fiscais », in *Fisco*, nº68, Lisboa, Edifisco, pp 31ss.

Paulick, H. (1980) - *Ordenanza tributaria alemana*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

Pires, M.(1977) - « Disposições da Constituição de 1976 sobre matéria fiscal », in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 223/225, Lisboa, CEF, pp 7-54.

Queralt, J. M.&Serrano, C.L.&Ollero, G.C.&López, J.M. (1997) - *Curso de derecho financiero y tributario*, 8ª. Ed., Madrid, Tecnos.

Ribeiro, J.J.Teixeira. (1989a) - *Lições de Finanças Públicas*, 3º. Ed., Coimbra, Coimbra Editora.

Ribeiro, J.J.Teixeira. (1989b) - *A reforma fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora

Rica, N.A. (1984) - « O conceito de fraude à lei no direito espanhol» in *Direito tributário - Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira (dir. B Machado)*, São Paulo, Saraiva, pp517ss.

Rocha, J. M. F. (1998) - « As modernas exigências do principio da capacidade contributiva - sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de actos ilícitos », in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 390, Lisboa, CEF, pp 7-205.

Rosembuj, Tulio (1996) - *La simulacion y el fraude de ley en la nueva ley general tributária*, Madrid, Marcial Pons.

Royo, F. P. (1991) - « Comentario al articulo 24 de la ley general tributária », in *Comentarios a la lei general tributaria y lineas para su reforma - libro homenaje al prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, pp.367-392.

Sanches, J.L.Saldanha (1984) - « A segurança jurídica no estado social de direito - conceitos indeterminados, analogia e retroactividade no direito tributário » in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 310/312, Lisboa, CEF, pp 275ss.

Sanches, J.L.Saldanha (1989) - « A reforma fiscal numa perspectiva constitucional» in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 354, Lisboa, CEF, pp 41-75.

Sanches, J.L.Saldanha (1996) - « A interpretação da lei fiscal e o abuso de direito », in *Fisco* nº. 74/75, Lisboa, Edifisco, pp99ss.

Sanches, J.L.Saldanha (1998) - *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, Lex.

Sandulli, A. (1978) - « Evasione fiscale e processo Penale (profili costituzionali) », in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Anno XXXVII, vol XXXVII - Parte I, Milano, Giufre, pp576-581.

Sousa, A.&Paixão, J. (1998), *Código de Processo Tributário Comentado e Anotado*, Coimbra, Almedina.

Tipke, K. (1984) - « Principio de igualdad e ideia de sistema no direito tributário », in *Direito tributário - Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira (dir. B Machado)*, São Paulo, Saraiva, pp517ss.

Tixier, G&Gest, G. (1976), *Droit Fiscal*, Paris, LGDJ.

Vásquez, R.N. (1991) - « Interpretacion y calificacion en derecho tributario », in *Comentarios a la lei general tributaria y lineas para su reforma - libro homenaje al prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, pp.393-408.

Xavier, A. P.(1971) - « O negócio indirecto em direito fiscal », in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 147, Lisboa, CEF, pp 7-50.

Xavier, A. P.(1974) - *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa.

Xavier, A. P.(1993) - *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, Almedina.

7. Índice:

1. Introdução.....pp2;
2. A fuga aos impostos nos sistemas fiscais modernos.....pp 4;
3. A cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal e os princípios constitucionais do direito fiscal.....pp12;
4. Análise do art.º 38º, nº2 da LGT como norma consagradora da cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal no ordenamento jurídico português.....pp 21;
5. Conclusão.....pp 30;
6. Principal bibliografia consultada..... pp 32;
7. Índice.....pp38.