

O REGIME PROCEDIMENTAL DE APLICAÇÃO DAS NORMAS ANTI-ABUSO
(análise do Artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário)¹

JOÃO FILIPE PACHECO DE CARVALHO
Advogado

Resumo

O presente estudo versa sobre a análise do procedimento próprio previsto no artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário - de que depende a aplicação de determinadas normas anti-abuso - enquanto elemento de salvaguarda da segurança jurídica e das garantias dos contribuintes.

Sendo um preceito inovador, o seu âmbito de aplicação é motivo de análise, bem como os respectivos elementos caracterizadores e finalidades próprias. Sugerem-se alterações que, de imediato, deveriam ser introduzidas. Defende-se a adopção de um regime procedimental em que a participação do contribuinte seja reforçada e em que o órgão com competência para decidir sobre a aplicação das normas anti-abuso apresente características muito diversas das que tem actualmente. Apresentam-se, ainda, as conclusões retiradas.

Abstract

The current paper approaches the procedure under article 63 of the Tax Proceedings Code – that regulates the application of a number of anti-abuse rules – as a means of safeguarding both legal safety and tax payers’ interests.

Being an innovative procedure, its scope of applications as well as its characterizing elements and specific purposes are reviewed.

Improvements are proposed for immediate introduction. The adoption of a procedural system is recommended whereby the tax payers’ participation is reinforced and the structure of the decision-making authority as regards the implementation of anti-abuse rules is significantly modified as compared with the current one. Conclusions drawn are presented.

¹ O presente artigo corresponde ao estudo apresentado como trabalho final no Curso de Pós-graduação Avançada em Direito Fiscal da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (2003/2004), ao qual se introduziu uma breve nota de actualização. É devido um agradecimento ao Mestre Gustavo Lopes Courinha (Orientador) e ao Mestre Rogério Manuel Fernandes Ferreira por todo o apoio concedido.

ÍNDICE:

1-Razão de ordem; 2- A liberdade de escolha e a questão da elisão fiscal; 3- Limites à autonomia negocial dos contribuintes; 3.1- As cláusulas especiais e sectoriais anti-abuso; 3.2- A cláusula geral anti-abuso; 4- A aplicação das cláusulas anti-abuso: o artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário; 4.1- A marcha do procedimento: considerações gerais; 4.2- O âmbito de aplicação; 4.2.1- A cláusula geral anti-abuso; 4.2.2- As cláusulas especiais anti-abuso; 4.2.3- As cláusulas sectoriais anti-abuso; 4.2.4- Referências doutrinárias e jurisprudências; 4.2.5- A interpretação administrativa; 4.2.6- Síntese; 4.3- O exercício do direito de audição; 4.4- A decisão de aplicação da Norma: sua especial fundamentação; 4.5- A informação vinculativa e o deferimento tácito; 5- A garantia procedimental; 5.1- A necessidade do procedimento especial; 5.2- A revisão da matéria colectável (análise comparativa); 5.3- Soluções alternativas; 6- Conclusões; 7- Nota de actualização.

1. Razão de ordem

A cláusula geral anti-abuso constitui uma inovação no ordenamento jurídico português que, independentemente da forma pouco exemplar como foi introduzida e da controvérsia gerada na doutrina sobre a sua adopção, permite acolher entre nós um elemento dinâmico de controlo da elisão fiscal, à semelhança do que se tem verificado na ordem jurídica interna dos Estados mais desenvolvidos.

A adopção de uma norma com as especificidades da cláusula geral anti-abuso implica ponderar se, conjuntamente com esta, é necessário um procedimento específico de que dependa a sua aplicação, como salvaguarda da segurança jurídica e das garantias dos contribuintes. E, mesmo, se tal procedimento é condição de admissibilidade da adopção de tal tipo de norma.

A existência de um procedimento especial de aplicação das normas anti-abuso devidamente adequado às suas finalidades próprias, sem excessiva complexidade ou garantismo exagerado, constitui, por si só, um elemento de certeza e segurança jurídicas. De facto, tal equilíbrio proporcionará à Administração tributária a necessária confiança na utilidade da aplicação da norma, mas, também, a necessária certeza e segurança por parte dos contribuintes.

Estas questões justificam a análise do procedimento próprio previsto no artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sob a epígrafe “aplicação das normas antiabuso”, também ele um preceito inovador. O procedimento em causa não se restringe à aplicação da cláusula geral anti-abuso, pelo que, o seu âmbito de aplicação será motivo de análise no presente trabalho, tanto mais que tal matéria foi muito recentemente objecto de interpretação administrativa e decisão judicial.

Os elementos caracterizadores do procedimento em causa e a sua relação com o equilíbrio supra mencionado, a participação do contribuinte, através do exercício do direito de audição prévia, a decisão de aplicação da norma e os especiais requisitos de fundamentação da mesma, a entidade que profere a decisão de autorização de aplicação das normas anti-abuso e a relação dos efeitos dos actos praticados com os instrumentos de âmbito procedimental previstos para salvaguarda da segurança jurídica do contribuinte serão, todos eles, aspectos a considerar.

Abordaremos, ainda, as alterações que de imediato deveriam ser introduzidas no procedimento especial em causa. Também se defenderá a introdução de um regime procedimental em que a participação do contribuinte seja mais interventiva e em que o órgão decisor apresente características muito diversas da entidade que actualmente profere a decisão de autorização de que depende a aplicação das normas anti-abuso.

2. A liberdade de escolha e a questão da elisão fiscal

1. No cerne dos nossos valores jurídicos está o direito à liberdade da pessoa humana, princípio que, no Estado de Direito democrático, enquadra e fundamenta o princípio da liberdade contratual e a liberdade de escolha do contribuinte em face das opções que o legislador fiscal lhe coloca ². Ao invés do que era doutrina assente na concepção clássica,³ actualmente é dada uma outra relevância à vontade

² DIOGO LEITE DE CAMPOS E MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, págs. 153 a 180; GONÇALO AVELÃS NUNES, “A Cláusula Geral Anti-Abuso de Direito em Sede Fiscal – Artº 38º, nº2, da Lei Geral Tributária – À Luz dos Princípios Constitucionais do Direito Fiscal”, in *Fiscalidade*, nº 3, Revista de Direito e Gestão Fiscal, Edição do Instituto Superior de Gestão, Julho, 2000, pág 42; ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, Vol I, Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa 1974, págs. 105 e ss..

³ Na concepção clássica, somente “os factos tributários são factos voluntários, cujas consequências derivam inexoravelmente da lei, nos termos de um autêntico exclusivismo ou princípio da completude.” ANTÓNIO LOBO XAVIER, “Autonomia negocial e conformação da obrigação tributária – As cláusulas anti-abuso no direito fiscal português”,

do sujeito passivo na determinação do conteúdo da obrigação fiscal nos domínios em que o ordenamento jurídico-fiscal concede ao sujeito passivo “um autêntico direito de escolha”, quando expressamente privilegia uma determinada “opção económica”, ou, ainda, quando procura restringir a liberdade que o sujeito passivo tem de conformar os seus actos e negócios jurídicos ⁴.

2. Nas situações em que o legislador concede ou propõe ao sujeito passivo o direito de optar, este último utiliza o instrumento legal, de entre aqueles que o legislador colocou à sua disposição, que melhor se adequa aos seus interesses e lhe permite, na maior parte das vezes, não pagar ou pagar menos imposto. Estamos perante um procedimento “intra legem”. Neste caso, o sujeito passivo age inteiramente de acordo com a lei “secundum legem”, não viola, directa ou indirectamente, qualquer norma legal ⁵. Pelo contrário, estaremos perante uma situação “contra legem” quando o sujeito passivo pratica actos ilícitos. Tratar-se-á de uma situação de evasão fiscal (tax evasion), na qual se inserem os crimes, as contra-ordenações fiscais e, ainda, as situações ilícitas que não constituem nenhuma das anteriores, se tais actos ilícitos forem praticados com a finalidade de incumprimento da obrigação fiscal ⁶. Já a elisão fiscal (tax avoidance) abrange as situações “extra legem”, em que os sujeitos passivos praticam actos ou negócios jurídicos lícitos, através dos quais obtêm um resultado económico equivalente ao que seria normal, mas que lhes permitem evitar o nascimento da obrigação fiscal, ou, então, que a obrigação fiscal daí resultante lhes seja menos onerosa ^{7 8}.

(Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa – 23.06.03)”, texto policopiado distribuído no Curso de Pós-Graduação Avançada em Direito Fiscal (2003/2004) da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Veja-se, em geral, ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, Vol I, Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 1974.

⁴ ANTÓNIO LOBO XAVIER, *idem*.

⁵ DIOGO LEITE DE CAMPOS E MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, pág. 161.

⁶ GONÇALO AVELÃS NUNES, “A Cláusula Geral Anti-Abuso de Direito em Sede Fiscal – Artº 38º, nº 2, da Lei Geral Tributária – À Luz dos Princípios Constitucionais do Direito Fiscal”, *Fiscalidade*, nº 3, *Revista de Direito e Gestão Fiscal*, Edição do Instituto Superior de Gestão, Julho, 2000, pág. 43.

⁷ *Idem*.

⁸ Sobre as situações aqui referidas LUIS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, “A Evasão e Fraude Fiscais”, in *Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Novembro, 1999, págs. 9 a 44; GONÇALO

3. A definição dos critérios que devem servir de base à correcta diferenciação entre a liberdade de escolha dos contribuintes e a elisão fiscal é uma questão complexa, objecto de análises e entendimentos diversos ⁹. Segundo GUSTAVO LOPES COURINHA, haverá que distinguir o direito ao negócio fiscal menos oneroso da “actuação planeada do contribuinte que se traduz num comportamento aparentemente lícito, geradora de uma vantagem fiscal não admitida pelo ordenamento tributário” ¹⁰, ou seja, da elisão fiscal. Para o Autor, a principal diferença reside no facto de, no caso da elisão fiscal, o resultado obtido não ser admitido pela lei, muito embora o seja a conduta adoptada.

3. Limites à autonomia negocial do contribuinte

Questão relacionada com a elisão fiscal é a que respeita aos meios utilizados pela Administração tributária para a evitar ou fazer diminuir ¹¹. Entre tais meios, encontram-se as normas anti-abuso.

3.1. As cláusulas especiais e sectoriais anti-abuso

AVELÃS NUNES, *ob. cit.*, págs. 42 e 43; GUSTAVO LOPES COURINHA, *ob. cit.*, págs 15 a 17; ANTÓNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, “A evasão fiscal legítima: conceito e problemas”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 143, Novembro, 1970, págs. 53 e ss.; ALBERTO XAVIER, *ob.cit.*, págs. 256 e ss; NUNO SÁ GOMES, *Lições de Direito Fiscal*, II Volume, Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 1984, págs 143 e ss. e, ainda, “As Garantias dos Contribuintes: Algumas Questões em Aberto”, *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 371, Julho-Setembro, 1993, págs. 21 a 138 e “O Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 371, Julho-Setembro, 1993, págs. 170 e ss.; DIOGO LEITE DE CAMPOS, “Evasão Fiscal, Fraude Fiscal e Prevenção Fiscal”, in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, págs. 193 e ss. e JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2002, págs. 116 e ss., e “Abuso de Direito em Matéria Fiscal: natureza, alcance e limites”, *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 398, Abr.-Jun. 2000, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, pág. 29.

⁹ *Idem.*

¹⁰ GUSTAVO LOPES COURINHA, *ob. cit.*, pág. 15.

¹¹ Veja-se o elenco de instrumentos sistematizados por GONÇALO AVELÃS NUNES, *ob.cit*, págs. 45 e ss., que inclui, entre outros, a utilização de presunções e ficções legais, o recurso a métodos indirectos e indiciários, a desconsideração da personalidade jurídica e a construção de tipos legais abertos, com base em conceitos económicos.

1. As normas anti-abuso que inicialmente foram adoptadas em Portugal dizem respeito a casos muito específicos e dividem-se entre as usualmente apelidadas de “cláusulas especiais anti-abuso” e as designadas por “cláusulas sectoriais anti-abuso”¹².

As cláusulas especiais anti-abuso são normas que visam situações de elisão fiscal, ou seja, em que existem transacções reais, realizadas essencialmente por razões de índole fiscal e com um maior ou menor grau de utilização de meios “extravagantes, anormais ou incomuns”¹³, bem como situações que se podem considerar como de evasão fiscal. As cláusulas sectoriais anti-abuso são cláusulas “com um carácter simultâneamente menos amplo do que a CGAA¹⁴, mas menos estático do que as normas especiais, formando um terceiro género autónomo”¹⁵. Estas normas abrangem geralmente um determinado imposto ou um regime sectorial e específico de tributação, operam de forma similar à de uma cláusula geral anti-abuso, mas, por vezes, sem que seja exigida uma “motivação fiscal preponderante”¹⁶.

2. O que essencialmente caracteriza as cláusulas especiais como anti-abusivas é a respectiva função, existindo as que integram as próprias normas de incidência do imposto, a par das que constam de dispositivos legais autónomos^{17 18}. Muito embora tenham sido adoptadas por inúmeros países e constituam um meio de combate à elisão e à evasão fiscal, têm diversas limitações¹⁹. Com efeito, estas

¹² GUSTAVO LOPES COURINHA, *ob. cit.*, pág. 91 e ss..

¹³ “...com um carácter extravagante, anormal ou incomum”, segundo LUIS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, *ob. cit.*, pág. 26.

¹⁴ Cláusula geral anti-abuso.

¹⁵ GUSTAVO LOPES COURINHA, *ob.cit.*, pág. 104.

¹⁶ *Idem*, nota 217, pág. 104.

¹⁷ *Idem*, pág. 91 e ss..

¹⁸ Tais normas constituem muitas vezes a resposta do Legislador à prevalência judicial das teses do contribuinte face à interpretação que anteriormente a Administração, através de circulares, ofícios, etc, tinha dado a uma determinada situação de elisão fiscal.

¹⁹ Veja-se GONÇALO AVELÃS NUNES, *ob. cit.*, págs. 46, 47 e nota 40 e GUSTAVO LOPES COURINHA, *ob.cit.*, págs. 91 e ss..

normas apresentam um carácter estático ²⁰, têm um âmbito de aplicação restrito e a sua actuação ocorre após as situações de elisão ou evasão fiscal já terem sido identificadas como tal ²¹. Além do mais, ao não prevenirem todas as hipóteses possíveis de elisão ou evasão fiscal, em face das que são abrangidas pela respectiva incidência, potenciam a construção de novos esquemas evasivos por parte dos sujeitos passivos ²². A intervenção das cláusulas especiais anti-abuso opera “a posteriori”, conforme referido, pelo que há quem defenda que nestas normas verificar-se-ia como que “uma inversão dos papéis entre legislador e intérprete,”²³ passando a competir ao legislador atender aos casos concretos de elisão fiscal e ao intérprete “extrair os princípios que subjazem ao sistema” ²⁴.

Em resultado do processo de harmonização fiscal, foram introduzidas no ordenamento jurídico português diversas cláusulas especiais e sectoriais anti-abuso, que constam de dispositivos legais autónomos ²⁵ e que abordaremos quando da análise do âmbito de aplicação do procedimento próprio previsto no artigo 63º do Código de Processo e de Procedimento Tributário.

3.2. A cláusula geral anti-abuso

1. A evolução que se tem vindo a verificar no sentido do aumento exponencial do universo contratual, nas suas várias componentes, da prevalência da mera utilização dos bens e das consequências que advêm da internacionalização das situações tributárias no âmbito da globalização económica e da

²⁰ GUSTAVO LOPES COURINHA, *ob.cit.*, pág. 95.

²¹ GONÇALO AVELÃS NUNES, *ob. cit.*, págs. 46 e 47.

²² “... num autêntico jogo do gato e do rato” segundo JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, pág. 219.

²³ GUSTAVO LOPES COURINHA, *ob.cit.*, pág. 196.

²⁴ *Idem.*

²⁵ JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, “Normas Anti-Abuso, Jurisprudência Comunitária e Direito Português: As Provisões no Balanço Fiscal,” in ANA PAULA DOURADO, ANTÓNIO CARLOS SANTOS, CRISTINA SANTOS, DAVIA OLIVIER, FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA, FRANS VANISTENDAEL, HOWARD LIEBMAN, HUBERT HAMAEEKERS; JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, MIGUEL SILVA PINTO, PAUL MORTON, KEES VAN RAAD, RITA TAVARES PINA, STELLA RAVENTÓS, STEPHEN BILL, *Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional, Fisco*, Lisboa, 2003, pág. 319 e ss..

harmonização fiscal comunitária, tem colocado desafios ao controlo das situações tributárias, designadamente, da elisão fiscal.

Também a doutrina tem evoluído no sentido de que o princípio da legalidade já não exige necessariamente uma tipicidade fechada e o exclusivismo ²⁶ e que deve passar a existir um maior equilíbrio com outros princípios constitucionais, designadamente, o da igualdade tributária e o da capacidade contributiva, com a extensão e densidade que actualmente lhes é conferida ²⁷. Assim, da conjugação da necessidade de controlo da elisão fiscal e da evolução acima referida, passou a existir campo para que fosse introduzida uma norma geral anti-abuso no ordenamento jurídico português ²⁸.

2. A cláusula geral anti-abuso (artigo 32º-A do Código de Processo Tributário) foi introduzida em Portugal pela Lei nº 87-B/98, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 1999 ²⁹. Posteriormente, foi transferida, ³⁰ sem alterações, para o artigo 38º, nº 2 da Lei Geral Tributária, cuja redacção era a seguinte: “São ineficazes os actos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram

²⁶ Sobre o princípio da legalidade, veja-se, em geral, ANA PAULA DOURADO, “O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 379, Julho-Setembro, 1995, págs. 61 a 97; NUNO SÁ GOMES, “As Garantias dos Contribuintes: Algumas Questões em Aberto”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 371, Julho-Setembro, 1993, págs. 21 a 138.

²⁷ ANTÓNIO LOBO XAVIER, “Autonomia negocial e conformação da obrigação tributária – As cláusulas anti-abuso no direito fiscal português”, (Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa – 23.06.03)”, texto policopiado distribuído no Curso de Pós-Graduação Avançada em Direito Fiscal (2003/2004) da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, “Abuso de Direito em Matéria Fiscal: natureza, alcance e limites”, in *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 398, Abr.-Jun. 2000, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, pág.29 e ss. e *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2002, págs. 31e ss., e JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, págs. 132 e ss., *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coleção Teses, Almedina, Coimbra, 1998, pág. 443, e “Contratos Fiscais (reflexões acerca da sua admissibilidade)”, in *Boletim da Faculdade de Direito*, Universidade de Coimbra, Coimbra Editora, 1994, págs. 265 e ss..

²⁸ No entanto, mantêm-se na doutrina posições críticas à sua adopção, não estando ultrapassadas as teses que defendem tratar-se, inclusivamente, de uma norma inconstitucional, neste sentido DIOGO LEITE DE CAMPOS E MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *ob. cit.*, págs. 153 a 180, e GONÇALO AVELÃS NUNES, *ob. cit.*, pág. 54 e ss., relativamente à redacção inicial do artigo 38º, nº 2, da Lei Geral Tributária, muito embora este Autor defenda a introdução de uma cláusula geral anti-abuso.

²⁹ Muito embora já existisse a Lei Geral Tributária e o próprio Código de Processo Tributário estivesse parcialmente derrrogado.

³⁰ Pela Lei nº 100/99, de 26 de Julho.

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 últimos.”

Para além da sua introdução no ordenamento jurídico-tributário português ter sido, desde logo, incorrecta do ponto de vista sistemático, também mereceu diversas críticas quanto à sua redacção inicial³¹. Em Outubro do mesmo ano,³² com o advento do artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, passou a existir um regime procedimental especial de que depende a aplicação das normas anti-abuso, inclusivé, da cláusula geral anti-abuso³³. Trata-se de uma norma que veio estabelecer importantes regras procedimentais, que teremos oportunidade de analisar mais adiante. No entanto, tal disposição, de natureza essencialmente instrumental, já adoptava a teoria do abuso de formas jurídicas no conceito de norma anti-abuso que da mesma constava³⁴.

Com a chamada Reforma Fiscal de Dezembro de 2000, a cláusula geral anti-abuso veio a ser alterada,³⁵ passando a ter a seguinte redacção: “São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das

³¹ Vejam-se, para além de outros, as críticas de GONÇALO AVELÃS NUNES, *ob. cit.*, pág. 46 e 57; ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, “Lei Geral Tributária, Anotada”, Editora Rei dos Livros, págs 185 e ss.; DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, 3ª Edição, Setembro de 2003, Vislis Editores, págs 176 e ss.; DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *ob. cit.*, pág. 179 e JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, pág. 219 a 222.

³² O Código de Procedimento e de Processo Tributário entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2000, tendo sido aprovado pelo Decreto-Lei nº 433/99, de 26 de Outubro.

³³ Veja-se o âmbito de aplicação desse procedimento especial, previsto no nº 2, do artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

³⁴ Parecia que pretendia restringir a aplicação do artigo 38º, nº 2, da Lei Geral Tributária, na sua redacção inicial, “explicitando o bem violado - um uso adequado das formas jurídicas – muito embora ainda mantenha uma redacção vaga e equívoca”, segundo ANTÓNIO LOBO XAVIER, “Autonomia negocial e conformação da obrigação tributária – As cláusulas anti-abuso no direito fiscal português”, (Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa – 23.06.03)”, texto policopiado distribuído no Curso de Pós-Graduação Avançada (2003/2004) da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Veja-se, ainda, GUSTAVO LOPES COURINHA, *ob. cit.*, pág. 157 e ss..

³⁵ Cfr. Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”³⁶.

3. Tendo sido adoptada uma cláusula geral anti-abuso no nosso ordenamento jurídico-tributário, passou a existir um critério legal que permite determinar se os actos ou negócios do contribuinte serão ou não admitidos, no que se refere aos seus efeitos fiscais, em face da estatuição da norma, pelo que será este um critério para a diferenciação entre a liberdade de escolha dos contribuintes e a elisão fiscal^{37 38}.

É nesta perspectiva que se torna necessário analisar o regime procedimental de que depende a sua aplicação.

4. A aplicação das cláusulas anti-abuso: o artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário

4.1. A marcha do procedimento: considerações gerais

1. A liquidação do imposto com base em disposições anti-abuso depende da abertura para o efeito de um procedimento especial nos termos do artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. O procedimento em causa insere-se nos denominados “procedimentos próprios” (previstos nos artigos 62º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário),

³⁶ Sobre a cláusula geral anti-abuso, em geral, veja-se a obra recente e muito completa sobre a matéria, analisando com detalhe, para além de casos de direito comparado, as teorias explicativas, as características e os elementos do artigo 38º, nº 2, da Lei Geral Tributária, de GUSTAVO LOPES COURINHA, *ob.cit.* Almedina, Coimbra, 2004.

³⁷ Seguindo GUSTAVO LOPES COURINHA, *ob.cit.*, págs 16 e 17, 157 e ss..

³⁸ No pressuposto da sua constitucionalidade e sem analisar as suas insuficiências e demais razões justificativas da sua alteração em diversos aspectos.

os quais não tinham normas correspondentes no Código de Processo Tributário³⁹. Estes procedimentos próprios devem ser aplicados nos casos em que, de alguma forma, a fixação da matéria colectável esteja sujeita a um determinado grau de subjectividade por parte dos órgãos da Administração Tributária⁴⁰.

Nos termos do artigo 63º, nº 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário são consideradas como disposições anti-abuso “ ... quaisquer normas legais que consagrem a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou actos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos”⁴¹.

2. O procedimento especial em causa - enquanto procedimento tributário - insere-se no âmbito da alínea b) do artigo 54º da Lei Geral Tributária e da alínea b) do artigo 44º do Código de Procedimento e de Processo Tributário⁴².

A direcção da instrução deste procedimento tributário especial cabe à Administração tributária (artigo 71º da Lei Geral Tributária) que está subordinada à prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade e celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários (artigo 55º da Lei Geral Tributária) e, ainda, da boa-fé (artigos 266º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa, 6º-A do Código do Procedimento Administrativo, com reconhecimento nos artigos 59º, nº 1 e 68º da Lei Geral Tributária) que constituem os princípios gerais pelos quais se deve reger a actividade da administração.

³⁹ JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado*, 4ª Edição, 2003, Vislis Editores, anotação 1 aos artigos 62º a 65º, págs. 307, 311, 314 e 318.

⁴⁰ ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA e RICARDO GUIMARÃES, “O Novo Código de Procedimento e de Processo Tributário – Notas e Novidades Dispersas”, *Fisco*, nº 90/91, 2000, pág. 66.

⁴¹ Face ao conceito, não há dúvida de que a cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38º, nº 2, da Lei Geral Tributária é considerada uma disposição anti-abuso para efeitos deste procedimento próprio. Veja-se JORGE LOPES DE SOUSA, *ob cit.*, pág. 311.

⁴² DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, 3ª Edição, Setembro de 2003, Vislis Editores, págs. 43 e ss. e 232 a 235. Veja-se, ainda, JORGE LOPES DE SOUSA, *ob cit.*, págs. 241 e 242.

Para além destes princípios gerais, vários outros que constam da Lei Geral Tributária se lhe aplicam, nomeadamente o princípio da decisão (artigo 56º da Lei Geral Tributária), o princípio do inquisitório (artigo 58º da Lei Geral Tributária), o da colaboração (artigo 59º da Lei Geral Tributária) e o da participação (artigo 60º da Lei Geral Tributária). Haverá ainda que tomar em consideração o disposto no artigo 46º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, segundo o qual os actos a adoptar no procedimento serão os adequados aos objectivos a atingir, de acordo, quer com o princípio da proporcionalidade, quer com os da eficiência, praticabilidade e simplicidade, bem como outros princípios aplicáveis no procedimento tributário, em geral, consignados no Código de Procedimento e de Processo Tributário, designadamente os previstos nos seus artigos 45º, 47º, 48º e 54º ⁴³.

3. A lei fixou um prazo para o início deste procedimento próprio,⁴⁴ o qual terá que ser aberto no prazo máximo de três anos a contar da realização do acto ou da celebração do negócio jurídico objecto da aplicação das disposições anti-abuso. Segundo JORGE LOPES DE SOUSA, o fundamento deste prazo “não é claro, pois, tendo a aplicação das disposições anti-abuso apenas efeitos tributários, não afectando a validade dos actos ou negócios, não existirão especiais razões de segurança jurídica que justifiquem que não seja aplicado apenas o prazo normal de caducidade do direito de liquidação dos tributos” ⁴⁵. Porém, apesar da aplicação das disposições anti-abuso não afectar a validade dos actos ou negócios jurídicos praticados, e muito embora a subsequente liquidação tenha de ser efectuada e validamente notificada ao contribuinte dentro do prazo de caducidade do respectivo direito, ainda assim, se justifica a preocupação de atribuir mais um elemento de segurança jurídica, estabelecendo-se um prazo máximo de abertura do procedimento - em relação ao qual não existem as possibilidades de suspensão ou interrupção previstas no Artº 46º da Lei Geral Tributária para o prazo de caducidade do direito à liquidação – e que se conta a partir da realização do acto ou da celebração do negócio jurídico

⁴³ DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.* págs. 231 e ss.. e CASALTA NABAIS, *ob.cit.* págs 299 e ss..

⁴⁴ Cfr. Artigo 63º, nº 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Veja-se o artigo 69º da Lei Geral Tributária sobre o início do procedimento, em geral.

⁴⁵ JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado*, 4ª Edição, 2003, Vislis Editores, nota 4, pág. 312. Veja-se sobre a matéria, em geral, JOAQUIM GONÇALVES, “A Caducidade face ao Direito Tributário”, in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, págs. 227 e ss..

objecto da aplicação de tais normas. Trata-se aqui do prazo de caducidade de um poder administrativo, como nos refere SALDANHA SANCHES ⁴⁶.

Sobre esta questão, ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA e RICARDO GUIMARÃES entendem que “o legislador encurtou também o prazo legal de caducidade que, neste caso, fica sujeito a essa condição” ⁴⁷. Por sua vez, para ANTÓNIO LIMA GUERREIRO este procedimento próprio “está ... sujeito a um prazo de caducidade de 3 anos...” ⁴⁸. O prazo para o início deste procedimento próprio não vem, necessariamente, encurtar o prazo legal de caducidade do direito à liquidação, mas sim configurar uma condição da aplicabilidade daquele procedimento. Existe, pois, como que uma “dupla caducidade”.

No caso de se estar perante a aplicação da cláusula geral anti-abuso a um conjunto de actos ou de negócios jurídicos que formem uma unidade de determinadas características,⁴⁹ - situação que será muito comum - é importante determinar quando se inicia, afinal, a contagem do prazo para o início do procedimento. Tendo em consideração que estamos perante actos ou negócios jurídicos que, do ponto de vista civil, são válidos e eficazes, quer analisados individualmente, quer no seu conjunto, que para se estar perante uma situação subsumível à aplicação da cláusula geral anti-abuso torna-se necessário que essa sucessão de actos ou negócios jurídicos apresentem o carácter unitário acima referido,⁵⁰ o prazo para o início do procedimento começará a contar da realização do último acto ou negócio jurídico relevante que integre essa unidade estruturada.

⁴⁶ Segundo JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, “O Abuso de Direito em Matéria Fiscal: natureza, alcance e limites”, in *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 398, Abr.-Jun. 2000, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, pág 36, “... (um poder administrativo cujo prazo de caducidade é fixado pela mesma norma em três anos)...”

⁴⁷ ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA e RICARDO GUIMARÃES, *ob.cit.*, pág. 66.

⁴⁸ ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *ob. cit.*, pág. 189.

⁴⁹ Segundo o que nos refere GUSTAVO LOPES COURINHA, na esteira da doutrina e jurisprudência britânicas, esta “ ... apurou a verificação dessa unidade - step-by-step doctrine - quando no momento da realização do primeiro acto, será pouco razoável admitir que outros não se lhe seguirão forçosamente, de modo a completá-lo, e assim obtendo a vantagem fiscal visada e o fim económico acautelado. E tal sucederá, ainda que não exista acordo expresso em tal sentido, conquanto exista um circunstancialismo económico-práctico, do qual se possa concluir que os actos posteriores ao primeiro não deixariam de ser levados a efeito” e ainda que “... os actos ou negócios sejam cronológicamente não coincidentes ou mesmo relativamente distantes se constate a existência de uma montagem jurídica com tal finalidade ...”, *ob. cit.*, pág. 167.

⁵⁰ *Idem*, págs. 167 e ss..

4. Não prevê a lei qualquer prazo específico para a conclusão deste procedimento, tendo, no entanto, a liquidação de ser efectuada e validamente notificada ao contribuinte dentro do prazo de caducidade do respectivo direito ⁵¹.

Caso se trate de uma acção de inspecção externa (artigo 13º, alínea b) do Regulamento Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária) - o que naturalmente será a situação mais provável, mas não obrigatória - a abertura do procedimento deverá ser notificada ao contribuinte e suspenderá o prazo de caducidade nos termos do disposto no artigo 46º, nº 1, da Lei Geral Tributária ⁵². Ainda que possa não ter o efeito suspensivo acima mencionado, a abertura do procedimento deverá ser comunicada aos interessados, a menos que possa pôr em causa os efeitos úteis que visa prosseguir, conforme dispõe o artigo 69º, nº 2 da Lei Geral Tributária ⁵³. Veja-se, ainda, o artigo 50º, nº 1, do Regulamento Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e em especial a sua alínea f) ⁵⁴.

5. O direito de audição do contribuinte previsto nos nºs 4, 5 e 6 deste artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário deve ser exercido no prazo de 30 dias após notificação, por carta registada. Este é um prazo especial - quer pela sua duração, quer por ser fixo -, ⁵⁵ uma vez que a regra é a de que o prazo do exercício do direito de audição ⁵⁶ reconhecido ao contribuinte pode ser estabelecido

⁵¹ JORGE LOPES DE SOUSA, *ob.cit.* pág. 312.

⁵² Cfr. artigos 69º, nº 2, e 77º, nº 6, da Lei Geral Tributária, artigos 36º e 38º a 42º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, artigo 55º do Código do Procedimento Administrativo e artigos 48º e ss.. do Regulamento Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.

⁵³ Veja-se o comentário de ANTÓNIO LIMA GUERREIRO quanto à obrigatoriedade de prévia comunicação, no caso de ainda não ainda estarem devidamente identificados os interessados. Para o Autor não existe propriamente uma dispensa da obrigação de notificação, "(... quer dizer apenas que essa obrigação só se pode efectivar a partir dessa identificação).", in *Lei Geral Tributária, Anotada*, Editora Rei dos Livros, nota 4 ao Artº 69º, pág. 318.

⁵⁴ DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, págs. 349 e ss.. sobre o artigo 69º da Lei Geral Tributária, em geral, e em especial as notas 6 e seguintes referentes ao seu nº 2.

⁵⁵ JORGE LOPES DE SOUSA, diz-nos que "estabelece-se aqui um prazo especial fixo para exercício do direito de audição" in nota 6, *ob.cit.* pág. 312.

⁵⁶ Sobre a audição prévia do contribuinte, veja-se PEDRO MACHETTE, "A Audição Prévia do Contribuinte" in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, Págs. 301 e ss..

pela Administração tributária entre o mínimo de 8 e o máximo de 15 dias (artigo 60º, nºs 4 e 6, da Lei Geral Tributária).

No âmbito do exercício do direito de audição o contribuinte poderá “apresentar as provas que entender pertinentes” (artigo 63º, nº 6, do Código de Procedimento e de Processo Tributário), o que significa, que poderá utilizar todos os meios de prova admitidos em Direito,⁵⁷ amplitude esta que não vigora no âmbito da reclamação graciosa (conforme dispõe a alínea e) do artigo 69º do Código de Procedimento e de Processo Tributário)⁵⁸.

6. Após a Administração tributária ter procedido à instrução do procedimento e realizado, no âmbito do mesmo, as diligências adequadas ao seu fim último, sempre em obediência ao princípio da verdade material, e tendo o contribuinte exercido o direito de audição, ou tido oportunidade de o fazer nos termos legais, a aplicação das normas anti-abuso estará, ainda, dependente de uma prévia e obrigatória autorização, a ser dada pelo dirigente máximo do serviço,⁵⁹ ou pelo funcionário em quem ele tiver delegado essa competência, de acordo com o disposto no artigo 63º, nº 7, do Código de Procedimento e de Processo Tributário⁶⁰.

Esta autorização é condição da aplicação da norma anti-abuso, mas não impõe a sua concreta aplicação. Por força de expressa disposição nesse sentido, a decisão de autorização em análise é susceptível de impugnação autónoma segundo a forma da acção administrativa especial⁶¹. Trata-se de

⁵⁷ Cfr. artigos 72º da Lei Geral Tributária, e artigos 50º e 115º, nº 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Vejam-se as anotações ao artigo 50º do Código de Procedimento e de Processo Tributário in JORGE LOPES DE SOUSA, págs. 260 e 261, as anotações ao artigo 72º da Lei Geral Tributária sobre os meios gerais de prova admitidos em direito e as relativas ao artigo 74º da Lei Geral Tributária sobre o ónus da prova in DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.* págs. 357 a 363, bem como as anotações ao artigo 100º do Código de Procedimento e de Processo Tributário in JORGE LOPES DE SOUSA, *ob.cit.* págs. 448 e ss..

⁵⁸ Nos termos gerais, poderá requerer diligências complementares (Artº 100 e seguintes do Código do Procedimento Administrativo). Veja-se o artigo 74º da Lei Geral Tributária sobre o ónus da prova.

⁵⁹ ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA e RICARDO GUIMARÃES in *ob. cit.* pág. 64, referem que: “...O Código de Procedimento e de Processo Tributário alterou também a forma de identificação da entidade competente para a prática de diversos actos tributários. Surgem, agora, as designações de dirigente máximo do serviço...”

⁶⁰ Veja-se o artigo 62º da Lei Geral Tributária e o artigo 35º do Código do Procedimento Administrativo sobre delegação de poderes.

⁶¹ Acção administrativa especial que vem prevista e regulada nos artigos 46º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

um acto que assume a natureza de acto destacável. Como nos refere JORGE LOPES DE SOUSA, “estes actos preparatórios da decisão final que são directa e imediatamente impugnáveis por via contenciosa, assumem a natureza de actos destacáveis”⁶².

7. A possibilidade de impugnação por via judicial da decisão em causa é uma das excepções ao princípio da impugnação unitária, previsto no artigo 54º do Código de Procedimento e de Processo Tributário⁶³ e, assim, é em relação a ela que as específicas exigências de fundamentação expressamente consignadas no artigo 63º, nº 9, do Código de Procedimento e de Processo Tributário terão que ser preenchidas⁶⁴.

Com efeito, nos termos desse dispositivo legal, a fundamentação da decisão conterà: “ a) a descrição do negócio jurídico celebrado ou do acto jurídico realizado e da sua verdadeira substância económica; b) a indicação dos elementos que demonstrem que a celebração do negócio ou prática do acto tiveram como fim único ou determinante evitar a tributação que seria devida em caso de negócio ou acto de substância económica equivalente; c) a descrição dos negócios ou actos de substância económica equivalente aos efectivamente celebrados ou praticados e das normas de incidência que se lhes aplicam.”

Uma vez autorizada a aplicação das normas anti-abuso pela entidade competente supra mencionada, poderá, então, a entidade que dirige o outro procedimento aplicá-la. O subsequente acto tributário de liquidação, poderá, por sua vez, ser objecto de impugnação pelos seus próprios vícios⁶⁵.

⁶² JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.* págs. 265 e 313.

⁶³ Segundo ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA e RICARDO GUIMARÃES in *ob. cit.*, pág. 63, “O Código de Procedimento e de Processo Tributário prevê, agora expressamente, o princípio da impugnação unitária, nos termos da qual não são susceptíveis de impugnação contenciosa autónoma os actos interlocutórios do procedimento - sem prejuízo de poder ser invocada qualquer ilegalidade na impugnação da decisão final -, salvo quando imediatamente lesiva dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido contrario. Não obstante as dúvidas suscitadas, no âmbito do contencioso administrativo, quanto à constitucionalidade deste princípio, encontram-se várias excepções a esta regra no Código de Procedimento e de Processo Tributário, como a da impugnação dos actos de avaliação da matéria tributável ou o recurso contencioso das autorizações de aplicação das disposições antiabuso.”

⁶⁴ JORGE LOPES DE SOUSA, *ob cit.*, pág. 313.

⁶⁵ *Idem.*

8. Para concluir as considerações gerais sobre a marcha deste procedimento próprio, cujas especificidades fomos revelando a par da respectiva descrição, é ainda necessário fazer menção a uma situação que impede a aplicação das normas anti-abuso.

Com efeito, “As disposições (antiabuso)⁶⁶ não serão aplicáveis se o contribuinte tiver solicitado à administração tributária informação vinculativa ⁶⁷ sobre os factos que a tiverem fundamentado e a administração tributária não responder no prazo de seis meses”(nº 8 do artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário) ⁶⁸.

Nos termos do disposto na Lei Geral Tributária, a Administração tributária não poderá proceder posteriormente e no caso concreto em sentido diverso da informação prestada ⁶⁹.

A decisão expressa é passível de recurso hierárquico, conforme dispõe o artigo 66º, nº 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Deverá ser interposto perante o autor do acto, no prazo de 30 dias a contar da notificação da decisão em causa⁷⁰, mas dirigido ao seu mais elevado superior hierárquico, neste caso ao Ministro das Finanças. Não terá efeito suspensivo, mas natureza facultativa e efeito meramente devolutivo, conforme resulta do disposto nos artigos 80º da Lei Geral Tributária e do artigo 67º, nº 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

As informações vinculativas não são susceptíveis de acção administrativa especial de impugnação, visto que não preenchem as condições para o efeito - não são actos administrativos ⁷¹. Sendo decisões da Administração, no entanto, não visam produzir efeitos jurídicos perante uma “situação individual e concreta”,^{72 73} produzem apenas os seus efeitos perante a própria Administração

⁶⁶ Introdução nossa.

⁶⁷ O regime das informações vinculativas e a sua regulamentação procedimental estão previstos no Artº 68º da Lei Geral Tributária e no Artº 57º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁶⁸ Questão tratada com maior profundidade mais adiante.

⁶⁹ Cfr. artigo 68º, nº 2, da Lei Geral Tributária.

⁷⁰ Cfr. artigo 66º, nº 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁷¹ DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, pág. 346.

⁷² *Idem.*

⁷³ Artigo 120º do Código do Procedimento Administrativo.

tributária, uma vez que esta não poderá “proceder posteriormente no caso concreto em sentido diverso da informação prestada” ⁷⁴. A decisão que possa ter sido proferida no âmbito do recurso hierárquico também não poderá ser objecto de acção administrativa especial de impugnação de actos administrativos pelas razões acima expendidas quanto à que foi objecto do próprio recurso hierárquico ⁷⁵.

4.2. O âmbito de aplicação.

O âmbito de aplicação do regime procedimental anti-abuso está previsto no próprio preceito que o institui. Segundo o artigo 63º, nº 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário são consideradas como disposições anti-abuso “quaisquer normas legais que consagrem a ineficácia perante a Administração tributária de negócios ou actos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos”.

4.2.1. A cláusula geral anti-abuso

1. A cláusula geral anti-abuso, prevista no artigo 38º, nº 2, da Lei Geral Tributária, ao considerar ineficazes, no âmbito tributário, os actos ou negócios jurídicos praticados com abuso de formas jurídicas e essencial ou principalmente dirigidos à redução, eliminação ou diferimento temporal dos tributos que seriam devidos em resultado de actos ou negócios equivalentes, tem enquadramento no âmbito de aplicação do procedimento próprio em análise. É, sem dúvida, considerada uma disposição anti-abuso para efeitos do procedimento próprio em causa ⁷⁶.

⁷⁴ Artigo 68º, nº 2, da Lei Geral Tributária. Veja-se, ainda, o artigo 57º, nº 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

⁷⁵ DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, pág. 346.

⁷⁶ De acordo com JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, pág. 311.

2. A existência de um regime procedimental especial relativamente à aplicação da cláusula geral anti-abuso, atenta a sua especificidade, é considerada como critério de admissibilidade e adequação da própria norma, para alguns autores ⁷⁷ e tida como uma forma de garantir a segurança jurídica dos contribuintes para a generalidade da doutrina que admite tal norma geral anti-abuso ⁷⁸.

Em termos da tutela das garantias dos contribuintes é claramente aceite, nos diversos países que adoptaram uma cláusula geral anti-abuso, que a existência de um procedimento legal relativo à aplicação da norma constituí requisito essencial. A possibilidade de se instituírem clearance procedures, ou seja, procedimentos legais de defesa dos interesses dos contribuintes, tem inclusivamente constituído uma das razões justificativas de defesa da introdução de uma cláusula geral anti-abuso no ordenamento jurídico britânico ⁷⁹.

4.2.2. As cláusulas especiais anti-abuso

1. As cláusulas especiais têm em comum com a cláusula geral anti-abuso o facto de serem disposições legais que também se destinam a prevenir e a reprimir os fenómenos de elisão fiscal. No entanto, as cláusulas especiais apresentam diversas e relevantes diferenças em face da cláusula geral anti-abuso e ainda importantes limitações próprias, conforme pudemos verificar aquando da respectiva análise. Tem-se, recentemente, entendido que é a sua função que deverá caracterizar as normas como anti-abusivas ⁸⁰. Contudo, iremos somente considerar as que constam de dispositivos legais autónomos

⁷⁷ GONÇALO AVELÃS NUNES, *ob. cit.*, pág. 58.

⁷⁸ JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2002, págs.122 e 123. Veja-se, ainda, JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, pág. 222.

⁷⁹ Veja-se a conclusão do Tax Law Review Committee: “*A statutory general anti-avoidance rule ("GAAR") could nevertheless help to deter avoidance and is preferable to the further development of anti-avoidance doctrines by the judicial committee of the House of Lords. These are the main conclusions of the Tax Law Review Committee ("TLRC") in a report published today (Friday 28 November 1997) after an eighteen-month study of how UK governments tackle tax avoidance.*”, acessível para consulta no site <http://www.ifs.org.uk/press/avoid.shtml>.

⁸⁰ GUSTAVO LOPES COURINHA, *ob.cit.*, pág. 94.

e que são consideradas como tal, dentro dessa perspectiva funcional. Com efeito, partilhamos da opinião,⁸¹ segundo a qual a sujeição a este procedimento especial não abrangerá todo o tipo de cláusulas especiais anti-abuso. Desde logo, porque se circunscreve apenas àquelas que se encontram “autonomizadas na sua redacção”⁸² e, depois, porque, mesmo de entre estas, há que verificar em relação a quais se destina.

2. Usualmente consideradas como normas especiais anti-abuso corporizadas em artigo próprio, temos as que consagram “princípios especiais que impõem a correcção do balanço comercial para dar origem ao balanço fiscal”⁸³ e que constituem o grupo de normas dos artigos 58º (Preços de transferência), 58.º-A (Correcções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis), 59º (Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado), 60º (Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado ou CFC’s) e 61º (Subcapitalização) do Código do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, as quais, conforme acima se referiu, são “excepções à regra da aceitação do resultado contabilístico para efeitos fiscais”⁸⁴.

3. As regras sobre preços de transferência (transfer pricing) estão previstas no artigo 58º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, sendo a matéria hoje regulamentada pela Portaria nº 1446-C/2001, de 21 de Dezembro⁸⁵. Assim, nas operações efectuadas entre um

⁸¹ *Idem*, nota 189, pág. 94.

⁸² *Idem*, págs. 93 e 94.

⁸³ JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, “ Normas Anti-Abuso, Jurisprudência Comunitária e Direito Português: As Provisões no Balanço Fiscal,” in ANA PAULA DOURADO, ANTÓNIO CARLOS SANTOS, CRISTINA SANTOS, DAVIA OLIVIER, FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA, FRANS VANISTENDAEL, HOWARD LIEBMAN, HUBERT HAMAEEKERS; JOSÈ LUIS SALDANHA SANCHES, MIGUEL SILVA PINTO, PAUL MORTON, KEES VAN RAAD, RITA TAVARES PINA, STELLA RAVENTÓS, STEPHEN BILL, “Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional”, in *Fisco*, Lisboa, 2003, pág.320, veja-se, em geral, pág. 319 e ss.. e, em especial, a nota 3 na pág. 320.

⁸⁴ ANTÓNIO MOURA PORTUGAL, “A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa”, *Coimbra Editora*, 2004 , pág. 348. Veja-se, em especial, no Capítulo II, todo o título “5. Normas anti-abuso como limite à dedutibilidade de custos”, págs. 340 a 349.

⁸⁵ TIAGO MARREIROS MOREIRA e CONCEIÇÃO GAMITO, “Os Preços de Transferência na Declaração Anual – Questões Práticas”, in *Fiscalidade*, nº 13/14, Edição do Instituto Superior de Gestão, Janeiro/Abril de 2003, págs 117 e ss..

sujeito passivo e qualquer outra entidade, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam praticados entre entidades independentes em operações comparáveis. Caso contrário, deverão ser efectuadas as necessárias correcções positivas na determinação do lucro tributável.

O contribuinte deve adoptar, para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente praticados entre entidades independentes, o método ou métodos susceptíveis de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações ou séries de operações que efectua e outras substancialmente idênticas, em situações normais de mercado ou de ausência de relações especiais. São enumerados na norma em análise os métodos aceites para a comparação ^{86 87}.

4. De certa forma relacionada com as regras dos preços de transferência está a regra relativa à subcapitalização (*thin capitalisation*) ⁸⁸. O artigo 61º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas determina que não são dedutíveis ao lucro tributável de um sujeito passivo de IRC os juros relativos ao endividamento, que se considere em excesso, tomado junto de entidade não residente e com a qual tal sujeito passivo tenha relações especiais, nos termos do nº 4 do artigo 58º (preços de transferência).

5. Os artigos 59º (Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado) e 60º (Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado ou CFC's) ⁸⁹ do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas são duas medidas específicas que visam combater a evasão fiscal internacional e que não podemos deixar de

⁸⁶ Sobre esta matéria, veja-se HUBERT HAMAEEKERS, “Comparable Profits Method, an Arm’s Length Transfer Pricing Method”, *ob. cit.* págs., 285 a 293.

⁸⁷ PAUL MORTON, “Transfer Pricing Case Studies”, *ob. cit.*, pág. 300.

⁸⁸ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, pág. 552. Veja-se MARIA DOS PRAZERES LOUSA, “Novo Regime Fiscal da Subcapitalização de Empresas”, in *Fisco*, nº76/77, Março-Abril, 1996, Ano VIII, Lex, págs. 65 e ss.. e “As Regras Fiscais sobre a Subcapitalização”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 383, Julho-Setembro, 1996, págs. 9 e ss..

⁸⁹ Sobre a matéria, FRANCISCO SOUSA DA CÂMARA e BERNARDO AYALA, “Portugal - CFC Taxation”, in *Fisco*, nº 78/79, Setembro-Outubro, 1996, Ano VIII, Lex, págs. 75 e ss..

analisar com o intuito de verificar se estarão abrangidas, como medidas anti-abuso, pelo artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

O artigo 59º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas⁹⁰ veio instituir um regime de “inversão do ónus da prova”⁹¹ no que se refere às operações com entidades instaladas em territórios sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável.

Por sua vez, o artigo 60º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas estabelece um regime de transparência fiscal, na mesma orientação da que foi seguida em diversos outros países e que, já desde há algum tempo, se tem vindo a mostrar bastante eficaz,⁹² determinando que, em certas situações, sejam imputados aos sócios residentes os lucros obtidos por sociedades, por eles controladas, residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, independentemente de ter existido distribuição de lucros⁹³.

6. Outra disposição a reter é a que foi muito recentemente introduzida⁹⁴ no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), em virtude da aprovação do Código do Imposto Municipal sobre a Transmissão de Imóveis (IMT): o artigo 58.º-A do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), relativo a correcções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis. Esta norma estabelece que, para efeitos da determinação do lucro tributável em sede de IRC, os adquirentes e os alienantes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar “valores normais de mercado, que não poderão ser inferiores aos valores patrimoniais tributários

⁹⁰ Veja-se, com interesse para esta análise, GUSTAVO LOPES COURINHA, *ob.cit.*, págs. 92 e 93.

⁹¹ Sobre esta matéria, LUIS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, “A Introdução na Legislação Portuguesa de Medidas Destinadas a Reprimir a Evasão Fiscal Internacional: O Decreto-Lei nº 37/95, de 14 de Fevereiro”, in *Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Novembro, 1999, págs. 161 e ss..

⁹² JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, pág. 555. Sobre esta matéria, LUIS MANUEL TELES DE MENEZES LEITÃO, *ob. cit.*, págs. 161 e ss..

⁹³ ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional, Tributação das Operações Internacionais*, Almedina,Coimbra, 1993, pág. 329 e, em geral, sobre a reacção à fraude à lei fiscal internacional, págs. 328 e ss..Para este Autor, a prevenção da elisão fiscal internacional opera-se em regra por via legislativa, nomeadamente pela introdução de ficções legais ou presunções legais absolutas, como, na sua opinião, sucede no caso “da ficção da distribuição automática do lucro pelas “sociedades-base”, decorrente do regime da transparência fiscal ou da desconsideração da personalidade jurídica”.

⁹⁴ Introduzido pelo Decreto-lei nº 287/2003, de 12 de Novembro.

definitivos que servirem de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto.” Se o valor constante do contrato fôr inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel é este o valor a considerar para determinação do lucro tributável. Contudo, se o contribuinte “fizer prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis” não lhe é aplicável o disposto no artigo 58º acima citado, conforme dispõe o artigo 129º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC). A prova do preço efectivo na transmissão de imóveis deve ser efectuada em procedimento instaurado nos termos e de acordo com o disposto no referido artigo 129º.

4.2.3. As cláusulas sectoriais anti-abuso

1. Já tivemos oportunidade de verificar supra que as cláusulas sectoriais anti-abuso abrangem geralmente um determinado imposto ou um regime sectorial e específico de tributação.

2. Como exemplo de norma sectorial anti-abuso temos, desde logo, a do artigo 67º, nº 10, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, que tem a sua génese na alínea a) do artigo 11º da Directiva 90/434/CEE,⁹⁵ que veio permitir aos Estados decidirem não aplicar as normas previstas na Directiva nos casos em que as reestruturações das empresas tenham como “principal objectivo ou como um dos principais objectivos a fraude ou a evasão fiscal.”

Nos termos do referido artigo 67º, nº 10, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas as vantagens do regime especial não se aplicam, total ou parcialmente, “quando se conclua que as operações abrangidas pelo mesmo tiveram como principal objectivo ou como um dos principais objectivos” a obtenção indevida de vantagens fiscais. O que pode considerar-se verificado (intuito elisivo), “nomeadamente, nos casos em que as sociedades intervenientes não tenham a totalidade dos seus rendimentos sujeitos ao mesmo regime de tributação em IRC ou quando as operações não tenham

⁹⁵ Anteriormente, já o artigo 62º, nº 9, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas remetia para esta Directiva comunitária. Veja-se o artigo 68º, nº 1, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

sido realizadas por razões económicas válidas, tais como a reestruturação ou a racionalização das actividades das sociedades que nelas participam, procedendo então a Administração tributária,” se for caso disso, às correspondentes liquidações adicionais de imposto ⁹⁶.

3. Um outro exemplo de norma sectorial anti-abuso é a que vem prevista no artigo 78º, nº 11, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, que, em sede de regras de apuramento dos proveitos e custos relativos a instrumentos financeiros derivados (IFD) permite à Administração tributária recharacterizar determinadas operações cuja substância difira da sua forma ⁹⁷.

4.2.4. Referências doutrinárias e jurisprudenciais

1. Na âmbito da análise relativa à aplicação do regime procedimental previsto no artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, após se ter concluído que o mesmo se destina à cláusula geral anti-abuso, referenciadas algumas das principais normas, autonomizadas, usualmente designadas por cláusulas específicas anti-abuso e algumas das cláusulas sectoriais anti-abuso, há que verificar quais as principais posições adoptadas pela doutrina relativamente ao âmbito de aplicação de tal procedimento próprio.

Tanto quanto nos foi possível compulsar, existem poucas referências doutrinárias sobre o procedimento próprio previsto no artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Contudo, uma das referências que cabe salientar é a de JORGE LOPES DE SOUSA, que considera a cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38º, nº 2, da Lei Geral Tributária uma disposição anti-abuso para efeitos deste procedimento próprio. Sustenta, ainda, que a definição de normas anti-abuso contida

⁹⁶ Artigo 67º, nº 10, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas. Para GUSTAVO LOPES COURINHA basta a Administração provar a existência destes elementos demonstrativos, passando a ser do contribuinte o ónus de demonstrar “que não existiu uma motivação fiscal preponderante na operação realizada.”, *ob.cit.*, nota 220, pág. 105.

⁹⁷ “O que equivale a permitir a qualificação destes instrumentos (como contemplada no artigo 11º, nº 3, da Lei Geral Tributária)”, como refere GUSTAVO LOPES COURINHA, *ob.cit.*, pág. 105.

no nº 2 do dispositivo em análise não revogou, parcial e tácitamente, tal cláusula geral anti-abuso, “pois seria orgânicamente inconstitucional”⁹⁸.

Parece-nos também interessante o cuidado do Autor em comentar o sentido da expressão “manifesto abuso” do nº 2 do Artº 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, uma vez que, no artigo 38º, nº 2, da Lei Geral Tributária, não se inclui a expressão “manifesto”. Entende este Autor que o regime procedimental deve ser aplicado, ainda que por analogia, “... em todas as situações previstas no artigo 38, nº 2, da LGT a que não seja directamente aplicável”⁹⁹.

Por outro lado, considera, ainda, que as disposições das cláusulas especiais anti-abuso, como por exemplo as dos artigos 59º, 60º e 61º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas não se enquadram no âmbito de aplicação deste procedimento, “...em face da definição dada no seu nº 2.” Segundo o Autor, “trata-se, naquelas normas do estabelecimento de presunções”, cujo procedimento aplicável, para que as mesma possam ser ilididas, é o previsto no artigo 64º do Código de Procedimento e de Processo Tributário¹⁰⁰.

2. Outro Autor a salientar é JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, um dos principais defensores da introdução da cláusula geral anti-abuso no ordenamento jurídico português. Entende este Autor, que o procedimento previsto no artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário é aplicável no caso da cláusula geral anti-abuso: “como forma de garantir a segurança jurídica em caso de dúvidas sobre a possibilidade de reacção administrativa a contratos que correspondam a uma intenção empresarial legítima o legislador fiscal criou um procedimento especial de aplicação da cláusula geral

⁹⁸ Sobre o acima referido quanto à não revogação tácita da cláusula geral anti-abuso pela norma do Código de Procedimento e de Processo Tributário, JORGE LOPES DE SOUSA diz-nos que “... estando-se perante uma norma de incidência objectiva, tem de arredar-se liminarmente a possibilidade de esta definição do C.P.P.T ter revogado parcial e tacitamente o conceito resultante do n.º 2 do art. 38.º da L.G.T., pois ela seria orgânicamente inconstitucional, por se tratar de matéria incluída na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [arts. 103.º nº 2, e 165.º, n.º l, alínea i), da C.R.P.] e o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar este Código ser o de compatibilização das normas da L.G.T. com as do C.P.T. e regulamentação das matérias que dela carecessem.” in, *ob cit.*, pág. 311.

⁹⁹ JORGE LOPES DE SOUSA, *ob cit.*, pág. 311.

¹⁰⁰ JORGE LOPES DE SOUSA, *ob cit.*, pág. 314.

anti-abuso e um regime de deferimento tácito no caso de silêncio administrativo”¹⁰¹. No que se refere à necessidade de tal procedimento para a aplicação das cláusulas específicas anti-abuso, tanto quanto nos foi possível apurar, também inclui algumas delas no âmbito de aplicação do procedimento em causa, desde que verificadas certas condições ¹⁰². Refere o Autor que, a par da cláusula geral anti-abuso, existem disposições específicas com o mesmo objectivo ¹⁰³ e que, muito embora “de forma menos nítida”¹⁰⁴, também se podem considerar como disposições anti-abuso “as limitações que a lei coloca nas vastas zonas em que o exercício do direito da empresa de definir uma política para a fixação de preços de transferência com outras empresas, utilizar entidades situadas em zonas de baixa fiscalidade, definir a relação entre capital próprio e capital alheio, realizar provisões e amortizações pode conduzir a decisões principalmente influenciadas pela intenção de reduzir o lucro tributável”¹⁰⁵.

Nesse mesmo estudo, o Autor considera que o legislador fiscal no artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário utiliza o conceito de norma anti-abuso num sentido menos amplo do que aquele que o próprio Autor indica quando elenca as disposições normativas constantes dos artigos 58º, 59º e 60ª do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, uma vez que, na sua opinião, restringe as normas anti-abuso àquelas que tenham por finalidade os actos ou negócios jurídicos praticados com “manifesto abuso das formas jurídicas”. “Eliminando assim, por exemplo, as regras dos preços de transferência: excepto se, eventualmente, tivermos um caso que une os problemas dos preços de transferência com os de abuso de formas jurídicas”¹⁰⁶. Verifica-se, assim, qual é a posição doutrinária do Autor no que se refere à sujeição das usualmente consideradas como cláusulas

¹⁰¹ JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2002, págs.122 e 123.

¹⁰² JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, “Abuso de Direito em Matéria Fiscal: Natureza, alcance e limites”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 398, Abril-Junho, Boletim da Direcção Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, págs. 35 e ss..

¹⁰³ JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, “Normas Anti-Abuso, Jurisprudência Comunitária e Direito Português: As Provisões no Balanço Fiscal”, *ob. cit.*, págs. 319 a 335.

¹⁰⁴ *Idem*, pág. 320.

¹⁰⁵ *Idem*.

¹⁰⁶ JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, “Normas Anti-Abuso, Jurisprudência Comunitária e Direito Português: As Provisões no Balanço Fiscal”, in *ob. cit.*, pág. 321.

específicas anti-abuso, designadamente no que se refere às regras sobre preços de transferência, ao regime procedimental previsto no artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Fica, ainda, também clara a sua posição quanto ao sentido e âmbito do conceito de disposição anti-abuso que a norma procedimental adoptou.

3. Existem outros Autores que se pronunciaram sobre o âmbito de aplicação da norma do Artº 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, como JOSÉ CASALTA NABAIS, segundo o qual, “nos termos do artigo 63º do CPPT, a liquidação de qualquer imposto com base em disposições anti-abuso, desde logo da cláusula geral anti-abuso, depende da abertura de um procedimento próprio”¹⁰⁷.

Cabe ainda referir GONÇALO AVELÃS NUNES, que também analisa o regime procedimental em causa e considera que este não oferece as garantias necessárias a uma “adequação em termos constitucionais da aplicação da cláusula geral anti-abuso”¹⁰⁸. Também GUSTAVO LOPES COURINHA aborda esta matéria. O Autor, que centra a análise do artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário na perspectiva da determinação dos elementos que integram a cláusula geral anti-abuso, defende que o regime procedimental em apreço, do qual depende a aplicação da cláusula geral anti-abuso, constitui condição necessária à admissibilidade de tal norma¹⁰⁹. Quanto à observância deste procedimento no caso das normas especiais e sectoriais anti-abuso, que constem de dispositivos legais com autonomia e redacção própria, considera-o aplicável no caso do nº 10 do artigo 67º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas¹¹⁰. Já ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, nas suas anotações à Lei Geral Tributária,¹¹¹ simplesmente refere que o artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário veio criar um “sub-procedimento” para aplicação das

¹⁰⁷ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, pág. 222.

¹⁰⁸ GONÇALO AVELÃS NUNES, *ob. cit.*, págs. 58 e 59. Mais adiante retomaremos algumas das considerações que este Autor efectuou sobre o regime próprio previsto no artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

¹⁰⁹ *Idem*, págs. 164 e ss., em particular, págs. 169, 170, 174, 181 e 182.

¹¹⁰ *Idem*, notas 217 a 220, pág. 105.

¹¹¹ ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária, Anotada*, Editora Rei dos Livros, nota 17, ao artigo 38º da lei Geral Tributária, pág. 189.

normas que, nos termos do nº 2 do preceito em causa, sejam consideradas como normas anti-abuso.

4. Em termos jurisprudenciais, tanto quanto pudemos apurar, somente um Acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) ¹¹² se pronunciou especificamente sobre a questão da compatibilização entre o disposto no artigo 38º, nº 2, da Lei Geral Tributária e no artigo 63º, nº 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e sobre a aplicabilidade do procedimento previsto neste último às normas anti-abuso.

Para uma melhor compreensão do enquadramento, de facto e de direito, em que se insere a tese defendida pelo Tribunal, ainda que de forma limitada ao que aqui nos interessa tratar, há que ter presente o respectivo Sumário:¹¹³ nos pontos 4 e 5 encontramos a resposta para o que, nas palavras do Tribunal, era uma das questões decidendas, ou seja, a de saber “se na desconsideração de custos por força da não ilisão da presunção ao abrigo do disposto no Artº 57º-A do CIRC há lugar ao procedimento anti-abuso previsto no artº 63º do CPPT.”

¹¹² Acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA), Procº nº 7464/02 de 04/11/2003, Relator: Eugénio Martinho Serqueira, in *Inforfisco*, Tax Database.

¹¹³ Acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA), Procº nº 7464/02 de 04/11/2003, Relator: Eugénio Martinho Serqueira, in *Inforfisco*, Tax Database.

Sumário: 1. Tendo uma das inspeções (1996) sido ordenada e iniciada antes de 1.1.2000 (data da entrada em vigor do CPPT), não lhe são aplicáveis as suas normas, designadamente a do seu art. 63º, 2, apenas o podendo ser quanto à iniciada depois daquela data (1997);

2. É de classificar como interna a inspeção não realizada nas instalações do contribuinte, onde apenas se procedeu a uma análise formal e de coerência dos documentos;

3. No âmbito desta inspeção não há lugar a parte dos procedimentos previstos para a inspeção classificada de externa, designadamente do cumprimento do disposto nos artºs 46º e 49º do RCIT;

4. A situação enquadrada na norma do art. 57º-A do CIRC (desconsideração de custos por importâncias pagas a entidades não residentes sujeitas a regime fiscal privilegiado), não é subsumível à norma do art. 63º do CPPT (aplicação de normas antiabuso) por não nos encontrarmos perante um negócio jurídico escolhido pela recorrente, sujeito a tributação mais vantajosa ou nula, em detrimento de um outro, o correspondente à substância do mesmo, não havendo lugar à abertura de tal procedimento;

5. Mas sim à presunção de que o negócio jurídico invocado, base dos custos contabilizados, não tem aderência com a realidade, presunção que o contribuinte poderá ilidir. Relator, (Eugénio Martinho Sequeira)”

Na análise desta questão o Tribunal efectua o enquadramento legal da matéria, em face dos textos legais aplicáveis, transcrevendo parte dos artigos 38º, nº 2, da Lei Geral Tributária, e 63º, nº 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (o artigo 38º da Lei Geral Tributária ainda tinha a redacção anterior à que lhe tinha sido dada pela Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro.) E o Tribunal entendeu que o disposto em cada uma dessas duas normas se afigurava de difícil compatibilização, sugerindo, apesar disso, que “parece-nos que a deste Código, (Código de Procedimento e de Processo Tributário)¹¹⁴ constitui uma norma geral sobre antiabuso, que deve ser aplicada a todas as situações, quer as previstas no nº 2 do art. 38º da LGT, por remissão, quer as que seja directamente aplicável por si, por em ambas as situações existirem as mesmas preocupações de assegurar a sua correcção e reforçar as garantias dos contribuintes.”

Na esteira do defendido por JORGE LOPES DE SOUSA, considerou o Tribunal que “... a situação fáctica enquadrável na norma do art. 57º-A do CIRC, (que, actualmente, corresponde ao Artº 59º - Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado - do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas)¹¹⁵ não é subsumível, quer ao nº 2 do citado art. 63º, quer ao nº 2 do citado art. 38º da LGT, em que devesse ter havido lugar pela AT à abertura deste procedimento próprio, aqui tipificado, ou seja, no caso, não havia lugar à aplicação de qualquer norma antiabuso ...“. Ainda segundo o Tribunal, “É que não está em causa pela recorrente, do uso de qualquer negócio jurídico (mais vantajoso em termos de tributação) do que de um outro (menos vantajoso, que seria o correspondente à substância do negócio), e que ela tenha utilizado, precisamente, para obter essa menor ou nula tributação, caso em que esta se devia fazer pela forma jurídica correspondente à substância do negócio, ou seja por este segundo negócio.”

Consequentemente, “a situação enquadrada na norma do art. 57º-A do CIRC (desconsideração de custos por importâncias pagas a entidades não residentes sujeitas a regime fiscal privilegiado), não é subsumível à norma do art. 63º do CPPT (aplicação de normas antiabuso) por não nos encontrarmos perante um negócio jurídico escolhido pela recorrente, sujeito a tributação mais vantajosa ou nula, em detrimento de um outro, o correspondente à substância do mesmo, não havendo lugar à abertura de tal

¹¹⁴ Introdução nossa.

¹¹⁵ Introdução nossa.

procedimento;” mas sim “à presunção de que o negócio jurídico invocado, base dos custos contabilizados, não tem aderência com a realidade, presunção que o contribuinte poderá ilidir.”

Como se verifica, o Tribunal baseia-se, de novo, na opinião de JORGE LOPES DE SOUSA também entendendo que, neste tipo de normas, como é o caso do artigo 57º (actual artigo 59º) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, estabelecem-se presunções, cujo procedimento adequado à respectiva ilisão é o previsto no artigo 64º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

4.2.5. A interpretação administrativa

A Administração tributária pronunciou-se, muito recentemente, sobre esta matéria, na Informação Vinculativa referente ao Procº:771/2002, Despacho de 17.01.2004,¹¹⁶ cujo conteúdo é o seguinte: “Do espectro de medidas antiabuso consagradas no Código do IRC, apenas está sujeita ao procedimento a que se refere o art. 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário a prevista no nº 10 do artigo 67º.

Não é de aplicar tal procedimento a outras disposições que não reúnem as características estabelecidas no nº 2 do citado artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, designadamente às medidas constantes dos artigos 58º, 59º, 60º e 61º do Código do IRC, já que as mesmas não só não se ajustam à delimitação conceitual acima referida como, também, contêm elas mesmas um procedimento tendencialmente completo em que os direitos e garantias dos contribuintes se encontram plenamente assegurados.”

4.2.6. Síntese

1. A conjugação das posições adoptadas sobre a matéria, nas diversas fontes acima mencionadas, permite-nos dizer que tem vindo a ser sufragado o entendimento, segundo o qual: (i) a aplicação das

¹¹⁶ Informação Vinculativa referente ao Procº:771/2002, Despacho de 17.01.2004, acessível em http://www.dgci.min-financas.pt/siteinternet/infvinc/_sgt/m1m1s5_1.htm.

situações previstas na cláusula geral anti-abuso (artigo 38º, nº 2, da Lei Geral Tributária) depende do regime procedimental previsto no artigo 63º, nº 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, sendo considerada uma norma anti-abuso, para efeitos do disposto no mencionado artigo; (ii) o procedimento próprio previsto no artigo 63º, nº 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário não se aplica às medidas constantes dos artigos 58º, 59º, 60º e 61º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, (iii) aplicando-se à prevista no nº 10 do artigo 67º desse Código. E, seguindo estes critérios, (iv) também não se aplica à situação prevista no artigo 58º-A, por idênticas razões .

2. Verificado o âmbito de aplicação do regime procedimental em análise ou, pelo menos, o que tem vindo a ser entendido como tal, podemos abordar outros aspectos, que julgamos relevantes, tais como a participação do contribuinte neste procedimento, a especial exigência de fundamentação da decisão de que depende a aplicação das normas anti-abuso e a salvaguarda que oferece o “regime de deferimento tácito”¹¹⁷ de pedido de informação vinculativa.

4.3. O exercício do direito de audição

1. De acordo com o artigo 63º, nº 4, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a aplicação das disposições anti-abuso depende de audição do contribuinte, nos termos da lei. Sob a epígrafe “Princípio da participação”, o artigo 60º da Lei Geral Tributária consagra, no âmbito do procedimento tributário, o princípio constitucional¹¹⁸ da participação dos cidadãos na formação das decisões da administração que lhes digam respeito. Tal participação nas decisões administrativas obedece, ainda, ao disposto sobre a matéria no Código do Procedimento Administrativo (artigo 2º, alínea c), da Lei Geral Tributária). O Código do Procedimento Administrativo também é aplicável, em

¹¹⁷ JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2002, pág. 123.

¹¹⁸ Cfr. artigo 267º, nº 5, da Constituição da República Portuguesa.

princípio, directa e imediatamente, na parte em que concretiza preceitos constitucionais (artigo 2º, nº 5, do citado Código) ¹¹⁹.

Assim, sem prejuízo do acima referido quanto à aplicação do Código do Procedimento Administrativo, o direito de audição no âmbito do procedimento tributário “vigora com o alcance que lhe é dado”¹²⁰ pelo artigo 60º da Lei Geral Tributária. Conforme refere o preâmbulo do Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a Lei Geral Tributária, a “consagração expressa e regulamentação clara da audiência prévia no procedimento tributário, cuja aplicação efectiva pode reduzir significativamente os litígios”, é um princípio paradigmático do desígnio de modificar “aspectos fundamentais da relação Fisco-contribuinte”.

Condizente com a dita intenção de “reduzir significativamente os litígios” por intermédio da aplicação efectiva da audiência prévia do contribuinte está o cuidado no “apuramento da capacidade contributiva do contribuinte”, de cuja correcção depende a própria “legalidade da liquidação”, uma vez que, por força do princípio da legalidade, “também o modo como a Administração fiscal” prossegue o interesse publico “é vinculado”¹²¹. Com efeito, nos casos previstos nas alíneas a) (liquidação), d) (decisão de aplicação de métodos indirectos) e e) (relatório de inspecção tributária) do artigo 60º da Lei Geral Tributária, a audição prévia do contribuinte tem uma “função simultaneamente defensiva e preventiva” e “justifica-se em razão da verdade material e da defesa antecipada dos seus interesses e, por isso, corresponde à ideia do contraditório e não ao conceito de participação funcional”¹²². Quanto aos restantes casos em que, de acordo com o disposto na Lei Geral Tributária, as decisões têm de ser

¹¹⁹ Veja-se sobre a matéria, em geral, PEDRO MACHETTE, “A Audição Prévia do Contribuinte”, in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, Págs. 301 e ss.. Como nos refere o Autor, “a compreensão do alcance do direito de audição do contribuinte previsto no artigo 60º da Lei Geral Tributária pressupõe, além da análise do seu regime jurídico, a consideração das diversas particularidades do procedimento tributário, desde os fenómenos de automação e de massificação, à colaboração intensa do contribuinte no cumprimento das suas obrigações fiscais.”

¹²⁰ PEDRO MACHETTE, “A Audição Prévia do Contribuinte”, *ob. cit.*, Págs. 305, diz-nos que “vigora com o alcance que lhe é dado pelo respectivo artigo 60º: direito de audição dos contribuintes sobre projectos de decisão devidamente fundamentados, salvo nos casos em que a liquidação se efectua com base nas declarações dos contribuintes ou a decisão do pedido, reclamação ou decisão lhe seja favorável.”

¹²¹ PEDRO MACHETTE, “A Audição Prévia do Contribuinte”, *ob. cit.*, págs. 317 e 318.

¹²² *Idem, ob. cit.*, pág. 319. Vejam-se as anotações 11 e ss.. ao artigo 45º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e, em especial, as anotações 16 e ss., nas quais se incluem os comentários à Circular da D.G.C.I. nº13/99, de 8 de Julho de 1999, ao referido artigo in JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, págs. 250 e ss..

“precedidas de audição prévia do contribuinte, é fundamentalmente a ideia de garantia e de defesa dos interesses próprios deste último que está presente”¹²³.

2. Relativamente ao âmbito subjectivo da audição prévia, existe quem defenda que interessados¹²⁴ para este efeito são unicamente o sujeito passivo originário, os responsáveis solidários e os subsidiários,¹²⁵ mas há quem defenda um âmbito mais alargado para o conceito, incluindo “quaisquer outros intervenientes no procedimento tributário cujos direitos ou interesses possam ser afectados pela decisão do mesmo”¹²⁶.

3. O direito de audição previsto no artigo 60º da Lei Geral Tributária, à semelhança do ocorrido no procedimento administrativo geral, também não veio criar um direito fundamental¹²⁷. Consequentemente, a violação da obrigatoriedade de audição do contribuinte constitui vício de forma, podendo conduzir à anulação da decisão final do procedimento. De facto, caso se trate de decisão que admita impugnação judicial, a não observância da audição do contribuinte previamente à prática de tal acto, também à semelhança do que ocorre no âmbito do procedimento administrativo geral, determinará, em princípio, a anulação da decisão final¹²⁸.

No entanto, em virtude da aplicação do princípio de aproveitamento dos actos públicos, o tribunal não anulará a decisão final¹²⁹ se chegar à conclusão que, uma vez anulado tal acto, viria a ser

¹²³ PEDRO MACHETTE, “A Audição Prévia do Contribuinte”, *ob. cit.*, pág. 321.

¹²⁴ Artigo 100º, nº 1, do Código do Procedimento Administrativo.

¹²⁵ Veja-se PEDRO MACHETTE, “A Audição Prévia do Contribuinte”, *ob. cit.*, pág. 323.

¹²⁶ Anotação 3 ao artigo 60º da Lei Geral Tributária, DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, pág. 282, e JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, nota 4 ao artigo 45º, pág. 248.

¹²⁷ PEDRO MACHETTE, “A Audição Prévia do Contribuinte”, *ob. cit.*, pág. 331.

¹²⁸ Neste sentido, PEDRO MACHETTE, *ob. cit.*, pág. 331, DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, anotação 14 ao artigo 60º da Lei Geral Tributária, *ob. cit.*, pág. 290 e ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, anotação 14 ao artigo 60º da Lei Geral Tributária, *ob. cit.*, pág. 279. Veja-se o artigo 135º do Código do Procedimento Administrativo.

¹²⁹ Conforme nos diz PEDRO MACHETTE, “O importante é a apreciação concreta da possibilidade, ainda que mínima, de o interessado poder através da sua participação procedimental alterar o sentido ou o conteúdo da decisão em causa.”, *ob.*

adoptado outro, cujo conteúdo seria obrigatoriamente idêntico, ou seja, no dizer do Supremo Tribunal Administrativo, “sempre que através de um juízo de prognose póstuma o tribunal conclua que a decisão tomada era a única concretamente possível”¹³⁰. Também a doutrina considera que o princípio em causa “apenas poderá ser aplicado em situações em que não se possam suscitar quaisquer dúvidas sobre a irrelevância do exercício do direito de audiência sobre o conteúdo decisório do acto, o que conduz , na prática à sua restrição aos casos em que não esteja em causa a fixação de matéria de facto relevante para a decisão ¹³¹.

4. O direito de audição do contribuinte previsto nos nºs 4, 5 e 6 do artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário deve ser exercido no prazo de 30 dias após a notificação, por carta registada, do contribuinte para o efeito. Já tivemos oportunidade de tecer algumas considerações sobre este prazo especial ¹³² e, bem assim, quanto à faculdade que o contribuinte tem de utilizar todos os meios de prova admitidos em Direito no âmbito deste seu direito de audição.

5. Para além destas especificidades, é de mencionar a referência expressa à obrigatoriedade de audição do contribuinte. Se o citado artigo nada dispusesse sobre ele, ainda assim, teria que ser dado cumprimento ao direito de audição prévia, previsto no artigo 60º da Lei Geral Tributária ¹³³. No entanto, justifica-se a sua expressa inclusão. Com efeito, a especial finalidade deste procedimento próprio, que reforça a conveniência da referência à obrigatoriedade de participação do contribuinte, bem como a necessidade de introduzir as referidas especificidades e de eliminar qualquer hipótese de

cit., pág. 331.

¹³⁰ Acórdão do Pleno da 1ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo, de 17.12.97 (P. nº 36.001), publicado in BMJ 472-246, ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, anotação 14 ao artigo 60º da Lei Geral Tributária, *ob. cit.*, pág. 279.

¹³¹ DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, anotação 14 ao artigo 60º da Lei Geral Tributária, *ob. cit.*, pág. 291.

¹³² Veja-se a anotação 8 ao artigo 45º do Código de Procedimento e de Processo Tributário quanto à questão da dissonância entre os prazos previstos no artigo 23º deste Código e os previstos no artigo 60º, nº 5, da Lei Geral Tributária, JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, pág. 249.

¹³³ GONÇALO AVELÃS NUNES, *ob. cit.*, pág. 59.

dispensa do seu exercício, constituem razões suficientes para que a obrigatoriedade de audição prévia do contribuinte esteja expressamente prevista.

4.4 A decisão de aplicação da Norma: sua especial fundamentação

1. Nos termos do disposto no artigo 63º, nº 7, do Código de Procedimento e de Processo Tributário a aplicação das normas anti-abuso será prévia e obrigatoriamente autorizada pelo dirigente máximo do serviço ou pelo funcionário em quem ele tiver delegado essa competência. Assim, após a instrução do procedimento e de exercido o direito de audição que, por sua vez, também constitui requisito prévio e obrigatório para a aplicação das normas anti-abuso, terá que ser obrigatoriamente observada esta condição de autorização prévia.

O facto de a autorização ser dada pelo dirigente máximo do serviço visa a uniformização das decisões. No entanto, tratando-se de figura recente, e atendendo às especificidades que a aplicação das normas anti-abuso apresentam, muito especialmente a cláusula geral anti-abuso, designadamente, quanto à necessidade de adequação dos interesses em causa e da necessária garantia e segurança jurídicas por parte do contribuinte, não deveria ser admissível a delegação de poderes ¹³⁴. O que não seria caso único. Veja-se, por exemplo, a não admissibilidade de delegação de poderes (i) no caso da decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto, prevista no artigo 89º, nº 5, da Lei Geral Tributária (manifestações de fortuna), bem como (ii) no dos pedidos de informação às instituições de crédito e sociedades financeiras, no âmbito das informações relativas a operações financeiras (protegidas pelo segredo bancário), de acordo com o nº 3 do artigo 63-A da Lei Geral Tributária e, ainda, (iii) no caso das decisões da administração tributária para acesso directo a certos documentos protegidos pelo segredo bancário, conforme dispõe o nº 3 do artigo 63-A da Lei Geral Tributária.

2. De acordo com o disposto no artigo 63º, nº 9, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a fundamentação da decisão em causa deverá ser especialmente densificada. Com efeito, “os

¹³⁴ A regra geral de admissibilidade de delegação de poderes está regulada no 62º, nº 1, da Lei Geral Tributária, em sentido contrário, veja-se o artigo 35º, nº 1, do Código do Procedimento Administrativo.

deveres de fundamentação da Administração Fiscal estão minuciosamente regulados”¹³⁵, devendo esta conter: ”a) a descrição do negócio jurídico celebrado ou do acto jurídico realizado e da sua verdadeira substância económica; b) a indicação dos elementos que demonstrem que a celebração do negócio ou prática do acto tiveram como fim único ou determinante evitar a tributação que seria devida em caso de negócio ou acto de substância económica equivalente; c) a descrição dos negócios ou actos de substância económica equivalente aos efectivamente celebrados ou praticados e das normas de incidência que se lhes aplicam”¹³⁶.

Analisando os elementos específicos de fundamentação da decisão em causa, nomeadamente da conjugação das alíneas a) e c) verificamos que o ”legislador pressupõe que há sempre dois negócios: o que, em princípio, seria realizado e o que foi realizado por razões fiscais”¹³⁷. Aliás, “uma das características mais salientes, todavia, dos actos ou negócios que configuram o meio utilizado para a elisão fiscal, é a sua equivalência quanto aos efeitos não fiscais obtidos, com aqueles outros actos ou negócios normais”¹³⁸. De facto, torna-se necessário que a Administração tributária comprove essa equivalência entre os resultados (materiais, económicos, financeiros e outros não fiscais) dos actos ou negócios praticados e dos que são considerados “normais,” os quais seriam praticados, não fosse a finalidade de obtenção de uma vantagem fiscal¹³⁹.

3. Da configuração dos elementos necessários à correcta fundamentação da decisão de autorização da aplicação das normas anti-abuso que se enquadrem no âmbito de aplicação do regime procedimental em análise, desde logo da cláusula geral anti-abuso, pode concluir-se que a motivação do contribuinte vai ser aferida sob uma concepção objectiva¹⁴⁰. O modo de comprovar a motivação do

¹³⁵ JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2002, pág. 123.

¹³⁶ Artigo 63º, nº 9, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

¹³⁷ JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2002, pág. 123.

¹³⁸ GUSTAVO LOPES COURINHA, *ob.cit.*, pág. 173.

¹³⁹ *Idem*, pág. 170, e sobre o conceito de vantagem fiscal para este efeito, págs. 171 e 172. Veja-se, ainda, ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *ob. cit.*, nota 19 ao artigo 38º, pág. 190 e JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, “Abuso de Direito em Matéria Fiscal: Natureza, alcance e limites”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 398, Abril-Junho, Boletim da Direcção Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, pág. 35.

¹⁴⁰ GUSTAVO LOPES COURINHA, *ob.cit.*, pág.181, que analisa esta questão.

contribuinte adoptado pela norma em análise, recorrendo a elementos de carácter objectivo, não impede “que o contribuinte venha demonstrar, em idênticos termos, precisamente o contrário, i.e. a existência de uma motivação não fiscal preponderante”¹⁴¹. É importante ter sempre presente que os actos ou negócios jurídicos, que possam ser objecto de censura por parte da cláusula geral anti-abuso, são actos ou negócios jurídicos válidos em termos de direito civil, produzem os seus efeitos jurídicos e não violam quaisquer normas de âmbito não fiscal, baseiam-se “numa norma ou princípio geral de Direito cuja consequência é a sua plena licitude. E assim produzem, de modo totalmente legal, os seus efeitos civis, o mesmo podendo não vir a suceder no âmbito fiscal”¹⁴².

4. Contendo os requisitos específicos já mencionados, a fundamentação da decisão, para além de dever respeitar os requisitos gerais de fundamentação dos actos administrativos ¹⁴³, poderá, também nos termos gerais,¹⁴⁴ ¹⁴⁵ consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, que constituirão neste caso parte integrante do

¹⁴¹ *Idem, ob.cit.*, pág. 183. Segundo JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, “Abuso de Direito em Matéria Fiscal: Natureza, alcance e limites”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 398, Abril-Junho, Boletim da Direcção Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, pág. 36, “Cabe à Administração fiscal a fundamentação-demonstração de que o negócio só foi realizado por razões de natureza fiscal. E caberá ao sujeito passivo demonstrar que estiveram razões comerciais legítimas na base da decisão contratual.”

¹⁴² GUSTAVO LOPES COURINHA, *ob.cit.*, pág., 169. GONÇALO AVELÃS NUNES, *ob.cit.*, pág. 55, *apud* GUSTAVO LOPES COURINHA, *ob.cit.*, pág. 169.

¹⁴³ Cfr. artigo 268º, nº 3, da Constituição da República Portuguesa e artigo 123º do Código do Procedimento Administrativo.

¹⁴⁴ Em nota ao artigo 124º do Código do Procedimento Administrativo, JOSÉ MANUEL DA S. SANTOS BOTELHO, AMÉRICO J. PIRES ESTEVES, JOSÉ CÂNDIDO DE PINHO, “Código do Procedimento Administrativo Anotado-Comentado-Jurisprudência”, 2ª Edição -Actualizada e Aumentada, 1992, pág. 389, referem que “O dever de fundamentar, com assento Constitucional, tem, para utilizar a terminologia de Vieira de Andrade, um núcleo essencial a que corresponde o dever de formulação contextual dos fundamentos e uma garantia acessória, que a lei concretiza no dever de comunicação expressamente estabelecido (cfr. “O dever de fundamentação expressa de actos administrativos, a pág. 62)”.

¹⁴⁵ Conforme o ensinamento de RUI CHANCERELLE DE MACHETTE, “O Processo Administrativo Gracioso perante a Constituição Portuguesa de 1976”, in *Estudos de Direito Público e Ciência Política*, Fundação Oliveira Martins, Centro de Estudos Administrativos, pág. 380, “a fundamentação dos actos administrativos visa várias objectivos, aliás, interligados” tendo várias funções, a saber: - função de pacificação; de defesa; de autocontrolo; de clarificação e de prova.

respectivo acto.” (artigo 125º do Código do Procedimento Administrativo), ou seja, na apelidada fundamentação por remissão ou “in aliunde” também prevista no artigo 77º da Lei Geral Tributária ¹⁴⁶.

Está sedimentado em termos jurisprudenciais que a fundamentação “é um conceito relativo que varia em função do tipo legal do acto administrativo, exigindo-se que, perante o itinerário cognoscitivo e valorativo constante daquele acto, um destinatário normal possa ficar a saber por que se decidiu em determinado sentido”, ¹⁴⁷ mas, neste caso, terá sempre que ser cumprido o requisito da especial fundamentação expressamente consignada no artigo 63º, nº 9, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

É interessante ter também presente que da fundamentação “devem constar as razões da eventual não aceitação dos argumentos aduzidos”¹⁴⁸ pelo contribuinte.

A falta de fundamentação, ou uma fundamentação deficiente, nos termos gerais e ou em face dos requisitos e especificidades que, neste caso, a lei impõe, determinará a anulabilidade - vício de forma - deste acto de autorização, o que constituirá motivo para a sua impugnação judicial (artigo 99º do Código de Procedimento e de Processo Tributário).

A existência de erro sobre os pressupostos de direito, ou seja, a incorrecta aplicação das normas legais, bem como o erro sobre os pressupostos de facto, isto é, a não verificação desses pressupostos, por inexistência ou por divergência do que ocorreu na realidade e o que é a matéria de facto que serve de base à prática do acto, determinarão também a possibilidade de anulação do acto em causa.

De referir é ainda a possibilidade de anulação por vício de incompetência ¹⁴⁹, caso o órgão que decida a aplicação das normas anti-abuso - “o dirigente máximo do serviço ou o funcionário em quem

¹⁴⁶ DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.* págs. 381 e 382, em especial, as anotações ao Artº 77º da Lei Geral Tributária.

¹⁴⁷ Nota 13 ao Artº 125º do Código do Procedimento Administrativo, JOSÉ MANUEL DA S. SANTOS BOTELHO, AMÉRICO J. PIRES ESTEVES, JOSÉ CÂNDIDO DE PINHO, *ob. cit.*, pág. 396, apud (Ac. do T.P. de 28/5/1987-A.D. 315,367) e (Ac. do T.P. de 11/5/1989-A.D. 335,1.398), veja-se, ainda, nota 14 e seguintes.

¹⁴⁸ DIOGO FREITAS DO AMARAL, JOÃO CAUPERS, JOÃO MARTINS CLARO, JOÃO RAPOSO, MARIA DA GLÓRIA DIAS GARCIA, PEDRO SIZA VIEIRA, VASCO PEREIRA DA SILVA, “Código do Procedimento Administrativo”, Anotado, 3º Edição, Livraria Almedina, Coimbra, 1997, em nota ao Artº 125º do Código do Procedimento Administrativo, pág. 230.

¹⁴⁹ Veja-se, relativamente aos vícios dos actos administrativos, MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, Vol. I, Almedina, Coimbra, 1984, págs. 564 e ss..

ele tenha delegado essa competência”¹⁵⁰ - não seja aquele que tem competência para o efeito ou, na hipótese dessa competência ter sido delegada, o respectivo acto de delegação contiver alguma deficiência.

5. A impugnação judicial da decisão de autorização de aplicação das disposições anti-abuso não terá em princípio, nos termos gerais,¹⁵¹ efeito suspensivo. No entanto, a especificidade deste regime procedimental, a sua função de defesa da garantia e segurança jurídica do contribuinte e de adequação e equilíbrio dos interesses em causa justificam a adopção de uma solução diversa. Com efeito, a impugnação judicial da decisão de autorização de aplicação das disposições anti-abuso devia ter obrigatoriamente efeito suspensivo¹⁵². Muito embora esteja em causa a protecção de interesses de natureza algo diversa, ainda assim, foi esta a solução adoptada no caso de recurso judicial interposto dos actos praticados pela Administração tributária para acesso a documentação bancária (em determinadas situações previstas na lei). Conforme dispõe o n.º 4 do artigo 63.º - B da Lei Geral Tributária, “os actos praticados ... são susceptíveis de recurso judicial, o qual terá efeito suspensivo nas situações previstas no n.º 2.”

4.5. A informação vinculativa e o “deferimento tácito”

1. Nos termos do artigo 63.º, n.º 8, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, as disposições anti-abuso não serão aplicáveis, como vimos, se o contribuinte tiver solicitado à administração tributária informação vinculativa sobre os factos que a tiverem fundamentado e a administração tributária não responder no prazo de seis meses.

¹⁵⁰ Artigo 63.º, n.º 7, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

¹⁵¹ Artigo 103.º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

¹⁵² Seguindo a opinião de GONÇALO AVELÃS NUNES, ob. cit., pág. 59.

Esta disposição veio introduzir um “regime de deferimento tácito no caso de silêncio administrativo”¹⁵³. Com efeito, decorrido o prazo de seis meses sem que a Administração tributária se pronuncie, estaremos em presença de uma situação que equivale a uma informação vinculativa que declara inaplicável, ao caso em concreto, a norma anti-abuso cuja aplicação estava em causa ¹⁵⁴.

Tendo este “deferimento tácito” por fundamento a garantia da “segurança jurídica em caso de dúvidas sobre a possibilidade de reacção administrativa a contratos que correspondam a uma intenção empresarial legítima” ¹⁵⁵ é de defender que a resposta da Administração seja dada ¹⁵⁶ e, inclusivamente, chegue ao interessado dentro desse prazo¹⁵⁷. Assim, caso a resposta não seja notificada ao interessado dentro do prazo dos seis meses, a disposição anti-abuso não poderá ser aplicada ¹⁵⁸.

Para além do referido “deferimento tácito”, não existem especificidades, do ponto de vista processual, em relação a uma reacção idêntica em qualquer outro tipo de pedido de informação prévia, pelo que as possibilidades de recurso da decisão da Administração neste caso, quer em sede administrativa, quer judicial, correspondem às que já tivemos oportunidade de analisar nas considerações gerais que efectuámos sobre a marcha deste procedimento próprio.

2. Nos termos do artigo 68º da Lei Geral Tributária, o pedido de informação vinculativa pode versar sobre toda e qualquer questão relativa à situação fiscal do contribuinte e sobre os pressupostos ainda não concretizados dos benefícios fiscais.¹⁵⁹ As informações que forem prestadas nos termos

¹⁵³ JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2002, págs. 122 e 123,

¹⁵⁴ JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, pág. 313, diz que “ No nº 8 do presente artigo faz-se equivaler o silêncio da administração durante mais de seis meses a uma informação no sentido da não aplicação da disposição anti-abuso, no caso concreto.”

¹⁵⁵ JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2002, págs. 122 e 123.

¹⁵⁶ Veja-se sobre a matéria SÉRGIO VASQUES, “O mecanismo da informação vinculativa”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 397, Janeiro-Março, 2000, pág. 105 e ss., que também enfatiza a relevância dos mecanismos de informação vinculativa com vista a garantir uma “maior certeza às transacções económicas em face da complexidade crescente da lei tributária”.

¹⁵⁷ Seguindo JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, pág. 313.

¹⁵⁸ *Idem.*

¹⁵⁹ O regime das informações vinculativas vem previsto e regulado, respectivamente, no artigo 68º da Lei Geral Tributária e no artigo 57º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

previstos no artigo acima referido vinculam a Administração Fiscal, que não pode “proceder posteriormente no caso concreto em sentido diverso da informação prestada”¹⁶⁰, salvo no caso de actuar em cumprimento de decisão judicial ¹⁶¹.

Assim, se a Administração Tributária, face a um pedido específico de informação prévia, responder ¹⁶² no sentido de que tal acto ou negócio jurídico virá a ser por ela considerado como tendo sido praticado em violação da cláusula geral anti-abuso, nada impede que a Administração tributária dê início ao procedimento próprio previsto no artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário para aplicação da referida cláusula geral anti-abuso, no caso do acto ou negócio jurídico se ter, entretanto, realizado. O conceito de informação vinculativa constante do nº 1 do artigo 68º da Lei Geral Tributária não exige que, no caso de informações vinculativas relativas à situação fiscal do contribuinte, o respectivo pedido seja efectuado previamente à verificação dessa situação tributária ¹⁶³. No entanto, do teor do nº 2 do artigo 68º da Lei Geral Tributária pode inferir-se que, se a Administração tributária já tiver iniciado o procedimento que considerou adequado relativamente à situação tributária em causa, o efeito útil do pedido de informação vinculativa não operará ¹⁶⁴.

5. A garantia procedimental

¹⁶⁰ Artigo 68º, nsº 2 e 7, da Lei Geral Tributária. Veja-se ainda o artigo 57º, nº 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

¹⁶¹ Veja-se sobre a matéria SÉRGIO VASQUES, *ob.cit.*, págs. 105 a 123.

¹⁶² A decisão poderá ser objecto de recurso hierárquico nos termos do artigo 66º, nº 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário mas, não terá efeito suspensivo, conforme artigo 80º da Lei Geral Tributária e artigo 67º, nº 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

¹⁶³ Veja-se sobre esta questão ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *ob. cit.*, nota 6 ao Artº 68º, pág. 314. Para este Autor é discutível “a amplitude com que foi consagrado o direito à informação vinculativa, já que, se a situação tributária já se concretizou, não se vislumbram interesses de confiança e segurança jurídica que possam justificar a sua prestação”.

¹⁶⁴ Para SÉRGIO VASQUES, *ob. cit.*, pág. 117., o pedido de informação vinculativa destina-se a “garantir certeza quanto ao tratamento fiscal de factos ou actividades futuras”. Para este Autor, muito embora a disposição legal não refira expressamente que se trata de uma “informação prévia vinculativa”, é esse o entendimento correcto, uma vez que “o pedido deve respeitar sempre a factos ainda não verificados.”

Neste momento, após a análise que efectuámos ao regime procedimental de que está dependente a aplicação das normas anti-abuso, maxime da cláusula geral, já estamos em condições de ponderar se este procedimento apresenta o equilíbrio necessário à garantia da segurança jurídica, mas sem uma excessiva propensão garantística, indutora de inconvenientes vários, designadamente a menor apetência por parte da Administração tributária na sua aplicação.

5.1. A necessidade de procedimento especial

1. A principal questão que se coloca é a de saber se a aplicação das normas anti-abuso, em especial da cláusula geral, deve estar dependente de um procedimento específico, ou se estamos perante mera conveniência na existência do mesmo.

A evolução doutrinária, no sentido de um maior equilíbrio do princípio da legalidade com outros princípios constitucionais, designadamente, o da igualdade tributária e o da capacidade contributiva, tem vindo a determinar (sendo compensada com) um crescente aumento da importância do procedimento, como “motor e quadro da racionalidade do sistema, de eficiência de Administração e de justiça. Numa progressiva acentuação da sua força garantística.”¹⁶⁵, sendo paradigmático o caso do procedimento de que deve depender a aplicação das normas anti-abuso. De facto, a existência de um regime procedimental especial é critério de admissibilidade e adequação da cláusula geral anti-abuso e uma forma de garantir a segurança jurídica,¹⁶⁶ o que tem vindo a ser demonstrado no decorrer deste trabalho.

Contudo, é necessário ponderar quais devem ser as características que tal procedimento deve ter e os requisitos que deve observar.

Em face das especificidades e finalidades próprias da cláusula geral anti-abuso, também noutros países se tem entendido que a existência de um procedimento legal de aplicação da norma constitui

¹⁶⁵ DIOGO LEITE DE CAMPOS E MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, págs. 105.

¹⁶⁶ NUNO SÁ GOMES “O Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 371, Julho-Setembro, 1993, págs. 143 a 178.

condição essencial. Mas, no que concerne ao tipo de procedimento e respectivas características e requisitos, é interessante verificar a posição adoptada no ordenamento jurídico espanhol e no britânico.

2. De há muito que a Espanha faz parte dos países que adoptaram a cláusula geral anti-abuso. Com efeito, a figura de fraude de ley foi introduzida com a aprovação da Ley General Tributária, em 1963 e era regulada pelo seu artigo 24º, nº 2. A introdução e a aplicação desta norma em Espanha tem sido motivo de profunda controvérsia doutrinal e objecto de críticas diversas, designadamente, no âmbito da sua regulamentação procedimental. Acresce, ainda, que a aplicação prática da norma tem sido meramente residual ¹⁶⁷.

Inicialmente não existia um procedimento específico relativo à aplicação da norma. Já nessa altura, parte da doutrina defendia que devia ser suprida essa falta, a qual só veio a ser colmatada com a regulamentação procedimental introduzida pelo Real Decreto 1919/1979, de 29 de Junho. Devido à complexidade de tal procedimento e à conseqüente dificuldade e lentidão na sua aplicação, a Administração tributária espanhola evitava utilizá-lo ou utilizava-o indevidamente, tendo sido revogado.

Enquanto se esperava por novo procedimento especial, parte da doutrina defendia a aplicação analógica de outros procedimentos ¹⁶⁸.

Em 1995, no âmbito da revisão da Ley General Tributaria, a cláusula geral anti-abuso espanhola passou a constar do artigo 24º, nº 1, com uma nova redacção que procurava resolver as questões que tinham impedido a sua aplicação. Estas alterações foram, na generalidade, bem recebidas pela doutrina, que não deixava, no entanto, de reconhecer a necessidade do dito procedimento ¹⁶⁹. Contudo, foi constituída a *Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General*

¹⁶⁷ Sobre a cláusula geral anti-abuso introduzida em Espanha, sua evolução legislativa, principais questões e respectivas posições doutrinárias, veja-se GUSTAVO LOPES COURINHA, *ob.cit.*, págs. 51 a 60. Veja-se, ainda, EDUARDO SANZ GADEA, “Medidas Antielusión Fiscal”, in *Instituto de Estudios Fiscales*, documento nº 22/01, acessível em www.ief.es/Documentos/Doc.2201 e MARTA VILLAR EZCURRA, “Elusión Fiscal: La experiencia de España” in *Ciencia e Técnica Fiscal*, nº 404, Outubro-Dezembro, 2001, págs. 64 e ss..

¹⁶⁸ RUIZ TOLEDANO, *apud*, GUSTAVO LOPES COURINHA, *ob.cit.*, pág. 53.

¹⁶⁹ “Cuestión diferente es que la referida potestad selleve a cabo en el marco de un procedimiento que garantice la seguridad jurídica del contribuyente, y en el que la carga de la prueba recaiga sobre la Administración Tributaria” diz-nos EDUARDO SANZ GADEA, *ob.cit.*, pág. 104.

*Tributaria*¹⁷⁰ que, no seu “Informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria” concluía no sentido de que as diversas posições adoptadas no seu seio se agrupavam na daqueles que (i) defendiam a supressão da figura de fraude de ley e na daqueles que (ii) defendiam a sua manutenção, ainda que com aperfeiçoamento da figura e do respectivo procedimento, posições essas, que consubstanciavam as duas grandes opções a tomar¹⁷¹.

Afirmava a *Comisión* que, para aqueles que defendiam a sua manutenção, a figura da fraude de ley devia, ainda assim, ser aplicada com recurso a um procedimento especial,¹⁷² no qual existisse uma decisão vinculativa proferida por um órgão especializado¹⁷³. A existência de um procedimento especial era justificada, no essencial, pela excepcionalidade da figura da fraude de ley e pela necessidade de que a aplicação da mesma fosse da competência de órgãos especializados, cujos membros tivessem a experiência e formação adequadas. Entendia, ainda, a *Comisión* que não seria suficiente prever a mera audição do interessado (necessária, em geral, para todo e qualquer procedimento), mas que era importante atribuir a competência a um órgão específico ou, pelo menos, prever uma decisão vinculativa” “*sino que es importante atribuir la competencia a un órgano concreto, o al menos exigir dictamen vinculante (por ejemplo, de la Dirección General de Tributos o del presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente)*”¹⁷⁴.

Em conclusão, mantendo-se a norma geral anti-abuso (*fraude de ley*), seria necessário criar um regime procedimental especial para a sua aplicação. Tal procedimento deveria ter as seguintes características básicas:

¹⁷⁰ COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, “Informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria”, *IEF, Ministerio de Hacienda*, Julio 2001.

¹⁷¹ ENRIQUE FONSECA CAPDEVILA, “Los Negocios Anomalos Ante el Derecho Tributario: Prespectiva de Futuro”, in *Crónica Tributaria*, nº 100 (2001), págs. 97 a 117, acessível em [www.ief.es/Publicaciones/Revista Cronica Tributaria/100](http://www.ief.es/Publicaciones/Revista_Cronica_Tributaria/100) Fonseca e GUSTAVO LOPES COURINHA, ob. cit., nota 117, pág 60.

¹⁷² Ainda que simplificado, face ao que tinha sido introduzido em 1979.

¹⁷³ ENRIQUE FONSECA CAPDEVILA, ob.cit, págs. 97 e ss..

¹⁷⁴ MARTA VILLAR EZCURRA, “Elusión Fiscal: La experiencia de España” in *Ciencia e Técnica Fiscal*, nº 404, Outubro-Dezembro, 2001, pág. 64 e 65. Para PALAO TABOADA a manutenção do procedimento especial é discutível. Este Autor critica ainda a sugestão de que a competência para a decisão seja atribuída ao *Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente*, apud, MARTA VILLAR EZCURRA, ob.cit. págs. 67 e 68.

- a) a participação do contribuinte com um âmbito superior ao do mero exercício do direito de audição prévia atribuído em termos gerais; e,
- b) a decisão vinculativa ser emitida por um órgão (específico e) especializado, cujos membros tivessem experiência e formação adequadas;
ou, pelo menos,
- c) a decisão vinculativa ser emitida por uma entidade administrativa-tributária de hierarquia elevada.

3. Muito embora não exista no direito tributário britânico uma cláusula geral anti-abuso escrita, têm vindo a ser desenvolvidas, judicialmente, doutrinas anti-abuso, com base na que é designada por *Ramsay Doctrine* ¹⁷⁵. Contudo, no relatório sobre o fenómeno da elisão fiscal, publicado em 28 de Novembro de 1997, pelo *Tax Law Review Committee (TLRC)*, constituído por iniciativa do *The Institute for Fiscal Studies*, entidade de cariz privado, foi proposta a introdução de uma cláusula geral anti-abuso escrita. O (TLRC), concluía no seu relatório ¹⁷⁶ que a introdução da cláusula geral anti-abuso - general anti-avoidance rule (GAAR) – devia incluir uma “*clearance procedure*”¹⁷⁷. Na sequência deste relatório, a Administração tributária - *Inland Revenue* - veio apresentar o seu entendimento sobre a questão da introdução de uma norma geral anti-abuso no documento “*A General Anti-avoidance Rule for Direct Taxes: Consultative Document*”,¹⁷⁸ onde analisa, metodicamente e com profundidade questões de âmbito adjectivo, para além das de carácter substantivo, relativas à introdução da (GAAR), designadamente nos itens: (i) “*The administration of a GAAR: Clearances*”, (ii) “*Clearances: practical considerations*” e (iii) “*Clearances: Appeal system*”. A utilização do termo “*clearance*” ao invés de

¹⁷⁵ Veja-se sobre conteúdo e evolução da *Ramsay Doctrine* e, em geral, sobre a evolução jurisprudencial e doutrinal britânicas “a caminho da cláusula geral anti-abuso”, in GUSTAVO LOPES COURINHA, *ob.cit.*, págs. 27 a 42.

¹⁷⁶ The Institute for Fiscal Studies, Press Release: Tax Avoidance (acessível em <http://www.ifs.org.uk/press/avoid.shtml>).

¹⁷⁷ Veja-se a conclusão do Tax Law Review Committee: “*A statutory general anti-avoidance rule (“GAAR”) could nevertheless help to deter avoidance and is preferable to the further development of anti-avoidance doctrines by the judicial committee of the House of Lords*” (acessível in <http://www.ifs.org.uk/press/avoid.shtml>)

¹⁷⁸ Acessível em www.inlandrevenue.gov.uk

“*ruling*” é justificada, uma vez que a decisão da entidade administrativa somente vincula a Administração Tributária, a qual fica obrigada a decidir em conformidade com a resposta dada ¹⁷⁹. De facto, o documento reconhece a necessidade da aplicação da cláusula geral anti-abuso vir a ser submetida a um *clearance system*. Refere, ainda, as principais características desse *clearance system*. Assim, o contribuinte deve poder submeter à apreciação da entidade competente o acto ou negócio que pretende vir a realizar, nos seus precisos termos e condições. A entidade competente analisará o pedido e poderá dar a respectiva autorização, garantindo que a Administração tributária não aplicará a cláusula geral anti-abuso àquele acto ou negócio jurídico, desde que este se realize exactamente nos termos e condições constantes do referido pedido de autorização. A autorização refere-se, exclusivamente, à cláusula geral anti-abuso e não confirmará ou analisará quaisquer outras consequências fiscais para o contribuinte. Em caso de dúvida razoável sobre a possibilidade de aplicação da dita cláusula geral anti-abuso não deverá ser concedida autorização. Pondera, ainda, se os pedidos acima mencionados deverão ser submetidos e apreciados por uma secção especializada interna da Administração Tributária ou se deveria ser um órgão, de carácter administrativo externo a fazê-lo.

Para além do exposto, o documento em causa tece ainda diversas considerações sobre prazos e recursos das decisões, caso seja um órgão interno a decidir ou um órgão externo e muitas outras considerações de grande utilidade.

O *The Institute for Fiscal Studies*, no seu documento “*A general anti-avoidance rule for direct taxes*”,¹⁸⁰ embora aceite que possam existir razões de ordem administrativa para limitar a aplicação da (GAAR) às empresas, não vê justificação para que tal seja aceite como uma questão de princípio. O referido Instituto tece, ainda, diversas considerações sobre a matéria, colocando questões e apresentando as respectivas respostas. Algumas das posições assumidas pelo *Inland Revenue* no *Consultative Document* são objecto de crítica, mas o *The Institute for Fiscal Studies* refere no citado documento que tal crítica não constitui, propriamente, uma resposta ao *Consultative Document*.

¹⁷⁹ Inland Revenue: “A General Anti-avoidance Rule for Direct Taxes: Consultative Document”, acessível em www.inlandrevenue.gov.uk.

¹⁸⁰ The Institute for Fiscal Studies, “A general anti-avoidance rule for direct taxes”, acessível em www.ifs.org.uk/taxlaw/gaarsumm.shtml.

Em síntese, também tem sido entendido pela Administração tributária britânica e pela entidade privada aqui mencionada que a introdução da cláusula geral anti-abuso requer, por sua vez, a introdução de um procedimento legal de defesa dos interesses do contribuinte.

4. Os casos apresentados ilustram formas diversas de entender a necessidade da introdução do regime procedimental relativo à aplicação da cláusula geral anti-abuso. Em Espanha, o procedimento seria necessário e visaria prover uma decisão, a ser proferida por um órgão especializado, que permitisse ou excluísse a aplicação da cláusula geral anti-abuso. O procedimento deveria, ainda, prever a participação do contribuinte.

As entidades britânicas acima referidas entendem que a introdução de uma cláusula geral anti-abuso implica, por sua vez, a existência de um procedimento que permita aos empresários ter a garantia de que não é aplicável tal norma ao acto ou negócio jurídico que pretendem realizar. Seria um procedimento prévio, de maior densidade e complexidade, mas que apresentaria, ainda assim, algumas das características que tem o regime da informação vinculativa português, ressalvadas as naturais diferenças que advêm, nomeadamente, da diversa inserção sistemático-normativa e, bem assim, da essência dos ordenamentos jurídicos em causa ¹⁸¹.

5. Dada por assente a necessidade de um procedimento específico de que depende a aplicação de certas normas anti-abuso, ressaltam desta comparação dois aspectos, que nos parecem essenciais: a participação do sujeito passivo no procedimento e a decisão de que depende a aplicação da norma anti-abuso ser proferida por um órgão especializado. Quer um, quer o outro, podem ser melhor compreendidos se compararmos, por sua vez, o procedimento próprio previsto no artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e o regime de revisão da matéria tributável previsto na Lei Geral Tributária.

5.2. A revisão da matéria colectável (análise comparativa)

¹⁸¹ “Tal como sucedeu noutros países, a multiplicação de normas anti-abuso levou à introdução de mecanismos especiais de informação vinculativa.” SÉRGIO VASQUES, *ob cit.*, pág. 111.

1. O regime de revisão da matéria tributável previsto na Lei Geral Tributária constitui uma “mudança significativa face ao regime anterior”¹⁸², atendendo, ainda que parcialmente, às sugestões da Comissão de Estudo e Análise da Regulamentação do Processo Fiscal e a algumas das recomendações da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, bem como à experiência retirada da aplicação do Código de Processo Tributário ¹⁸³.

“O fim desta reclamação prévia é evitar o recurso excessivo aos tribunais, possibilitar uma correcção de decisões pouco ponderadas pela Administração fiscal ou de conseguir, pelo menos, uma decantação das questões controvertidas do processo antes da indagação judicial sobre a sua legalidade”¹⁸⁴, constitui, assim, “um mecanismo que pode funcionar como um filtro pré-judicial”¹⁸⁵.

2. O procedimento de revisão assenta num debate contraditório entre o perito indicado pelo contribuinte e o perito da Administração tributária, com a participação do perito independente, caso exista, e visa o estabelecimento de um acordo quanto ao valor da matéria tributável, conforme estabelece o artigo 92º, nº 1, da Lei Geral Tributária. O procedimento é conduzido pelo perito da Administração fiscal e deve estar concluído no prazo de trinta dias a contar do início do procedimento, nos termos do seu nº 2.

Esta é uma das principais diferenças em face do que se previa no antigo Código de Processo Tributário, o procedimento passou a ter por base um debate contraditório, ainda que por intermédio dos respectivos peritos e a visar o estabelecimento de um acordo ¹⁸⁶. “Trata-se, no fundo, de uma Comissão especializada de revisão, integrada na Administração directa do Estado com poderes para proceder ao “acertamento” do valor da matéria colectável relevante para efeito da liquidação do imposto”¹⁸⁷.

¹⁸² FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA, “ A Avaliação Indirecta da Matéria Colectável e os Preços de Transferência na LGT” in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, pág. 343.

¹⁸³ ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *ob.cit.*, pág. 382.

¹⁸⁴ JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, “O Direito Processual Fiscal”, in *Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal*, Coimbra Editora, 2000, pág. 131.

¹⁸⁵ *Idem*.

¹⁸⁶ ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, *ob.cit.*, pág. 383 e 394.

¹⁸⁷ JOÃO SILVA RODRIGUES, Anotação ao Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 15 de Maio de 2002, Rec.º 26 664, em que foi Relator o Consº Brandão de Pinho, in DIOGO FEIO, JOÃO

Existindo acordo entre os peritos, o tributo será liquidado com base na matéria tributável acordada, devendo este acordo, em caso de alteração da matéria inicialmente fixada, fundamentar a nova matéria tributável encontrada, conforme dispõem os n.ºs 3 e 4 do artigo 92.º da Lei Geral Tributária. A Administração tributária não pode alterar a matéria tributável acordada, salvo no caso de fraude fiscal envolvendo os elementos que serviram de base à sua quantificação, considerando-se então suspenso o prazo de caducidade no período entre o acordo e a decisão judicial, nos termos do n.º 5 do artigo 92.º da Lei Geral Tributária. Na falta de acordo, o órgão decidirá tomando em conta a posição dos peritos¹⁸⁸. Se intervier perito independente, a decisão deve obrigatoriamente fundamentar a rejeição ou adesão do parecer por este emitido, como estabelece o n.º 7. Estamos perante um órgão com uma estrutura “paritária” e “quase-arbitral”¹⁸⁹ e, na falta de acordo, a matéria colectável não poderá ser fixada em montante superior ao valor mais elevado, nem menor do que o menos elevado dos valores atribuídos pelos peritos¹⁹⁰.

3. O n.º 8 deste artigo 92.º da Lei Geral Tributária atribui efeito suspensivo, independentemente da prestação de garantia, à reclamação graciosa ou impugnação judicial do acto de liquidação subsequente à fixação da matéria tributável, no que se refere à parte da liquidação que teve por base a matéria colectável em que aqueles peritos, aquando da sua fixação, tenham estado de acordo¹⁹¹.

SILVA RODRIGUES, MARIA DULCE SOARES, MARIA ODETE OLIVEIRA, RICARDO GARÇÃO SOARES, RITA TAVARES DE PINA, *Jurisprudência Fiscal Anotada, Supremo Tribunal Administrativo*, Livraria Almedina - Coimbra, 2002, nota 7, pág. 36, onde o Autor justifica o seu entendimento doutrinário relativamente à utilização da expressão “Comissão de Revisão”. Veja-se, ainda, sobre a natureza orgânica destes órgãos, págs. 42 a 46. No sentido de que este órgão é uma Comissão e que “tem a natureza de órgão da Administração fiscal mas sem integrar a sua hierarquia” veja-se JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, “O Direito Processual Fiscal”, in *Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal*, Coimbra Editora, 2000, pág. 132.

¹⁸⁸ DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, Anotação 5, ao artigo 92.º da Lei Geral Tributária, pág. 475.

¹⁸⁹ JOÃO SILVA RODRIGUES, *ob. cit.*, pág. 46. Veja-se, ainda, sobre este assunto, págs. 42 a 46. Para FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA, *ob. cit.*, pág. 343, “Acaba-se com as comissões de revisão e institui-se um regime de tipo arbitral”. No sentido de que se está face a um acordo entre “partes” veja-se este último Autor *ob. cit.*, pág. 372 e também JOÃO SILVA RODRIGUES, *ob. cit.*, pág. 37.

¹⁹⁰ DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, Anotação 5, ao artigo 92.º da Lei Geral Tributária, pág. 475, referem que “a matéria tributável não poderá ser inferior ao menor nem superior ao mais elevado dos valores indicados pelos peritos.”

¹⁹¹ DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, Anotação 7, ao artigo 92.º da Lei Geral Tributária, pág. 476, defendem dever ser aplicada esta regra, mesmo quando os relatórios dos peritos não

De facto, a probabilidade de que a decisão de fixação da matéria tributável não esteja correcta será neste caso muito elevada, justificando-se que o acto de liquidação fique a aguardar a decisão final do processo em que se impugna tal fixação ¹⁹². Aqui se encontra uma possível vantagem para o contribuinte, caso este tenha requerido a intervenção do perito independente.

O pedido de revisão não sujeita, em princípio, o sujeito passivo a qualquer encargo em caso de indeferimento. No entanto, poderá ser aplicado ao contribuinte, pela entidade que decide o pedido de revisão, um agravamento de até 5% da colecta reclamada, quando se verificarem, cumulativamente, as circunstâncias previstas no n.º 9 do artigo 91º da Lei Geral Tributária ¹⁹³.

4. A análise do procedimento de revisão da matéria colectável acima efectuada, ainda que de forma sintética, permite-nos passar a efectuar a comparação do mesmo com o procedimento próprio para aplicação das normas anti-abuso, previsto no artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e fazer ressaltar alguns aspectos que consideramos relevantes, atendendo à finalidade do presente trabalho.

O primeiro aspecto que iremos tomar em consideração é o da participação do contribuinte. No procedimento previsto para a liquidação dos tributos com base em disposições anti-abuso, a participação do contribuinte restringe-se, na sua essência, ao cumprimento do direito de audição prévia. Para além da faculdade concedida ao contribuinte em termos probatórios, de se estabelecer um prazo especial para o seu exercício e do facto de estar expressamente prevista a obrigatoriedade do mesmo, nada mais acresce ao que, nos termos gerais, se dispõe no artigo 60º da Lei Geral Tributária sobre o direito de audição prévia. A intervenção do contribuinte no âmbito de eventual informação prévia, cujo resultado venha ou não permitir a aplicação das normas em causa, não releva para a análise em questão.

No caso do procedimento de revisão da matéria colectável, a participação do contribuinte é, como se viu, essencial, pois este procedimento assenta no debate contraditório entre o perito que representa o contribuinte e o perito da Administração tributária e visa o estabelecimento de um acordo

sejam conformes, no caso desses relatórios coincidirem, ainda que parcialmente, "no seu resultado quanto à não inclusão de determinado valor na matéria colectável".

¹⁹² *Idem*, pág. 476.

¹⁹³ Veja-se sobre esta matéria, FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA, *ob.cit.*, pág. 379 e DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *ob.cit.*, Anotação 14, ao artigo 91º da Lei Geral Tributária, pág. 471.

quanto ao valor da matéria tributável¹⁹⁴. De facto, torna-se evidente que, neste caso, a participação do contribuinte tem um âmbito e uma finalidade muito diversas relativamente ao que ocorre no âmbito do actual regime procedimental necessário à aplicação das normas anti-abuso ¹⁹⁵.

O segundo aspecto a ter em consideração é o da natureza e características da entidade que “decide”. No caso do procedimento do artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a entidade que autoriza a aplicação das normas anti-abuso é o dirigente máximo do serviço, ou o funcionário em quem ele tenha delegado essa competência e no caso da revisão da matéria colectável, o órgão que tem “poderes para resolver uma controvérsia relativa à fixação da matéria colectável por métodos indirectos através de um acordo entre a administração e o devedor do imposto”¹⁹⁶ é um órgão da Administração, especializado, integrado por peritos, que assenta num debate contraditório.

5.3. Soluções alternativas

1. Do exposto pode concluir-se que o actual regime procedimental de que dependa a aplicação de certas normas anti-abuso, em especial da cláusula geral anti-abuso constitui, em si mesmo, um elemento de salvaguarda da adequada aplicação das referidas normas anti-abuso e da segurança jurídica do contribuinte, mas que só poderá vir a preencher tais finalidades ¹⁹⁷ se, pelo menos, vier a ser introduzida expressa estipulação do efeito suspensivo da impugnação judicial da decisão de aplicação da norma. Com efeito, é requisito essencial do procedimento relativo à aplicação de uma norma com as características e especificidades da cláusula geral anti-abuso, que a decisão de aplicação dessa norma

¹⁹⁴ Cfr. artigo 92º, nº 1, da Lei Geral Tributária.

¹⁹⁵ Sobre a participação do contribuinte no procedimento de revisão da matéria colectável, veja-se JOÃO SILVA RODRIGUES, *ob.cit.*, págs. 36 e 37.

¹⁹⁶ JOÃO SILVA RODRIGUES, *ob. cit.*, pág. 43

¹⁹⁷ Defendendo a sua inconstitucionalidade, GONÇALO AVELÃS NUNES, *ob. cit.* pág. 59.

seja sempre passível de recurso (impugnação autónoma segundo a forma da acção administrativa especial) com efeito suspensivo ¹⁹⁸.

2. Da comparação anteriormente efectuada, da qual ressaltam dois aspectos que consideramos essenciais, a participação do sujeito passivo no procedimento e o facto de ser um órgão especializado a emitir a decisão de que depende a aplicação da norma anti-abuso, pode entender-se melhor a razão pela qual estes requisitos deveriam ser aprofundados no procedimento em causa.

De facto, o órgão decisor deveria ser especializado e preferencialmente independente, ¹⁹⁹ na linha do reforço do controlo sobre o procedimento administrativo e da submissão dos litígios fiscais a órgãos mistos (entre Administração e contribuinte), uma vez que, “conviria ir mais longe em termos de submeter à arbitragem os litígios fiscais.”²⁰⁰ Introduzir-se-ia, assim, um maior controlo e transparência na actividade da Administração, sendo um instrumento que permitiria também evitar, em muitos casos, que o contribuinte tivesse que suportar a delonga judicial para ver reconhecido, em termos fiscais, o seu direito à realização do negócio nos termos, condições e pela forma que o tinha realizado.

Por outro lado, uma intervenção participativa do contribuinte no procedimento, ainda que mediante a intervenção de um perito seu representante no órgão decisor, iria também reforçar o controlo e a transparência do próprio procedimento e designadamente, de forma diversa do mero direito de audiência prévia, que fossem fornecidos os dados relativos à situação concretamente verificada, nomeadamente, quanto ao negócio praticado e às justificadas razões comerciais que estiveram na base da decisão de o realizar. Traria ao seio de tal órgão decisor elementos que permitiriam à Administração tributária ajuizar dos mesmos ²⁰¹ e, eventualmente, vir a entender que não valeria a pena tentar

¹⁹⁸ Neste sentido, GONÇALO AVELÃS NUNES, *ob. cit.* pág. 59.

¹⁹⁹ Seguindo a opinião de GONÇALO AVELÃS NUNES, *ob. cit.* pág. 59.

²⁰⁰ DIOGO LEITE DE CAMPOS E MÓNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, pág. 215 e 216, que referem o acima citado a propósito da participação dos cidadãos no procedimento administrativo e por entenderem que o legislador apontou no sentido da criação de órgãos mistos ao consagrar no antigo Código do Procedimento Tributário a comissão de revisão da matéria tributável.

²⁰¹ De acordo com o artigo 58º da Lei Geral Tributária, a Administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material.

demonstrar que tal negócio só tinha sido realizado por razões de ordem fiscal. Exercer-se-ia, assim, uma função de economia e prevenção dos litígios. E haveria, ainda, um reforço das garantias do contribuinte, uma vez que este “poderia em sede administrativa e no seio de um órgão de representação paritária obter satisfação das suas pretensões e chegar a um acordo vinculativo”²⁰² da não desconsideração em termos fiscais do negócio realizado.

Uma questão que forçosamente teria que ser tomada em consideração é a dos limites da admissibilidade de tais acordos em face do princípio da legalidade e o da indisponibilidade do crédito tributário ²⁰³. No entanto, também é necessário não esquecer que a cláusula geral anti-abuso é figura recente no nosso ordenamento jurídico, com uma génese deveras atribulada e complexa, cuja aplicação, a manter-se o conteúdo e a formulação actual das respectivas normas legais, irá certamente ser motivo de constante recurso à via judicial.

6. Conclusões

Deste trabalho resultam as seguintes conclusões:

1. A definição dos critérios que devem servir de base à correcta diferenciação entre a liberdade de escolha dos contribuintes e a elisão fiscal é uma questão complexa, sendo as normas anti-abuso um dos meios utilizados pela Administração tributária para a evitar, ou diminuir.
2. As normas anti-abuso que inicialmente foram adoptadas em Portugal respeitam a casos específicos e dividem-se entre as usualmente apelidadas de “cláusulas especiais anti-abuso” e as designadas por “cláusulas sectoriais anti-abuso”.

²⁰² JOÃO SILVA RODRIGUES, *ob. cit.*, pág. 39, a propósito do procedimento de revisão da matéria colectável.

²⁰³ “O acordo não pode, conseqüentemente, incidir sobre uma obrigação tributável determinável, mas apenas sobre uma situação em que seja manifestamente incerto o montante do imposto devido. O acordo não deve, porém, ser configurado como uma dimensão premial para os contribuintes que não cumpram as suas obrigações tributárias, nem, muito menos, como um mecanismo alternativo á actividade comprovativa e inspectiva da administração tributária, outrossim, como um meio de esclarecer toda a realidade (incerta) pertinente para a prática do acto de liquidação.” Segundo JOÃO SILVA RODRIGUES, *ob. cit.*, pág. 42.

3. Tais normas, adoptadas por inúmeros países, constituem um meio de combate à elisão e evasão fiscal, com diversas limitações.
4. A cláusula geral anti-abuso constitui um critério legal que determina se os actos ou negócios do contribuinte serão, ou não, admitidos quanto aos seus efeitos fiscais, pelo que é critério de diferenciação entre liberdade de escolha dos contribuintes e elisão fiscal.
5. A liquidação do imposto com base em certas disposições anti-abuso, maxime da cláusula geral anti-abuso, depende da abertura de um procedimento especial (próprio) nos termos do artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.
6. Para efeitos deste procedimento próprio, a cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38º, nº 2, da Lei Geral Tributária é, sem dúvida, de considerar como uma das disposições anti-abuso.
7. Este procedimento não abrangerá todo o tipo de cláusulas especiais anti-abuso, desde logo, porque se circunscreve, apenas, àquelas que constam de dispositivos legais autónomos. De entre estas, não se aplica às constantes dos artigos 58º, 59º, 60º e 61º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e também não se aplica à prevista no artigo 58º-A do mesmo Código, aplicando-se, no entanto, à cláusula sectorial anti-abuso prevista no nº 10 do artigo 67º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.
8. A direcção da instrução deste procedimento cabe à Administração tributária e a lei fixou um prazo para o seu início, o qual terá que ser aberto no prazo máximo de três anos a contar da realização do acto ou da celebração do negócio jurídico objecto da aplicação das disposições anti-abuso. Trata-se de um prazo de caducidade de um poder administrativo.
9. Tal prazo começará a contar da realização do último acto ou negócio jurídico relevante que integre uma unidade estruturada (de actos ou negócios jurídicos), que apresente as características necessárias e seja objecto da aplicação da cláusula geral anti-abuso.

10. A lei não prevê qualquer prazo específico para a conclusão deste procedimento, tendo, no entanto, a liquidação de ser efectuada e validamente notificada ao contribuinte dentro do prazo de caducidade do respectivo direito.
11. O direito de audição do contribuinte está expressamente previsto e deve ser exercido dentro de um prazo especial, quer pela sua duração, quer por ser fixo. A finalidade deste procedimento próprio e a necessidade de introduzir as especificidades referidas e de eliminar qualquer hipótese de dispensa do direito de audição prévia, são razões suficientes para justificarem a sua inclusão no procedimento próprio em causa.
12. No âmbito do exercício do direito de audição prévia o sujeito passivo poderá utilizar todos os meios de prova admitidos em Direito, amplitude esta que não vigora plenamente no âmbito da reclamação graciosa (alínea e) do artigo 69º do Código de Procedimento e de Processo Tributário).
13. A aplicação das normas anti-abuso está dependente de prévia autorização, pelo dirigente máximo do serviço ou por funcionário em quem tenha delegado tal competência.
14. Em virtude da necessidade de adequação dos interesses em causa à segurança jurídica e garantias do contribuinte, não devia ser admissível a delegação de poderes.
15. A autorização é condição de aplicação das normas anti-abuso, mas não impõe a sua concreta aplicação. É em relação a essa decisão de autorização que as especiais exigências de fundamentação terão que ser, desde logo, preenchidas.
16. A fundamentação deve conter: (i) a comprovação da equivalência entre a substância económica (resultados materiais, económicos e outros não fiscais) dos actos ou negócios praticados e a dos que seriam praticados, não fosse a finalidade de obtenção de uma vantagem fiscal e (ii) a demonstração, recorrendo a elementos de carácter objectivo, de que o negócio realizado só o foi por razões de natureza fiscal.

17. A decisão de autorização é susceptível de impugnação autónoma, segundo a forma da acção administrativa especial, a qual não terá, por si só, efeito suspensivo.
18. Contudo, as especificidades deste regime procedimental, a sua função de garantia e segurança jurídica dos contribuintes e de adequação e equilíbrio dos interesses em presença, justificariam que a impugnação judicial tivesse sempre efeito suspensivo, independentemente do sujeito passivo o requerer, pelo que, o artigo 63º, nº 10, do Código de Procedimento e de Processo Tributário devia estipular tal efeito.
19. As normas anti-abuso não serão aplicáveis se o contribuinte tiver solicitado à Administração Tributária informação vinculativa sobre os factos que a tiverem fundamentado e esta não responder no prazo de seis meses. No fundo, existirá um “deferimento tácito”, após o decurso do prazo de seis meses.
20. É interessante verificar a posição adoptada nos ordenamentos jurídicos espanhol e britânico, que ilustram formas diversas de entender a necessidade da introdução do regime procedimental especial relativo à aplicação da cláusula geral anti-abuso.
21. Em Espanha, para quem defende a manutenção da figura da fraude de ley, o procedimento será necessário e visa prover uma decisão, proferida por um órgão especializado, que permita ou exclua a aplicação da cláusula geral anti-abuso, que deverá prever a participação do contribuinte na decisão, para além do mero exercício do direito de audição.
22. As entidades britânicas competentes entendem que a introdução de uma cláusula geral anti-abuso implica a existência de um procedimento que permita aos interessados obter a garantia de que (não) é aplicável tal norma ao acto ou negócio jurídico que pretendem realizar.
23. Dada por assente a necessidade de um procedimento tributário especial e próprio, ressaltam dois aspectos essenciais: a participação do sujeito passivo no procedimento e o facto de ser um órgão

especializado (de certa forma independente) a emitir a decisão de que depende a aplicação da norma anti-abuso.

24. Quer um, quer outro, podem ser melhor compreendidos se compararmos, por sua vez, o procedimento próprio previsto no artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e o de revisão da matéria colectável previsto da Lei Geral Tributária.
25. O procedimento de revisão da matéria tributável, previsto no artigo 91º, nº 1, da Lei Geral Tributária, assenta num debate contraditório entre o perito indicado pelo contribuinte e o perito da Administração tributária, com a participação do perito independente, caso exista, e visa o estabelecimento de um acordo quanto ao valor da matéria tributável.
26. No procedimento a que está sujeita a aplicação de (certas) normas anti-abuso, fora algumas especificidades, a participação do sujeito passivo corresponde ao que, nos termos gerais, se dispõe no artigo 60º da Lei Geral Tributária sobre o direito de audição prévia, já no caso do procedimento de revisão da matéria colectável, a participação do contribuinte assenta no debate contraditório, entre o perito que representa o contribuinte e o perito da Administração tributária.
27. Para o procedimento de aplicação de normas anti-abuso a entidade decidente é o dirigente máximo do serviço, ou o funcionário em quem tenha delegado essa competência. No procedimento de revisão da matéria colectável é um órgão especializado, integrado por peritos e que assenta num debate contraditório.
28. O regime procedimental de que depende a aplicação das normas anti-abuso só poderá vir a preencher as suas finalidades próprias - de salvaguarda da adequada aplicação das referidas normas, da segurança jurídica e de garantia dos contribuintes, - se for estipulado o efeito suspensivo da impugnação judicial da decisão de autorização da aplicação da norma.
29. Tal regime procedimental, para além da alteração supra mencionada, deve ser objecto de outras alterações: (i) a participação activa do contribuinte no procedimento, mediante a intervenção de

um perito seu representante no órgão decisor; (ii) o órgão decisor ser um órgão especializado e preferencialmente independente.

30. É necessário ter presente que a cláusula geral anti-abuso é figura recente no ordenamento jurídico português, com uma génese atribulada e complexa, cuja aplicação, a manter-se o conteúdo e a formulação actual das respectivas normas legais (incluindo as procedimentais) irá, certamente, ser motivo de constante recurso à via judicial.

7. Nota de actualização

Muito recentemente foi introduzida uma nova norma anti-abuso no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas. Com efeito, o artigo 29º, nº 1, da Lei nº 55-B/2004, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2005) modificou a redacção do artigo 46º (Eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas e para além de outras alterações, acrescentou um novo número, que diz o seguinte: “O regime estabelecido neste artigo não se aplica, procedendo-se, se for caso disso, às correspondentes liquidações adicionais de imposto, quando se conclua existir abuso das formas jurídicas dirigido à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos, o que se verifica quando os lucros distribuídos não tenham sido sujeitos a tributação efectiva ou tenham origem em rendimentos aos quais este regime não seja aplicável”²⁰⁴.

O preceito em causa²⁰⁵ veda a aplicação do regime previsto no próprio artigo quando sejam praticados actos ou realizados negócios (em abuso de formas jurídicas) por motivos exclusiva ou

²⁰⁴ Artigo 46º, nº 10, Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas. Como no caso de diversas normas especiais anti-abuso previstas no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, nomeadamente a do seu artigo 61º, também esta norma anti-abuso viola princípios estabelecidos no Tratado da União Europeia.

²⁰⁵ Esta norma vai impedir, por exemplo, que uma pessoa colectiva residente em território português, ao invés de deter directamente as suas participações sociais noutras entidades residentes fora do espaço da União Europeia e suportar a carga fiscal inerente, uma vez que nesse caso não se aplica o regime previsto no artigo 46º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, interponha uma ou várias entidades reais sediadas em Estados-membros da União

essencialmente fiscais e estabelece dois elementos que considera serem demonstrativos desse abuso: (i) “os lucros distribuídos não tenham sido sujeitos a tributação efectiva” e (ii) “ou tenham origem em rendimentos aos quais este regime não seja aplicável”. Assim, provando a Administração tributária que ocorreu qualquer um destes elementos, para os efeitos da disposição legal em causa, considera-se objectiva e automaticamente demonstrado o intuito de elisão fiscal ²⁰⁶. Contudo, o sujeito passivo não poderá ficar impedido de comprovar que tais actos ou negócios eram os adequados aos fins em vista e que estes não consistiam, exclusiva ou predominantemente, na obtenção de uma vantagem fiscal violadora do ordenamento jurídico tributário ²⁰⁷.

Independentemente das críticas que a sua versão inicial suscitou ²⁰⁸ e das que a sua actual redacção e conteúdo merecem, estamos perante uma disposição legal que configura uma norma sectorial anti-abuso, conforme se verifica pelas características que apresenta, uma vez que, enquanto norma de incidência procura enquadrar os efeitos económicos dos actos ou negócios praticados, não dispensa o elemento intencional (ainda que demonstrado objectivamente pela verificação de qualquer daqueles dois casos) e abrange um sector específico de tributação (lucros distribuídos).

Ao contrário do que se verifica no caso de várias disposições constantes do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, usualmente designadas por cláusulas especiais anti-abuso, tais como as dos artigos 58º, 58º-A, 59º, 60º e 61º, estamos em presença de uma norma anti-abuso para efeitos do que dispõe o artigo 63º, nº 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário ²⁰⁹. Logo, a aplicação desta norma anti-abuso, à semelhança do que ocorre com a prevista no artigo 67º, nº 10, do

Europeia que isentem de imposto os lucros distribuídos por entidades localizadas fora do espaço da União Europeia e deixe de suportar a carga fiscal que teria caso detivesse directamente tais participações sociais.

²⁰⁶ Veja-se o que se referiu a propósito da fundamentação da decisão de autorização de aplicação das normas anti-abuso prevista no artigo 63º, nº 7, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

²⁰⁷ Na sequência do que se refere na nota 205 *supra*, o sujeito passivo deverá demonstrar que a entidade ou entidades que detêm e gerem as participações sociais (ainda que sediadas ou com direcção efectiva em Estados-membros da União Europeia que isentem de imposto os lucros distribuídos por entidades localizadas fora do espaço da União Europeia) foram constituídas e operam substancial, efectiva e justificadamente por razões de gestão e racionalidade económica e não por motivos de índole fiscal violadores do ordenamento jurídico tributário.

²⁰⁸ Veja-se a redacção constante da proposta de lei do Orçamento do Estado para 2005 apresentada pelo Governo à Assembleia da República.

²⁰⁹ Em função dos critérios que tivemos oportunidade de analisar *supra*.

referido Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, também depende da abertura do procedimento próprio previsto e regulado no referido artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário ²¹⁰. Tanto mais, que também não contém, ela mesma, “um procedimento tendencialmente completo em que os direitos e garantias dos contribuintes se encontram plenamente assegurados” ²¹¹.

²¹⁰ Veja-se a análise *supra* sobre o âmbito de aplicação do regime procedimental específico previsto no artigo 63º do Código do Procedimento e do Processo Tributário.

²¹¹ Informação Vinculativa referente ao Procº:771/2002, Despacho de 17.01.2004, acessível em http://www.dgci.min-financas.pt/siteinternet/infvinc/_sgt/m1m1s5_1.htm.