

CONTABILIZAÇÃO DE DIREITOS REAIS DE HABITAÇÃO PERIÓDICA / ABUSO DE DIREITO EM MATÉRIA FISCAL

Castro Lousada / António Rodrigues

Acórdão do Tribunal Central Administrativo  
Secção de Contencioso Tributário  
Processo n.º 00140/03, de 13/05/2003  
Relator: João António Torrão

Assunto: DIREITO REAL DE HABITAÇÃO PERIÓDICA. RECEBIMENTO DE VERBAS A TÍTULO DE CONTRATOS PROMESSA OU DE PAGAMENTO INTEGRAL ANTERIORMENTE À FINALIZAÇÃO DO EMPREENDIMENTO. CUSTOS E PROVEITOS DIFERIDOS.

- Sumário:
1. Não obstante a natureza jurídica do direito real de habitação periódica, para efeitos contabilísticos e fiscais, as verbas recebidas pelas promotoras dos investimentos desta natureza a título de contratos promessa ou de pagamento definitivo devem ser contabilizadas como proveitos do exercício em que são recebidas, independentemente de o empreendimento estar terminado e de estarem ou não celebrados os contratos definitivos relativos à alienação do respectivo direito.
  2. Na verdade, ao direito fiscal interessa mais a substância do que a forma e dúvidas não restam de que tais verbas representam proveitos, porque se destinam a manter a fonte produtora, na terminologia do artigo 23º do CIRC, sendo até prática corrente que estas verbas constituem uma forma de autofinanciamento das respectivas empresas promotoras deste tipo de produto comercial.

O Relator  
(João António Valente Torrão)

**Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo:**

1."F..., Lda", pessoa colectiva nº 502 ... ..., com sede em ... Albufeira, veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do Tribunal de 1ª Instância de Lisboa, que julgou improcedente a impugnação

por si deduzida contra a liquidação adicional de IRC dos anos de 1989, 1990 e 1991, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

- a) os valores recebidos pela impugnante e entregues pelos promitentes compradores dos contratos promessa de venda de DRHP, em cumprimento desses contratos, devem ser classificados contabilisticamente como "Adiantamentos por conta de vendas" e não como proveito do exercício;
  - b) definiu-se na norma interpretativa da comissão de normalização contabilística abaixo referida que a "alienação" do DRHP constitui proveito do respectivo exercício;
  - c) o DRHP constitui-se por escritura pública e é titulado por certificado predial;
  - d) é insusceptível de alienação por mera celebração do contrato promessa de venda desse direito;
  - e) os valores recebidos em cumprimento do contrato promessa poderão vir a ser devolvidos (em dobro ou em singelo) face, por exemplo, à nulidade do contrato ou ao seu incumprimento, o que acentua a noção de precariedade que afasta a noção de alienação;
  - f) a quantia de 192.500.000\$00 correspondente a custo do terreno (no qual se construiu o empreendimento turístico em causa) e trabalhos que se encontravam em curso, devem considerar-se como tendo a natureza de custos diferidos e não devem considerar-se como custos extintos, tal como entendeu o Fiscal Tributário nos autos;
  - g) ainda não foi realizada a escritura pública de constituição do DRHP relativamente ao empreendimento turístico dos autos;
  - h) disposições legais violadas por erro de interpretação da decisão recorrida – CIRC – artºs 17º, nº 1, 18º, nº 1 e nº 3, 19º, nºs 1, 2 e 3, 20º, nºs 1 e 2, 23º /CPT então em vigor – 12º, al. a) / D.Lei 275/93 de 5/8 – artºs 7º, nº 1 e 10º, nº 1;
  - i) pede-se que se julgue procedente o recurso revogando-se a decisão recorrida e substituindo-a por outra em que se anulem todas as liquidações dos autos.
2. O MºPº é de parecer que o recurso não merece provimento (v. fls. 172).
  3. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.
  4. São os seguintes os factos dados como provados em 1ª Instância:

1) Em cumprimento das Ordens de Serviço nº 6 699 e nº 23 221 pelo Departamento dos Serviços Distritais de Fiscalização Tributária de Lisboa foi efectuado exame à escrita da impugnante aos exercícios de 1989, 1990 e 1991, cujo relatório foi elaborado em 16.11.92 (fls. "33" a "78").

2) O exame à escrita foi realizado de acordo com o solicitado no ofício referido, que apontava para a existência de entregas financeiras, através de adiantamentos efectuados pela impugnante a outras empresas a E..., Ldª e E..., Ldª (idem).

Do relatório consta que:

3) A empresa foi criada em 2.8.89, é uma empresa familiar (pai e filho), sendo o capital social de 1 000 contos realizados inicialmente em numerário em apenas 50 % (idem);

4) A impugnante constituiu-se fundamentalmente para a exploração de um negócio em expansão - Direito Real de Habitação Periódica. Apesar do seu objecto-social ser mais abrangente, designando outras actividades, a análise documental realça tratar-se de venda exclusiva de D.R.H.P., recorrendo a outrem, no caso : a O...- Hotel numa fase inicial e, posteriormente a B..., Ldª (idem).

5) A impugnante não atendeu ao estabelecido na Norma Interpretativa 4.87 que estabelece regras sobre a contabilidade do D.R.H.P.. Igualmente não seguiu o estabelecido no Plano Oficial de Contabilidade, relativamente ao princípio da substância sobre a forma e usa habitualmente o conceito de acréscimos e diferimentos com vista à omissão de proveitos e custos correspondentes (sendo perfeitamente correlacionados identificados e quantificados) expressos nas contas 21.9-Adiantamentos de Clientes e 27-Custos Diferidos.

A imputação dos custos e correspondentes proveitos considerados para fins fiscais constituem 1 % do volume de vendas efectivamente realizado.

As existências não explicitam contabilisticamente: Produtos acabados e produtos e trabalho em curso. Falta de separação, utilizam-se diários não identificados e de tratamento heterogéneo, onde vão movimentos tão distintos como: compras, vendas, custos, recebimentos de caixa e bancos (idem):

6) Em face do exposto consideraram os serviços que a contabilidade da impugnante não reflectia a exacta situação patrimonial, por contabilizações indevida de alguns movimentos, nomeadamente contabilização incorrecta em «Adiantamentos de clientes» em vez de «Prestação de Serviços», alterando assim o resultado efectivamente obtido pela empresa (idem):

7) Porém, a contabilidade da impugnante permitia a comprovação e a quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável em I.R.C. pelo que foram efectuadas as correcções técnicas explanadas a fls. "72" a "76" que aqui se dão por inteiramente reproduzidas.

8) Assim, no ano de 1989 ao resultado declarado de (154.419\$00) acresceu 76 954 410\$00, obtendo-se um lucro tributável de 76 799 999\$00; no ano de 1990 ao resultado declarado de 105 227\$00 acresceu

20.223.574\$00 obtendo-se um lucro tributável de 20.328.801\$00, e no ano de 1991 ao resultado declarado de (1.466.540\$00) acresceu 279.620.380\$00, obtendo-se um lucro tributável de 278.153.840\$00 (relatório de fls. "76");

9) Em consequência destas correcções foram efectuadas as liquidações adicionais respeitantes aos anos de 1989, 1990 e 1991, n.ºs 8310009011, 8310022989 e 8310028842, cujas datas limite de pagamento ocorreram em 24.12.93, 5.1.94 e 26.1.94 (fls. "86" a "88");

10) A impugnação foi deduzida em 24.3.94 (fls. "3").

5. De acordo com o disposto no artigo 713º, nº 5 do Código de Processo Civil "quando a Relação confirmar inteiramente e sem qualquer declaração de voto o julgado em 1ª Instância, quer quanto à decisão, quer quanto aos respectivos fundamentos pode o acórdão limitar-se a negar provimento ao recurso remetendo para os fundamentos da decisão impugnada".

A sentença recorrida, em nosso entender, encontra-se devida e suficientemente fundamentada de facto e de direito, merecendo integral confirmação e, por isso se reproduz aqui seguidamente:

O art.º 17.º, n.º 1, do C.I.R.C. dispõe que o lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício (proveitos e ganhos menos custos e perdas) e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinado com base na contabilidade organizada e eventualmente corrigido nos termos do C.I.R.C. Nos termos do n.º 1, do art.º 20.º, do C.I.R.C., consideram-se proveitos ou ganhos os derivados de operações de qualquer natureza em consequência de uma acção normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, designadamente os resultados de **a)** vendas ou prestações de serviços, descontos, bónus e abatimentos, comissões e corretagens; **b)** rendimentos de imóveis; **c)** rendimentos de carácter financeiro, tais como juros, dividendos, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbios e prémios de emissão de obrigações; **d)** rendimentos da propriedade industrial ou outros análogos; **e)** prestações de serviços de carácter científico ou técnico; **f)** mais-valias realizadas; **g)** indemnizações auferidas seja a que título for; **h)** subsídios ou subvenções de exploração.

Por seu turno, o n.º 1, do art.º 23º, do C.I.R.C. estipula que - se consideram custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente os seguintes: **a)** encargos relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços tais como matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de fabricação, conservação e reparação; **b)** encargos distribuição e venda, abrangendo os de transporte, publicidade e colocação de mercadorias; **c)** encargos de natureza financeira, como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de acções, obrigações e outros títulos e prémios de reembolso; **d)** encargos de natureza administrativa, tais como remunerações, ajudas de custo, pensões ou complementos de reforma, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida e operações de ramo "Vida", contribuições para fundos de



*poupança-reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares de segurança social: e) encargos com análises, racionalização, investigação e consulta: f) encargos fiscais e para-fiscais; g) reintegrações e amortizações; h) provisões; i) menos-valias realizadas; j) indemnizações resultantes de eventos, cujo risco não seja segurável.*

*O lucro tributável resulta assim da confluência destas realidades económicas de sinal contrário, os ganhos e as perdas que são reflexo uns dos outros, apresentando-se o lucro contabilístico como um ponto de partida importante para o apuramento do lucro tributável (Vide José Casalta Nabais, Direito Fiscal. Almedina, 2000, pág. "369").*

*Defende a impugnante que as importâncias recebidas na sequência da celebração dos contratos de promessa e que constituem planos de pagamento mais não eram do que adiantamentos. Não houve entrega com a correspondente posse e usufruto do bem objecto do contrato-promessa nem houve transmissão jurídica desse mesmo bem.*

*A contabilização destas importâncias como adiantamentos não é um "artifício contabilístico incorrecto", mas uma prática oficialmente recomendada.*

*Houve apenas erros formais na contabilização, pois as importâncias recebidas como adiantamentos estando, como estavam os preços predeterminados, deveriam ter sido contabilizados como «Adiantamentos por Conta das Vendas» e não «Adiantamentos de Clientes». Mas quer uma quer outra das contas constituem passivo da empresa.*

*Em direito fiscal, com vista a reduzir a relevância da vontade do sujeito passivo na distribuição dos encargos tributários, vigora o princípio da prevalência da substância sobre a forma. Este princípio surgiu na contabilidade, consagrado no Plano Oficial de Contabilidade como critério de decisão contabilística possível para evitar que o formalismo jurídico se torne obstáculo a que o balanço reflecta com exactidão a situação patrimonial da empresa. Trata-se de conferir equivalência económica a certos efeitos jurídicos, o que conduz, por exemplo, a que, no direito do balanço, o bem obtido em locação financeira seja tratado do mesmo modo que o bem adquirido em regime de propriedade plena pela empresa (cfr. Saldanha Sanches, Abuso de Direito em Matéria Fiscal: Natureza, Alcance e Limites, CTF nº 398, fls. "12" e segs.).*

*É nesta base que se circunscreve a problemática do abuso de direito em matéria fiscal, existindo actualmente na Lei Geral Tributária (art.º 38.) uma cláusula geral anti-abuso de direito, embora anteriormente já existissem situações de cláusulas específicas anti-abuso e a jurisprudência .seguisse esta ideia com fundamento no princípio da prevalência da substância sobre a forma.*

*A importância da ponderação dos efeitos dos contratos para evitar o seu uso por parte dos contribuintes como forma de neutralizar as intenções do legislador fiscal, conduz, deste modo, à criação de obstáculos legais a manipulações negociais que têm como único e principal objectivo ultrapassar normas que procuram obter uma distribuição equitativa e economicamente eficiente dos encargos tributários.*

*Impede-se a escolha de formas contratuais por razões de pura economia fiscal, a escolha, não da forma adequada mais eficiente, mas sim da que proporciona uma economia fiscal.*

*As normas anti-abuso, enquanto cláusulas gerais contra comportamentos de manipulação da forma jurídica sem justificação económica, devem evitar não apenas o afastamento de uma factispécie fiscal, mas, também evitar a vantagem fiscal de um comportamento em que se põe em causa a totalidade do ordenamento jurídico-tributário como sistema de partilha de encargos tributários, exigindo-se, por isso, que o aplicador da lei considere os princípios estruturantes do sistema onde deve ser extraída uma intenção inequívoca de tributação daquela particular situação ainda que tal intenção não encontre uma expressão correspondente na elaboração da lei. Mas tem de resultar uma clara opção de tributar um certo tipo de negócios jurídicos, que só pode ser iludida mediante a opção por arrefesadas cadeias negociais que encontram falhas na previsão legal. Não se trata de recorrer a uma encapotada analogia, não se trata de considerar uma certa norma aplicável a um certo caso, mas antes de presumir que existe um caso que cabe dentro do âmbito de aplicação, sem qualquer extensão dessa norma (cfr. op. cit.).*

*É fazendo uso destas acepções que deve ser balizado o caso concreto.*

*A realidade é que a impugnante se dedica à comercialização de D.R.H.P., foi esse o seu primordial objecto. Protelar sistematicamente a contabilização das entradas de dinheiro contrapartida da alienação de direitos reais de habitação periódica como proveitos e deferir a contabilização dos respectivos custos para a data de celebração do contrato definitivo seria esvaziar de proveitos durante largos anos toda a actividade da empresa. Desvirtuar todo o sistema estruturante da determinação do lucro tributável em matéria de I.R.C..*

\*\*\*\*\*

#### **IV-DECISÃO**

Pelo exposto, e sem necessidade de mais considerações, decide-se totalmente improcedente a presente impugnação, mantendo-se as liquidações impugnadas.

Custas pela impugnante.

Registe e Notifique.

6. Nestes termos e pelo exposto nega-se provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida e julgando-se improcedente a impugnação com a consequente manutenção das liquidações impugnadas.

Custas pela recorrente com cinco UC de taxa de justiça.

Lisboa, 13 de Maio de 2003

João António Valente Torrão

Fonseca Carvalho

Ascensão Lopes



## ANOTAÇÃO

**ÍNDICE:** I – Introdução; II – O abuso de direito e a contabilidade; III – O acórdão do TCA Proc. n.º 140/03 de 13/05/2003; IV – Os requisitos exigidos pelo actual n.º 2 do art. 38º da LGT (cláusula geral anti-abuso); V – O iter procedimental; VI – Conclusões.

### **I – Introdução**

Distinguimos planeamento fiscal, evasão fiscal e elisão fiscal, de forma a podermos, subsequentemente, enquadrar a questão do abuso de direito. A expressão evasão fiscal, se entendida *lato sensu*, engloba realidades jurídicas muito distintas. Ela compreende todos os comportamentos voluntários praticados pelos contribuintes, <sup>1</sup> com a finalidade de evitar, em absoluto, o pagamento do imposto devido ou de reduzir o montante a entregar nos cofres do Estado.

Por planeamento fiscal (*tax planning*) entende-se o recurso aos diferentes instrumentos que o legislador fiscal coloca à disposição do contribuinte e cuja utilização lhe permite não pagar ou pagar menos imposto. O planeamento fiscal é lícito e permite ao contribuinte, no exercício de sua actividade negocial, escolher a fórmula jurídica que conduza a uma menor tributação. Trata-se de *uma manifestação do princípio da liberdade de gestão fiscal e da autonomia privada, sendo as opções do contribuinte insindicáveis pela Administração Fiscal.* <sup>2</sup>

A evasão fiscal (*tax evasion*) consiste na prática de actos ilícitos com a finalidade de não cumprir as obrigações fiscais, o que consubstancia a prática de crimes ou contra-ordenações fiscais.

Através da elisão fiscal (*tax avoidance*) o contribuinte pratica actos ou celebra negócios em si mesmo lícitos, com a intenção de evitar a aplicação de certa norma fiscal, o que lhe permite, ainda assim, alcançar um resultado equivalente ao previsto na norma elidida. Nesta sede, ele vai realizar negócios jurídicos válidos à luz do direito privado e do direito fiscal, se bem que se socorra de engenharias negociais ou contabilísticas complexas, com o único ou principal objectivo de evitar ou reduzir o montante de imposto a entregar ao Fisco.

Delimitar a fronteira que separa a elisão do planeamento fiscal não é tarefa fácil. As normas de incidência objectiva contêm no seu tipo, normalmente uma certa estrutura negocial (previsão) e, associada à realização desta, a obrigação de pagar o imposto (estatuição). Perante um determinado número de opções possíveis, o sujeito passivo escolherá, obviamente, a modalidade que lhe for fiscalmente menos gravosa. Só que, muitas vezes, ele vai usar

---

<sup>1</sup> Outras figuras existem, v.g. a simulação fiscal, a interposição real de pessoas, o negócio fiduciário, as quais, por razões de espaço, não podemos aqui referir.

<sup>2</sup> V. Vasco Moura Ramos, *Da cláusula geral anti-abuso em Direito Fiscal e a sua introdução no ordenamento jurídico português*, in *Boletim FDUC Vol. LXXVII, 2001, pág. 689 e segs.*



determinadas formas jurídicas para um fim diferente daquele para o qual elas tinham sido pensadas pelo legislador, actuando como se estivesse a *abusar* dessas estruturas negociais. Para resolver problemas desta natureza – combater a elisão fiscal – o legislador português introduziu no nosso ordenamento jurídico-tributário várias cláusulas anti-abuso específicas e, posteriormente, uma cláusula geral anti-abuso.

O princípio da legalidade fiscal (do qual são corolários a tipicidade fechada e taxativa e o exclusivismo) encontra-se consagrado no art. 103º, n.º 2, da Constituição portuguesa. Qualquer normativo que disponha sobre normas de incidência, taxas, benefícios fiscais ou garantias dos contribuintes, não observando o princípio de reserva de lei, é susceptível de vir a ser declarado inconstitucional. Para alguma doutrina,<sup>3</sup> uma cláusula geral anti-abuso – que tem de ter, necessariamente, uma formulação geral, abrangente e recorrer a conceitos indeterminados – é incompatível com o Direito Tributário e a própria constituição fiscal, porque viola o princípio da legalidade e os direitos dos contribuintes que a Constituição visa assegurar. Uma definição rigorosa da normas de incidência visa evitar que, sob a pressão das necessidades financeiras do Estado, se venham a efectuar cobranças arbitrárias de impostos. Se a tributação fosse estabelecida com base em cláusulas gerais ou os tipos das normas de incidência fossem abertos, o direito à protecção da confiança e a segurança jurídica dos contribuintes, direitos estes integradores da ideia de estado de direito, sairiam beliscados. Estes acabavam por não saber, antecipadamente quais as suas manifestações de capacidade contributiva que seriam objecto de tributação.

CASALTA NABAIS contesta este entendimento, referindo que *entregar a questão da justiça fiscal a um qualquer dictum do legislador não só revelaria um direito fiscal alheio ou acéptico a critérios éticos ou de justiça (material), como seria de todo incompatível com a ideia de estado de direito material, expressa numa série de princípios constitucionais que, no respeitante aos impostos, estão polarizados na igualdade fiscal a aferir pela capacidade contributiva, um princípio que, atenta a sua irrecusável dignidade constitucional e a sua inegável natureza preceptiva, não pode ser sacrificado em nome de preconceitos obsoletos, mormente de uma concepção de legalidade fiscal praticamente absorvente de toda a “constituição fiscal”*.<sup>4</sup>

SALDANHA SANCHES, ainda que de forma indirecta, critica o pretense garantismo de um sistema de tipicidade fechada. Entende que *o arbítrio não é evitado por 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. Não se combatendo eficazmente a elisão fiscal estaremos perante uma situação de arbítrio fiscal, de certo modo simétrico, mas igualmente lesiva no plano dos princípios que devem determinar a*

<sup>3</sup> Menezes Leitão, *Aplicação de Medidas anti-abuso na luta contra a evasão fiscal*, Fisco, Março 2003, Ano XVI, págs. 107 e 108, e segundo refere Gonçalo Avelãs Nunes in *A Cláusula Geral Anti-abuso... Fiscalidade*, n.º 3, Julho 2000, pág. 48. Também Nuno Sá Gomes, Alberto Xavier, Soares Martinez, Leite de Campos pugnam pela tipicidade fechada, e, conseqüentemente, pela negação de qualquer margem de manobra para o poder discricionário da administração e para o poder regulamentar.

<sup>4</sup> In *O dever fundamental de pagar impostos*, pág 385.

*distribuição dos encargos tributários, daquela que existiria no caso de as autoridades disporem de poderes ilimitados para efectuar o exercício desta mesma tributação.* <sup>5</sup>

Perante esta doutrina, aqui transcrita *en passant*, aderimos à tese de que *é a configuração das normas fiscais, designadamente o sistema de tipicidade fechada, que proporciona a sua própria elisão. Ao eleger um determinado acto ou negócio jurídico bem delimitado como pressuposto de facto, as normas fiscais abrem caminho aos denominados “negócios indirectos” que mais não são do que negócios tendentes a alcançar um mesmo resultado (ou um resultado equivalente), mas que, não obstante, não se enquadram no pressuposto fáctico da norma, e nessa medida, esta não lhes é aplicada.* <sup>6</sup>

Entendemos que da constituição fiscal (material) não decorre a ideia de que o sistema tributário português confere especial prevalência aos princípios da protecção da confiança e da segurança jurídica, princípios estes ínsitos na ideia de estado de direito. Outros valores mereceram também consagração - e, como tal, devem com aqueles ser harmonizados - como sejam o da igualdade fiscal, da capacidade contributiva e da justiça social, princípios estes concretizadores do estado social. A exigência constitucional de um sistema fiscal progressivo (art. 104º, n.º 1), que tributa o rendimento em sentido amplo - onde se inclui o património e o capital - procedendo a uma justa redistribuição do mesmo (art. 103º, n.º 1), permite fundamentar esta ilação.

## **II - O abuso de direito e a contabilidade**

Para o efeito de saber se determinada conduta é fiscalmente abusiva, comecemos por nos situar nas regras jurídicas da contabilidade. Ou então, interroguemo-nos, como SALDANHA SANCHES, *se poderemos considerar os princípios contabilísticos geralmente aceites e o corpus constituído pelos padrões contabilísticos como um elemento integrante da nossa ordem jurídica que deveria ser levado em conta na definição dos procedimentos e actuações do decisor contabilístico.* <sup>7</sup>

Sendo o balanço comercial um instrumento contabilístico que nos apresenta a posição patrimonial e financeira de uma empresa num determinado momento, a sua elaboração está sujeita a princípios que têm de ser observados de forma a que o mesmo transmita *“a true and fair view”*, uma imagem fiel da empresa, exigência esta constante da IV Directiva do Conselho (Directiva n.º 78/660/CEE), a qual teve por objectivo coordenar as disposições nacionais dos Estados membros no que respeita às contas das sociedades. <sup>8</sup>

Incidindo o IRC sobre o lucro real das empresas, determinado com base na contabilidade, as regras do balanço comercial são agora autênticas normas jurídicas. Por via da al. c) do art. 2º do Decreto-Lei n.º 367/99, de 18 de Setembro, atribuiu-se à Comissão de Normalização Contabilística (CNC) competência para a publicação de directrizes de efeito obrigatório, depois de devidamente homologadas pelo Ministro das Finanças, tendo ainda o art. 17º do mesmo diploma procedido à homologação global das directrizes já anteriormente publicadas pela CNC. Não subsistem dúvidas de que as directrizes contabilísticas passaram a ter validade plena e efeitos obrigatórios - é o que decorre da vontade expressa pelo legislador.

<sup>5</sup> Citado por Gonçalo Avelãs Nunes, *op. cit.* pág. 49.

<sup>6</sup> Vasco Moura Ramos, *op. cit.* pág. 694

<sup>7</sup> In *Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal*, Coimbra, pág. 41.

<sup>8</sup> Ver preâmbulo do Decreto-Lei 410/89, de 21 de Novembro, que alterou o Plano Oficial de Contabilidade.

O legislador português consagrou ainda no Plano Oficial de Contabilidade (POC) os princípios contabilísticos da continuidade da empresa, da consistência da empresa, da especialização dos exercícios, da prudência, da prevalência da substância sobre a forma, da materialidade e do custo histórico. Sendo o POC aprovado por decreto-lei, os princípios contabilísticos nele constantes são parte integrante de um direito do balanço de juridicidade indiscutível. Por sua vez, *ao criar regras jurídicas para a tributação das empresas segundo a sua contabilidade, o Código do IRC está proceder à positivação expressa de princípios e convenções contabilísticas e a juridificá-las: codificando o Direito Contabilístico ao transformar as normas cogentes (normas de conduta) por força de um directo comando legal, aquilo que até ali só poderia ter fundamento em regras de Direito Comercial (Plano Oficial de Contabilidade, Código do Comércio apesar da sua desactualização) ou em leis não codificadas.* <sup>9</sup>

Sendo as Demonstrações Financeiras, em geral, configuradas não apenas como um instrumento de cálculo dos lucros e prejuízos das empresas, mas também como critério vinculante de decisão contabilística, é em função dos seus normativos que as condutas dos seus destinatários devem ser aferidas. Mormente para indagarmos se estas são fiscalmente abusivas.

### III - O Acórdão do TCA Proc. n.º 140/03, de 13/05/2003

A matéria tratada neste acórdão não é inédita. Já MANUEL FAUSTINO escrevera que, nos tempos da tributação em contribuição industrial dos direitos reais de habitação periódica (DRHP), se levantavam problemas específicos na determinação da matéria colectável correspondente. <sup>10</sup> Passamos a citar este autor:

*“As empresas pretendiam utilizar para contabilização dos proveitos decorrentes da venda dos DRHP, um procedimento segundo o qual aqueles seriam repartidos ao longo de um determinado espaço de tempo que, em princípio, coincidiria com o período de vida útil atribuído aos imóveis de fins turísticos (entre 25 a 50 anos), obedecendo ao mesmo critério a repartição dos custos.*

*O procedimento que, porém, resultava da interpretação conjugada dos arts. 22º e 23º do Código da Contribuição Industrial, por referência ao princípio da especialização dos exercícios, era o de imputar a totalidade das receitas provenientes da transacção dos DRHP ao exercício em que esta se concretiza, apurando-se os ganhos pela imputação dos correlativos custos de aquisição/construção e promoção respeitantes à fracção espacial e temporal que proporcionalmente lhe correspondiam.*

*A referida prática contabilística apresentava enormes vantagens para as empresas, tais como:*

- *permitia-lhes diferir no tempo o pagamento da contribuição industrial;*
- *a correlação dos proveitos-custos apresentava-se beneficiada pelo lado dos custos, uma vez que as importâncias a considerar como proveitos em cada exercício tornavam-se inexpressivas em termos reais devido à depreciação da moeda, ao passo que os custos (i.e. as quotas anuais de amortização) poderiam até ser objecto de actualização no caso de serem autorizadas reavaliações do activo imobilizado;*

<sup>9</sup> Saldanha Sanches, in *Manual de Direito Fiscal, 2ª Ed., Coimbra, pág. 247*

<sup>10</sup> In *IRS de reforma em reforma, Áreas Ed., pág. 51 e segs.* Manuel Faustino refere que o assunto foi objecto de um bem fundamentado *Parecer n.º 3/87 do CEF*, subscrito por Maria Prazeres Lousa.

- *possibilitava-lhes que os imóveis aparecessem no immobilizado como se de propriedade plena se tratasse, quando, na verdade, o proprietário detinha sobre eles apenas um “nudum jus”.*

*A aceitar-se este procedimento das empresas, pervertia-se o princípio da especialização dos exercícios e criavam-se situações de injustiça fiscal. Face ao que a Administração Fiscal passou a entender que deve subsistir o princípio da tributação do lucro no ano em que os proveitos foram realizados, considerando-se que a realização ocorre quando a transacção é formalizada com a entrega do Certificado Predial ao adquirente.”*

Visitemos o acórdão em anotação. O TCA decidiu que, não obstante a natureza jurídica do direito real de habitação periódica, para efeitos contabilísticos e fiscais, as verbas recebidas pelas sociedades promotoras dos investimentos desta natureza, a título de contratos promessa ou de pagamento definitivo, devem ser contabilizadas como proveitos do exercício em que são recebidas, independentemente de o empreendimento estar terminado e de estarem ou não celebrados os contratos definitivos relativos à alienação do respectivo direito.

A sociedade impugnante dedicava-se à comercialização de DRHP. Protelava sistematicamente, como proveitos, a contabilização das entradas de dinheiro contrapartida da alienação dos DRHP (celebrava contratos promessa de venda) e deferia a contabilização dos correspondentes custos para a data de celebração do contrato definitivo. Desta forma, esvaziava de proveitos a actividade da empresa. A sociedade não observava o estabelecido em norma interpretativa que estabelece regras sobre a contabilidade do DRHP e não seguia o estabelecido no Plano Oficial de Contabilidade, relativamente ao princípio da prevalência da substância sobre a forma. Usava, habitualmente, o conceito de acréscimos e diferimentos, com vista à omissão de proveitos e custos correspondentes.

A Administração fiscal considerou que a contabilidade da impugnante não reflectia a exacta situação patrimonial, mas que, ainda assim, permitia a comprovação e a quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável em I.R.C. Foram efectuadas correcções técnicas e liquidações adicionais, as quais vieram a ser impugnadas. Como a 1ª instância julgou improcedente a impugnação, interpôs-se recurso para o TCA.

A sociedade impugnante, resumidamente, alegava que:

- Os valores recebidos e entregues pelos promitentes compradores dos contratos promessa de venda de DRHP, em cumprimento desses contratos, deviam ser classificados contabilisticamente como "Adiantamentos por conta de vendas" e não como "Proveitos do exercício" e, em conformidade, que as importâncias recebidas na sequência da celebração dos contratos de promessa e que constituíam "planos de pagamento" mais não eram do que "adiantamentos";
- Que não houve entrega com a correspondente posse e usufruto do bem objecto do contrato-promessa, nem houve transmissão jurídica desse mesmo bem. A impugnante apoiava-se no disposto na norma interpretativa 4.87 da CNC que determina que a alienação de DRHP constitui proveito do respectivo exercício. Face ao disposto nesta norma, não teria havido qualquer alienação no caso *sub judicio*, por o DRHP ser constituído por escritura pública e ser titulado por



certificado predial. Consequentemente, este direito era insusceptível de alienação por mera celebração de contrato promessa de venda (negócio efectivamente celebrado entre a impugnante e os seus clientes).

Não obstante estas alegações, o tribunal entendeu – e bem, na nossa perspectiva - que, em direito fiscal, com vista a reduzir a relevância da vontade do sujeito passivo na distribuição dos encargos tributários, vigora o princípio da prevalência da substância sobre a forma,<sup>11</sup> consagrado no POC, como critério de decisão contabilística possível para evitar que o formalismo jurídico se torne obstáculo a que o balanço reflecta com exactidão a situação patrimonial da empresa. Apoiando-se na doutrina de SALDANHA SANCHES, os Senhores Desembargadores expenderam que o referido princípio permite conferir equivalência económica a certos efeitos jurídicos, o que conduz, por exemplo, a que, no direito contabilístico, o bem obtido em locação financeira seja tratado do mesmo modo que o bem adquirido em regime de propriedade plena pela empresa. Concluíram, ainda e sobretudo, que os factos *sub judice* configuravam uma situação de abuso de direito em matéria fiscal.

O presente aresto não é parco em pedagogia. Remontando os factos tributários aos exercícios de 1989, 1990 e 1991, nem a Administração fiscal nem o tribunal poderiam apoiar-se, expressamente, numa cláusula geral anti-abuso. A propósito da prevalência da substância sobre a forma já FREITAS PEREIRA se referira “ao princípio contabilístico do predomínio da realidade económica sobre a aparência jurídica”,<sup>12</sup> bem como o STA.<sup>13</sup>

*Quid juris* se os factos tributários que integram o *thema decidendum* do acórdão em comentário ocorressem hoje?

#### **IV - Os requisitos exigidos pelo actual n.º 2 do art. 38º da LGT - cláusula geral anti-abuso**

A introdução de uma cláusula desta natureza no nosso ordenamento jurídico “*surge num momento em que se torna cada vez mais necessário dar poderes à administração tributária, sobretudo em segmentos da tributação, como o paradigmático exemplo dos rendimentos das aplicações financeiras, cujos mercados são, cada vez mais, dominados pela desregulamentação legal, pela desintermediação e consequentes instrumentalização e titularização (através da menor intervenção dos bancos e estabelecimentos financeiros e da sua maior incorporação em títulos negociáveis) e, bem assim, pela internacionalização.*”<sup>14</sup>

No início da década de noventa, surgiram várias cláusulas especiais anti-abuso em sede de IRC. A Lei OE/1999 introduziu, por sua vez, uma cláusula geral anti-abuso, inicialmente no art. 32º-A do Código de Processo Tributário e, posteriormente, no n.º 2 do art. 38º da Lei Geral Tributária. A Lei 30-G/2000, que entrou em vigor em 2001, conferiu a esta cláusula a sua

<sup>11</sup> É uma regra de subsunção, que permite discutir a validade da decisão contabilística, cfr. Saldanha Sanches, *A quantificação da obrigação tributária*, pág. 227.

<sup>12</sup> In “*A Periodização do Lucro Tributável*, Lisboa, 1988, pág. 118.

<sup>13</sup> A cuja jurisprudência se refere Saldanha Sanches, in *A quantificação ...*, pág. 228, segundo a qual “*não é arrumação contabilística de certas verbas que a estas confere a respectiva natureza, antes pelo contrário, as verbas é que devem ser contabilizadas de harmonia com o seu concreto e real cariz.*”

<sup>14</sup> Cfr. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, Almedina, 2ª Ed., pág. 219.



actual redacção: *“São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócio jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal dos impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.”*

Entendemos que a Administração fiscal poderá convocar esta norma se estiverem presentes os seguintes pressupostos:

Desde logo, o sujeito passivo teria de ter praticado “actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico” e, sendo este obrigado a possuir contabilidade organizada, a sua actuação não poderá deixar de ser parametrizada no contexto das regras (jurídicas) conformadoras do balanço e da contabilidade. *In casu*, tanto a norma interpretativa da CNC relativa à contabilização dos DRHP como o POC permanecem vigentes e vinculantes.

E uma vez que nos estamos a referir à manipulação da contabilidade com o objectivo de reduzir a carga fiscal, interessa interrogarmo-nos acerca do *animus* ou intenção que terá de estar subjacente à actuação do contribuinte. SALDANHA SANCHES entende que a norma não exige que esteja presente uma intenção de comportamento abusivo. *O que se exige é uma intenção de torneir a lei – uma intenção de reduzir a oneração fiscal – tão clara quanto a intenção do legislador de tributar aquele tipo de operações. Segundo este autor e, para que o recurso à cláusula anti-abuso possa ser legitimado sem afrontar a tutela da confiança (posta em perigo pela reacção da cláusula), exige-se uma dada intensidade da manipulação da forma jurídica ou da circunstância económica, o que obriga, como outra condição indispensável, a um trabalho prévio do legislador fiscal. O negócio terá de situar-se numa zona do ordenamento jurídico-tributário onde haja uma intenção inequívoca expressa na lei, que, de certo modo, explica o percurso desviante tomado pelo sujeito passivo da obrigação fiscal.*<sup>15</sup>

Mas, para que se possa afirmar que existe abuso de direito em matéria fiscal e não escolha livre por parte do contribuinte, para além dos requisitos já abordados – realização de “actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico” e “intenção de torneir a lei” – outros decorrem do n.º 2 do art. 38º da LGT.

Desde logo, o contribuinte terá de ter recorrido a actos que, apesar de legais, são inadaptados, artificiais ou anómalos relativamente ao fim pretendido – é o que parece resultar da expressão *“por meios artificiosos ou fraudulentos e com o abuso de formas jurídicas”*.

Outro requisito exigido pela norma consiste na necessidade de a engenharia negocial ou contabilística a que o contribuinte recorreu visar um fim fiscal, requisito este bem objectivado no n.º 2 do art. 38º da LGT – *“essencial ou principalmente dirigidos”* – o que permite concluir que o contribuinte pode ter em vista, além da redução da carga fiscal, outros objectivos secundários.

---

<sup>15</sup> In *“Abuso de Direito em matéria fiscal”*, pág. 31 e 32.

Poderá esta norma ser convocada, caso o contribuinte tenha pretendido a vantagem fiscal, mas não a tenha obtido? Parece que não, o que afirmamos aderindo à posição de GONÇALO A. NUNES.<sup>16</sup>

Exige-se ainda que o contribuinte alcance uma vantagem fiscal relevante - “à redução, eliminação ou deferimento temporal dos impostos que seriam devidos (...) ou à obtenção de vantagens fiscais”. Vantagem essa que pode ser qualquer das seguintes:

- negócio indirecto de exclusão tributária, afastando a obrigação tributária;
- negócio impeditivo, quando o mesmo seja dirigido à obtenção de um desagravamento fiscal;
- negócio redutivo, quando, por substituição dos pressupostos ou elementos de previsão (matéria colectável, taxa, etc.), conduz a uma redução do montante a pagar;
- diferimento do pagamento da prestação tributária;
- e quaisquer outros efeitos desta natureza imaginados pelas partes, desde que os mesmos visem a redução da carga fiscal.

E “relevante” significa que a vantagem obtida não pode ser insignificante. Tratando-se de um conceito indeterminado, este (e outros) será futuramente preenchido pela jurisprudência.

### V - O iter procedimental

Nos termos do art. 63º do CPPT, a liquidação de qualquer imposto com base em disposições anti-abuso, depende da abertura de um procedimento próprio,<sup>17</sup> sendo que o prazo máximo para instauração do mesmo é de 3 anos a contar da data da realização do acto ou da celebração do negócio. Iniciado o procedimento, a lei não estabelece prazo para o mesmo ser terminado. Não obstante, atento o disposto no n.º 1 do art. 45º da LGT, a liquidação tem de ser efectuada no prazo de 4 anos (se a lei não estabelecer outro).

O contribuinte terá de ser notificado por carta registada. Esta notificação suspende o prazo de caducidade (cfr. n.º 1 do art. 46º da LGT).

O sujeito passivo pode exercer o seu direito de audição, oralmente ou por escrito, cabendo a escolha à Administração (n.º 2 do art. 45º do CPPT) no prazo de 30 dias, prazo especial que se afasta do prazo-regra estabelecido para o direito de audição, que é fixado entre 8 a 15 dias (n.ºs 3 e 5 do art. 60º da LGT). O contribuinte pode apresentar o probatório legalmente admitido.

Realizadas as diligências necessárias, se a entidade que dirige o procedimento entende que deve fazer-se a aplicação da disposição anti-abuso, terá que obter prévia e obrigatoriamente a autorização do dirigente máximo do serviço ou do funcionário a quem essa competência tenha sido delegada. O acto que autoriza a aplicação do n.º 2 do art. 38º da LGT é contenciosamente recorrível, porque expressamente se refere a sua recorribilidade. A decisão de autorização constitui um acto administrativo sobre questão fiscal (acto destacável), acto este susceptível de recurso contencioso a interpor para o Tribunal Tributário territorialmente competente. E,

---

<sup>16</sup> *Estudo cit.* pág. 55

<sup>17</sup> O qual abordamos de forma breve, apoiando-nos nas anotações de *Jorge Lopes de Sousa. in CPPT Anotado, Vislis, 3ª Ed., pág 346 e segs.*

para este efeito, a decisão do dirigente máximo do serviço, que autorize a aplicação da disposição anti-abuso, terá de ser notificada ao contribuinte, que poderá interpor recurso contencioso no prazo de 2 meses se residir no Continente ou nas Regiões Autónomas e de 4 meses se residir fora do território nacional [als. a) e b) do n.º 1 do art. 28º da LPTA aplicável *ex vi* n.º 2 do art. 97º do CPPT].

A decisão de aplicação da cláusula deverá ser especialmente fundamentada, devendo a mesma conter, salvo quando de outro modo resulte da lei, a descrição do negócio jurídico celebrado ou do acto jurídico realizado e a sua substância económica, a indicação dos elementos que demonstrem que a celebração do negócio ou a prática do acto tiveram como fim único ou determinante evitar a tributação do negócio ou acto de substância económica equivalente, e a descrição dos negócios ou actos de substância económica equivalente aos efectivamente celebrados ou praticados e das normas de incidência que se lhes aplicam. A não observância destes requisitos de fundamentação consubstancia um vício de forma, por falta de fundamentação, susceptível de conduzir à anulação do acto de autorização.

A não ocorrência dos pressupostos fácticos e jurídicos de que depende a autorização, constitui vício de violação da lei, por erro nos pressupostos de facto ou de direito, susceptível também de conduzir à anulação do acto.

LOPES DE SOUSA chama a atenção para o facto de, nos termos do n.º 2 do art. 63º do CPPT, se exigir um “abuso manifesto” para que a norma possa ser aplicada, exigência esta que não consta do n.º 2 do art. 38º da LGT. Segundo este autor, pareceria que existem situações englobáveis neste artigo a que não seria aplicado o procedimento previsto no art. 63º do CPPT, por não se tratar de uma situação de abuso manifesto, o que considera inaceitável. Em conformidade, defende que o procedimento previsto no CPPT é de aplicar analogicamente a todas as situações previstas no n.º 2 do art. 38º da LGT.

Ainda segundo este autor, se o contribuinte tiver solicitado à Administração fiscal informação vinculativa sobre os factos que tiverem fundamentado a aplicação da norma e a Administração não tiver respondido no prazo de 6 meses, a disposição anti-abuso não poderá ser aplicada.

## **VI - Conclusões**

Não obstante a natureza jurídica do direito real de habitação periódica, para efeitos contabilísticos e fiscais, as verbas recebidas pelas promotoras dos investimentos desta natureza, a título de contratos promessa ou de pagamento definitivo, devem ser contabilizadas como proveitos do exercício em que são recebidas, independentemente de o empreendimento estar terminado e de estarem ou não celebrados os contratos definitivos relativos à alienação do respectivo direito. Ao desrespeitar o disposto na Norma Interpretativa 4.87 da Comissão de Normalização Contabilística – onde se determina que a alienação de DRHP constitui proveito do respectivo exercício – a empresa pôs em causa o princípio da prevalência da substância sobre a forma, constante do POC.

Actualmente temos cláusula geral anti-abuso expressa, destinada a combater as condutas fiscalmente elisivas. Porém, certa doutrina entende que uma cláusula com esta natureza é incompatível com o Direito Tributário e com a constituição fiscal, designadamente porque

obsta à segurança jurídica e à tutela da confiança. Não nos revemos nesta tese. No campo da elisão fiscal a disposição anti-abuso pode desempenhar um papel preponderante, esperando-se que a norma do n.º 2 do art. 38º da LGT – como refere a páginas tantas CASALTA NABAIS – *venha a ter uma função preventiva e pedagógica, uma eficácia que previna mais que remedeie*. Através da sua criteriosa aplicação e fundamentação poder-se-á conferir especial densidade aos princípios da igualdade fiscal e da capacidade contributiva. Importa é que as garantias conferidas por lei aos contribuintes não saiam diminuídas. *Uma norma contra o abuso de direito será aquilo que dela fizerem a Administração fiscal e os tribunais. Os pecados originais do seu conturbado nascimento e os erros textuais na sua formulação são ainda o menos importante: ela constitui um instrumento imperfeito mas ainda assim susceptível de uma legitimação “ex post”, se for devidamente aplicada.* <sup>18</sup>

Tomar, 14 de Abril de 2004

Castro Lousada, Advogado  
António Rodrigues, Mestre em Gestão

---

<sup>18</sup> Saldanha Sanches, *Abuso de Direito ...*, CTF n.º 398, pág. 39 e segs.