



Universidades Lusíada

Aguiar, Vítor Hugo Cruz, 1986-

A elisão fiscal : reflexão sobre os limites da moralidade

<http://hdl.handle.net/11067/3632>

Metadados

Data de Publicação	2014
Resumo	O presente trabalho é uma reflexão sobre os limites da moralidade da elisão fiscal, nos campos filosófico e jurídico. A sua construção fornece ao direito fiscal a hipótese de um juízo moral sobre a tomada de decisão dos contribuintes. Divide-se em nove capítulos, sistematicamente ligados e estruturados. No primeiro, contextualiza-se o fenómeno da minimização da carga tributária na conjuntura do estado fiscal e delimitam-se conceitos pertinentes. O segundo aborda a importância de pagar impostos p...
Palavras Chave	Evasão fiscal - Direito e legislação - Portugal, Evasão fiscal - Aspectos morais e éticos - Portugal, Direito fiscal - Portugal
Tipo	masterThesis
Revisão de Pares	Não
Coleções	[ULL-FD] Dissertações

Esta página foi gerada automaticamente em 2024-09-30T02:22:47Z com informação proveniente do Repositório



UNIVERSIDADE LUSÍADA DE LISBOA
Faculdade de Direito
Mestrado em Direito

A elisão fiscal: reflexão sobre os limites da moralidade

Realizado por:
Vitor Hugo Cruz Aguiar
Orientado por:
Prof. Doutor Manuel Pires

Constituição do Júri:

Presidente: Prof.^a Doutora Maria Eduarda de Almeida Azevedo
Orientador: Prof. Doutor Manuel Pires
Arguente: Prof. Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Dissertação aprovada em: 11 de Julho de 2014

Lisboa
2014



UNIVERSIDADE LUSÍADA DE LISBOA

Faculdade de Direito

Mestrado em Direito

A elisão fiscal: reflexão sobre os limites da
moralidade

Vítor Hugo Cruz Aguiar

Lisboa

Abril 2014



UNIVERSIDADE LUSÍADA DE LISBOA

Faculdade de Direito

Mestrado em Direito

A elisão fiscal: reflexão sobre os limites da
moralidade

Vítor Hugo Cruz Aguiar

Lisboa

Abril 2014

Vítor Hugo Cruz Aguiar

A elisão fiscal: reflexão sobre os limites da moralidade

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Lusíada de Lisboa para a obtenção do grau de Mestre em Direito.

Área científica: Ciências Jurídico-Forenses

Orientador: Prof. Doutor Manuel Pires

Lisboa

Abril 2014

Ficha Técnica

Autor Vítor Hugo Cruz Aguiar
Orientador Prof. Doutor Manuel Pires
Título A elisão fiscal: reflexão sobre os limites da moralidade
Local Lisboa
Ano 2014

Mediateca da Universidade Lusíada de Lisboa - Catalogação na Publicação

AGUIAR, Vítor Hugo Cruz, 1986-

A elisão fiscal : reflexão sobre os limites da moralidade / Vítor Hugo Cruz Aguiar ; orientado por Manuel Pires. - Lisboa : [s.n.], 2014. - Dissertação de Mestrado em Direito, Faculdade de Direito da Universidade Lusíada de Lisboa.

I - PIRES, Manuel, 1932-

LCSH

1. Evasão fiscal - Direito e legislação - Portugal
2. Evasão fiscal - Aspectos morais e éticos - Portugal
3. Direito fiscal - Portugal
4. Universidade Lusíada de Lisboa. Faculdade de Direito - Teses
5. Teses - Portugal - Lisboa

1. Tax evasion - Law and legislation - Portugal
2. Tax evasion - Moral and ethical aspects - Portugal
3. Taxation - law and legislation - Portugal
4. Universidade Lusíada de Lisboa. Faculdade de Direito - Dissertations
5. Dissertations, Academic - Portugal - Lisbon

LCC

1. KKQ3695.A38 2014

Dedico este trabalho às mulheres da
minha vida, Fernanda e Catarina.

AGRADECIMENTOS

Apesar da essência, maioritariamente, individual deste trabalho, reconheço que não o teria conseguido elaborar sem a ajuda e apoio moral de algumas instituições e indivíduos, em particular. Aproveito este espaço para demonstrar as minhas sinceras gratidões.

Ao professor Doutor Manuel Pires, devoto os mais sinceros agradecimentos pela orientação e disponibilidade demonstrada, bem como, pela coragem em empreender um projecto desta natureza, no qual a distância física e geográfica foi colmatada pelo seu profissionalismo e rigor.

À Faculdade de Direito da Universidade Lusíada de Lisboa, em particular, aos coordenadores e professores que tanto me ensinaram no decurso do 1º e 2º ciclo de estudos.

À Mediateca da Universidade Lusíada de Lisboa, em especial, à Dr.^a Maria de Deus Amador e ao Dr. Hélder da Rocha Machado pela construção e manutenção do portal Arquitectura do Saber, ferramenta indispensável no qual recorri inúmeras vezes.

Ao Instituto Lusíada de Pós-graduações, pelo apoio técnico que me deram no decurso da elaboração desta dissertação. Estou francamente reconhecido à Sr.^a Dr.^a Leonor Santos, pela solidariedade, do início ao fim deste projecto.

Uma nota de agradecimento à Sr.^a Eulalia Curtinhas, pela amabilidade e auxílio.

Aos funcionários da Biblioteca Regional da Madeira / Arquivo Regional e da Biblioteca Nacional de Portugal, por serem incansáveis em acolher os inúmeros pedidos que fiz, sempre resolvidos, com celeridade e prontidão.

À minha família. Sem excepção. Tal como este trabalho, eu próprio sou o resultado da colaboração de diversas pessoas. Estou grato por vos ter na minha vida.

Last but not least, à Catarina, pela renúncia. Não o conseguiria fazer sem ti.

APRESENTAÇÃO

A elisão fiscal: reflexão sobre os limites da moralidade

Vitor Hugo Cruz Aguiar

O presente trabalho é uma reflexão sobre os limites da moralidade da elisão fiscal, nos campos filosófico e jurídico. A sua construção fornece ao direito fiscal a hipótese de um juízo moral sobre a tomada de decisão dos contribuintes. Divide-se em nove capítulos, sistematicamente ligados e estruturados. No primeiro, contextualiza-se o fenómeno da minimização da carga tributária na conjuntura do estado fiscal e delimitam-se conceitos pertinentes. O segundo aborda a importância de pagar impostos para satisfação das necessidades financeiras de entidades públicas e do estado, bem os efeitos da evasão e elisão fiscais para a sociedade. O terceiro estuda a natureza jurídica da elisão. O quarto aborda as linhas orientadoras dos princípios fundamentais, balizando a tensão dialéctica entre justiça e segurança jurídica. O quinto analisa os mecanismos de reacção à elisão fiscal, subdivididos em duas partes consoante versem mecanismos hermenêuticos (interpretação e a integração) e legislativos (análise ao direito comparado e direito português e estabelecimento de uma análise às cláusulas anti-abuso). O sexto decompõe e delimita sectores da ordem normativa. Prima a relação entre o direito e moral e critérios diferenciadores. O sétimo empreende a busca da fronteira que separa a minimização fiscal moral da imoral, por compreensão de quatro premissas. O último capítulo destila o acervo teórico, desenvolvido no decurso da investigação, para averiguar os limites da moralidade da elisão fiscal e as consequências da tomada de posição nesse sentido. O método de abordagem é o dedutivo e o de procedimento é o dissertativo. As técnicas de pesquisa são a bibliográfica, documental e electrónica. Os resultados evidenciam que a diferença entre evasão e elisão é uma questão de direito e não de facto. Conclui-se que apesar duma desigualdade legal entre evasão e a elisão fiscal, ao nível moral, podem ser observados como sendo somente um fenómeno.

Palavras-chave: Evasão fiscal, Planeamento fiscal, Elisão fiscal.

PRESENTATION

Tax avoidance: reflection on the boundaries of morality

Vitor Hugo Cruz Aguiar

The current labor is a meditation on the limits of tax evasion morality, in philosophy and law. Its framing, provides the tax law the hypothesis of a moral judgment on the taxpayers decision making process. It is divided into nine chapters, systematically linked and structured. In the first chapter, the tax burden minimization phenomena is contextualized on the Fiscal State conjuncture, and relevant concepts are delimited. The second, addresses the importance of paying taxes to meet the financial needs of public entities and State, and the effects of tax evasion and tax avoidance for society. The third, examines the legal nature of tax avoidance. The fourth, deals with the guidelines of the fundamental principles, marking out the dialectical tension between justice and legal security. The fifth, analyses the mechanisms of reaction to tax avoidance, subdivided into two parts according addressing hermeneutic mechanisms (interpretation and integration); and legislative (comparative law and portuguese law review; and anti-avoidance rules analysis). The sixth, decomposes and delimits the normative order sectors. Noteworthy are the relation between law and moral, and the differentiating criteria. The seventh, wages the search for the frontier which separates moral tax minimization from immoral tax minimization, by understanding four premises. The last chapter distills the theoretical acquis developed in the course of the investigation into the limits of morality of tax avoidance, and the consequences the position adopted accordingly. The approach is deductive, and the procedure is argumentative. The research techniques are bibliographical, documental and electronic. The results evidence that the difference between tax evasion and tax avoidance is a point of law rather than fact. It is concluded that despite a legal inequality between tax evasion and tax avoidance, at the moral standing it can be seen solely as one phenomenon.

Keywords: Tax evasion, Tax planning, Tax avoidance.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Tipos de evasão fiscal.....	24
Tabela 2 - Princípio da legalidade.....	56
Tabela 3 - Teorias afirmativas da elisão fiscal.....	73
Tabela 4 - Teorias negativas da elisão fiscal	73
Tabela 5 - Medidas legislativas de combate à elisão fiscal.	82

LISTA DE ABREVIATURAS, SIGLAS E ACRÓNIMOS

- CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
- CPPT - Código de Procedimento e Processo Tributário
- LGT - Lei Geral Tributária
- OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
- TJCE - Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias
- RAO - *Reichsabgabenordnung* (Código Tributário Alemão)

SUMÁRIO

1. Introdução.....	19
2. Terminologia e delimitação de conceitos	23
2.1. Planeamento fiscal agressivo	29
3. Efeitos da evasão e elisão fiscais	33
4. A Natureza Jurídica da Elisão	39
4.1. A tese do negócio simulado.....	39
4.2. A tese do negócio praticado em abuso de direito	42
4.3. A tese do negócio indirecto	45
4.4. A tese do negócio em fraude à lei	48
5. Os Princípios Fundamentais	53
5.1. Princípio da legalidade	55
5.2. Princípio da tipicidade	57
5.3. Princípio da segurança jurídica	60
5.4. Princípio da igualdade fiscal.....	61
6. Reacções à Elisão Fiscal.....	67
6.1. Via hermenêutica	69
6.1.1. Interpretação	71
6.1.2. Integração	77
6.2. Via legislativa	82
6.2.1. Direito comparado.....	83
6.2.1.1. Proibição de forma jurídica – Alemanha	83
6.2.1.2. Vedação de fraude à lei – Espanha.....	84
6.2.1.3. Desconsideração da personalidade jurídica – Argentina	86
6.2.1.4. A doutrina do propósito mercantil – Estados Unidos da América	86
6.2.2. Direito português.....	87
6.2.2.1. Cláusula geral anti-abuso.....	87
6.2.2.2. Cláusulas especiais anti-abuso	92
6.2.2.3. Cláusulas sectoriais anti-abuso	95
7. Ordem Jurídica e Ordem Moral.....	97
7.1. Apreciação genérica.....	97
7.2. A ordem religiosa	97

7.3. A ordem moral.....	99
7.3.1. Distinção entre direito e moral.....	100
7.3.1.1. Critério da exterioridade do direito.....	100
7.3.1.2. Critério da bilateralidade do direito.....	103
7.3.1.3. Critério da heteronomia do direito.....	103
7.3.1.4. Critério da coercibilidade do direito.....	105
7.3.1.5. Apreciação crítica.....	106
7.4. A ordem de trato social.....	107
7.5. A ordem ética.....	108
7.6. A ordem jurídica.....	108
8. Elisão e Moral.....	111
8.1. Moralismo legal.....	111
8.2. Motivação moral.....	116
8.3. Relação entre a elisão fiscal e moral.....	119
8.4. Tributação como incursão injustificada do Estado.....	121
8.5. A não prejudicialidade da elisão e evasão fiscal.....	123
8.6. Elisão como malum prohibitum.....	128
8.7. Independência da moralidade da lei.....	131
9. Conclusão.....	137
Referências.....	139
Bibliografia.....	155

1. INTRODUÇÃO

Presentemente a fuga aos impostos¹ é um problema, não há como negar. O dano que daí emerge conta-se aos triliões de euros por ano. Quando falamos desta flagrante social, tendencialmente, o assunto cai de imediato na figura de evasão fiscal. Esta figura, para além de ser ilegal, fora de tal forma popularizada como sendo nefasta e prejudicial ao estado fiscal, que dificilmente um elemento da sociedade empreende nesses tipos de mecanismos (Europa, 2012).

Por outro lado nem todos os tipos de minimização de impostos são ilegais. Alguns são permitidos e incentivados pelo estado, no espírito do mercado-livre, para o bem da competitividade empresarial. À primeira vista parece que a delimitação legal resolveu, de uma forma aparentemente tranquila, todas estas figuras. No entanto a mesma atenção nunca foi dada, em comparação com os países germânicos, à moralidade da elisão fiscal.

Por conseguinte a pergunta que esta dissertação de mestrado se propõe responder é: Será a elisão fiscal moral? O presente estudo terá como ponto de partida a fuga aos impostos e em que medida está relacionada com o estado fiscal. Será feita uma reflexão à luz da clássica dicotomia fisco vs. contribuinte, no sentido de explicar a razão do Estado não sobreviver sem impostos.

No capítulo 1, serão discriminados e delimitados conceitos pertinentes para a compreensão do presente tema, em particular, as figuras do planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal e planeamento fiscal agressivo. No capítulo 2, analisaremos os efeitos da evasão e da elisão fiscais.

Posteriormente no capítulo 3, a atenção será dirigida para a natureza jurídica da elisão. Serão brevemente expostas as diferentes teses que foram debatidas para elucidar e determinar os negócios fiscalmente menos onerosos, nomeadamente, a tese do negócio simulado, a tese do abuso de direito, a tese do negócio indirecto e a tese da fraude à lei.

¹ O imposto é tradicionalmente definido como uma prestação pecuniária, singular ou reiterada, que não apresenta conexão com qualquer contraprestação retributiva e de que é titular uma entidade pública, que utiliza as receitas assim obtidas para a cobertura das suas despesas – (Saldanha Sanches, 2002, p. 9 e ss.).

No capítulo 4, desenvolver-se-ão os princípios fundamentais da legalidade, da tipicidade, da segurança jurídica e da igualdade. Para um entendimento da temática da elisão, e por conseguinte da moralidade, é forçoso apreender que qualquer medida conducente ao seu combate, por parte do legislador ou da administração, se opõem. Deste modo obriga assimilar as linhas orientadoras dadas pelos princípios constitucionais.

No capítulo 5, encetar-se-á uma breve referência aos métodos de reacção à elisão. Esta parte encontrar-se-á subdividida em dois: a via hermenêutica e a via legislativa. Na via hermenêutica serão desenvolvidos os conceitos de interpretação e a integração. Na via legislativa começaremos, em primeiro lugar, por contextualizar a mesma com recurso ao direito comparado e o que tem sido feito a este nível em diversos países. A escolha dos países não foi aleatória, tendo existido o cuidado de referir aqueles que reflectissem a evolução por que passou a via legislativa, nomeadamente, a proibição de forma jurídica, a vedação de fraude à lei, a desconsideração da personalidade jurídica e a doutrina do propósito mercantil.

Em segundo lugar, também recorreremos ao Direito Português para contextualizar a via legislativa. Aqui serão expostas a cláusula geral anti-abuso, as cláusulas especiais anti-abuso e as cláusulas sectoriais anti-abuso, nas suas diferentes nuances. À primeira vista aportar esta matéria, que tantas vezes foi dissecada pela doutrina, seria inútil. No entanto crê-se que a questão que é tratada neste trabalho: Se a elisão é moral? - É particularmente aguçada em legislações com cláusulas gerais anti-abuso, já que estas normas tentam traçar uma fronteira estatutária entre o planeamento fiscal e a elisão fiscal.

No capítulo 6, proceder-se-á ao estudo e diferenciação da ordem jurídica da ordem moral, em particular os vários sectores que os distinguem e delimitam. Mormente a ordem religiosa, ordem moral, ordem de trato social, ordem ética e por fim a ordem jurídica.

No último capítulo será analisado o moralismo legal e a motivação moral, destacando o papel da lei em relação ao cumprimento da moralidade, a natureza da conexão entre um determinado julgamento moral e a motivação para o cumprir, respectivamente.

Depois será esmiuçada a relação entre a elisão e a moral seguida da conclusão. Esta questão será iluminada por comparação entre duas figuras: a evasão fiscal e a elisão

fiscal. Tanto a evasão fiscal como a elisão fiscal tentam reduzir ou eliminar a carga fiscal, todavia, a elisão é legal ao passo que a evasão é ilegal.

De modo geral, este trabalho pretende responder a uma orientação de pensamento que defende existir um direito moral para evitar o pagamento de impostos. Essa asserção tem, sem dúvida, apelo popular mas crê-se que não é suportada por um raciocínio lógico, para além de se basear em suposições imperfeitas.

A afirmação que a elisão fiscal é moral parece sustentar-se em quatro suposições. A primeira salienta que os contribuintes têm um direito moral a não pagar impostos. A segunda aponta que tanto a elisão e a evasão não são prejudiciais, e por conseguinte não são imorais. A terceira suposição refere que a elisão fiscal é um *malum prohibitum*² e não um *malum in se*³, isto é, que o único conteúdo moral da elisão é derivado do seu estatuto jurídico. Nesta tentar-se-á demonstrar que não obstante a concepção tradicional de *mala prohibita* e *mala in se*⁴, como categorias mutuamente exclusivas e exaustivas, há um espaço lógico para existirem outros tipos de erros legais entre esses dois extremos. Por fim a quarta suposição refere que a moralidade existe independentemente da lei.

Assim reflectiremos que não obstante as quatro suposições falharem em demonstrar que a elisão fiscal é moral, a lógica do argumento demonstrado irá suportar o ponto de vista contrário. Porém salienta-se que quando falarmos de moralidade da elisão fiscal não teremos intenção de distingui-la de ética⁵. Nos termos a serem utilizados estes são sinónimos⁶. Urge também delimitar negativamente alguns aspectos. Não cabe neste trabalho explorar os limites básicos de filosofia; porém para circunscrever esta dissertação, correndo o risco de simplificação excessiva, observam-se três tipos de análise para as questões éticas – a deontologia⁷, o consequencialismo⁸ e ética da virtude⁹.

² Um acto que é errado apenas porque é proibido por lei, ao contrário de *malum in se* (Webster, 2010).

³ Um acto que é inerentemente mau ou imoral, v.g. Homicídio (Webster, 2010).

⁴ *Mala prohibita* e *mala in se* são os correspondentes em plural das expressões: *malum prohibitum* e *malum in se*.

⁵ O termo ético é usado em sentidos próximos mas que se devem distinguir para evitar confusões. Esta pode ser ética normativa, ética social e religiosa, moralidade positiva, ética descritiva e meta-ética.

⁶ O termo latino *moralis* foi usado por Cícero como um equivalente da ética e assim, em muitos contextos, moral/ético, moralidade/ética, filosofia moral/ética são pares de sinónimos.

⁷ Palavra criada por Jeremy Bentham (1748 - 1832) e usada para referir a ciência da moralidade. Palavra também usada como nome para a totalidade da sua teoria ética, incluindo o princípio básico da utilidade e variadas aplicações detalhadas (Mautner, 2010).

⁸ Este termo foi primeiramente usado em uma teoria da responsabilidade, no entanto, actualmente é comumente utilizado para uma teoria acerca do correcto e do incorrecto. Nesta tese apenas as

No seguimento desta exposição será adoptada uma abordagem deontológica, rejeitando o consequencialismo e a ética da virtude, pois, não se pretende aqui justificar a elisão pelas suas consequências ou virtudes do agente.

consequências deveriam ser levadas em consideração quando efectua-se juízos sobre o correcto e o incorrecto. Na forma inicial trata-se da tese de que uma acção é justa se, e somente se, o seu resultado total for o melhor possível.

⁹ Teoria ética em que o conceito de virtude é fundamental, em contraste com as teorias morais baseadas em regras e deveres. Os méritos relativos dos dois tipos de perspectiva moral emergiram como tópico fundamental de debate na filosofia moral desde a década de 1970, como vê-se em *The Virtues: Contemporary Essays on Moral Character* (1987), org. R. Kruschwitz e R. Roberts. A moralidade religiosa tradicional e a teoria moral de Kant são frequentemente contrastadas com a ética das virtudes, da qual Aristóteles é considerado o principal representante filosófico (Kant's moral philosophy, 2004; Mautner, 2010).

2. TERMINOLOGIA E DELIMITAÇÃO DE CONCEITOS

Para compreender o presente tema é necessário contextualizar o problema da fuga aos impostos. Este constitui, contemporaneamente, um dos mais graves problemas da ordem tributária para a maioria dos estados pela perda de receitas e injustiças sociais daí decorrentes. Mas esta adquire outra dimensão quando falamos de estados fiscais. Mas o que vem a ser o estado fiscal?¹⁰ É hoje comum afirmar que o actual estado é na generalidade dos países contemporâneos, principalmente nos desenvolvidos, um estado fiscal. Comummente chama-se de estado fiscal aquele estado que tem como principal meio de subsistência os impostos.

Ora neste tipo de estado, extremamente dependente de impostos, é indispensável perceber que a tributação visa a satisfação das suas necessidades financeiras, bem como de outras entidades públicas. Promove também a justiça social, a igualdade de oportunidades e as imprescindíveis correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, objectivos que não conseguirá de forma alguma alcançar se estiver falido (Celorico Palma, 2009; Nabais, 2003).

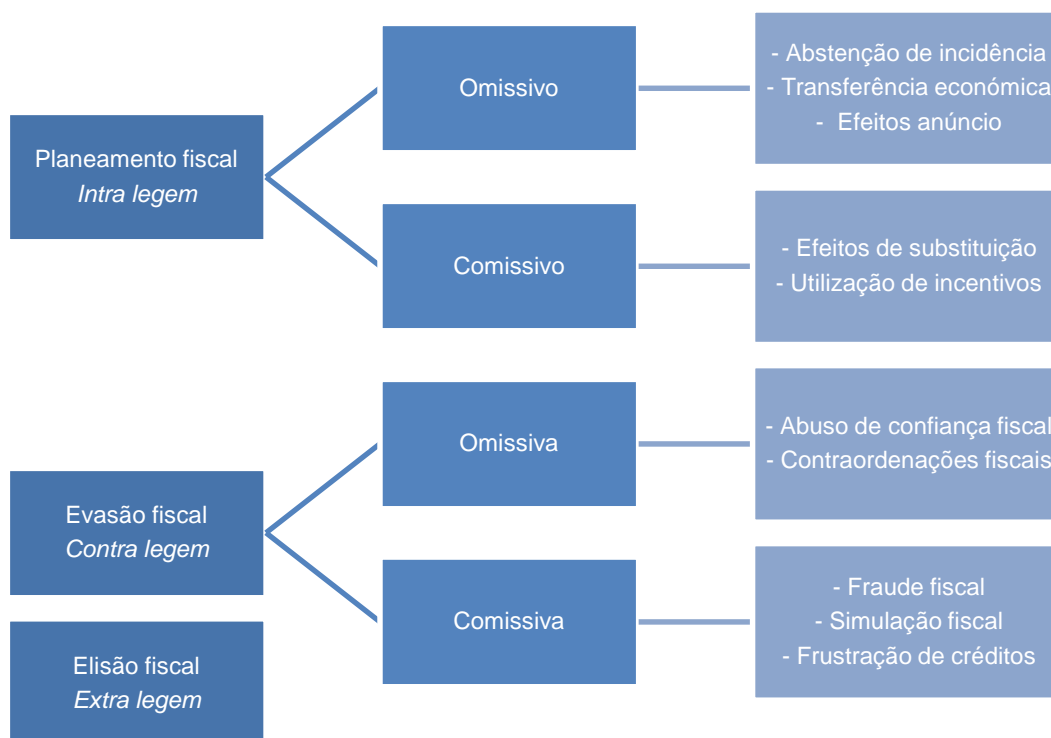
Por conseguinte os contribuintes procuram aumentar o seu rendimento disponível defraudando-se ao pagamento dos impostos devidos, de forma consciente e intencional, com o intuito de evitar a assunção de obrigações tributárias que sobre eles impendem, muitas vezes fruto da elevada carga fiscal existente. Assim ao realizarem este tipo de actos, os contribuintes violam os princípios fundamentais da igualdade, da legalidade, da justa repartição dos rendimentos e da riqueza, da solidariedade social e da solidariedade fiscal. Em termos práticos estas condutas alimentam as chamadas economias paralelas e desregulam os mercados, dificultando a construção do estado social de direito e obstando a diminuição do défice bem como da dívida pública (Leite de Campos, 1999c). Retomaremos o tema da fuga aos impostos mais adiante com as figuras da elisão e evasão fiscais. Contudo antes de avançarmos, urge precisar e delimitar a terminologia dos principais conceitos que referenciaremos.

Presentemente não se encontra, entre os diferentes autores que colaboraram para o estudo da temática da fuga aos impostos, uma uniformidade terminológica e conceptual. Logo para analisar e sistematizar correctamente a fuga aos impostos é necessário assimilar os conceitos de forma precisa (Menezes Leitão, 1999a; Pinto,

¹⁰ Tradicionalmente o estado fiscal contrapunha-se ao estado patrimonial, na medida em que neste último os recursos estavam em sua posse.

2010, Sampaio Dória, 1970). Sampaio Dória (1970) explica que a evasão, neste caso numa acepção *latu sensu*, como uma acção (ou omissão) apta a elidir, reduzir ou adiar o cumprimento de uma obrigação tributária.¹¹ Partindo desta definição apresentamos três subtipos: o planeamento fiscal, a evasão fiscal e a elisão fiscal.

Tabela 1 - Tipos de evasão fiscal



Para começar seguiremos com o planeamento fiscal¹² (*intra legem*¹³). Este é ambicionado, e mesmo estimulado, pelo legislador ao definir os impostos e o sistema fiscal no seu conjunto. Para o efeito o contribuinte dispõe de várias técnicas jurídicas,

¹¹ Cfr. entre outros, algumas definições de evasão fiscal: Pamplona Corte-Real (1971, p. 43); Xavier (1971, p. 17, 1981, p. 258); Trigo de Negreiros (1971, p. 7); Sá Gomes (1982, p. 149); Leite de Campos (1999c, p. 191-218); Nunes (2000, p. 41); Cardodo da Costa (1996, p. 41); Ramos (2001, p. 689). Para uma análise das diferenças terminológicas entre diversos ordenamentos jurídicos cfr. por todos, Nova (2004).

¹² Manuel Pires fala de planeamento fiscal (economia de escolha ou opção fiscal) naquelas situações onde “o contribuinte organiza a sua actividade de modo a minimizar o imposto, através de isenções, reduções ou outras formas de eliminação ou diminuição de carga fiscal ou diferimento do pagamento do imposto, mas sem violar a letra ou o espírito da lei.” (2010, p. 176).

¹³ Latim para de acordo com a lei.

colocadas ao seu dispor por um legislador, para que de forma voluntária não pague ou pague menos impostos. Na terminologia anglo-saxónica estas técnicas designam-se: *tax mitigation* (Amorim, 2010; Nunes, 2000; Pinto, 2010).

É um direito que pertence a qualquer contribuinte, tendo por base o princípio constitucional da liberdade de iniciativa económica, emanção da sua autonomia privada¹⁴ e condição fundamental da realização da dignidade do ser humano enquanto tal. Está previsto nas próprias leis tributárias, as quais incluem normas de desagravamento fiscal tais como deduções específicas, reporte de prejuízos, isenções fiscais, benefícios fiscais e zonas francas de baixa tributação (Amorim, 2010).

A este respeito o nosso ordenamento jurídico conferiu alguma liberdade aos contribuintes para que actuem livremente e celebrem os negócios jurídicos fiscalmente menos onerosos.¹⁵ De entre as várias soluções ao seu alcance o contribuinte escolhe, naturalmente sem infringir a lei, a menos onerosa do ponto de vista fiscal. Tal como a gestão de uma família ou de uma empresa é uma gestão fiscal, não é razoável tomar decisões sem analisar e prever as consequências fiscais possíveis. Tal implica a previsão de impostos e a via fiscalmente menos onerosa compatível com os seus interesses¹⁶ (Amorim, 2010; Leite de Campos, 2003).

Sá Gomes (1993), com base em propósitos análogos, sustenta a tese da existência de um direito à poupança fiscal. Este autor suporta a sua tese com base na premissa que o sistema fiscal é lacunar, pois exclui da tributação inúmeras manifestações de riqueza, que devido ao princípio da tipicidade fechada não são passíveis de tributação, e igualmente situações de não-tributação.

No entanto a fuga aos impostos também pode ocorrer *extra legem*¹⁷ (elisão fiscal) ou *contra legem*¹⁸ (evasão fiscal)¹⁹. Nestes termos sempre que assinalarmos um

¹⁴ Horster (2007, p. 52) a este aspecto refere: “a autonomia privada é o princípio da conformação autónoma das relações jurídicas por parte do individuo segundo a sua vontade [...] e decorre do princípio geral da autodeterminação do homem.”

¹⁵ Xavier (1981, p. 256) define negócios fiscalmente menos onerosos como: “[...] negócios jurídicos não tributados ou menos tributados, que o contribuinte vem a utilizar para a prossecução de uma função económica que em termos normais corresponderia à estrutura típica de um outro negócio sujeito a tributação.”

¹⁶ Pinto (2009, p. 43) alude: “[...] procurar pagar o mínimo possível de impostos é objectivo que acompanha qualquer pessoa normal. Efectivamente, não será razoável esperar que alguém que possa legalmente pagar menos impostos opte por procurar uma via alternativa que o conduza a um pagamento acrescido [...] nem o legislador presume outra atitude dos sujeitos passivos quando introduz no sistema fiscal alternativas e opções.”

¹⁷ Latim para além da lei.

¹⁸ Latim para contra a lei.

¹⁹ Aqui refere-se evasão fiscal *strictu sensu*.

comportamento que viole qualquer dever de cooperação do sujeito passivo, ao qual corresponde um crime/contra-ordenação fiscal²⁰ ou evasão fiscal não penal, apelidaremos de evasão fiscal (*tax evasion*). Nas palavras de Freitas Pereira (2005) é uma violação directa da lei fiscal, que pode ser por acção (através da realização de actos ou negócios ilícitos) ou por omissão (ao não cumprir com o preceituado legal). Aqui a ilicitude das condutas – comissivas ou omissivas – é ostensiva operando por directa contradição da lei.

Tais condutas são sujeitas a sanções e procedimentos próprios do direito penal, contra-ordenacional ou das várias sanções previstas nas normas fiscais para esses actos ilícitos (*v.g.* contra-ordenações). Assim sucede no caso de declaração de rendimentos ou lucros inferiores ao real, ocultação de certos proveitos, dedução de custos inexistentes, simulação de negócios, falsificação de documentos, falsificação da contabilidade, emissão de facturas falsas, apropriação ilegítima de impostos devidos, abuso de confiança fiscal (Sá Gomes, 1997; Xavier, 2001).²¹

Recapitulando o que fora dito poder-se-á dizer que as condutas *intra legem* não suscitam censura, sendo assim legítimas e as condutas *contra legem*, por serem uma conduta frontalmente ilícita, não deixam dúvidas da sua ilegitimidade. Existe porém uma zona intermediária, apesar de legítima, que coloca problemas relevantes de delimitação moral e de combate à fuga aos impostos. Este tipo de situações remetem-nos para a noção de elisão fiscal.

Falaremos de elisão fiscal²² (*tax avoidance* anglo-saxónica) para designar condutas que residem em contornar a lei fiscal sem claramente a infringir. Apesar de não violarem qualquer dever de cooperação não são queridas pelo legislador por mirarem, de uma forma manifesta, evitar o ordenamento jurídico-tributário a fim de alcançar um objectivo oposto aos valores que o estruturam. Por outras palavras não se preenche a hipótese normativa, não surge a obrigação fiscal mas o resultado económico é alcançado.

Há um contorno da lei que permite ao contribuinte atingir efeitos equivalentes sem ser tributado, ou sendo-o mais favoravelmente. Dentro desta última categoria importa distinguir aqueles actos que a lei vai considerar abusivos, anómalos ou *in fraudem*

²⁰ Previstos no Regime Geral das Infracções Tributárias - (Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de Janeiro).

²¹ Sobre estas matérias *cf.* Sá Gomes (1990, 1995).

²² Também se usa para designar esta, as expressões evitação abusiva de encargos fiscais, evitação fiscal abusiva ou negócio fiscalmente menos oneroso.

legis e que apesar de em si mesmo serem lícitos, vão ser objecto de normas fiscais gerais ou específicas anti-abuso (Courinha, 2004; Leite de Campos, 1999c; Saldanha Sanches, 2006).²³ Saldanha Sanches (2002) acolheu também a ideia da existência de elisão fiscal, no entanto, optou por classificá-la de evitação fiscal.

A nível normativo a elisão fiscal decorre da circunstância do princípio constitucional da legalidade proibir a aplicação analógica²⁴ das leis fiscais, a discricionariedade, o emprego de conceitos indeterminados e a delegação dos poderes tributários. Daí decorre, por razões de segurança jurídica, que só são tributados os factos previstos na lei formal. Assim se a letra da lei nem o espírito da lei fiscal previram certo facto ou situação, discorre do princípio da legalidade que não podem ser tributados, pelo que os contribuintes poderão adoptar esses comportamentos sem se submeterem ao imposto respectivo, com a consequente economia fiscal (Sá Gomes, 2000; Saldanha Sanches, 1986).

Entre as definições apresentadas este fenómeno é o que mais dificuldade levanta. Em primeiro lugar, o de saber a que critério recorrer para, em concreto, distinguir a elisão fiscal condenável da liberdade de escolha em sede fiscal; e em segundo lugar, a de identificar a que meios são legítimos recorrer para a combater e eliminar.²⁵

Em termos comparativos, colhendo os ensinamentos de Menezes Leitão (1999), a evasão fiscal e a elisão fiscal têm em comum a intenção, a acção, a finalidade e o resultado. Consubstanciam as manifestações reais de capacidade contributiva relativamente às quais não é suportada a correspondente obrigação fiscal, no âmbito da relação jurídica de direito público que se estabelece entre o contribuinte *de jure* e o estado-credor. São de assinalar, não obstante, dois traços distintivos fundamentais: a diferente natureza dos meios e o momento de utilização dos meios.²⁶

²³ Para Maciel (2002, p. 11): qualquer legislação tributária não poderá deixar de admitir a possibilidade de elisão, “salvo num quadro absolutamente utópico, de absoluta neutralidade tributária.”

²⁴ Artigo 11º, n.º4 da Lei Geral Tributária (Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de Dezembro).

²⁵ Jorge Costa (2002, p. 15): utiliza dois critérios para definir a elisão, um positivo e um negativo. O critério positivo define-o como uma: “[...] conduta lícita do contribuinte antes da ocorrência do facto gerador, que ele pratique sem que esteja revestida de nenhuma prática simulatória, com a qual obtenha uma menor carga tributária legalmente possível. No critério negativo refere: “[...] quando se trata de elisão não estamos a falar de condutas infraccionais, [...] ou seja, quando o contribuinte pura e simplesmente opta por não consumir um determinado produto porque a carga tributária é muito elevada e passa a consumir outro produto.”

²⁶ Na esteira de Sampaio Dória (1970, p. 53 a 58). A este respeito, contra pronunciou-se Xavier (1981) invocando que a dicotomia não consegue surpreender todas as modalidades possíveis de negócio fiscalmente menos oneroso. São no entanto, a este respeito, pertinentes os comentários de Menezes Leitão (1999c, p. 21-22.).

Aqui, se o acto ou omissão é praticada posteriormente ao facto gerador trata-se de evasão fiscal.²⁷ No entanto se o acto, ou omissão, é praticado anteriormente ao facto gerador já estamos perante elisão fiscal²⁸ (Menezes Leitão, 1999). No que diz respeito ao conceito de planeamento fiscal (*tax mitigation*), não ajuda a traçar a linha entre elisão e redução fiscal aceitável mas sim a dar um nome ao espaço onde essa redução é aceitável (Pinto, 2010).

No que diz respeito à elisão fiscal internacional²⁹ - realidade que está a ganhar maior autonomia conceitual, doutrinal e legislativa - alguns autores definem-na como a prática de actos, em princípio lícitos, quando praticados no âmbito da esfera de liberdade de organização mais racional dos interesses do contribuinte, perante uma pluralidade de regimes fiscais de ordenamentos distintos (Xavier, 1997). De uma forma geral, estamos perante uma forma de evitar a aplicação de determinada norma ou conjunto de normas que visem restringir a ocorrência de uma acção, e que possibilita a obrigação tributária em determinada ordem jurídica menos favorável, ou a ocorrência da mesma acção noutra ordem jurídica mais favorável (NUNES, 2000; Xavier, 1997).

Xavier (1997) desenvolve este conceito salientando a faculdade de eleição da ordem tributária aplicável pela via indirecta, de forma a circunscrever certos factos num determinado ordenamento jurídico, e exercer influência voluntária no elemento de conexão da norma de conflitos. Contudo Branco Guimarães (2002) vai mais longe. O autor refere que na maior parte dos sistemas fiscais a simplicidade das distinções endurece algumas dificuldades, pois não existe uma só definição legal de elisão ou evasão fiscal. Na linguagem corrente o termo elisão fiscal é identificado como sinónimo do conceito, acima descrito, de evasão fiscal internacional.

²⁷ Para o estudo da evasão fiscal em Portugal *cf.* Gouveia (1994); Menezes Leitão (1999a); Pamplona Corte-Real (1971).

²⁸ O reconhecimento da existência de evitação fiscal está feito na jurisprudência portuguesa. Efectivamente, o Supremo Tribunal Administrativo no seu Acórdão ao recurso número 14.275 sentença: I – a base XXX, nº1, al. b) da Lei nº 2116, de 1 de Agosto de 1962, prevê uma isenção automática da sisa nas transmissões de terrenos confinantes com o prédio do adquirente, se da reunião resultar uma parcela de terreno apto para cultura que não exceda o dobro da unidade fixada para a região. II – Todavia, nem essa lei, nem o CIMSISD, prevêem a caducidade dessa isenção no caso de o adquirente dar à parcela um destino diferente, como a construção de um edifício fabril, posteriormente à aquisição, dado que tal solução não encontra aí qualquer expressão mesmo utilizando-se a interpretação extensiva dos seus preceitos. III – Tal lacuna corresponde a uma situação de evitação fiscal ou evasão fiscal lícita. [...] *Cfr.* Acórdão in CTF nº 380 (1995, p. 381).

²⁹ Sobre a evasão fiscal internacional *cf.* Xavier (1981, 1997); Pires (2010); Menezes Leitão (1999a).

2.1. PLANEAMENTO FISCAL AGRESSIVO

Como resultado da exposição até agora feita, poder-se-á dizer que a tributação tem caminhado a par e passo com o planeamento fiscal, como meio de redução ou diferimento da carga fiscal. Pode-se até afirmar que esta proximidade não vem de agora, pois há registo de práticas de redução (ou diferimento) da carga fiscal que remontam ao império romano, passando pela idade média, até ao século passado. Estas práticas subsistem porquanto “o direito tributário contém normas de incidência distintas e regimes diversos de tributação, que aliados ao princípio da tipicidade permitem a escolha de comportamentos por parte do sujeito passivo, com reflexos directos na sua tributação.” (Sousa, 2012, p. 2).

Considerar o planeamento fiscal como resultado de uma ponderação feita pelos agentes económicos, à luz do bom senso e gestão financeira adequada, não é algo que seja manifestamente censurável. Como já foi afirmado, é algo inato e intrínseco à existência de regimes tributários. Todavia, quando observadas condutas que se afastam do planeamento fiscal deliberado pela lei, “e se aproximam de comportamentos, que aproveitando também a normas positivadas, abusam das normas jurídicas ou da letra da lei, e conseguem reduções ou diferimentos na sua carga fiscal que não obteriam se agissem com uso ‘normal’ das normas e dos negócios, a questão em apreço começa a merecer consideração.” (Sousa, 2012, p. 2).

Perante este cenário de constante renovação no campo do planeamento fiscal abusivo, o legislador e as administrações fiscais vão tentar acompanhar e combater este fenómeno. Adaptam os regimes legais às novações conhecidas, da mesma forma que se obsta a prevenir o planeamento fiscal abusivo (ou agressivo) a nível interno. O mesmo também se faz no panorama internacional, sendo um objectivo comum à maioria dos Estados (Loureiro, Neves, 2008).

Na procura desta compatibilização e agregação de esforços na criação de um espaço cuja tributação possa contribuir para a concorrência fiscal internacional; de modo lícito, legítimo e limitado, as situações transnacionais deparam-se, por vezes, com problemas. A resposta a estes surge com diversos instrumentos, tais como: convenções visando evitar a dupla tributação, estudos sobre a concorrência fiscal prejudicial, recomendações da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) (Sousa, 2012, p. 2).

As maiores transformações no panorama jurídico-fiscal, em matéria de evasão fiscal internacional, ocorreram na conferência de Seul, no terceiro encontro do fórum da OCDE para a administração fiscal.³⁰ Em traços gerais, foram analisadas as experiências e práticas fiscais dos diversos países intervenientes, ficando patente a crescente evasão fiscal transnacional. Incremento que deriva do abuso de instrumentos de circulação de capitais, emprego de contas *offshore*, circulação de activos entre empresas no próprio grupo, utilização das diferentes fiscalidades existentes nos diversos países e “presença de actividades que vão para além daquelas que se poderão qualificar de sistemas legítimos de economia fiscal.” (Sousa, 2012, p. 3).

Em termos práticos, as conclusões da conferência de Seul repercutiram-se no nosso ordenamento jurídico. Estabeleceram-se obrigações específicas na prestação de informação à administração tributária, sobre esquemas e operações (adoptadas e propostas), que visam a redução dos encargos fiscais (Sousa, 2012). Neste seguimento o art.º 98.º da Lei 53-A/2006 de 29/12 estabeleceu autorização legislativa para que o governo reflectisse essas mesmas recomendações no panorama nacional. Neste artigo é feita referência ao conceito de planeamento fiscal agressivo. Ora, tal menção não seria invulgar se não fosse diferente da mencionada no articulado do decreto-lei 29/2008³¹. Por outras palavras, “a respeito dos conceitos de planeamento fiscal agressivo, este é referido na autorização legislativa e o planeamento fiscal abusivo é referido no articulado do Decreto-Lei 29/2008, fazendo o preâmbulo deste diploma de fazer coincidir os conceitos.” (Sousa, 2012, p. 3).

Como já referimos, abordar esta temática é perceber que existe uma imensa confusão conceptual. No entanto, por coerência e lógica do raciocínio até aqui feito, adiantamos que o planeamento fiscal abusivo (ou agressivo) trata efectivamente de evasão fiscal (*contra legem*). Não cabe aqui esmiuçar o decreto-lei 29/2008³², nem o art.º 98.º da lei

³⁰ O Fórum foi criado pelo Comité dos Assuntos Fiscais, em 2002, para promover a cooperação entre os organismos tributários e desenvolver boas práticas da administração tributária. Ao longo dos últimos anos, o Fórum examinou uma ampla gama de questões nas áreas de gestão de risco, serviços prestados ao contribuinte e utilização de tecnologias modernas (*cf.* www.oecd.org).

³¹ O regime aprovado neste decreto-lei pretende instituir deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária sobre esquemas propostos ou actuações adoptadas que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a consecução de vantagens fiscais, de modo a combater o planeamento fiscal abusivo (Loureiro, Neves, 2008). Os tributos abrangidos pelo diploma são o IRS, IVA, IMT e o Imposto do Selo - Artigo 2.º do Decreto-Lei 29/2008.

³² No preâmbulo deste diploma o legislador faz referência, à falta de melhor entendimento, a dois pontos que a nosso ver são importantes. Em primeiro lugar menciona que “é fundamental que todos, particulares e empresas, na sua qualidade de contribuintes ou fora dela, tenham plena consciência e assumam que [...] representa um essencial dever de cidadania que cada um pague todos os impostos que são devidos

53-A/2006 de 29/12 pois, a sua discussão não contribui para o tema proposto nesta dissertação. Adiantamos somente que foi um regime que se pretendeu alicerçar nas experiências recentes de outros países, a fim de otimizar as suas práticas, no entanto, negligenciou-se o que sucedeu em jurisdições não despiciendas (Alemanha e França), na medida em que nestes sistemas jurídicos continentais não foi possível aprovar semelhante regulamentação (Loureiro, Neves, 2008).

O intuito ao mencionar esta temática foi o de isolar o conceito de planeamento fiscal abusivo (ou agressivo), de modo que pudéssemos perceber a sua génese e em que medida relaciona-se com os conceitos já explicados anteriormente. A título conclusivo, e por se partilhar da mesma visão deste diploma, citamos Sousa (2012, p. 23) que expõe: “o nosso quadro legal é demasiado permeável em matéria tributária, não sendo este diploma solução para o planeamento fiscal dito abusivo”, no entanto, poderá servir de moralizador dos comportamentos de determinados agentes, que não só forçavam com a sua actuação os limites da legalidade, como também não tinham pejo em fazer disso um negócio de ‘montra aberta’ (Sousa, 2012).

nos termos da lei.” Em segundo lugar, o legislador assume este diploma como “mais um passo no sentido da plena radicação na comunidade nacional deste elementar princípio de justiça e solidariedade.”

3. EFEITOS DA EVASÃO E ELISÃO FISCAIS

No capítulo anterior constatamos, pela sua essência, ser aparentemente insuportável o estado português subsistir sem impostos. Estes visam a satisfação das necessidades financeiras de entidades públicas e do estado, pois promovem a justiça social, a igualdade de oportunidades e corrigem desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.

O governo tem como intuito encontrar receitas para pagar os seus bens públicos e os ditos programas de redistribuição de rendimento. Como referido, tais receitas provêm dos impostos que incidem sobre o rendimento dos indivíduos e das empresas, salários, vendas de bens de consumo e sobre outras matérias. Todos os níveis de administração – cidade ou estado – cobram impostos para pagar as suas despesas (Samuelson, 2011).

Pela sua natureza os impostos não são voluntários, sendo que todas as pessoas estão sujeitas às leis dos impostos. Por outras palavras, todos são obrigados a pagar a sua parcela do custo dos bens públicos.³³ Todavia são os cidadãos, através do processo democrático, que escolhem tanto os bens públicos como os impostos a pagar. A relação íntima que se observa entre a despesa e o consumo nos bens privados não se verifica entre os impostos e os bens públicos. Sendo que um indivíduo, indiferente à defesa ou à educação pública, tem sempre que pagar a sua parcela dos impostos usados para financiar essas actividades (Branco Guimarães, 2002; Samuelson, 2011).

Tendo em conta que a transferência de recursos do sector privado para o sector público é necessária e indispensável, o sistema tributário ao cumprir essa tarefa vai afectar a repartição do rendimento da sociedade, modificando também, os sinais procedentes do mercado que advertem as decisões dos agentes económicos (Branco Guimarães, 2002). Em termos práticos todas as decisões dos agentes económicos que impossibilitam o uso eficiente de recursos ou prejudicam a distribuição de rendimentos, acabam por reduzir o bem-estar da sociedade. Com maior ou menor intensidade esse efeito está sempre presente, mas é particularmente forte quando há tributação cumulativa, sonegação ou elisão de impostos.³⁴ Numa óptica social, o

³³ Bens públicos são bens cujos custos de extensão e acessos adicionais aos indivíduos são nulos, sendo o seu benefício extensível a todos eles. Samuelson (2011) exemplifica os faróis como um bem público fornecido pelo governo.

³⁴ O peso morto pode ser definido como um prejuízo no rendimento real, no excedente do produtor ou do consumidor, que ocorre como resultado da existência de um monopólio, direitos alfandegários, quotas de

montante que se extrai da sociedade e do sector privado através dos impostos, não altera a soma de recursos da sociedade. Apenas estabelece que o uso dessa parcela extraída, anteriormente privada, passa a ser pública. Em rigor o estado apenas desloca recursos, tira do sector privado e volta a injectar no sector público (Branco Guimarães, 2002; Samuelson, 2011).

Na perspectiva do contribuinte, a mesma situação é significativamente mais complexa. O imposto é um tributo que exteriormente não tem correspondência bilateral entre aquilo que se paga e o que se recebe de benefícios do Estado³⁵. Para além disso, o contribuinte está ciente de que o fluxo de benefícios que recebe não será afectado significativamente pelo montante de impostos que paga, estimulando-o por conseguinte a um comportamento evasivo (Branco Guimarães, 2002; Samuelson, 2011). De um ponto de vista puramente económico poder-se-á dizer que colectivamente existe equilíbrio, no entanto, tal não ocorrerá ao nível individual. Assim, partindo da premissa que pagar impostos origina custos, bem como uma diminuição do rendimento disponível, os contribuintes que querem diminuir as suas despesas vão recorrer a métodos como a elisão e a evasão fiscais (Branco Guimarães, 2002; Samuelson, 2011).

A transferência do encargo fiscal, que tem alguma importância no panorama económico brasileiro, é outro método que é comumente utilizado. Contudo, esta vai depender da situação do mercado, da conjuntura macroeconómica³⁶ do país e da posição que este ocupa no mercado. Tudo indica que as oportunidades de transferir o encargo fiscal são mais circunscritas quanto mais recessiva for a actividade económica, quanto mais competitivo for o mercado e quanto menor a inflação³⁷. Se por um lado a transferência não altera a quantidade de recursos arrecadados pelo

importações, impostos ou outras distorções (Samuelson, 2011).

³⁵ É comumente aceite o entendimento de que a erosão do tecido comercial e industrial, acrescida à pressão fiscal elevada, contribuiu também para a fuga estrutural à tributação.

³⁶ A ciência económica moderna é formada por dois ramos - microeconomia e macroeconomia. A área da microeconomia moderna teve como principal autor Adam Smith. Segundo Virgílio Rapaz, é o “domínio da análise das relações económicas a um nível mais abrangente e dos preços relativos”, dedicando-se ao comportamento de entidades individuais como os mercados, as empresas e as famílias. Já a macroeconomia, remete para o desempenho global da economia, existindo uma “razoável identificação entre Macroeconomia e o estudo do desempenho dos grandes agregados económicos, como o PIB, Consumo, Investimento, Exportações e Importações, Emprego, Nível Geral de Preços.” (Rapaz, 2011, p. 223).

Ao contrário do que comumente se pensa, a macroeconomia não foi fundada por John Maynard Keynes, termo que o próprio nunca terá utilizado. Ora se é inegável a sua contribuição para o avanço da teoria e da política económica, por outro lado, também é verdade que a Macroeconomia já vem sendo desenvolvida desde os tempos de Aristóteles (*sine die*), que falava numa “arte de administrar uma casa e a de administrar uma polis.” Para mais desenvolvimentos *cfr.* Keynes (2010); Rapaz (2001); Smith (2006).

³⁷ A inflação (ou taxa de inflação) é a percentagem anual de aumento no nível geral de preços.

Estado; embora tenha consequências económicas, tal não acontece com a elisão e a sonegação, pois têm efeitos nocivos para a actividade económica, na medida que reduzem a arrecadação tributária e, logicamente, obstando a capacidade do Estado de prover bens públicos (Branco Guimarães, 2002; Samuelson, 2011). Em particular podem mencionar-se razões de índole económica, psicológica, técnica, jurídica e política.³⁸ De entre elas:

A perda de receita para o Estado, a distorção das condições de concorrência, o facto de os cumpridores terem que suportar um maior imposto, com a consequente modificação da repartição dos impostos, o gasto de trabalho intelectual em actividade não aceitável e a sensação de iniquidade criada naqueles que não querem ou não podem evadir-se, com a consequente perda da moralidade fiscal, com o efeito da propagação (Pires, 2010, p. 175).³⁹

Em termos de custo, a elisão e a evasão, comportam custos significativos internamente e internacionalmente.⁴⁰ A título de referência, em 1998, o Comissário do *Internal Revenue Service*, Charles Rossotti, em depoimento ao comité de Finanças do Senado Norte-Americano, informou que a elisão (*tax avoidance*) e evasão (*tax evasion*) custavam cerca de \$195,00 biliões por ano (Arruda Villela, 2002; Branco Guimarães, 2002; Samuelson, 2011).

Para alguns autores, a evasão de impostos, seja ilegal ou não, é um processo auto-alimentado, auto-sustentado. Pois numa economia de mercado, com uma multiplicidade de agentes económicos, se alguns conseguirem evitar com sucesso a obrigação fiscal os seus competidores serão induzidos a fazer o mesmo, nesta linha de raciocínio, é extremamente difícil a convivência entre agentes pagadores e não pagadores (Arruda Villela, 2002; Branco Guimarães, 2002; Jorge Costa, 2002; Samuelson, 2011).

³⁸ Faveiro (1986, p. 41) a este respeito diz: “se existe o sentimento na sociedade de que os dinheiros públicos são mal geridos ou de que o nível de corrupção é elevado, a propensão para a fuga será maior. Caberá aqui um papel fundamental ao Tribunal de Contas (e instituições congéneres), que tem por missão exercer o controlo financeiro externo do Estado que pode muito bem abranger a avaliação do mérito da gestão financeira pública.”

³⁹ Pires (2010), a respeito dos efeitos da evasão fiscal num panorama internacional, refere que os resultados são perigosos, tais como a perda de receitas com desfechos na justiça, a remodelação de cargas fiscais, atingindo a justiça infra-estrutural e deformação na distribuição de bens e de factores de produção, com efeitos para a concorrência.

⁴⁰ Sampaio Dória (1970) menciona que a fuga aos impostos incumbe à exacerbação do ónus tributário sobre os contribuintes diligentes ou sobre os que estão materialmente impossibilitados de se valer dos expedientes evasivos, comprime as receitas públicas, privando o Estado dos meios necessários à execução dos serviços que se atribui, corrói o princípio da igualdade tributária e frustra a distribuição dos encargos fiscais segundo a capacidade contributiva do indivíduo.

Contudo a longo prazo isso é insustentável, com excepção da existência de uma vantagem tecnológica ou característica distinta que permita a um agente não sonegar os impostos, torna-se difícil resistir numa economia de mercado em que todos os outros o fazem. De uma maneira genérica, na economia, a tendência é: se alguns pagam menos impostos, aumenta-se a carga fiscal para arrecadar o suficiente. Assim, para cumprir o objectivo da suficiência do sistema, praticam-se taxas (elevação da carga fiscal) para compensar a possibilidade de um contribuinte falhar com o seu dever, o que por sua vez, faz com que a tentação ou o prémio pela evasão seja ainda maior. Daí dizer-se que é um processo auto-alimentado gerador de um círculo vicioso (Arruda Villela, 2002; Branco Guimarães, 2002; Jorge Costa, 2002; Samuelson, 2011).

O tema da elisão, apesar de ser um fenómeno antigo no âmbito jurídico, é comumente visto como um conflito entre duas grandes abordagens⁴¹. A primeira, defende que a elisão ocorre quando verifica-se uma lacuna no ordenamento jurídico e a segunda, que a elisão ocorre com base no exercício de um direito individual sustentado na liberdade de contratar e de iniciativa, que permite ao contribuinte realizar toda e qualquer operação que seja lícita (Branco Guimarães, 2002; Jorge Costa, 2002).

Na opinião de Branco Guimarães (2002) existe uma tensão dialéctica entre o interesse económico das empresas (menores custos, incluindo o tributário) e os interesses do Estado (maior receita para fazer face à pressão social do fornecimento de bens públicos/semipúblicos e permitir a redistribuição). Este tema será desenvolvido com o devido rigor mais adiante. Por agora, fiquemos com a certeza de que o tema da elisão não é justamente um tema técnico-tributário mas envolve substancialmente um debate sobre a concepção que cada um de nós tem da vida em sociedade e do estado, de como o vemos e o papel que nele deve ser reconhecido e que deve exercer (Arruda Villela, 2002; Branco Guimarães, 2002; Jorge Costa, 2002).

Fundamentalmente, no debate sobre a elisão fiscal, é necessário considerar que estamos a debater um assunto que abarca dois grandes valores constitucionais: o valor de protecção individual e o valor de viabilização social (Arruda Villela, 2002;

⁴¹ Bártolo de Sassoferrato (Glosador e Jurista, +1360 DC) refere no *Concilium* 135 que uma Comuna passou a cobrar uma taxa pelo uso do solo aos mercadores que negociavam na praça do mercado. No entanto, relata que determinados mercadores carregavam nos braços os seus produtos, em vez de os colocar no chão, a fim de evitar a aplicação da taxa devida. A conclusão de Bártolo foi de que a taxa era devida, porque se o mercador dirigia-se à praça vender os produtos, haveria desse modo incidência, uma vez que a finalidade daquela exigência era atingir o comércio daqueles determinados bens.

Jorge Costa, 2002). Como consideração de valores, para Branco Guimarães (2002), este é o grande desafio - encontrar o ponto de equilíbrio entre valores constitucionais.

Passemos agora para outra questão pertinente, de forma a enquadrar o assunto que temos vindo a tratar no decorrer do presente trabalho. A natureza jurídica da elisão é outro assunto que tanta tinta vem gastando, mas nunca de forma inútil. É importante perceber que qualquer que seja a natureza adoptada (e aqui como se verá, não há soluções certas nem erradas) terá consequências a nível da solução a ser adoptada no campo da reacção à elisão (Arruda Villela, 2002; Gouveia, 1994).

4. A NATUREZA JURÍDICA DA ELISÃO

O esclarecimento da natureza jurídica dos instrumentos utilizados para a obtenção da elisão apresenta-se de importância fundamental para o entendimento deste conceito. Os mesmos, segundo a nomenclatura tradicional, denominam-se de negócios fiscalmente menos onerosos. Por definição, estes podem corresponder a negócios jurídicos que não são tributados (ou são menos tributados) que o contribuinte utiliza para a realização de uma função económica. Esta função em termos normais deveria corresponder a um outro negócio sujeito a tributação (Xavier, 1981).

A demarcação da natureza jurídica⁴² desses negócios tem sido objecto de alguma discussão na doutrina, sendo que foram expostas as seguintes teses para a resolução deste assunto: tese do negócio simulado, tese do negócio praticado em abuso de direito, tese do negócio em fraude à lei, tese do negócio indirecto.

4.1. A TESE DO NEGÓCIO SIMULADO

Entre os modos tradicionalmente enumerados, como formas de defraudar o fisco mediante a manipulação das formas jurídicas, temos a simulação. Expõe Andrade (1974) e a doutrina dominante, que simulação⁴³ é a divergência intencional entre a vontade e a declaração, procedente do acordo entre o declarante e o declaratário, e determinada pelo intuito de enganar terceiros. Esta figura demonstra-se muito próxima da simulação fiscal que traduz a divergência dolosa entre a vontade real e a vontade declarada pelos contraentes de um negócio jurídico. Tem como objectivo, liquidar menos ou nenhum imposto. Por outras palavras, criar um negócio simulado, uma realidade aparente, para encobrir um negócio dissimulado (a verdadeira realidade) pois os resultados jurídico-económicos do negócio não são tributados. Caso o sejam, são em menor medida (Xavier, 2001).

Quanto à simulação, esta pode ser absoluta ou relativa, assumindo as modalidades de simulação sobre os sujeitos ou conteúdo do negócio, quer sobre a sua natureza e o seu valor⁴⁴. A simulação é relativa quando as partes, tendo celebrado um determinado

⁴² Sobre o elenco das várias teorias que têm sido defendidas a propósito da natureza jurídica da elisão fiscal, *cfr.* Menezes Leitão (1999a); Pires (2010); Xavier (1981, p. 262).

⁴³ Quanto ao instituto da simulação em geral, *cfr.* Mota Pinto (1985).

⁴⁴ Quanto à simulação sobre o valor ou preço, importa distinguir os casos de fixação de preços claramente inferiores aos que resultariam das condições normais de mercado.

negócio jurídico, tinham a intenção de celebrar outro negócio, diferente do inicialmente apresentado.⁴⁵ Deste modo compõem-se por três elementos consagrados pela doutrina civilista⁴⁶ (Xavier, 2001):

- A divergência intencional entre a vontade e a declaração;
- O *pactum simulationis* (conluio entre declarante e declaratário com vista a produzir a referida divergência);
- O intuito de enganar terceiro (s).⁴⁷

A simulação está prevista no artigo 39º da Lei Geral Tributária (LGT)⁴⁸. Determina que em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio simulado⁴⁹. Assim, a nulidade afecta apenas o negócio simulado⁵⁰, desde que se encontrem preenchidos os elementos supramencionados, da validade do negócio dissimulado (Santos Justo, 2001; Xavier, 2001).

Por outro lado, a simulação é absoluta quando as partes ao realizarem um qualquer negócio jurídico não pretendiam celebrar negócio algum⁵¹. Sendo em geral usada nos casos de obtenção de benefícios, ou vantagens fiscais, através da concepção de uma falsa aparência que preenche os pressupostos da norma atributiva. Aqui suscita-se a dúvida de qual será o tratamento a conferir pois, não existe realidade subjacente à simulação (Menezes Leitão, 1999b; Xavier, 2001).

Relativamente à natureza jurídica do meio utilizado consideramos uma primeira posição, seguida simultaneamente por Plattner na Alemanha e por Amorós em Espanha. Tal posição salienta que estamos perante um negócio simulado quando as partes, com o intuito de aliviar a carga fiscal, dissimulariam o verdadeiro facto tributário revelando outro não correspondente à realidade. Deste modo, a divergência entre a vontade real das partes, o facto que se pretende encobrir e a vontade declarada, estabeleceriam a respectiva estrutura, que está dividida em dois elementos essenciais:

⁴⁵ *Colorem habet substantian vero alteram.*

⁴⁶ Cfr: casos típicos de simulação nos acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça de 01/06/1994 (simulação da natureza do acto), Supremo Tribunal Administrativo de 29/07/1964 (simulação do valor declarado para efeitos do Imposto de Sisa), Tribunal Central Administrativo de 19/02/2002 (emissão de factura decorrente de operação simulada absolutamente).

⁴⁷ Este terceiro pode ser o Estado, na qualidade de sujeito activo da relação tributária.

⁴⁸ Leite de Campos, Rodrigues, Sousa (2012).

⁴⁹ Artigo 39.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária.

⁵⁰ Artigo 240.º, n.º 2, do Código Civil.

⁵¹ *Colorem habet substantian vero nullam.*

divergência - absoluta ou relativa - e a intenção das partes na subtracção ao imposto, provocando prejuízos ao Fisco (Xavier, 1981).

Todavia remeter os negócios fiscalmente menos onerosos a negócios simulados mereceu críticas firmes por diversos autores. Tais negócios são efectivamente ambicionados e realizados pelas partes, embora possam ocultar a sua motivação e esta coincidir com o resultado pretendido nos negócios simulados (redução ou exclusão da carga fiscal). Distintamente, os negócios simulados não são realmente desejados pelas partes. São apenas meras aparências ou ficções criadas para encobrir a verdadeira realidade, o negócio realmente pretendido. Logo, se houver divergência entre a vontade real e a vontade declarada com o intuito de enganar o Fisco, cai-se no âmbito da evasão fiscal⁵² e não da elisão (Leite de Campos, 1999a).

Dito de outro modo, nos negócios fiscalmente menos onerosos apresenta-se um acordo realmente desejado e concluído pelas partes, em ordem a obter efeitos económicos idênticos àqueles que seriam exequíveis através de outros negócios fiscalmente menos onerosos. Aqui, podemos questionar os motivos que levaram à celebração do negócio, mas não o facto do mesmo ser cumprido na sua plenitude, porque o que o determina é a vontade/intenção real das partes. Parafraseando Xavier (1981), são negócios fiscalmente menos onerosos verdadeiros, mas não simulados.

Nos negócios simulados, a vontade diverge da declaração. Não podemos por isso confundi-la com situações de uma vontade real basicamente ditada por finalidades fiscais. O cerne será a distinção entre motivação de um negócio realmente querido e a vontade real da celebração do negócio, na qual não existe na simulação⁵³. Naturalmente, quando não verificamos qualquer divergência entre a vontade real e a vontade declarada, não podemos falar em simulação⁵⁴ (Calvão da Silva, 2006; Sá Gomes, 1982; Xavier, 1981).

Por outro lado, mesmo dentro das situações de simulação podemos não destringir uma verdadeira elisão. No caso de a simulação ser punida, autónoma e directamente, pela via fiscal, não há elisão fiscal mas sim infracção fiscal. A situação de simulação,

⁵² Cfr. artigos 103.º e ss. do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

⁵³ Neste sentido pronuncia-se a melhor doutrina. Cfr. Rosembuj (1999). Na sua esteira, entre nós e mais recentemente, cfr. Courinha (2004).

⁵⁴ Cfr. Artigo 240º do Código Civil.

em vez de representar uma lacuna⁵⁵ do direito fiscal, assume-se como desde logo negativamente valorada por este (Xavier, 2001).

Falta ainda que referir dois pontos complementares. Primeiro, dado que a simulação só pode ter lugar caso se verifiquem negócios jurídicos, nos quais a divergência entre a vontade real e a vontade declarada seja evidente, esta teoria não pode fundar a evasão fiscal, que se efectiva em situações de facto ou em situações jurídicas não determinadas por negócios jurídicos (*v.g.* actos jurídicos *stricto sensu*). Segundo, a simulação não pressupõe uma bilateralidade perfeita, mas uma certa relação entre o declarante e o seu destinatário (*v.g.* o caso do testamento – negócio jurídico unilateral), o que não seria possível em negócios jurídicos unilaterais sem destinatários juridicamente relevantes (Torres, 1999; Xavier, 2001).

Concluindo esta parte do presente trabalho, a tese do negócio simulado como natureza do negócio jurídico menos oneroso, ao contrário das outras que mais à frente iremos referir, merece oposição generalizada da doutrina. Apesar dos dois institutos, o da elisão e o da simulação serem facilmente confundíveis, dificilmente a conseguimos defender pelas razões anteriormente mencionadas.

4.2. A TESE DO NEGÓCIO PRATICADO EM ABUSO DE DIREITO

Esta tese considera que o negócio fiscalmente menos oneroso é um negócio praticado em abuso de direito, conforme dispõe o artigo 334º do Código Civil. Nessa situação, o contribuinte abusaria da liberdade de selecção do tipo negocial que lhe é conferida pelo ordenamento jurídico e utiliza essa liberdade para fugir ao elenco dos factos tributários. Daí que, segundo certos autores, haveria um verdadeiro abuso de direito. Esta posição veio a ter uma certa aceitação no §42 do *Reichsabgabenordnung* 1977 (RAO), que considera ilegítimo o abuso da possibilidade de conformação jurídica adoptada pelo contribuinte (Martins, 2007; Neto, 2004; Sá Gomes, 2000).

Antes de enunciar as diferentes posições que a doutrina assume a respeito deste assunto, é pertinente delimitar este conceito. Varela (2003) define o abuso de direito como o exercício de um direito respeitando a sua estrutura formal mas ofendendo a afectação substancial, funcional e teleológica. Como alude o artigo 334º do Código Civil: “é ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os

⁵⁵ Sobre a noção de lacuna jurídica, *cfr.* Oliveira Ascensão (1993).

limites impostos pela boa-fé, pelos bons costumes, ou pelo fim social ou económico desse direito.”

Aqui visa-se a condenação de práticas abusivas, das condutas formalmente respeitadoras dos limites de um direito subjectivo mas que constituem uma afronta grosseira ao conjunto de regras sexuais, familiares e deontológicas (*boni mores*),⁵⁶ às exigências de boa-fé e ao fim social ou económico desse direito, a descobrir por interpretação (Código Civil, 2012; Sá Gomes, 2005).

Para os defensores da tese do abuso de direito, como Cordeiro (2005), não existe qualquer dúvida que esta figura constitui uma válvula de respiração do valor da justiça, pois permite salvaguardar a hegemonia do sistema jurídico contra os reveses do legislador e as habilidades das partes. Para o autor, este instituto de direito deverá ser utilizado de forma excepcional, apenas quando estivermos diante de flagrantes violações dos valores fundamentais reinantes numa dada comunidade, sob pena de pôr em causa o essencial valor da segurança jurídica, o que determinaria injustiças maiores.

Para a doutrina dominante, o abuso de direito é figura da teoria geral do direito civil, com largueza bastante para ser aposta às relações estado – credor – contribuinte. Nessa medida, o fim social ou económico desse direito⁵⁷ é bastante para cercear o seu exercício, bem como, a violação prática dos interesses gerais da tributação e por conseguinte, a finalidade prática das respectivas normas, que serão susceptíveis de configurar um acto ilícito e acarretar um dano nos referidos interesses económicos gerais do Estado (Cordeiro, 2011; Gouveia, 1994; Trigo de Negreiros, 1971).

Trigo de Negreiros (1971) adoptou esta tese para enquadrar o fenómeno da elisão fiscal, à semelhança de Gouveia (1994). No entanto como o próprio constatou, apesar das suas posições assentarem no mesmo instituto, têm itinerários e resultados diferentes (Gouveia, 1994).⁵⁸ Para Trigo de Negreiros (1971), o abuso de direito é um meio de aplicação lato contra as injustiças a que a lei poderia acarretar, em face das ocorrências concretas de cada caso.

⁵⁶ Bons costumes.

⁵⁷ “Cada direito tem, ou pode ter o seu fim social e económico” – Cordeiro (2011, p. 661). O autor alerta, no entanto, que o conceito de função social e económica do direito subjectivo tem perdido autonomia, em favor da interpretação normativa em jogo em cada caso.

⁵⁸ Ambos os autores defendiam a teoria do abuso do direito, enquanto meio de combate à evasão fiscal, não enquadrando o instituto como um instrumento possível de elisão. Contudo, as críticas àquela tese são as mesmas.

De acordo com esta teoria a liberdade contratual constitui um direito subjectivo de qualquer cidadão, podendo em exercício do mesmo, socorrer-se o contribuinte da vasta gama de tipos contratuais ou outras formas contratuais atípicas, que melhor satisfaçam as suas necessidades no âmbito da actividade diária. Ou seja, partindo da existência do princípio da tipicidade no direito fiscal, considerava-se que fora da área tipológica o particular seria livre de actuar. Todavia, a liberdade do contribuinte teria limites, entre os quais, a não ofensa dos interesses do fisco (Gouveia, 1994).

Assim, o direito da escolha fiscal mais conveniente seria abusivo, excedendo os limites do seu exercício quando se concretizasse em esquemas anómalos de que resultasse a lesão de interesses fiscais do Estado. A este respeito Trigo de Negreiros (1971) afirma que a solução mais proveitosa seria a da aplicação da lei de cobertura. Quanto ao interesse ofendido, este deveria ser reparado através de uma indemnização, calculada conforme critério da diferença – diferença entre a situação criada pela conduta anti-jurídica e a que se verificaria se esta não tivesse sido correcta - e para medida da qual, interviria a lei defraudada. Por outras palavras, preconizava uma sanção de indemnização nos termos gerais da responsabilidade civil por factos ilícitos. Por outro lado Gouveia (1994), apesar de considerar a situação elisiva como normalmente tributável, recusa a solução apresentada por Trigo de Negreiros, por pouco compatível com a natureza do problema.

À semelhança da simulação, a consideração da natureza jurídica da elisão fiscal como abuso de direito implica algumas dificuldades. Desde logo, é impossível admitir um interesse tributário geral, para lá dos termos em que se tipificam as situações de imposto, dado que o método de descrição dos impostos é tipológico e não generalizante. Desta forma é problemático aferir, em concreto, uma finalidade tributária fora dos impostos previstos (Xavier, 1981).

Menezes Leitão (1999) também se opõem à aplicação desta teoria e atesta que para a aplicação do instituto do abuso de direito tem de haver um direito que se abuse, dizendo sucintamente que, nesta situação não verificamos a utilização de qualquer direito subjectivo, mas apenas uma liberdade de escolha dos tipos negociais, permissão normativa genérica que não é susceptível de abuso.

Também neste seguimento, Alberto Xavier (1981) afirma não serem situações de abuso de direito pois, estamos perante uma esfera de liberdade do particular, na escolha dos meios oferecidos pelo direito para a realização dos seus interesses. Esta

liberdade não é um direito subjectivo⁵⁹ ao qual possamos aplicar a teoria do abuso de direito⁶⁰. Calvão da Silva (2006) acrescenta, também a este raciocínio, a ideia de o que existe é uma liberdade de opção do contribuinte pelas escolhas fiscais mais vantajosas, pelo que a teoria do abuso é inaplicável. Por outro lado, o abuso do direito traduz-se numa violação indirecta do ordenamento jurídico, a sua configuração não andarão longe de uma modalidade de fraude à lei (Calvão da Silva, 2006; Menezes Leitão, 1999; Xavier, 1981).

Em termos práticos, quais seriam as implicações desta tese? Em primeiro lugar, o contribuinte não conseguiria perceber o 'porquê' de estar a ser tributado. Por outras palavras, não conseguiria justificar a actuação do Fisco. Em segundo lugar, não seria capaz de prever 'quando' será tributado, isto é, quando ultrapassará a barreira do exercício inadmissível do direito. Por último, 'por quanto', uma vez que a norma de tributação seria sempre obscura e indefinida e a determinação do montante indemnizatório uma verdadeira actividade de criação jurídica por parte do aplicador da lei. Tudo isto, em termos totalmente inadmissíveis, face aos princípios da reserva formal, segurança jurídica e mesmo capacidade contributiva (Cordeiro, 2011).

Em jeito de conclusão referencia-se a posição de Cordeiro (2011). Para este autor, a tese do abuso de direito foi criada para estabelecer uma demarcação ao exercício de posições jurídicas, quando pudessem redundar prejuízos e não para sujeitar o contribuinte a tributação.

4.3. A TESE DO NEGÓCIO INDIRECTO

Esta tese é dominante entre a doutrina portuguesa. Defendida por Manuel Pires, Alberto Xavier e Nuno Sá Gomes, qualifica o negócio fiscalmente menos oneroso como negócio jurídico indirecto⁶¹. Na maior parte das vezes as situações de elisão fiscal vêm a ser desencadeadas por negócios indirectos. De acordo com esta posição, o contribuinte visando a fuga ao imposto, utilizaria formas jurídicas insólitas, inadequadas ao fim que pretendia prosseguir (Pires, 2010; Sá Gomes, 1982; Xavier, 1981).

⁵⁹ Para uma noção de direitos subjectivos *cfr.* Santos Justo (2001, p. 35).

⁶⁰ Trigo de Negreiros (1971, p. 21-22) contesta que do facto de as condutas, em que se traduz o negócio indirecto, não representarem o exercício de direitos subjectivos se conclua por um obstáculo à aplicação, nesta matéria, da teoria do abuso de direito.

⁶¹ Sobre o negócio jurídico indirecto no Direito Civil, *cfr.* Dias Marques (1959).

Segundo Xavier (1981) e Menezes Leitão (1999b) haveria dois elementos essenciais: um elemento objectivo e um elemento subjectivo. O primeiro é constituído pela divergência entre a estrutura (fins típicos) do negócio e os fins que as partes pretendem atingir.⁶² O segundo é dado pelo facto da escolha do esquema negocial ser determinada pela intenção de excluir ou diminuir o encargo fiscal. Por outras palavras o resultado económico, cuja obtenção por processos normais acarretaria o nascimento da dívida tributária, vem a ser alcançado indirectamente por outros meios jurídicos que natural e primariamente, tendem à prossecução de fins diversos e que não estão sujeitos à tributação ou o estão numa medida mais reduzida do que os meios usuais.

Carvalho (1952, p. 3) dá o exemplo de alguém que diz ter realizado um determinado negócio típico e assim manifestado por conseguinte a vontade dos efeitos jurídicos correspondentes mas, em última ratio, “esses efeitos parecem não ter ali cabimento, pois o intento das partes é que o negócio desempenhe uma outra função, que, em abstracto, não só não lhe compete, como tem aptidão para constituir, por si mesma, o objectivo dum negócio diferente.”

Ainda este autor refere que a particularidade determinante desta figura “é estar em contraste actual com o negócio adoptado; é existir uma divergência entre a causa e o elemento determinante; este reside não na causa típica, mas em motivos ulteriores.” Carvalho (1952, p. 3).

Por outro lado também podemos configurar como negócio indirecto de exclusão tributária, quando afastamos a obrigação tributária; negócio impeditivo, quando seja dirigido à obtenção de um desagravamento fiscal; negócio redutivo, quando por substituição dos pressupostos ou elementos de previsão (v.g. taxa, matéria colectável) se conduz a uma redução do quantitativo a pagar ou de dilação no tempo da satisfação de prestação tributária (Sá Gomes, 2000).

Deste modo, a elisão fiscal praticada por meio de negócio jurídico indirecto fiscalmente menos oneroso é lícita, face ao princípio da legalidade e do seu corolário da tipicidade fechada ou taxativa. Aqui a norma de incidência tributária não proíbe a prática do negócio indirecto que não pode ser tributado analogicamente e que não constitui a infracção fiscal. Todavia há uma excepção. Se o negócio fiscalmente menos oneroso

⁶² À qual a doutrina refere-se como utilização de processos insólitos, formas anormais ou formas inadequadas.

for um negócio simulado, então, estaremos perante uma situação de fraude à lei.⁶³ Quanto muito o negócio fiscalmente menos oneroso poderá ser moralmente reprovável, o que é juridicamente relevante nesta matéria (Saldanha Sanches, 1986; Xavier, 1971).

É justamente neste ponto que se enquadra uma das razões da falta de proveito deste conceito, pois para podermos falar de negócio indirecto, é necessário que seja utilizado um negócio típico, para fins diferentes daqueles para que foi previsto pelo legislador. Consequentemente, se a fuga ao fisco resultar da celebração de um negócio inominado, que produza o mesmo resultado económico que outro previsto na lei fiscal⁶⁴, estamos perante a mesma situação de elisão, isto porque já não se pode falar em negócio indirecto uma vez que não existe qualquer estrutura jurídica típica que se utilizasse indirectamente. Por outro lado, há ainda que criticar o facto de não existir efeitos práticos na obtenção de soluções jurídicas (Gouveia, 1994).

O que pode ser juridicamente relevante no âmbito do negócio indirecto não é a desvirtuação entre a sua estrutura típica e o fim previsto pelas partes. Nada na lei obriga as mesmas, no âmbito da sua autonomia privada, a utilizarem os negócios para os fins desenhados pelo legislador, podendo servir-se dos tipos contratuais para os fins que quiserem, desde que não violem os comandos legais.⁶⁵ O que pode ter relevância para o direito é antes o próprio fim do negócio indirecto, no caso de este atentar contra a lei, à ordem pública ou os bons costumes. Mas assim, já recaímos perante a figura da fraude à lei (artigo 281.º do Código Civil), sendo desnecessário falar em negócio indirecto (Menezes Leitão, 1999).

Gouveia (1994) manifesta que o direito fiscal não tem por função efectivar uma valoração acerca da estrutura do negócio jurídico, em atenção ao fim prosseguido pelas partes. Pois tal como para a fraude à lei, não lhe contende preferir-se acerca da materialidade dos negócios jurídicos de que lança mão para efectuar a tributação, do mesmo modo, ao tributar situações jurídicas criadas, modificadas ou transmitidas por

⁶³ “Sendo a «*fraus legis*» o carácter especial de ilicitude que afecta, por força das normas proibitivas do ordenamento, um negócio formalmente regular e, em regra, também válido, não podem os negócios indirectos estar isentos de uma possibilidade deste género, que será porventura uma forma negativa de provar a sua regularidade substancial.” (Carvalho, 1952, p. 147).

⁶⁴ Nada na lei obsta à celebração de negócios inominados, os quais podem ser criados com fins evasivos.

⁶⁵ Cordeiro (1988) reconhece que os tipos contratuais se destinam apenas a permitir às partes um exercício mais fácil da sua autonomia privada por simples remissão, sem ter que discriminar toda a sua regulação jurídica. Como tal, não encerram nenhum comando para a sua utilização quando determinado fim é querido pelas partes. O problema apenas coloca-se quando o tipo contratual é utilizado como tipo fiscal, onde a tipicidade tem um conteúdo muito diverso, deixando se ser enunciativa para torna-se taxativa.

negócios jurídicos, mais não faz do que beneficiar-se desses actos com o desiderato exclusivo de tributar manifestações de capacidade contributiva.

Quanto ao combate ao negócio indirecto fiscal, para Cardoso da Costa (1996), este começa pela sua prevenção na lei fiscal, através da previsão legal das possibilidades de actuação dos contribuintes, para obter um determinado resultado económico. Para o autor, é necessário recorrer à lei na construção dos tipos legais de imposto, no sentido de alargar o seu âmbito e conseguir a sua aplicação. Consequentemente ocorreria uma sujeição ao imposto, o mais genérico e abrangente possível.

4.4. A TESE DO NEGÓCIO EM FRAUDE À LEI

A tese do negócio em fraude à lei sustenta que o negócio fiscalmente menos oneroso é um negócio praticado em fraude à lei.⁶⁶ Nesta, o contribuinte com o propósito de fugir ou diminuir a tributação pratica actos jurídicos que causam um resultado contrário a uma determinada norma jurídica, apoiando-se numa outra norma, mas de finalidade distinta⁶⁷. Este conceito supõe uma dualidade de normas jurídicas, nomeadamente a norma fraudada, que originou o pressuposto da obrigação tributária e a norma de encobrimento. Esta pode ser uma norma que tributa em menor grau ou que declara isento o facto em questão⁶⁸ (Menezes Leitão, 1999a).

Antes de avançarmos para as diferentes posições formuladas, atentemo-nos na origem deste instituto. A fraude à lei teve origem no direito romano, sendo muitas vezes reconduzida na sua inicial concepção, aos brocardos latinos constantes do Digesto: “*Contra legem fait quid id facit quod lex prohibet, in fraudem vero qui salvis legis verbis sententiam eius circumvenit e Fraus enim legi fit, quod fieri noluit, fieri autem non vetuit, id fit.*” O primeiro, é imputado a *Paulus* e traduzido por Mendes (1998, p. 42) da seguinte forma: “Age contra a lei aquele que fez aquilo que a lei proíbe, age em fraude à lei aquele que evita o comando dela respeitando as palavras da lei.” O segundo é da autoria de *Ulpianus* e alude: “Realiza-se fraude à lei quando se faz o que a lei não queria que se fizesse, mas não proibiu.” (Cordeiro, 1993, p. 57; Estevez, 2001).

⁶⁶ Sobre a fraude à lei em geral, *cfr.* Cordeiro (1987, p. 287, 1993, p. 123); Mendes (1998, p. 346).

⁶⁷ Quando é *contra legem*, há violação directa, quando é *in fraudem legis*, temos violação indirecta.

⁶⁸ Adere também a esta posição Menezes Leitão (1999a).

Quanto aos elementos de fraude à lei, existem duas orientações doutrinárias: a teoria objectiva e a teoria subjectiva. Na primeira, basta que haja violação indirecta para que objectivamente ocorra a fraude à lei. Na segunda a violação é indirecta, sendo o objectivo a fraude à lei e decorre da intenção de fraudar a lei, ou seja, do elemento subjectivo. Parece não haver dúvidas que a teoria objectiva é mais seguida do que a teoria subjectiva. É necessário que o indivíduo conheça a lei que está a violar para saber que a está a infringir. No entanto, interpõem-se a ‘presunção’ decorrente do princípio geral de que ninguém é dado desconhecer a lei. Logo se todos são ‘conhecedores da lei’, em última análise, desfechamos sempre na teoria objectiva, porque o elemento subjectivo já existirá por essa presunção (Moreira Alves, 2002). Todavia somente esta explicação seria insuficiente, vejamos então cada uma dessas orientações doutrinárias isoladamente.

Na teoria subjectiva⁶⁹ os negócios em fraude à lei desejam contornar ou circunvir uma proibição legal, de modo a chegar ao mesmo resultado através de caminhos diversos dos que a lei, designadamente, previu e proibiu. Por outras palavras, nesta situação o contribuinte apoiado numa determinada norma, praticaria actos que atingem resultados equivalentes aos previstos noutra norma, cuja escolha foi decidida pela circunstância de se pretender evitar a sua aplicação. Assim estariam preenchidos os pressupostos gerais do instituto da fraude à lei, na sua dimensão subjectiva, como sejam: a norma fraudada, a norma ‘instrumento’, a actividade fraudulenta e a intenção fraudatória (Andrade, 1974).

Alguns autores fundamentam o aparecimento desta orientação à imposição de eficácia das leis, obstando que pudessem ser contornadas por formas aparentemente legais, à luz da respectiva letra mas violando o seu espírito. Neste sentido diz-se que a fraude à lei surgirá com a prossecução de um resultado económico, por meios jurídicos diferenciados dos normais, procurando obter fins distintos dos ordinários. Fins, esses, que não estão tributados ou que estão em medida mais reduzida do que os previstos nas normas fiscais que se querem fraudar. Por conseguinte, poder-se-á dizer que a essência da fraude à lei tributária consiste na obtenção dos mesmos resultados económicos que a norma iludida proporia tributar, amparando-se em outros preceitos com finalidades idênticas (Courinha, 2004; Garcia, 1999; Novoa, 2004; Taboada, 1966).

⁶⁹ A construção, não autonomia do instituto, deriva do direito germânico, sendo também referida por alguns autores como a orientação clássica.

A ilicitude surge nesta tese como resultado, pois alcança-se algo que o direito proíbe e não dos meios, pois estes são aceitáveis. Não é possível actuar abertamente contra o que está prescrito na lei. Ao invés disso contornamos este aspecto, evitamos ou iludimos os efeitos que esta pretende atingir (Gonçalves, 2009). Por outras palavras, contornar a lei fiscal é apenas um caso particular da questão mais ampla: contornar a lei (Saldanha Sanches, 2000a). Como observa Estevez (2001), a intrigante particularidade em causa é a utilização, pelo sujeito da relação jurídica, do direito para enfrentar/prevenir a aplicação do próprio direito.

Como reflexo desta orientação basta recordar a omissão deste tema no Código Civil de 1867, como no Código Civil de 1966. No entanto, como assevera Martins (2007, p. 57) tal não simboliza a sua rejeição, pois segundo esta autora “uma parte da doutrina reconhece a questão do contorno da lei como um tema central do Direito [...] porém, em regra não lhe conferem autonomia, reconduzindo-a à temática da interpretação da lei.” Nesta linha de pensamento Domingos Andrade (2003, p. 377) diz:

Se bem pensarmos, todo o problema se reconduz ao da exacta interpretação da norma proibitiva, segundo a sua finalidade e alcance substancial. Isto posto, haverá fraude relevante caso se mostre que o intuito da lei foi proibir não apenas os negócios que especificamente visou, mas quaisquer outros tendentes a prosseguir o mesmo resultado, só não os mencionando por não ter previsto a sua possibilidade, ou ter sido deliberadamente mero propósito exemplificativo. Fala-se neste caso em normas materiais. Não haverá fraude relevante caso se averigúe que a lei especificou uns tantos negócios por só ter querido combater certos meios (esses mesmos negócios) de atingir um dado fim ou resultado, em razão de os julgar particularmente graves e perigosos.

Em síntese, esta orientação não pode ser acolhida exclusivamente por duas razões. Primeiramente, esta asserção baseia-se em elementos como norma fraudada, a norma instrumento, a actividade fraudulenta e a intenção fraudatária. Todavia a fraude à lei fiscal, na maior parte dos casos, é materializada sem norma de cobertura tendo em conta, justamente, o vazio legal que assina a não tributação (a inexistência de norma) (Xavier, 1973). Por conseguinte, só ocorre fraude quando se verifica “um elemento adicional, o designado elemento normativo, segundo o qual é fulcral que o resultado alcançado seja contrário o fim das normas elididas.” (Martins, 2007, p. 59).⁷⁰

A segunda razão prende-se à intenção fraudatária, pois fazer prova de um elemento subjectivo desta compleição é muitíssimo complicado. Atenta a sua quase

⁷⁰ Martins (2007) salienta que neste caso a interpretação da norma fiscal teria que ser feita teleológica e sistematicamente.

impraticabilidade, é uma *probatio diabólica*.⁷¹ Também a este respeito, Martins (2007, p. 60) sugere: “a prova do fim fiscal deve partir de uma presunção cuja ilação assente em elementos de facto objectivos: ficando evidenciados os factos que demonstrem manifestamente a vantagem fiscal obtida pelo contribuinte.”

Na teoria objectiva a fraude à lei fiscal, não é mais do que uma mera concretização do instituto geral da fraude à lei⁷² ajustando o fenómeno da elisão nouro contorno das normas mais abrangente. Este transpunha para o direito fiscal a concepção privatista de fraude à lei, sem prejuízo das imprescindíveis adaptações comparativamente às especificidades do ramo de direito público. Nesta teoria, estamos perante uma situação substancialmente idêntica à do indivíduo que, para não violar determinada proibição legal de doar, efectua uma venda por preço irrisório. A única diferença resulta de não falarmos já de direito fiscal, mas direito civil⁷³ (Calvão da Silva, 2006).

Esta noção, também denominada de civilista, foi edificada sobre o artigo 294.º do Código Civil, implicando a invalidade dos negócios em fraude à lei e a “nulidade dos negócios jurídicos celebrados contra disposição legal de carácter imperativo, salvo nos casos em que outra solução resulte da lei” (Martins, 2007, p. 58).

Ao contrário de Espanha, em que a fraude à lei já foi admitida há muito tempo pela doutrina, Portugal foi alvo de críticas por parte de alguns autores por aceitar em sede civil, a transposição da doutrina da fraude à lei para o direito tributário. Sublinha que as normas fiscais, por si, não proíbem nem impõem quaisquer condutas. Estas limitam-se a eleger para a sua previsão, factos ou situações da vida que revelam a existência de uma capacidade contributiva, concertando o nascimento de uma obrigação de imposto (Novoa, 2004; Xavier, 1973).

Quanto às consequências no domínio tributário⁷⁴, é possível a desconsideração do acto fraudulento e a aplicação do regime tributário da norma defraudada, o que vai

⁷¹ *Probatio diabólica* é um requisito jurídico para conseguir uma prova impossível. Sempre que um sistema legal exija uma prova impossível, as soluções geralmente apresentadas implicam inverter o ónus da prova ou conceder direitos adicionais.

⁷² Em Espanha, aquando da vigência da anterior Lei Geral Tributária, discutia-se se o artigo 24.º consagrava a categoria da fraude à lei da Teoria Geral do Direito Civil, ou um instituto específico do domínio fiscal (Novoa, 2004).

⁷³ Para além de Calvão da Silva (2006), seguem a orientação civilista, diversos autores, como por exemplo, Saldanha Sanches (2000a); Martins (2007).

⁷⁴ As consequências fiscais serão portanto distintas das civilísticas, conquanto “se não possa legitimamente argumentar com a diversidade de regimes e de efeitos para negar a verdadeira natureza da fraude à lei dos actos fiscalmente menos onerosos.” (Xavier, 1971, p. 67). Se acompanhamos o autor naquela conclusão, já não o fazemos quanto às consequências civilísticas que imputa a estes casos de fraude à lei, ou seja, a nulidade do acto fraudulento, conforme decorreria do artigo 281º do Código Civil.

traduzir-se na destruição dos efeitos pretendidos pelo sujeito da relação jurídica e na equiparação do acto *in fraudem legis* a uma verdadeira actuação *contra legem* ou, a reconstituição da situação fiscal que existiria caso não tivesse ocorrido o contorno da norma, pois a própria validade do negócio que se defende é também considerada uma sanção (Martins, 2007, p. 59).

A prova da fraude à lei pode ser produzida pela administração, através de todos os meios de prova permitidos em direito, com apoio em indícios e presunções. Aqui o que aparenta estar em causa é alcançar, mediante o processo de aplicação da lei fiscal, uma justa distribuição dos encargos tributários (Courinha, 2004; Saldanha Sanches, 2000a).

Por outro lado não haverá fraude à lei se existe um motivo válido, de carácter económico ou outro, levado a cabo pelo negócio. Assim se alguém dissolve uma sociedade, em virtude da impossibilidade desta continuar a funcionar em termos económicos rentáveis, obtendo vantagens fiscais com essa dissolução, não poderá ser acusado de fraude à lei (Gonçalves, 2009).

Após a análise das diversas teorias que explicam a natureza da elisão fiscal, verifica-se que nenhuma delas é exclusivamente satisfatória (Gouveia, 1994). No entanto não cabe nesta dissertação formular outra hipótese. Para mais que restringir-nos neste ponto seria perigoso pois, para perceber o fenómeno da elisão fiscal, é imprescindível focar os princípios fundamentais e a iminente colisão de direitos daí resultantes. Tal se fará no capítulo seguinte.

Com efeito, de acordo com aquela disposição, quando apenas o fim do negócio jurídico for contrário à lei, o negócio apenas será ferido de nulidade se esse fim for comum a ambas as partes, algo não configurável na relação contribuinte-fisco.

5. OS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS

Para uma correcta compreensão da matéria em causa, é indispensável perceber que qualquer medida conducente ao seu combate por parte do legislador ou da administração se opõem: o direito de que o contribuinte é titular, dentro das várias opções que o próprio legislador fiscal põe à sua disposição, o direito à liberdade de escolha, decorrente do princípio da liberdade contratual e o direito à livre determinação da sua vida, como exteriorização da liberdade com consagração constitucional. Deste modo, é exigido compreender as linhas orientadoras dadas pelos princípios constitucionais (Martins, 2007; Nabais, 2004a).

A ordem jurídica é um sistema de ordem axiológica integrado por princípios, caracterizáveis como pautas directivas de normação jurídica de importância estruturante e exteriorizações especiais da ideia de direito.⁷⁵ Assim sendo, a Constituição da República Portuguesa (CRP) é indubitavelmente o primeiro dos modos de revelação das normas jurídico-fiscais. Por conseguinte, o direito dos impostos apresenta-se fortemente moldado pela chamada Constituição Fiscal e por um conjunto de princípios jurídico-constitucionais disciplinadores – quer de quem, de como, do quê e do quanto se tributa – estabelecendo assim limites à tributação – os primeiros de carácter formal e os segundos de carácter material (Martins, 2007; Nabais, 2004a).⁷⁶

Limites Formais:

- Quem pode tributar.
- Como pode tributar.
- Quando pode tributar.

Limites Materiais:

- As partes que podem tributar.
- Quanto pode tributar.

⁷⁵ Por contraposto às regras jurídicas, os princípios apontam um caminho para a resolução de casos concretos, sem contudo, fixarem um resultado necessário. Fornecem critérios para a tomada de posição frente a situações *a priori* indeterminadas e não corporizam um concreto modo de agir.

⁷⁶ Canotilho (2003, p. 255) salienta que “as dimensões materiais do estado de direito de modo algum se podem considerar o contrário das dimensões formais, pois da forma com se conjugam exprimem a profunda imbricação entre forma e conteúdo no exercício de actividades do poder público ou de entidades dotadas de poderes públicos.”

Cabe ao direito fiscal organizar estes limites, por vezes contrários, necessitando evitar contradições de valor, só realizáveis de modo aproximativo. Tal obriga o legislador, o intérprete e o aplicador, a concessões recíprocas e mútuas compressões, com ressalva do seu núcleo essencial. É o que ocorre, por exemplo, com a clássica dicotomia ente justiça e segurança jurídica. Por não existir uma amplitude fixada nem uma ordem hierárquica de todos os bens e valores jurídicos, é imprescindível em caso de colisão, haver uma consideração das valorações subjacentes às opções do legislador. Deste modo, é imperioso determinar o seu alcance potencial e actual (Duarte, 2000; Martins, 2007; Nabais, 2004a).

Deveríamos então proceder à compressão ajustada ao caso concreto, que compatibilize no seu grau máximo a vigência das pautas em confronto, respeitando o princípio da proporcionalidade na sua tripla vertente: necessidade (manifestando-se na escolha pela actuação menos gravosa para os direitos e interesses dos particulares), adequação (que institui a conexão entre os meios e as medidas e os fins e os objectivos) e equilíbrio (ou proporcionalidade em sentido estrito, que determina o equilíbrio entre a acção e o resultado). Por conseguinte, as tentativas fundamentalistas de absolutização ou exacerbação, de alguns dos princípios da chamada constituição fiscal, parecem de rejeição. Essencial à coexistência dos diversos princípios nela vertida é - em face da previsão, da sua simultaneidade e natureza antiética - a cedência otimizada em ordem à construção de um sistema coerente (Duarte, 2000; Martins, 2007; Nabais, 2004a).⁷⁷

Atento o âmbito do presente trabalho, circunscrito à elisão fiscal, referiremos somente aqueles cuja combinação suscita a divisão na doutrina. Particularmente os princípios da igualdade e da segurança jurídica, que determinam que as situações iguais no plano fático não devam ter diferente tratamento tributário - com prejuízo para o Estado - apontando para a repressão tanto da elisão como da evasão fiscais. Por outro lado, os princípios da legalidade e da tipicidade apontam apenas para a repressão da evasão ao imposto - com lesão da confiança do contribuinte (Sá Gomes, 1993). Mas só esta aproximação não chega, vejamos os vários princípios em detalhe.

⁷⁷ No domínio dos direitos fundamentais, *cfr.* Novais (2003).

5.1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade encontra-se atestado no artigo 103.º, nº 2 da Constituição da República Portuguesa e detalhado no artigo 8.º da Lei Geral Tributária, onde é determinado o seu âmbito.

Artigo 103º da Constituição da República Portuguesa

Sistema fiscal

1.../.--

2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

3.../.--

Artigo 8º da Lei Geral Tributária

Princípio da legalidade tributária

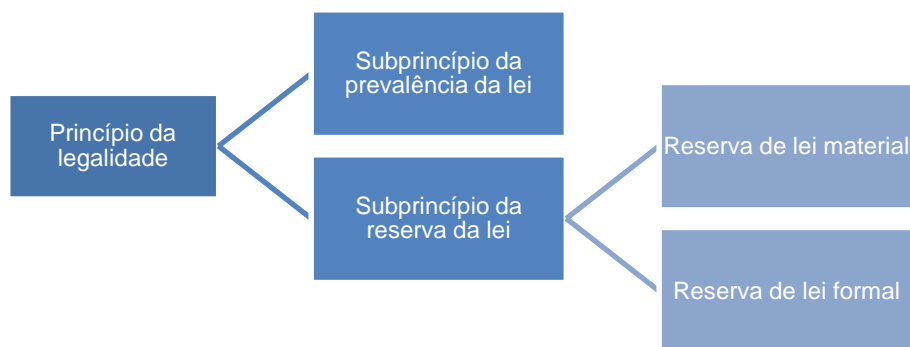
1. Estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a definição dos crimes fiscais e o regime geral das contra-ordenações fiscais.

2. Estão ainda sujeitos ao princípio da legalidade tributária:

- a) A liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade;
- b) A regulamentação das figuras da substituição e responsabilidade tributárias;
- c) A definição das obrigações acessórias;
- d) A definição das sanções fiscais sem natureza criminal;
- e) As regras de procedimento e processo tributário.

Este princípio representa um dos mais importantes princípios estruturantes do estado de direito, sendo um limite formal à tributação. São duas as vertentes por que o princípio da legalidade, em geral, pode ser apreendido: o subprincípio da supremacia ou prevalência da lei (*Vorrang des Gesetzes*) e o subprincípio da reserva de lei (*Vorbehalt des Gesetzes*) (Canotilho, 2003).

Tabela 2 - Princípio da legalidade



O princípio da legalidade, no sentido da supremacia ou prevalência da lei, significa que a lei deliberada e aprovada pelo parlamento tem superioridade e preferência comparativamente a actos da administração, v.g. regulamentos, actos administrativos, actos para-regulamentares e actos administrativos gerais. Assim o princípio da prevalência da lei vincula a administração, “interditando quer a prática de actos contrários à lei (proibição de desrespeito da lei) ou impondo a adopção de medidas necessárias e adequadas ao cumprimento da lei (exigência de aplicação da lei).” (Canotilho, 2003, p. 256).

Por outro lado o princípio da legalidade, na vertente do subprincípio da reserva de lei, traduz a exigência do acto da administração ter sempre fundamento, ainda que mediato, numa determinada lei (Andrade, 2012). Este princípio desdobra-se em duas secções: o princípio de reserva de lei material e o princípio da reserva de lei formal. A reserva de lei material no seu sentido original tinha em vista a expulsão de todo e qualquer privilégio. No entanto, actualmente é confundido com o princípio da igualdade. A reserva de lei formal requer que o acto de imposição fiscal tenha alicerce numa norma, produzida por um acto formalmente legislativo, emanado do órgão de representação popular, que é o órgão com competência legislativa normal. Este é o sentido dos significativos brocardos: *nullum tributum sine lege* ou *nullum vectigal sine*

*lege*⁷⁸ e da expressão do direito anglo-saxão, *no taxation without representation*⁷⁹ (Gouveia, 1996).

Presentemente entende-se que o princípio da legalidade, ao abrigo do subprincípio de reserva de lei formal, está associado maioritariamente ao princípio da segurança, ao princípio da protecção da confiança e umbilicalmente ao princípio democrático. Contudo, levar o princípio da legalidade ao extremo, seria inexequível. O seu propósito é apenas a delimitação dos elementos essenciais por lei. Dai ser imprescindível conjugar com o princípio da praticabilidade, de modo a que a administração fiscal goze de alguma discricionariedade ao nível da luta contra a evasão fiscal (Canotilho, 2003),

Se em termos práticos, por reserva de lei entendemos que os impostos só poderão ser concebidos por lei de órgão com competência legislativa normal, esta, exterioriza um particular cuidado com o órgão competente para a elaboração da lei estatuidando as formas e expressões que essa lei pode tomar. Para Andrade (2012), trata-se portanto da reserva absoluta de lei formal,⁸⁰ estando subjacente uma noção de garantia do contribuinte nas formas de manifestação da tributação.⁸¹

5.2. PRINCÍPIO DA TIPICIDADE

O princípio da tipicidade é um corolário do princípio da legalidade. Da mesma forma que o princípio da legalidade, de modo geral, abrange outros princípios tais como: a segurança jurídica, a irretroactividade, a anterioridade, a proibição de analogia. Contudo, este princípio possui relevância e conteúdo suficientes para ser tratada como princípio específico de segurança jurídica (Lobo Torres, 2006).

Este remete para a noção de tipo e tipificação. Tais conceitos foram aprofundados pelo direito alemão sob as designações de *Typizität* e *Typisierung*. Para esta doutrina

⁷⁸ O *vectigal* era, originariamente, a quantia paga ao Estado pelos entes privados correspondentes à concessão de terras pertencente ao *ager públicos*. Com a concessão da possibilidade de alienação do *ager vectigalis*, o *vectigal* confunde-se com o tributo provincial.

⁷⁹ O princípio *no taxation without representation* assume uma dupla faceta: a tributação não é possível sem o consentimento dos governados e estes, devidamente eleitos, representam a vontade do povo enquanto elemento do Estado. O povo organizado em assembleia detém o poder de fazer leis que, habilitam a administração fiscal a cobrar os impostos.

⁸⁰ Para Branco Guimarães (2002), uma questão interessante, seria saber se esta formulação do princípio da legalidade ainda é válida para os sistemas em que se admite a possibilidade de transacção sobre a existência e/ou montante da dívida tributária, como o sistema italiano, através do sistema da concordata, ou o direito português, com o mecanismo aprovado pela Lei Geral Tributária para correcção da matéria colectável.

⁸¹ Em termos práticos, os impostos nos seus elementos essenciais (artigo 103º, n.º2 da Constituição da República Portuguesa), só podem ser criados por lei formal do parlamento ou então pelo Governo através de decreto-lei autorizado (artigo 165º, n.º1. al.º i, da CRP).

a tipicidade (*Typizität*) significa a própria qualidade do tipo, ou seja, o típico. Por outras palavras, existe tipicidade quando o tipo reveste as características necessárias à sua configuração lógica (Lobo Torres, 2006).

A primeira noção - tipo - diz respeito à “ordenação dos dados concretos existentes na realidade segundo critérios de semelhança.” (Lobo Torres, 2006, p. 2). Ele é simultaneamente abstracto e concreto, pois é encarado de forma igual na vida social e na norma jurídica. Devido à sua inerente complexidade é aberto, não passível de definição, somente de descrição. A segunda noção - tipificação – “aparece em contraponto com a quantificação, que consiste no estabelecer limites para a base de cálculo e outros índices de mensuração de impostos.” (Lobo Torres, 2006, p. 34).

Antes de aprofundarmos esta temática, é necessário perceber que a razão da proximidade entre o princípio da determinação do facto gerador e a tipicidade se deve ao facto que o tipo pode surgir no facto gerador abstracto do tributo, sendo ocasionalmente difícil a opção do legislador pelo tipo ou pelo conceito (Lobo Torres, 2006).

Relativamente ao princípio da determinação (*Grundsatz der Bestimmtheit*) - ou determinação do facto gerador (*Tatbestandbestimmtheit*) - este postula: “todos os elementos do facto gerador abstracto sejam indicados com clareza na lei formal [...] é emanção ou corolário dos princípios da legalidade, reserva de lei, separação dos poderes e protecção da confiança do contribuinte.” (Lobo Torres, 2006, p. 11).

Segundo Lobo Torres (2006) este princípio expressou-se em Portugal,⁸² como princípio da tipicidade, pela confusão feita entre o tipo (tributário ou penal) com a hipótese de incidência (*Tatbestand*), assimilando-se a própria descrição constante do antecedente da regra de incidência, à tipicidade. No entanto, só fará sentido dizer que o princípio da determinação envolve o da tipicidade, quando a hipótese de incidência revela-se através do tipo. Por conseguinte, podemos deduzir que a tipicidade não se confunde com o princípio da determinação.

Feitas as devidas delimitações e diferenciações, pode-se considerar que o princípio da tipicidade fiscal (ou determinação do facto gerador) assenta, principalmente, na necessidade do contribuinte em estar devidamente defendido de intervenções agressivas do Fisco que não lhe possam ser seguramente previsíveis (Gouveia, 1996).

⁸² Cfr. Nabais (1998).

Dito de outra forma, cabe ao legislador a escolha das exteriorizações da capacidade contributiva que vão ser tributadas, sendo que só os índices constantes da selecção legislativa podem dar lugar a tributação. Aqui, não é legítimo que o aplicador do direito vá além da previsão (exclusivismo).

Quanto à determinação, postula que a norma de incidência tributária se revista de um mínimo de densidade normativa. Disputam aqui concepções diversas sobre o correspondente alcance e limites, as quais têm subjacentes posicionamentos diversos em face dos princípios da capacidade contributiva e da segurança jurídica (Dourado, 1995; Martins, 2007; Nunes, 2000).

Os defensores da tipicidade fechada, como Leite de Campos (1999b) defendem um grau de pormenorização e máxima determinação da proposição fiscal, baseado essencialmente em *fáctispecies*, conceitos, ou tipos-estruturais.⁸³ Também defendem que ao evitarmos a discricionariedade e o arbítrio, se pode contribuir para a uniformização de aplicação das normas. Daí obtermos a segurança, princípio assaz importante no domínio do direito tributário (Leite de Campos 1999b, 1999c; Pires, 2010).

A solidariedade impõe que cada um contribua para as despesas da comunidade. Deste modo o imposto significa, para o contribuinte, uma amputação do património. Neste seguimento, tornam-se necessárias a certeza, segurança e a protecção da confiança. Tal não é proporcionado por conceitos indeterminados, que poderão dar origem a actuações conducentes, a uma diminuição da receita dos impostos (Leite de Campos, 1999b; Pires, 2010).

Por outro lado, parte da doutrina concebe e defende uma tipicidade aberta, geral e abrangente, com base em conceitos tipológicos ou tipos funcionais.⁸⁴ Esta admite o recurso a cláusulas gerais e conceitos indeterminados,⁸⁵ conquanto se verifique um mínimo de densificação exigível, em obediência ao princípio da segurança jurídica, da simultânea calculabilidade e previsibilidade do regime de tributação (Dourado, 1995; Martins, 2007; Nunes, 2000).

⁸³ A propósito destes conceitos, cfr. Tabor da Gama (1999).

⁸⁴ Sobre a noção de tipos-estruturais e tipos funcionais, cfr. Xavier (1971, p. 37-39).

⁸⁵ Nabais (1998, p. 378) refere ainda, que o princípio da praticabilidade contribui para a atenuação das exigências da determinabilidade do princípio da legalidade fiscal, constituindo-se em suporte para o legislador utilizar conceitos indeterminados (tipo ou *strico sensu*) ou conceder mesmo faculdades discricionárias.

Nesta linha de pensamento alguns consideram a tipicidade fechada 'inimiga jurada' do combate à elisão. Para além que coloca grandes dificuldades à admissibilidade de uma cláusula geral anti-abuso, já que esta - abrange e recorre a conceitos relativamente indeterminados - violaria as características que têm que obedecer as normas de incidência fiscal (Dourado, 1995; Martins, 2007; Nunes, 2000).

Um dos defensores da tipicidade aberta foi Saldanha Sanches (1985). Percebe-se a este respeito que o arbítrio deixado por uma tipicidade aberta é insignificante, se não reagirmos ao arbítrio fiscal, resultado de um combate ineficaz à elisão fiscal. Neste caso em particular, de colisão de dois direitos fundamentais, a solução passaria por harmonizar estes dois princípios. Para o autor, a solução poderia ser a compressão dos princípios da certeza e segurança.

Concluindo, aceitamos o entendimento da tipicidade como garante da legalidade. No entanto, o exclusivismo é uma exigência impossível de satisfazer, devido à incontornável necessidade de uma actividade administrativa complementar, bem como à existência de outros princípios constitucionais, que têm de ser identicamente ponderados. Dito de outra forma, a tipicidade irá garantir uma actividade administrativa essencialmente vinculada, mas não um exclusivismo da lei formal (Dourado, 1995).

5.3. PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

O homem, enquanto elemento de um estado de direito, necessita de segurança para organizar e adequar livre e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo, se julgam os princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança como elementos constitutivos do estado de direito. Estes dois princípios estão estreitamente relacionados, a ponto de alguns autores⁸⁶ considerarem o princípio da protecção da confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica (Canotilho, 2003).

Num sentido amplo, o princípio geral da segurança encaixa-se no âmbito dos limites formais da tributação. Em maior detalhe, sobressai que a segurança jurídica está conexionada com elementos objectivos da ordem jurídica - garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito - enquanto a protecção da confiança favorece as componentes subjectivas da segurança, designadamente, a

⁸⁶ Cfr. Xavier (1981).

calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos actos dos poderes públicos (Canotilho,2003).

Esta perspectiva interliga-se com a imposição de uma clareza e densificação mínimas da regulamentação legal. Por outras palavras, demanda a possibilidade de se conhecer a lei, quer substantiva quer adjectiva, e de se entender bem o seu conteúdo, de modo a poderem ser previstos os efeitos de determinado acto. Numa frase dir-se-ia que a lei tem que ser estável para ser confiável (Martins, 2007; Pires, 2010).

Nesta linha de pensamento Adam Smith, em 1776, já havia exposto este princípio no *Estudo sobre a Natureza e Causa da Riqueza das Nações*, identificando a *certeza* a par de outros três pilares de sustentação da sua teoria que são a Economia, Comodidade e a Justiça. Trata-se de um princípio basilar inerente ao próprio conceito de ordem, aceite como um dos pilares do sistema jus-tributário. Num sentido figurativo, Gomes Canotilho menciona que o princípio geral da segurança jurídica (abrangendo, pois, a ideia de protecção da confiança) pode expressar-se da seguinte maneira:

O individuo tem o direito de poder confiar que aos seus actos ou decisões publicas incidentes sobre os seus direitos, posições ou relações jurídicas alicerçados em normas jurídicas vigentes e válidas por esses actos jurídicos deixado pelas autoridades com base nessas normas ligam-se aos efeitos jurídicos previstos e prescritos no ordenamento jurídico. (Canotilho, 2003, p. 257).

De um ponto de vista objectivo, o princípio da segurança jurídica impõe-se ao legislador, bem como aos operadores jurídicos concretos e à Administração Fiscal, limitando-os relativamente a actos normativos - proibição de normas retractivas restritivas de direitos ou interesses juridicamente protegidos (artigo 103.º, n.º 4 da CRP e artigo 12.º da LGT),⁸⁷ relativamente a actos jurisdicionais - inalterabilidade do caso julgado, em relação a actos da administração - tendencial estabilidade dos casos decididos através de actos administrativos constitutivos de direitos (*cf.* Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 786/96 e 141/02) (Canotilho,2003).

5.4. PRINCÍPIO DA IGUALDADE FISCAL

⁸⁷ Outra dimensão do princípio da segurança jurídica advém da obrigação constitucional prevista no artigo 268.º, n.º 3 e no artigo 77.º da LGT, segundo o qual, qualquer decisão da administração fiscal carece ser comunicada ao seu destinatário, devendo ser devidamente fundamentada, contendo a indicação taxativa das disposições legais aplicáveis. De acordo com o artigo 37.º do Código de Procedimento Tributário, se a notificação ao contribuinte não contiver a respectiva fundamentação poderá o interessado, no prazo de 30 dias, requerer a notificação de certidão dos requisitos que lhe sejam omissos. Quanto ao princípio da protecção jurídica, consagra o direito dos contribuintes poderem recorrer à justiça tributária para fazer valer os seus interesses legítimos, sendo uma consequência directa do artigo 20.º da CRP, especificado no artigo 9.º da Lei Geral Tributária.

Um dos princípios estruturantes do regime geral dos direitos fundamentais é o princípio da igualdade. Também denominada igualdade liberal ou igualdade formal, foi postulada pelo constitucionalismo liberal na sua máxima, os homens nascem e permanecem livres e iguais em direitos. Nesta linha de raciocínio, Canotilho (2003) considera que esta igualdade é um pressuposto para a uniformização do regime das liberdades individuais a favor de todos os sujeitos de um ordenamento jurídico, para o autor a igualdade jurídica surge, assim, indissociável da própria liberdade individual.

Artigo 13º da Constituição da República Portuguesa

Princípio da igualdade

1. Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.
2. Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.⁸⁸

Como se pode observar no enunciado semântico do artigo 13.º da CRP - o princípio da igualdade - condensa hoje uma grande densidade de conteúdo, cujos traços mais marcantes são a igualdade na aplicação do direito (cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 142/85) e igualdade quanto à criação do direito. No entanto, tal sistematização peca pela falta de simplicidade exigida. Assim, optamos pelas denominações sugeridas pelos ensinamentos do Prof. Alberto Xavier (Canotilho, 2003).

O autor refere que o princípio da igualdade fiscal enquadra-se no campo dos limites materiais da tributação, apresentando-se com dois teores - um conteúdo negativo e um conteúdo positivo. O conteúdo negativo denomina-se vulgarmente de princípio da igualdade em sentido jurídico,⁸⁹ sendo visto como afloramento do princípio geral da igualdade no domínio fiscal. O conteúdo positivo é vulgarmente designado por princípio da capacidade contributiva, este sim do direito fiscal (Andrade, 2012).

No primeiro sentido, o princípio da igualdade coincide com o princípio da reserva de lei material, com efeito, somente mediante lei geral e abstracta se pode certificar que a

⁸⁸ [Redacção dada pela Lei Constitucional nº 1/2004, de 24-07 (Sexta Revisão Constitucional)].

⁸⁹ Também denominado de princípio da generalidade.

imposição fiscal recaia sobre todos os indivíduos. Quanto ao segundo, o princípio da capacidade contributiva, por virtude da proibição do arbítrio, exige que quaisquer indivíduos que se encontrem na mesma situação, ou que ostentem uma igual capacidade económica, sejam submetidos a um mesmo tratamento fiscal e contribuam em igual medida para o erário público.

O princípio da capacidade contributiva é entendido como medida ou critério da distribuição dos encargos fiscais pelos cidadãos - contribuintes⁹⁰. Como fora referido, decorre do princípio geral da igualdade contemplado no artigo 13.º da CRP (*lex generalis*) e manifesta-se precisamente através da seguinte chave de repartição: todas as pessoas devem pagar impostos⁹¹ na medida da sua capacidade contributiva [92] (Gouveia, 1994; Nabais, 1998).

Quer isto dizer, o princípio do estado social é hoje determinante neste contexto, já que determina uma concepção de estado ao qual é atribuída uma importante tarefa de “conformação social económica e cultural.”⁹³ O estado pós-social de direito, não pode escusar em caso algum do princípio da justa tributação, apenas atingível com a materialização da referida igualdade fiscal. Tão mais importante que uma lei igualitária é a igualdade na aplicação da lei (Morais, 2005).

Voltando ainda ao princípio da capacidade contributiva, pode-se considerar que a sua génese teve ínsita duas ideias, a ideia de generalidade⁹⁴ - nos termos da qual todos os cidadãos se encontram unidos ao cumprimento do dever de pagar impostos e a ideia de uniformidade - dever que deverá ser avaliado pelo critério da capacidade contributiva – implicando um igual imposto para os que dispõem de semelhante capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos

⁹⁰ Para Alberto Xavier (1981, p. 107) “o princípio da capacidade contributiva envolve a ideia de que a ‘igualdade’, necessariamente relativa, tem como padrão ou como critério a capacidade económica assim nem todas as situações da vida abstractamente susceptíveis de desencadear efeitos tributários podem, pois, ser designadas pelo legislador como factos tributáveis. Este encontra-se limitado na sua faculdade de selecção pela exigência de que a situação da vida a integrar na previsão da norma seja reveladora da capacidade contributiva, isto é, de capacidade económica, de riqueza, cuja expressão sob qualquer forma se pretende submeter.”

⁹¹ Generalidade ou universalidade dos impostos.

⁹² Constitui em simultâneo um limite material da tributação, excluindo desta, tanto o mínimo existencial, como o imposto confiscatório. *Cfr.* Nabais (1998).

⁹³ Para Canotilho (2003), o princípio da igualdade não se condensa num princípio de Estado de direito mas também num princípio de Estado Social. Independentemente do problema da distinção entre igualdade fáctica e igualdade jurídica e dos problemas económicos e políticos ligados à primeira (v.g. políticas e teorias da distribuição e redistribuição de rendimentos), o princípio da igualdade pode e deve considerar-se um princípio de justiça social.

⁹⁴ Sá Gomes (1998, p. 204) vê nesta generalidade da tributação duas funções: uma função garantística, segundo a qual só devem ficar sujeitos à tributação os contribuintes que podem pagar impostos e uma função solidarística, na qual todos devem pagar impostos na medida dessa capacidade contributiva.

qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical).⁹⁵

Como já se referiu, para a maior parte da doutrina, esta igualdade conexas-se por um lado com uma política de justiça social e como a materialização das imposições constitucionais tendentes à efectivação dos direitos económicos, sociais e culturais:

Funcionando assim não apenas como justificação antropológico-axiológico contra discriminações, objectivas ou subjectivas, mas também como princípio jurídico-constitucional impositivo de compensação de desigualdade de oportunidades e como princípio sancionador da violação da igualdade por comportamentos omissivos (inconstitucionalidade por omissão) (Canotilho, 2003, p. 430).

Ainda assim, há vozes que contestam o princípio da capacidade contributiva. Os seus argumentos referem que este princípio:

a) Tem por objectivo o nivelamento social e aniquilamento da liberdade individual, objecção que tem como alvo o próprio estado fiscal social;

b) É um conceito indeterminável e equívoco, que para além de esquecer os múltiplos conceitos indeterminados que as jurisdições constitucionais tem de interpretar e aplicar, partilha da ideia do carácter meramente programático dum tal princípio;

c) Por fim, que a sua falta de previsão constitucional expressa, é um reflexo do tradicional e arreigado positivismo que tem assolado o direito dos impostos.

Contudo não é pretendido alongarmo-nos mais sobre este tema, sendo que concluímos este capítulo, deixando para reflexão que o fenómeno da fuga aos impostos, em particular a figura da elisão, nos coloca⁹⁶ perante uma radical tomada de posição acerca do posicionamento relativo do princípio da legalidade vs. princípio da igualdade (Cardoso da Costa, 1996; Saldanha Sanches, 1986).

Não cabe a este trabalho escolher uma posição definitiva nesta dicotomia, mas, encontramos sensatez na opinião de Saldanha Sanches. Este autor considera que

⁹⁵ É nesta circunstância que se justifica a discriminação positiva da família, ou as deduções à Colecta em sede de IRS em função do número de filhos, por exemplo. Este objectivo está consagrado no artigo 67.º, nº 2, alínea f) e no artigo 104.º da CRP e no artigo 6.º da Lei Geral Tributaria: “A tributação respeita a família e reconhece a solidariedade e os encargos familiares, devendo orientar-se no sentido do conjunto dos rendimentos do agregado familiar não esteja sujeito a impostos superiores aos que resultariam da tributação autónoma das pessoas que o constituem.”

⁹⁶ Para Cardoso da Costa (1996) constitui manifestação do conflito entre segurança jurídica e justiça.

devemos abandonar as concepções de positivismo normativo dominante, para passar a perspectivar esta tensão como um verdadeiro conflito equilibrado entre dois valores constitucionais, igualmente essenciais à construção de um estado de direito material. Para tal, é imperioso acarretar um reequacionar do princípio da legalidade tributária, no sentido de uma sua desvalorização (Saldanha Sanches, 1985, 1986). Veja-se agora as diferentes formas de reacção à elisão.

6. REACÇÕES À ELISÃO FISCAL

O advento de normas anti-abusivas, nas legislações de determinadas nações, deve-se em grande parte ao facto de a imaginação dos contribuintes não conhecer limites. Outro fenómeno que contribuiu para o aparecimento e proliferação, de normas anti-abusivas, foi a emergência do princípio da transparência, em dependência com o princípio da globalização. No entanto, antes de abordar estes dois conceitos, é adequado aludir a transmutação por que passou o estado democrático de direito.

Inicialmente o estado denominou-se de estado da sociedade industrial [ou na expressão de Forsthoff (1975) estado de bem-estar social], mas não durou muito, pois entrou em crise pela voracidade na extração de recursos financeiros da sociedade para financiar as políticas desenvolvimentistas e o emprego (Lobo Torres, 2002). Em seu lugar surgiu outro modelo, o estado subsidiário (ou estado da sociedade de risco). Este deveria reflectir um novo relacionamento entre estado e sociedade, no qual a sociedade tem a primazia na solução dos seus problemas, só devendo recorrer ao estado de uma forma subsidiária. Por outras palavras, o estado pós-moderno que fora pautado por mecanismos como a deslegalização, desregulamentação e auto-regulação transitou para um estado pós-positivista que, ainda no âmbito da modernidade, procura pautar as suas acções com base no princípio da transparência, para superar os riscos sociais (Lobo Torres, 2002).

Dentro do estado subsidiário (ou de sociedade de risco) estão ínsitos dois elementos - a sociedade e o estado – ambos com responsabilidades distintas. Se por um lado a sociedade deve agir de forma transparente, para que não existam segredos, nem condutas abusivas (fundadas na prevalência da forma sobre o conteúdo dos negócios jurídicos), dentro da relação estabelecida entre esta e o estado. O estado deve revestir a sua actividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, como na concepção do orçamento e controle da sua execução (Lobo Torres, 2002).

O estado subsidiário é caracterizado por diversos elementos, tais como: a arbitrariedade, a insegurança, o relacionamento entre as atribuições das instituições do estado e da própria sociedade e o relacionamento entre as instituições públicas e

instituições sociais⁹⁷. No entanto, não podemos esquecer que da impossibilidade de consenso por parte dos cidadãos, no desempenho de políticas públicas, surge também a ambivalência (Lobo Torres, 2002). Ao contrário do que se pretendia, no tempo do estado de bem-estar social, esta distribuição não visa só benefícios, mas também, inevitavelmente, malefícios (Beck, 1997).

Da ambivalência e do carácter paradoxal da sociedade de risco, decorre a modificação do próprio conceito de segurança jurídica. Os riscos e a insegurança da sociedade hodierna não podem ser eliminados, mas devem ser aliviados por mecanismos de segurança social, económica e ambiental (Lobo Torres, 1998). Chega-se mesmo a falar numa nova dimensão estatal, a do Estado de Segurança (*Scherheitsstaat*), fundado no princípio da solidariedade (Lobo Torres, 2002).

Perante este cenário a transparência aparenta ser o melhor princípio. Para superar as ambivalências da sociedade de risco é necessário desvendar o mecanismo do risco, através do conhecimento das causas e dos seus efeitos, no caminho à certeza (Lobo Torres, 2002). Para alguns a transparência fiscal é um princípio constitucional implícito, que se traduz na clareza, abertura, simplicidade, vinculando o Estado e a Sociedade, transformando-se num instrumento importante para a superação de riscos fiscais provocados pela globalização (Lobo Torres, 1998, 2002).

Só a transparência na actividade financeira, consubstanciada na clareza orçamentária, na responsabilidade fiscal, no respeito aos direitos fundamentais do contribuinte e no combate à corrupção dos agentes públicos, em contraponto à transparência na conduta do contribuinte, garantida pelas regras anti-sigilo bancário e pelo combate à corrupção activa, pode conduzir à minimização dos riscos fiscais do estado subsidiário (Lobo Torres, 1998, 2002).

A falta de equilíbrio entre os termos da equação da transparência pode conduzir à perpetuação da opacidade: a) exacerbação do controle da responsabilidade fiscal e dos meios de defesa do sujeito passivo da obrigação tributária, sem a contrapartida representada pela minimização dos riscos por ele provocados leva ao paraíso fiscal, b) a aplicação das normas anti-abusivas e o desvendamento do sigilo fiscal, sem a salvaguarda de um código de defesa do contribuinte e c) da responsabilidade dos

⁹⁷ Neste último, o ministério público e judiciário passa a exercer um papel mais activo na defesa dos direitos difusos, em cooperação com as instituições sociais, afastando-se da missão neutra que desempenhavam na sociedade industrial. Para Lobo Torres (1998), a sociedade de riscos, com a pluralidade de interesses em jogo é, necessariamente uma sociedade litigiosa.

agentes públicos pode gerar a servidão fiscal. A doutrina fiscal quer a própria lei fiscal, reflectindo a influência do princípio da transparência fiscal, procuram minimizar a perda de receitas fiscais mediante mecanismos de autoprotecção que se podem integrar em dois grandes grupos: a via hermenêutica e a via legislativa (Lobo Torres, 1998, 2002).

6.1. VIA HERMENÊUTICA

O procedimento hermenêutico é metodologicamente guiado por critérios de interpretação ou pontos de vista directivos. A interpretação da lei é um elemento nuclear na construção do direito enquanto ciência⁹⁸. No caso do direito fiscal, a interpretação da lei tributária mostra-se relevante no desvendar da natureza, bem como, na função no decurso da história (Brandão, 1941; Gouveia, 1994).

Nesta linha de pensamento não é por casualidade que a *Natura ed interpretazione delle legi tributarie de Vanoni* é meditada, por Nicola d'Amati, como uma das obras estruturantes do direito fiscal italiano, derivando a importância da interpretação da lei, como assinala Klaus Vogel, do facto de que é necessário interpretar uma lei tributária antes da sua aplicação (Brandão, 1941; Gouveia, 1994).

Numa linha transversal aprecia-se que a interpretação, pela complexidade inerente, pode levantar questões interessantes. Na opinião de Branco Guimarães (2002), o facto de a lei necessitar de ser interpretada como operação prévia para a sua aplicação levanta duas questões: a) Qual o sentido da lei e o seu significado? b) Em caso de dúvida qual o critério a seguir? Sendo estas questões sequenciais e não alternativas⁹⁹, as mesmas serão desenvolvidas mais adiante.

Quanto à determinação do sentido e abrangimento de uma lei é imprescindível aplicar um conjunto de elementos de interpretação que se completam fazendo um todo. Para a doutrina maioritária os elementos de interpretação são: a) literal (ou gramatical), b) sistemático (ou contextual), c) histórico, d) lógico.¹⁰⁰ Oliveira Ascensão (1993)

⁹⁸ Sobre a importância da interpretação na construção do direito enquanto ciência, *cfr.* Larenz (1997).

⁹⁹ Posição contrária parece ser a de Jarach (1975, p. 63) que afirma: "A hermenêutica do direito é tema de carácter geral, [...], porém, na realidade, este tema genérico deveria ser examinado depois de estudado todo o direito tributário, porque as regras da hermenêutica não são um dado *a priori* de que se deva servir para dirigir a acção, [...], na interpretação das leis, mas um dado *a posteriori*, que resulta das finalidades dos propósitos das leis e dos elementos de conjunto [...]."

¹⁰⁰ Para análise desta matéria no Direito Português *cfr.* Oliveira Ascensão (1993).

acrescenta a estes, o elemento teleológico¹⁰¹ (Branco Guimarães, 2002; Celorico Palma, 1994).

O primeiro critério que iremos abordar será o da interpretação literal (ou gramatical), atento o carácter polissémico das expressões linguísticas. A interpretação literal implica extrair da lei, um sentido que tenha correspondência com o elemento gramatical, com o significante linguístico. Nesta indagação, são úteis os trabalhos preparatórios e as anteriores redacções dos preceitos. Repare-se que, para alguns autores, a justiça de ser desta doutrina funda-se no facto das leis limitarem os direitos individuais e restringirem a liberdade dos contribuintes. Para outros, o fundamento de tal entendimento residia na natureza excepcional das leis fiscais, ou no facto de só através da interpretação literal obtermos uma aplicação precisa da lei fiscal. Mas este critério seria por si só insuficiente. Deverá atender-se ao contexto da lei, conferindo prevalência ao sentido que permita a concordância material com outras disposições. Pressupõe-se que uma regulação coerente, é em si, harmónica. Estamos já, no domínio da interpretação sistemática (ou contextual) (Branco Guimarães, 2002; Celorico Palma, 1994).

Nesta procura de sentido cabe uma rápida referência à interpretação histórica, como expressão da vontade do legislador. Aqui, visa-se a reconstituição do pensamento do legislador e a reconstituição do porquê do preceito, avaliando-se a sua evolução bem como eventuais redacções alternativas. Visa reconstituir a génese e evolução da norma ou expressão (Oliveira Ascensão, 1993). Bem como à interpretação lógica, Oliveira Ascensão (1993), alude que temos uma necessidade de realismo perante os factos, buscando apoio no intérprete. Contudo, também parece ser fundamental a interpretação teleológica, através da qual se pretende alcançar o escopo e intenção reguladora. Por outras palavras, a conexão de significado que se busca no sistema jurídico. Assim, na operação de interpretar a lei todos estes elementos necessitam de ser empregues, pois, este agrupamento de operações comparativas e reconstitutivas vai possibilitar uma melhor visão do alcance e conteúdo do preceito, pelo que integra todos eles numa operação intelectual integrada.

Numa ordem jurídica, orientada por princípios e valores, estes constituem o critério envolvente determinante. Trata-se de uma ponderação da adequação a fins, visando, na esteira de Larenz (1997), as estruturas materiais do âmbito da norma e os

¹⁰¹ Oliveira Ascensão (1993).

princípios jurídicos imanentes do ordenamento jurídico. Apontam-se dois parâmetros: primeiro, o do domínio da norma, correspondente ao segmento da realidade social que o programa da norma escolheu ou criou como seu âmbito de regulação; segundo, o do princípio da igualdade de tratamento, do que é igual ou de idêntico sentido. Da aplicação combinada destes critérios, como resultado do processo hermenêutico, podemos ter uma interpretação declarativa, extensiva, restritiva, correctiva, revogatória (ou ab-rogante) e enunciativa (Larenz, 1997; Pamplona Corte-Real, 1971). Pertinente para a nossa temática é a figura da interpretação *latu sensu*. Analisemos com mais detalhe em que consiste.

6.1.1. INTERPRETAÇÃO

O direito fiscal é um ramo do direito como outro qualquer, pelo que a interpretação das normas jurídicas fiscais obedece às regras válidas para a generalidade do ordenamento jurídico (artigo 9º do Código Civil, artigo 11º, n.º 1, da Lei Geral Tributária). Independentemente de qualquer estranheza, as normas fiscais são normas jurídicas, e por conseguinte, sujeitas às regras gerais da hermenêutica. Por isso tem-se vindo a afirmar, que o problema da elisão fiscal está ligado às posições teóricas fundamentais em torno da interpretação do direito tributário, esta, derivativa de posições firmadas no campo da teoria geral da interpretação (Leite de Campos, 1999b), tais como:

- A jurisprudência dos conceitos;
- A jurisprudência dos interesses;
- A jurisprudência dos valores.

A jurisprudência dos conceitos projectou para o campo fiscal a interpretação literal, a jurisprudência dos interesses metamorfoseou-se na teoria da interpretação da consideração económica e a jurisprudência dos valores, que por fim, agregou a interpretação jurídica aos princípios éticos e jurídicos vinculados à liberdade, segurança e justiça (Lobo Torres; 2002).

A jurisprudência dos conceitos tem origens no pandetismo alemão, sustentando no campo do direito fiscal, as teses do primado do direito civil sobre o direito tributário, da legalidade estrita, da superioridade do papel do legislador, da autonomia da vontade e

do carácter absoluto da propriedade. A interpretação fundada na jurisprudência dos conceitos, parte da crença de que os conceitos e as categorias jurídicas expressam inteiramente a realidade social e económica subjacente à norma, de modo que ao intérprete não cabe preocupar-se com os dados empíricos (Lobo Torres; 2002). Na óptica de Sampaio Dória (1970), esta teoria admite a possibilidade ilimitada do planeamento fiscal e da elisão, partindo de instrumentos jurídicos válidos, esta seria sempre lícita.

Por sua vez, a jurisprudência dos interesses, com a sua teoria da consideração económica, chega a uma conclusão oposta. Sustentando a ilicitude generalizada da elisão, e representada por abuso de forma jurídica, esta seria eleita pelo contribuinte para revestir juridicamente o seu negócio jurídico ou a sua empresa. Por fim a jurisprudência dos valores, sustentada por Tipke, Vogel e Rosembuj (1999), toma o planeamento fiscal como uma forma de economizar o pagamento do imposto, desde que não haja abuso de direito, sendo apenas ilícita a elisão abusiva. Esta é a visão actual da maior parte dos sistemas fiscais contemporâneos (Lobo Torres; 2002).

Para um melhor entendimento, adoptar-se-á como ponto de partida, a metodologia sugerida por Gouveia (1994). Este autor divide, em sede de interpretação da lei fiscal, as teorias que admitem a repressão da elisão fiscal - teorias afirmativas - e teorias que não admitem a repressão da elisão fiscal - teorias negativas. Antes de iniciar a pormenorização de cada uma destas figuras, atente-se no quadro abaixo demonstrado. Este permitir-nos-á de forma analítica perceber este instituto.

Tabela 3 - Teorias afirmativas da elisão fiscal

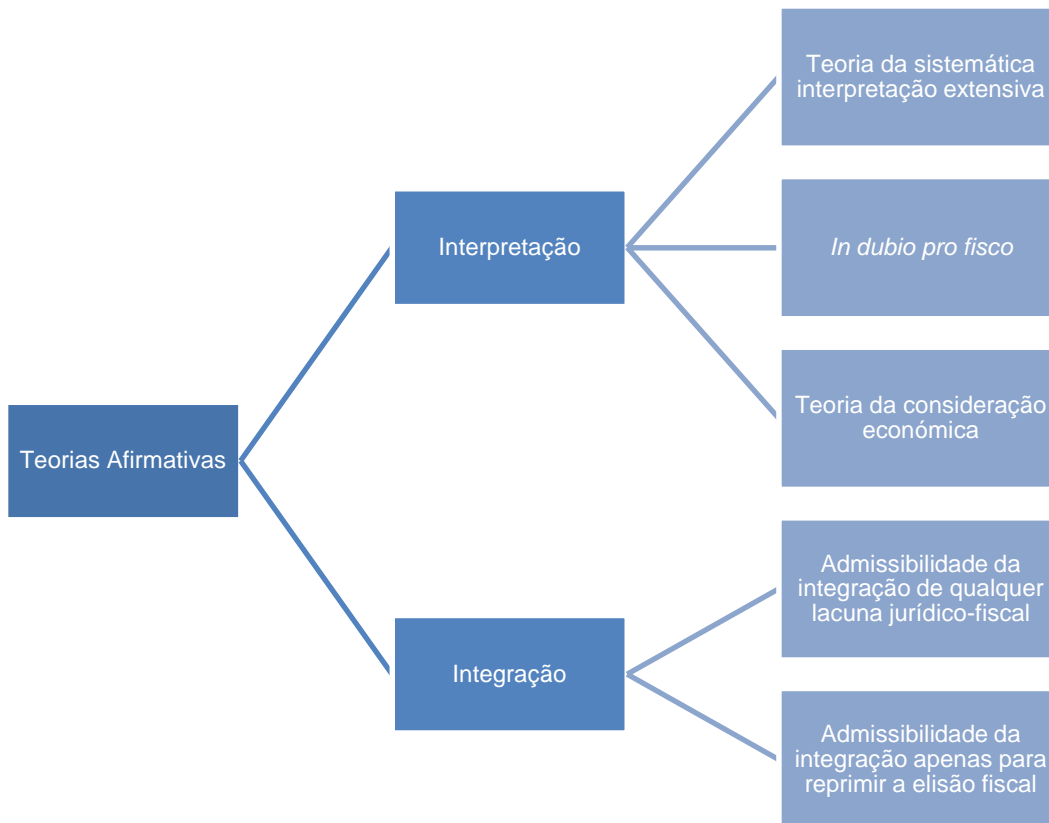
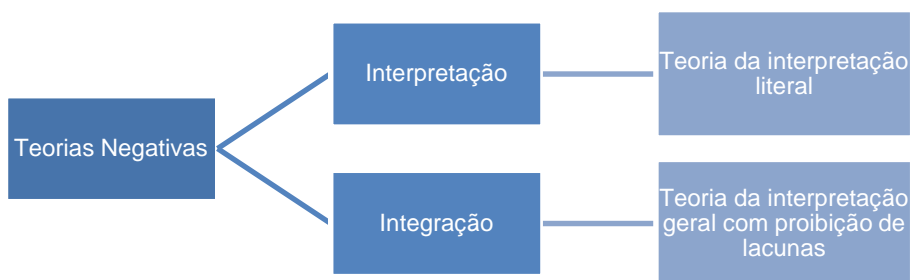


Tabela 4 - Teorias negativas da elisão fiscal



Em primeiro lugar, questionamos a teoria da interpretação do *in dubio pro fisco*, segundo o qual as leis fiscais deveriam ser interpretadas a favor do sujeito activo da relação jurídica do imposto, em nome da primazia do interesse geral do Estado sobre os interesses dos particulares. Esta tese falha no entendimento das funções do juiz fiscal. Para além disso, tem por base o erro de sobrepor os interesses colectivos aos interesses individuais (Lobo Torres, 2000).

As mesmas dúvidas encontram-se na teoria da interpretação funcional¹⁰² (ou consideração económica)¹⁰³ (Leite de Campos, 1999b). Esta teoria foi defendida por Griziotti e a escola de Pavia, tendo origem na Alemanha nos trabalhos de Enno Becker, que frutesceram no 4 da RAO 1919¹⁰⁴, tendo sido depois fundamentada nessa norma e no artigo 134º da Constituição de Weimar. Posteriormente foi desenvolvida através das obras de Tipke e Kruse (*Typisierungstheorie*) (Lobo Torres, 2000).

De acordo com esta concepção, o que é decisório no âmbito dos pressupostos da tributação não são as normas jurídicas externas, mas antes o seu substrato económico efectivo, já que o objecto da norma do imposto são os factos económicos, enquanto pressupostos de uma correspondente capacidade contributiva. Trata-se de um domínio particularmente aprofundado na experiência jurídica alemã, traduzindo-se no direito privado português, na noção de levantamento da personalidade colectiva¹⁰⁵ (*piercing the veil*). Desconsideram-se as formas jurídicas externas, para surpreender a realidade económica subjacente, pois a tributação visaria resultados económicos e não negócios jurídicos¹⁰⁶ (Cordeiro, 2000; Coutinho de Abreu, 1999, 2002; Menezes Leitão, 1999c).

¹⁰² O conceito de interpretação funcional ou económica é admitido expressamente na legislação portuguesa mas, a doutrina reconduz a questão ao subelemento da funcionalidade da norma e, sempre e só em caso de necessidade. Sendo a invasão do direito tributário, de conceitos economicistas e objectivos, uma das actuais tendências, o que revela uma crise conceitual e de sistema que resulta, no entender de Branco Guimarães (2002), da massificação do sistema e da proliferação de deveres acessórios assacados aos contribuintes que devem lançar, liquidar, e cobrar o imposto. Por isso, pode eventualmente colocar-se a questão da inconstitucionalidade de tal tipo de normas, por violarem os princípios atrás referidos. Este autor refere que a questão de saber se o princípio da legalidade é, ou não violado, por este tipo de norma recebe soluções divergentes em sede doutrinal. – Para análise de aspectos dos efeitos da massificação dos deveres acessórios *cf.* Saldanha Sanches (2000c).

¹⁰³ Tradicionalmente são faladas, como teorias que põem o Direito Fiscal ao serviço do Fisco ou do contribuinte, as teorias da consideração económica, do *in dubio contra fiscum*, do realismo do Direito Fiscal e da doutrina causalista.

¹⁰⁴ Basicamente, havia dois parágrafos no Código de 1919 que diziam: “§4º – A interpretação das leis tributárias deve ter em vista o seu objectivo, o seu significado económico e o desenvolvimento das relações; §5º – O débito tributário não deve ser objecto de evasão ou redução mediante o abuso de formas jurídicas de direito privado.”

¹⁰⁵ Sobre este ponto, relativamente ao Direito Privado, *cf.* Cordeiro (2000); Coutinho de Abreu (2002).

¹⁰⁶ Uma versão mais radical desta tese (*typisierungstheorie*) defende mesmo a substituição da

Como os contribuintes abusam das formas jurídicas, a fim de obter resultados económicos com menores custos fiscais, dever-se-ia abstrair daquelas e procurar o substrato económico efectivo, enquanto real pressuposto da capacidade contributiva. Por outras palavras, através de uma operação mental, o intérprete deve averiguar se existe a causa da obrigação (Menezes Leitão, 1999c).

Esta doutrina foi criticada porque não resulta directamente do direito fiscal a regra de que a tributação apenas vise o resultado económico, e nunca qualquer outro negócio jurídico. Leite de Campos (1999b) foi particularmente crítico desta doutrina, pois daria poder aos funcionários da administração de regular os impostos como bem entendessem¹⁰⁷. Ainda a este respeito, sublinha que bastaria o juiz reconhecer a relação de casualidade entre o fim da lei e a aplicação do tributo ao caso concreto do contribuinte (Martinez, 1994).

De certo modo, a prestação tem que corresponder ao escopo e à função político-económica exigida na lei, a fim de justificar a tributação para que seja devida. No limite, alguma situação prevista na lei fiscal podia não ser tributada, uma vez que não são verificados os pressupostos políticos ou económicos do imposto em causa. Todavia, tal afigura-se inaceitável, pois o intérprete substituir-se-ia ao legislador, num ostensivo desprezo dos preceitos legais, fortemente atentatório da segurança jurídica (Menezes Leitão, 1999).

Embora não acolham esta doutrina, alguns autores reconhecem-lhe mérito, por salientar a importância do elemento teleológico na interpretação da lei. Esta apela à análise dos pressupostos políticos e financeiros, reveladores da função da norma (Andrade, 2012; Calvão da Silva, 2006). Todavia, se é certo que no direito fiscal, a dimensão teleológica é assinalada por uma perspectiva económica e financeira, isso não valida uma funcionalização da actividade interpretativa (Calvão da Silva, 2006).

Outra teoria, que veio a ser defendida entre nós por Pamplona Corte-Real (1986), foi a teoria da sistemática interpretação extensiva. Mais propriamente, o alargamento do

configuração jurídica dos tipos fiscais por tipos económicos gerais.

¹⁰⁷ Por este motivo, oferece-nos dúvidas a utilidade do artigo 11.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária que dispõe no seu n.º 3: “Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.” Também Leite de Campos (1999b) parece não concordar com a introdução do preceito, afirmando: “[...] o legislador acrescentou ao texto proposto pela Comissão que elaborou o anteprojecto da Lei Geral Tributária, um parágrafo que consagra, embora só para casos limite, a interpretação económica. Isto apesar do princípio geral contrário. Que seria se este não existisse [...]” Por seu turno, Saldanha Sanches considera que “[...] quando se concluir [...] que estas normas, em especial do n.º 3, exigem uma interpretação com base em regras substanciais e não apenas formais, não podemos deixar de estar de acordo.” (2002, p. 106-107).

sentido textual da norma¹⁰⁸ mas ainda no âmbito dos seus significados possíveis, a fim de fazer coincidir com o espírito desta. Entende ainda este autor, que o espírito de uma determinada norma de incidência é a tributação dum resultado económico, apesar da previsão legal ser inteirada por menção ao modo jurídico de o conseguir (Pamplona Corte-Real, 1986). Neste sentido Xavier (1981), utiliza um argumento lógico para chegar à mesma conclusão.

Xavier (1981) constrói o seu raciocínio partindo da premissa de que da conduta fraudulenta do contribuinte colhe-se um resultado económico idêntico, ao que se obteria, se cometesse a conduta que integra a previsão da norma fraudada (e se, o intuito legal é tributar tal resultado). Logo, a aplicação à actuação do contribuinte só poderá erguer-se numa extensão da interpretação da letra da lei ao seu espírito, mas não na integração de lacunas.

Apesar de ser um dos resultados tradicionais da hermenêutica geral, há posições contrárias à aceitação desta teoria. Menezes Leitão (1999b) diz que esta teoria parte de um postulado fundamental, porém inaceitável, pois não existe diferenças entre os tipos estruturais e os tipos funcionais. Segundo alguns teóricos, as leis fiscais estão sujeitas às regras do artigo 9.º do Código Civil, tendo que ser interpretadas como todas as outras. Apenas está vedada a sua aplicação analógica por razões inerentes ao princípio da tipicidade fechada e taxativa.

Similarmente admite-se a interpretação teleológica neste campo, que é um novo cânone interpretativo sustentado pelas correntes metodológicas actualmente dominantes. Aqui também admite que o intérprete corrija o texto da lei, para desta forma realizar o intento prático da sua norma, sempre que o respeito pelo teor verbal implicasse a frustração daquela intenção prático-normativa (Menezes Leitão, 1999b). Deste modo, não parece de refutar liminarmente a possibilidade de ampliar o emprego de uma norma, delimitada pelo texto, com base na sua inerente teleologia, a casos não formalmente abrangidos por aquele texto (Castanheira Neves, 1993).

Ao contrário da interpretação extensiva, a interpretação teleológica prossegue a actividade interpretativa, a par além dos sentidos que o texto da lei comporta. Tal poderá colocar em causa a segurança jurídica, problema especialmente relevante num

¹⁰⁸ Actualmente haverá ainda quem não admita, o uso da interpretação extensiva para corrigir a lei, alargando-a. No entanto para Cardoso da Costa (1996) esta posição parte de um duplo equívoco: considera as normas fiscais como excepcionais, e interpreta de forma errada o artigo 11.º do Código Civil.

domínio como o direito fiscal, com particulares exigências em termos de princípio da legalidade (Pamplona Corte-Real, 1971; Saldanha Sanches, 1986).

Refira-se agora a teoria da interpretação literal. Nesta, o sentido da norma não poderia ir além da sua letra¹⁰⁹. Esta teoria mereceu a crítica de Bacelar Gouveia (1994), que a fundamenta dizendo que inversamente ao que os seus defensores afirmam, o direito fiscal não tem carácter excepcional. Isto é, não é legítimo erigir esta tese na necessidade da protecção jurídica do contribuinte, pois, a interpretação extensiva não põe em causa a certeza do sistema jurídico fiscal. Aqui não se pretende ampliar a tributação, mas sim moldar a letra da norma ao seu espírito (Pamplona Corte-Real, 1971).

Deste modo podemos deduzir que uma abordagem suportada por esta interpretação releva também no campo do sucesso dos esquemas elisivos. Com base no que temos visto, a elisão fiscal não é apenas a estruturação dos negócios de forma a receber um benefício fiscal legal. É fazê-lo de maneiras que são incompatíveis com a política subjacente ou objectivos da lei. Um esquema de elisão fiscal pode ter sucesso, se os intérpretes da lei restringirem-se à interpretação literal das dimensões formais da lei fiscal. No entanto, esse esquema falhará se o intérprete for para além da forma, tendo em conta a substância do espírito da lei e não apenas a letra da lei¹¹⁰ (Jorge Costa, 2002).

6.1.2. INTEGRAÇÃO

A segunda parte, da análise à via hermenêutica é a Integração. Nesta parte, a doutrina considera admitir ou não a integração de lacunas. As teorias afirmativas admitem esta possibilidade, já as teorias negativas rejeitam liminarmente. Vejamos então com mais atenção, em primeiro lugar, as teorias negativas em sede de Integração, nomeadamente, a teoria da interpretação geral com proibição de preenchimento de lacunas.

A proibição da aplicação analógica da lei fiscal tem sido considerada, uma das garantias fundamentais do contribuinte. Prevista no artigo 11.º, n.º4, da Lei Geral

¹⁰⁹ No sentido da interpretação literal das normas fiscais: Jorge (1963); Soares Martinez (1990).

¹¹⁰ Numa posição mais alargada, Jorge Costa (2002, p. 42) diz: “[...] na interpretação das normas que envolvem elisão tributária, o grande objecto de interpretação somos nós mesmos, ou seja, o que nós concebemos como a posição do cidadão perante o Estado, [...] o papel do Estado e os direitos que vemos na sociedade civil.”

Tributária, à semelhança da generalidade dos direitos europeus¹¹¹, proíbe o recurso à aplicação analógica¹¹² das normas tributárias abrangidas na reserva de lei da assembleia da república (Lobo Torres, 2000; Saldanha Sanches, 1986).

Relembramos que a analogia, em traços gerais, consubstancia-se na aplicação legal esperada para um determinado facto, a um outro facto não atendido na lei mas essencialmente análogo, pelo que supõe não existir uma norma que preveja directamente o facto e a igualdade jurídica entre o caso a regular e o caso regulado (Celorico Palma, 1994).

Bem como parte da doutrina, Celorico Palma, (1994) também nega a possibilidade de integração de lacunas, relativamente aos elementos essenciais do imposto, invocando o princípio da legalidade nas vertentes de reserva de lei e de tipicidade. Entende que este princípio funciona como limite da actividade de criação jurídica permitida ao intérprete-aplicador, vedando-lhe o recurso a processos de abstracção e conceptualização cuja consequência óbvia seria a tributação de todas as manifestações de capacidade contributiva, fosse qual fosse a forma que revestissem, com a perda total da segurança jurídica.

A proibição da integração de lacunas no domínio das normas de incidência era pacífica na doutrina e na jurisprudência tendo, por isso, o legislador consagrado expressamente a solução. Como referia Soares Martinez (1990), a propósito do princípio da legalidade do imposto, tais normas não são aplicáveis analogicamente, pois a aplicação analógica significaria a formulação de uma norma nova. Por outro lado, a via legal seria a constitucionalmente apropriada para decidir sobre as matérias referidas.

Assim, na eventualidade da realidade social desvendar omissões da regulamentação, entendia-se estarmos perante verdadeiras lacunas políticas, fruto de uma opção do legislador e não jurídicas, impossibilitando-se a sua colmatação pelo aplicador (Soares Martinez, 1990; Saldanha Sanches, 1986).

Os interesses da segurança e certeza jurídicas, subjacentes ao princípio da legalidade, exigiriam a proibição da analogia, reconhecendo-se aos cidadãos, o direito

¹¹¹ Um exemplo é o do artigo 24.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária espanhola que o admitia, vindo a ser substituído, desde 1995, pela proibição, no artigo 23.º, 3.

¹¹² “As normas de incidência tributária podem ser objecto de interpretação extensiva, mas não podem ser aplicadas por analogia” – Supremo Tribunal Administrativo (STA), caso BNU, Acórdão de 2-2-2000.

de não pagar impostos caso estes tenham sido criados de forma inconstitucional (designadamente por não terem sido criados pela Assembleia da República, ou mediante a sua autorização) (Xavier, 2006).

Embora aceite pela doutrina e pela jurisprudência, numa situação caracterizada como da generalizada e acrítica rejeição da analogia na aplicação das normas jurídico-fiscais de tributação, a revisão do conceito proibição de analogia/aplicação da lei fiscal há muito que vem sendo feita. Também em Portugal já se aplica, sendo que alguns autores discordam desta posição (Nabais, 1998; Saldanha Sanches, 1986, 2000a; Xavier, 2006).

Um desses autores é Calvão da Silva (2006). Este defende uma continuidade entre a interpretação, integração e a inexistência de uma diferença de princípio entre interpretação extensiva e integração de lacunas através de analogia. Recusando aceitar esta asserção sem mais, havendo aceitação da interpretação extensiva e não rejeição da extensão teleológica, também não haverá inconveniente em admitir a aplicação analógica das normas de imposição (Castanheira Neves, 1993, Pamplona Corte-Real, 1971; Xavier, 2006).

Para Saldanha Sanches (1985), admite-se a hipótese de recurso à analogia para considerar tributável determinada situação ou acto, concluindo que apenas de tal forma se efectiva a aplicação do princípio da igualdade. Por outras palavras, quando recorremos à analogia, não há uma criação autónoma de direito mas um desenvolvimento do direito já existente, não ofendendo assim o princípio da legalidade¹¹³.

Quanto à não rejeição total da integração analógica - admissibilidade da integração de qualquer lacuna jurídico-fiscal - Brandão (1941) remete para o princípio da igualdade, plasmado no artigo 13º da Constituição da República Portuguesa. Este princípio visa tratar de forma igual o que é igual e desigualmente o que é desigual, na medida dessa desigualdade, ou seja, a ideia de igualdade material vale também, discutivelmente, no domínio dos impostos. A este respeito, Xavier (2006) indica que não se erige o intérprete em legislador, mas apenas complementar a disciplina jurídica criada pelo legislador, pois, a analogia visa somente descortinar normas jurídicas encobertas no sistema do direito vigente pressupostos por ele e não produção de direito novo.

¹¹³ Nabais (1998, p.389) e Calvão da Silva (2006, p. 791-832) também se orientam no mesmo sentido.

O princípio da capacidade contributiva assume-se assim como critério de aferição do que é igual ou desigual. Serve de *tertium comparationis*¹¹⁴ reclamando que iguais manifestações de riqueza sejam sujeitas aos mesmos impostos. Nesta linha de pensamento, a integração de lacunas por analogia verifica-se por um imperativo de igualdade e de justiça. Tal sucede pois, se as lacunas fiscais são resultantes regularmente da imprecisão ou da incapacidade do legislador, outras vezes, as próprias lacunas são espaços deixados pelo legislador à liberdade contratual dos cidadãos, domínios não regulamentados em homenagem à liberdade geral das pessoas disporem da sua propriedade (Leite de Campos, 1999b; Xavier, 2006).

Para Leite de Campos (1999b), à falta de regulamentação técnica, é este o espaço de liberdade que o legislador tenta contrariar por normas gerais de carácter arbitrário. Assim conclui-se que em matéria de direito fiscal deseja-se ver contrariado o princípio geral de liberdade, por um princípio geral de submissão às necessidades financeiras do Estado.

Pelo apelo à regulação de um caso semelhante e um postulado da coerência legislativa, há que determinar se são semelhantes as razões que determinaram a solução do caso regulado. A verificação da analogia não é assim mecânica, pressupõe antes uma valoração, da qual resulta o juízo de semelhança dos casos pelo prisma da solução legislativa que se pretende aplicar. Ora, situações substancialmente análogas, deverão ser alvo de igual tributação, sob pena de violação das exigências de justiça social. Os imperativos decorrentes da estrita legalidade fiscal cedem assim perante as exigências de equidade (Leite de Campos, 1999b; Lobo Torres, 2000).

Xavier (1971) tece duras críticas a esta posição, ao dizer que tais princípios têm diferentes destinatários. Segundo este, o princípio da igualdade tributária dirige-se ao legislador, obrigando-o a adoptar uma disciplina jurídica semelhante a todas as realidades que revelem uma igual capacidade contributiva. Por outro lado, alguns autores (Saldanha Sanches, 1986; Xavier, 1971, 2006) consideram que o princípio da legalidade tributária não esgota a sua vinculatividade, pois força o intérprete a estabelecer uma série de critérios que se resumem à proibição do recurso ao direito consuetudinário, à exclusão da discricionariedade administrativa e ao repúdio à analogia.

¹¹⁴ Brocardo em latim para um aspecto ou qualidade semelhante, base de comparação.

Por outro lado, a admissão de analogia seria justificada por razões ligadas a uma luta eficaz contra a fraude e a evasão fiscal (admissibilidade dessa integração apenas para reprimir a evasão fiscal) porque apesar de não estar prevista constitucionalmente decorre do princípio geral da igualdade (Leite de Campos, 1999).¹¹⁵ É neste entendimento que Leite de Campos (1999) considera ser de aprovar a integração de lacunas, correlativas a uma situação evasiva por via do princípio da boa-fé, e só excepcionalmente a tributação da elisão fiscal poderia ser exequível. Tal representa uma perturbação da confiança jurídica. Por outras palavras, o contribuinte que criasse a evasão fiscal estaria a trair a expectativa estabelecida entre os contribuintes e o Estado.

Do lado contrário, há quem diga que o proveito da analogia para promover o combate à evasão fiscal esconde a intenção real de se substituir à vontade do legislador, transformando a aplicação analógica num instrumento de tributação de situações não previstas pelo legislador, mas que o intérprete entende, em atenção à luta contra a evasão fiscal, transformar em correcção das leis dos impostos (Xavier, 2006).

Atente-se agora no artigo 11º, n.º 4, da Lei Geral Tributária, este dispõe que as lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva da lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica. Demarcará este princípio a impossibilidade de sustentação da posição exposta? Nabais (2004b) discorda, pois na sua opinião, o legislador não está impedido de admitir a integração de lacunas no domínio das normas integrantes da reserva de lei fiscal. Contudo, os aplicadores de tais normas, como a administração tributária e o juiz, estão em absoluto proibidos por aquele preceito da Lei Geral Tributária de integrar tais lacunas.

Em jeito de conclusão, tal como a proibição absoluta de retroactividade tributária, que no direito alemão levou alguns anos e muito trabalho de construção dogmática por parte da doutrina e jurisprudência, também será necessário esperar algum tempo e esforço para provocar essa alteração no pensamento e na prática jurídica portuguesa (Saldanha Sanches, 1985). Fiquemos por enquanto com a ideia de que o legislador, excepcionalmente, poderá prever a integração de lacunas no âmbito da disciplina dos elementos essenciais dos impostos. O artigo 11º, n.º 4, da Lei Geral Tributária não obstará a tal hipótese, bem como a própria Constituição.

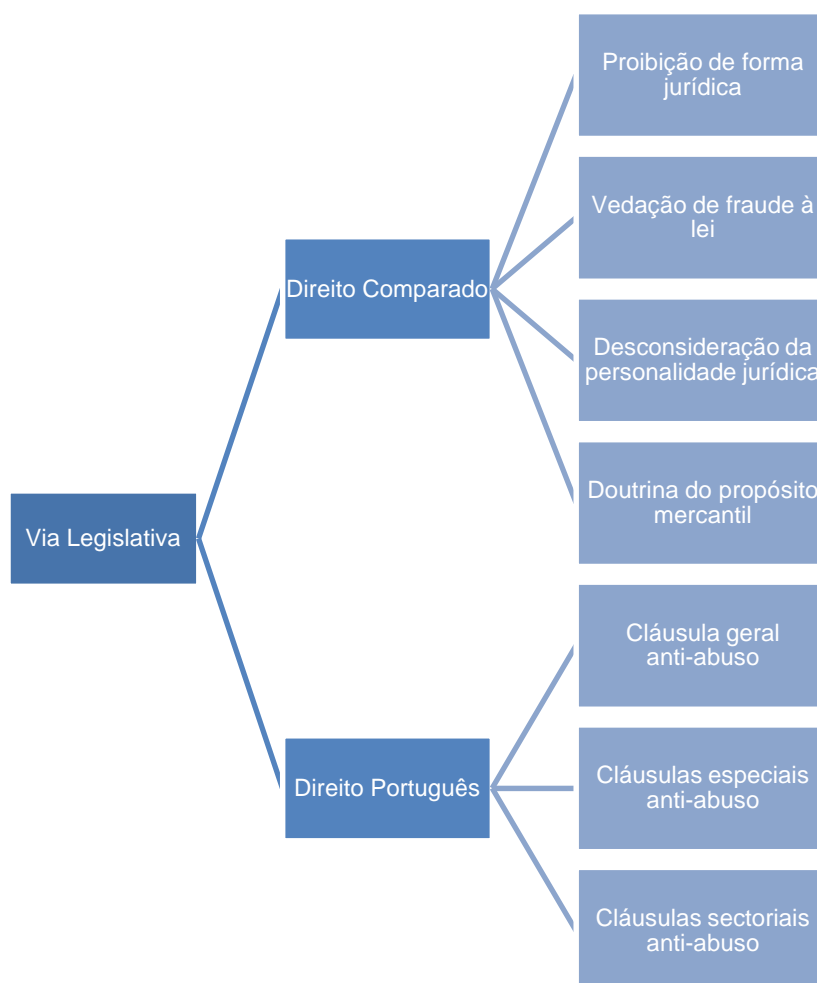
¹¹⁵ Leite de Campos (1999, p. 23) a este respeito diz: “[...] há uma errada tendência para fazer da luta contra a fraude fiscal um valor absoluto do ordenamento fiscal. Ora esta luta não está sequer prevista na Constituição da República [...]”

6.2. VIA LEGISLATIVA

A introdução de medidas legislativas é a opção de eleição dos cultores da visão conservadora do direito fiscal. Estas consideram a elisão mera consequência de leis mal elaboradas, com previsões imperfeitas e deficiências supríveis, desvalorizando a capacidade criativa do Homem na busca de novas soluções. Aceita-se que se trata de uma metodologia privilegiada, quer numa óptica preventiva, operada na estruturação da norma fiscal, quer na identificação da fase patológica e consequente sancionamento.

Esta introdução vai penetrando no direito fiscal sob distintas formas, a obedecer ao ambiente cultural dos países que as adoptam. Em seguida, vamos analisar algumas experiências colhidas no direito comparado e posteriormente abordar a cláusula geral anti-abuso, cláusulas especiais anti-abuso e por fim as cláusulas sectoriais anti-abuso no direito português (Martins, 2007).

Tabela 5 - Medidas legislativas de combate à elisão fiscal.



6.2.1. DIREITO COMPARADO

Na década de 90, à luz da globalização, do crescimento e sofisticação do planeamento tributário, do depauperamento da administração estadual face ao novo relacionamento das empresas multinacionais (e sob a influência do princípio da transparência fiscal) diversas normas surgiram no espaço da União Europeia para coarctarem a elisão fiscal. Nesta secção abordaremos os mecanismos anti-elisão da Alemanha, Espanha, Argentina, Estados Unidos da América.

6.2.1.1. PROIBIÇÃO DE FORMA JURÍDICA – ALEMANHA

Em resultado da longevidade, das causalidades e da eficiência das normas escritas anti-elisivas alemãs, a exposição ao nível do direito comparado terá pela sua importância, início no direito alemão.

O RAO de 1919, elaborado por Becker, sob o predomínio das ideias expandidas pela jurisprudência dos interesses, trouxe-nos normas sobre a consideração económica do facto gerador (artigos 4º e 5º), bem como, uma regra específica anti-elisiva, fruto da redacção de 1931 (artigo 6º). Posteriormente, foi criada a Lei de Adaptação Tributária (*Steueranpassungsgesetz*) de Outubro de 1934, onde foram introduzidas várias modificações, nomeadamente no artigo 1º e artigo 6º (Lobo Torres, 2000).

De uma forma abrangente, podemos considerar que o artigo 1º teve em vista, na sua primeira parte, a integração do pensamento nacional-socialista no direito fiscal. Na segunda e terceira parte, ordenava-se considerar, tanto na interpretação como na apreciação de factos geradores, quatro elementos. Estes são, a concepção popular, a finalidade, o significado económico da lei tributária e o desenvolvimento das circunstâncias. Por outro lado, o artigo 6º impõe que a obrigação tributária não pode ser diminuída ou fraudada através de métodos como o abuso de formas ou aparência do direito civil (Lobo Torres, 2000).

Depois da queda do regime nacional-socialista, o artigo 1º da Lei de Adaptação Tributária foi revogado. No entanto, os outros artigos subsistiram até à vinda do Código Tributário de 1977 (AO77), que revogou posteriormente, os dispositivos alusivos à consideração económica e conferiu uma nova redacção às normas anti-elisivas (Lobo Torres, 2000). A interpretação do artigo 42º da AO77 realizou-se de forma diferente, devido à ausência de regras explícitas sobre a consideração

económica, bem como o aprofundamento da metodologia da ciência do direito (Larenz, 2007)

Artigo 42º da AO77

A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenómenos económicos tivesse sido adoptada a forma jurídica adequada.

A este respeito, a doutrina alemã apresentou-se dividida quanto à natureza do mesmo. Inicialmente, alguns autores de orientação positivista defenderam a natureza constitutiva da regra, que quebrava a proibição de analogia prevalecente no direito tributário. Outros, que consideravam a possibilidade de analogia no direito tributário, manifestaram-se no sentido da natureza declaratória da norma anti-elisiva. Todavia, a maioria da doutrina, concebeu como constitucional a regra do artigo 42º da AO77 (Arruda Villela, 2002; Branco Guimarães, 2002).

A 27 de Dezembro de 1991, a decisão do Tribunal Constitucional da Alemanha foi fulcral, quando concedeu a autonomia do direito tributário frente aos conceitos do direito civil e reconheceu a precedência do direito privado. Desse modo, considerou que o direito tributário e o direito civil são ramos jurídicos da mesma estatura, regrados em simultâneo e que perante a mesma situação aplicam-se sob outra perspectiva e outros pontos de vista (*Wertungsgesichtspunkten*) (Arruda Villela, 2002; Branco Guimarães, 2002).

No entanto, é interessante verificar neste contexto, que o Tribunal Financeiro Federal (*Bundesfinanzhof*) tem aplicado a norma anti-elisiva a um número crescente de casos, que segundo alguns autores, é consequência do incremento da actividade de planeamento fiscal e à melhor fundamentação teórica do Tribunal para enfrentar o problema. Observe-se ainda que o artigo 42º é um dos dispositivos do código tributário mais aplicados (Arruda Villela, 2002; Branco Guimarães, 2002).

6.2.1.2. VEDAÇÃO DE FRAUDE À LEI – ESPANHA

Na vizinha Espanha, a reacção à elisão fiscal faz-se, mormente, através de cláusulas que possibilitam à administração declarar a fraude à lei tributária e exigir o imposto elidido. Aparentemente, a concepção de fraude à lei adoptou uma nova perspectiva com a redacção dada pela *Ley 25*, de 1995, ao artigo 24º da *Ley General Tributaria* (Arruda Villela, 2002; Branco Guimarães, 2002; Jorge Costa, 2002):

1. Para evitar el fraude de Ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados en el propósito de eludir el pago del tributo, amparando-se en el texto de normas dictadas com distinta finalidade, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de Ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.
2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de Ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.
3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de Ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.

No entanto, são referidos subsequentes requisitos para a sua utilização. É condição que exista: a) uma norma defraudada e outra norma que sirva de cobertura, b) é necessário declarar a fraude num expediente prévio, com audiência do interessado e c) a norma não permite que os actos ou negócios considerados como fraude à lei possam ser objecto de sanção administrativa, bem como, qualificados como delito pela via penal (Lobo Torres, 2002).

Do ponto de vista pragmático, a administração tributária não tem empregado esta via de uma forma reiterada, ficando deste modo reduzida a casos singulares. Na opinião de Lobo Torres (2002) as razões que provam a sua falta de aplicação são:

- O facto da classificação de uma operação ou negócio jurídico como tendo sido realizada em fraude à lei, colidir com uma ideia de economia de opção ou planeamento fiscal, entendida como qualquer decisão do contribuinte que permita minorar os seus impostos e que não se oponha à lei;
- Antes de praticar a liquidação correspondente é necessário um expediente administrativo com audiência de interessados, em que se declare a fraude à lei. No entanto, actualmente a lei não regula nenhum procedimento especial para a tramitação deste expediente, logo, há que recorrer a outro tipo de procedimento administrativo;
- A existência deste expediente traz a ideia de que a aplicação da fraude à lei deve ser feita caso a caso, de maneira que esta norma, dificilmente pode ser aplicada quando estamos perante esquemas elisivos que afectem uma pluralidade de pessoas;

- Por último, a administração não tem permissão para sancionar um acto elisivo, com base na crença de que a norma tributária pode ser interpretada de forma razoável.

Em termos gerais, a redacção do artigo 24º da *Ley General Tributaria* representou, aparentemente, um progresso no âmbito das normas anti-elisivas. Todavia, transporta dificuldades na sua aplicação e desperta perplexidades na doutrina (principalmente a de manter) para o combate desta forma de elisão, que é o recurso à analogia ou segundo os mais formalistas, a interpretação extensiva (Rosembuj, 1999).

6.2.1.3. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA – ARGENTINA

É o artigo 2º da lei Argentina nº 11.683, na ordenação dada pelos decretos 821/98 e 1334/98. Também é conhecida como a *doctrina de la penetración*. Este artigo autoriza o fisco a desconsiderar a personalidade jurídica do contribuinte, com intuito de abranger as relações económicas efectivamente realizadas. Este tipo de normas é tido como normas anti-elisivas pois permitem o levantamento do véu para que se possa abranger a substância do negócio jurídico.

6.2.1.4. A DOUTRINA DO PROPÓSITO MERCANTIL – ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA

A doutrina do propósito mercantil - *business purpose* – teve mais impacto em países como os Estados Unidos da América, Canadá, Inglaterra, Austrália e Suécia. Esta doutrina defende que haverá elisão fiscal abusiva (*abusive tax avoidance*) quando o contribuinte distancia-se do propósito mercantil das suas actividades, para obter maioritariamente benefícios fiscais (Arnold, 1997).

Nestes países o combate à elisão fiscal faz-se através de normas anti-elisivas (*anti-avoidance rules*), por meio de dois procedimentos distintos. O primeiro diz respeito às normas legais anti-elisivas - *statutory anti-avoidance rules, general anti-avoidance rules* - que foram aprovadas pelo parlamento e são predominantes em países como o Canadá, Austrália e Suécia. O segundo refere-se às normas judiciais anti-elisivas - *judicial anti-avoidance rules* - resultado das deliberações dos tribunais e são preeminentes na Inglaterra e nos Estados Unidos da América (Arnold, 1997).

Relativamente à primeira conduta, no Canadá predomina o consentimento de que o *purpose test* só é utilizado em casos em que se advém uma elisão abusiva (*abusive tax avoidance*). Na Austrália, as normas anti-elisivas encontram-se regulamentadas na secção 117º do *Income Tax Assessment Act*. Teremos uma elisão fiscal quando as partes envolvidas em negócios jurídicos tenham como propósito que o contribuinte obtenha um benefício. Se não existir uma intenção principal comercial, o fisco pode alterar o lançamento e requalificar a posição tributária das partes envolvidas (Arnold, 1997; Lobo Torres, 2002).

Por fim, na Suécia para existir elisão, os critérios em vigor consideram necessário: a) o acto a ser desconsiderado tem de ser parte de um procedimento, do qual resulta vantagem tributária relevante para o contribuinte, b) a vantagem tributária tem de ser a principal razão para que o acto tenha ocorrido, c) a tributação com base naquele acto seria uma violação do propósito da legislação. Na doutrina sueca, posteriormente, induziu-se a incerteza de inconstitucionalidade da norma geral anti-elisiva, quando se alegou analogia não permitida pelo princípio da legalidade. Contudo, a Corte Suprema Administrativa manifestou a constitucionalidade da medida (Arnold, 1997; Lobo Torres, 2002).

6.2.2. DIREITO PORTUGUÊS

6.2.2.1. CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO

Como já fora explicado, a elisão fiscal não é uma temática passível de definir facilmente, particularmente em jurisdições que não têm uma definição legal geral. Verifica-se que os ordenamentos jurídicos que possuem uma cláusula geral anti-abuso¹¹⁶ têm vantagem sobre as jurisdições que não dispõem dessa definição. Tal sucede pois, apesar de o fazerem de forma clara, deixando grande parte do trabalho de descoberta do sentido da norma nas mãos do intérprete, naquela, há um conceito com consequências legislativas definidas.

É uma norma que de forma genérica e abrangente enfrenta a elisão fiscal, procurando eliminar os seus efeitos fiscais. Estas cláusulas existem em alguns ordenamentos jurídicos de origem legal (Espanha) ou jurisprudencial (França), tendo sido afastadas

¹¹⁶ Sobre esta matéria, *cfr.* Leite de Campos (1999d); NUNES (2000); Pereira (2000); Saldanha Sanches (2000a).

por outros ou não aplicadas quando ratificadas legalmente (Leite de Campos, 2012; Martins, 2007; Pinto, 2010).

Para alguns são objecto de críticas da doutrina, pois na sua óptica transformam os contribuintes em súbditos fiscais violando por conseguinte princípios constitucionais, v.g. determinação legal dos elementos essenciais dos impostos, autonomia privada, liberdade de gestão. Enquanto para outros (Leite de Campos, 2012; Saldanha Sanches, 2000b), introduz uma nota de segurança no sistema, uma vez que assegura ao contribuinte maior calculabilidade e previsibilidade na relação jurídica-fiscal, evitando o que Saldanha Sanches (2000b) denominou de jurisprudência de sentimentos.^{117 118}

Ainda a este respeito, o fim da cláusula geral anti-abuso é encontrar um meio-termo entre a liberdade do contribuinte, de escolher a conformação dos seus negócios jurídicos e as consequências fiscais desses mesmos negócios. Por outras palavras, ao definir-se um limite para a liberdade de conformação do sujeito passivo, consagrou-se simultaneamente, o direito a uma actuação com tutela jurídica limitada (Ramos, 2001; Saldanha Sanches, 2002).

Não cabe aqui, por constrangimentos de delimitação de tema, aprofundar todas as opiniões sobre a constitucionalidade e/ou inconstitucionalidade da cláusula geral anti-abuso. No entanto, não deixa de ser importante lembrar que esta norma, apesar de ter uma origem conturbada e da sua formulação padecer de erros textuais, constitui um instrumento susceptível de uma legitimação *ex post* se for bem aplicada. Logo, as denúncias de inconstitucionalidade que vão seguir o seu emprego serão, identicamente, confirmadas ou infirmadas pelo uso que administração e os tribunais fizerem dela (Saldanha Sanches, 2000c).

No mesmo tema, é importante perceber onde está inserido no direito positivo, a cláusula geral anti-abuso. Pois bem, em Portugal consagrou-se uma norma desta natureza no artigo 38º n.º 2 da Lei Geral Tributária, combinando cumulativamente o

¹¹⁷ NUNES (2000, p. 39), a este respeito diz: “[...] a Cláusula Geral Anti-abuso constitui um instrumento necessário, adequado e razoavelmente eficiente de combate à elisão fiscal, permitindo ao sistema fiscal como um todo um melhor cumprimento da sua função de realização da justiça e igualdade material, ao serviço da concretização do Estado social de Direito.”

¹¹⁸ Na perspectiva de Franco Gallo em prólogo à obra de Rosembuj (1999) uma cláusula geral anti-abuso, com norma geral anti-elisiva, visa essencialmente uma actuação preventiva e não *a posteriori* do legislador, não devendo sobrepor-se a normas especiais anti-abuso, nem afectar o negócio que constitui o meio ou instrumento de elisão ilegítima. Também não deve introduzir uma proibição indiscriminada contra as operações que resultem em poupança fiscal.

critério do fim prosseguido, subjacente à doutrina da fraude à lei com o critério do meio empregue, desenvolvido pela tese do abuso das formas jurídicas (Saldanha Sanches, 2002; Nabais, 1998). Na prática esse artigo foi estruturado da seguinte forma:

Artigo 38.º da Lei Geral Tributária

1. A ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes.

2. São ineficazes no âmbito do direito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.¹¹⁹

Sintetizando, são três os requisitos para aplicação da norma. Primeiro, que os negócios tenham como intenção a redução ou eliminação de uma oneração fiscal, segundo, que se utilizem meios artificiais ou fraudulentos, terceiro, que se verifique um abuso das formas jurídicas. Por conseguinte, a aplicação destas cláusulas depende da verificação de duas premissas intimamente relacionadas: a intenção fiscal e a utilização de formas jurídicas desadequadas para a alcançar (Oliveira, 2009; Pinto, 2010; Ramos, 2001).

O que acontecerá ao provar-se que os actos, ou negócios jurídicos, foram celebrados com a finalidade única, ou predominante de exclusão ou redução do encargo tributário? Nesta situação, por aplicação da cláusula geral anti-abuso, haverá uma desconsideração de actos ou negócios artificiosos, cabendo à administração fiscal¹²⁰ a demonstração dessa artificiosidade. Poderá haver um 'levantamento do véu' - artigo 38º, n.º 2 *in fine* - havendo uma tributação de um facto que não se verificou, o qual seria a via normal de atingir o fim económico desejado se o aforro fiscal não fosse o objectivo essencial, ou mesmo único da operação.

¹¹⁹ (Redacção pela Lei nº 30-G/2000, de 29-12).

¹²⁰ Nos termos do artigo 74º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, a Administração Tributária terá o ónus da prova dos factos constitutivos do seu direito, pelo que, se não alegar e demonstrar a verificação dos requisitos da cláusula geral anti-abuso, não a pode aplicar. Quanto ao disposto no artigo 74º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, cfr. a anotação ao preceito de Leite de Campos (2012); Rodrigues (2012); Sousa (2012).

Relativamente ao procedimento de aplicação da norma, a lei processual portuguesa criou um processo característico para lidar com o emprego das normas anti-abuso - artigo 63º do Código de Procedimento e Processo Tributário - como forma de garantir a segurança jurídica em caso de dúvida sobre a possibilidade de reacção administrativa a actos jurídicos que correspondam a uma intenção empresarial legítima. Ou seja, foi criado um procedimento especial de aplicação da cláusula geral anti-abuso com um regime de deferimento tácito em caso de silêncio administrativo, cabendo a obrigatoriedade de fundamentação do acto tributário à administração fiscal¹²¹ (Pacheco de Carvalho, 2005; Pinto, 2010; Sousa, 2000):

Artigo 63º do Código de Procedimento e Processo Tributário

1. A liquidação de tributos com base na disposição anti-abuso constante do n.º 2 do artigo 38.º da lei geral tributária segue os termos previstos neste artigo
2. (Revogado.)
3. A fundamentação do projecto e da decisão de aplicação da disposição anti-abuso referida no n.º 1 contém necessariamente:
 - a) A descrição do negócio jurídico celebrado ou do acto jurídico realizado e dos negócios ou actos de idêntico fim económico, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam;
 - b) A demonstração de que a celebração do negócio jurídico ou prática do acto jurídico foi essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em caso de negócio ou acto com idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais.
4. A aplicação da disposição anti-abuso referida no n.º 1 depende da audição prévia do contribuinte, nos termos da lei.
5. O direito de audição prévia é exercido no prazo de 30 dias a contar da notificação do projecto de aplicação da disposição anti-abuso ao contribuinte.
6. No prazo referido no número anterior, poderá o contribuinte apresentar as provas que entender pertinentes.
7. A aplicação da disposição anti-abuso referida no n.º 1 é prévia e obrigatoriamente autorizada, após a audição prévia do contribuinte prevista no n.º 5, pelo dirigente máximo do serviço ou pelo funcionário em quem ele tiver delegado essa competência.
8. A disposição anti-abuso referida no n.º 1 não é aplicável 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 150 dias.

¹²¹ Sobre esta matéria *cf.* Saldanha Sanches (2006).

9. (Revogado.)

10. (Revogado).¹²²

Vejam os elementos que constituem este procedimento. Em primeiro lugar, há uma exigência de fundamentação pela indicação dos elementos que demonstrem que a celebração do negócio teve como fim único evitar a tributação que seria devida em caso de negócio. Em segundo lugar, alude-se a presença de contraditório, mas com obrigação de audição do contribuinte. Em terceiro, refere-se a impossibilidade de fazer uso deste processo se o contribuinte tiver solicitado informação vinculativa e a administração fiscal não se pronunciar no prazo de 150 dias.

Para Branco Guimarães (2002), estas disposições visam afiançar o uso regrado e inteiramente fundamentado das disposições anti-abuso, no que diz respeito a todas as garantias processuais do contribuinte. Este afirma que a sua aplicação correcta pode, aparentemente, minorar alguns dos aspectos apontados de eventual violação de princípios constitucionais. Enquanto isso, os instrumentos de conhecimento dos argumentos e razões da administração e os mecanismos de defesa do contribuinte encontram-se salvaguardados.

Todavia, não podemos dizer que uma norma habilitante deste género está imaculada. Pois, uma norma que dê poderes à administração fiscal a fim de desconsiderar um negócio jurídico livremente celebrado pelas partes, concede um direito subjectivo de cariz público à administração (Branco Guimarães, 2002). Antes de avançar mais, é pertinente delimitar o conceito de norma habilitante. Uma norma deste género é caracterizada por conceder a uma determinada entidade, que depende dela para autorização ou legitimidade, o poder de executar determinadas acções.

Hodiernamente, uma norma habilitante de um poder da administração, tem na sua génese 2 elementos: um modo de actuação da administração, ou seja, um poder/dever de actuar e uma garantia do contribuinte, de que a actuação da administração será a autorizada e prevista na lei.

Como norma habilitante e de uma forma pragmática, o artigo 63º do Código de Procedimento e Processo Tributário concede à administração um direito subjectivo para alterar o efeito típico de um acto ou acordo de vontades. Só por essa razão, seria

¹²² (Redacção da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, com início de vigência em 1 de Janeiro de 2012)

suficiente para a análise da relação legal entre o contribuinte e administração fiscal, que está sujeita ao princípio da legalidade. De facto, o meio é reflectido pelo poder de modificar actos das partes, livremente assumidos e com efeitos específicos desejados. No entanto o elemento garantia, na opinião do autor, sai conturbado, pois este concede à administração a faculdade de desconsiderar algo querido e expressado pelas partes (Branco Guimarães, 2002).

Concomitantemente (Branco Guimarães, 2002), da forma como está formulada esta norma, põe em causa:

- A boa-fé, na sua vertente tripartida: a) interpretação da lei, como uma crença legítima das partes, que se encontram a interpretar correctamente a lei, b) o nível da conduta nas relações entre o contribuinte e os serviços fiscais, que carecem ser feitas de forma reciprocamente respeitadora e vantajosa e c) o nível da congruência da acção profissional da administração, nas tomadas de decisão.
- A segurança jurídica, como princípio que implica o direito a conhecer previamente as formas de actuação e os resultados dos actos praticados.
- O princípio da legalidade, por nos encontrarmos numa zona de normas habilitantes que estão no limiar da fronteira entre a legitimidade e a discricionariedade.

Na opinião de Branco Guimarães (2002), se da exercitação desse direito subjectivo da administração resultar um dano ilícito para o contribuinte, deverá ser considerada a possibilidade deste fazer-se ressarcir através do uso do instituto da responsabilidade civil. Igualmente, o uso doloso do mecanismo legal daria ao contribuinte o direito a ser indemnizado, na exacta medida do dano ilegítimo provocado. Abordemos agora as cláusulas especiais anti-abuso.

6.2.2.2. CLÁUSULAS ESPECIAIS ANTI-ABUSO

Se compararmos com outros ordenamentos jurídicos europeus, a consagração no ordenamento jurídico português de preceitos genéricos com dimensão de cláusula geral anti-abuso é muito recente. No entanto, isto não significa que o sistema jurídico não contivesse normas e disposições que tinham como escopo impedir o uso abusivo de formas jurídicas, utilizadas com o único ou principal objectivo de elidir o imposto devido. Na fase actual do ordenamento jurídico tributário português, já devidamente

dotado de uma cláusula geral anti-abuso, não pode deixar de ser limitado o papel destas normas específicas¹²³ (Saldanha Sanches, 2006).

As cláusulas especiais anti-abuso fiscal ou anti-elisivas¹²⁴ (prevêem situações de facto, embora formalmente lícitas), devem ser desconsideradas em ordem à sua tributação, por configurarem estruturas abusivas pelos quais alcança a elisão fiscal. É importante não confundir com a cláusula geral anti-abuso, uma vez que só se aplicam às situações taxativamente previstas, funcionando de forma rígida e posteriormente à elisão fiscal identificada (Sá Gomes, 1997).

Na verdade, a experiência revela-nos um conjunto de situações usadas para ladear as normas fiscais, seja para evitar a tributação ou obter vantagens fiscais em princípio não devidas. Por isso, o legislador tipifica aquelas situações, sujeitando-as a tributação ou excluindo a incidência dos benefícios fiscais, v.g. os artigos 60º, 61º e 62º do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (Sá Gomes, 1997). Sem querer tomar precocemente uma posição sobre a figura das cláusulas especiais anti-abuso, as características desta, por vezes, confundem-se com os motivos que são criticados pela maioria da doutrina. Veja-se.

Primeiro, estas configuram em regra, reacções *a posteriori*, o que não resolve as evasões fiscais passadas. Isto é, as normas específicas anti-abuso só surgem à medida que o legislador fiscal vai detectando a elisão fiscal. Pelo que só actuam para o futuro, com o conseqüente efeito da respectiva ineficácia da luta contra as evasões constatadas no passado, que não surgiriam se houvesse uma lei geral anti-abuso.

Segundo, traduzem soluções anti-sistemáticas, de modo que a necessidade de combater a elisão fiscal leva o legislador a pormenorizar a norma anti-abuso de forma desproporcionada. Tal origina uma proliferação de normas especiais, implicando a perda de visão de conjunto e o esvaimento da unidade de valoração da ordem jurídica, subjacente à escolha dos indicadores de capacidade contributiva¹²⁵. Introduzem

¹²³ Sobre isto, *cfr.* Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) – Caso *Thin Cap*, C-524/04.

¹²⁴ Este prefere utilizar a expressão normas fiscais anti-elisivas ou anti-evitação fiscal a normas anti-abuso fiscal ou normas anti-fraude à lei fiscal, pois em rigor, nestes casos não há juridicamente qualquer abuso fiscal ou fraude à lei fiscal ilícitos. *Cfr.* Sá Gomes (2000).

¹²⁵ Jorge Costa (2002) chama de “inflação normativa” a este problema, podendo haver duas conseqüências negativas dessa inflação - a primeira é a “alta complexidade da legislação,” o que na sua opinião, é a negação da própria função da legislação, pois esta deverá ser compreensível pelo homem comum, é o contribuinte comum que deve, lendo as regras que disciplinam a tributação, encontrar as respostas para as suas dúvidas, a segunda conseqüência é a deterioração do valor da lei pois, se há uma necessidade de mudar sucessivamente a lei para adaptá-las a novas circunstâncias, há uma deterioração do valor da própria lei.

elementos de injustiça no sistema, ao recorrem frequentemente a presunções e ficções,¹²⁶ assumindo capacidade contributiva onde ela pode, em verdade, não existir¹²⁷ (Pardal, 1986).

A existência de normas especiais anti-abuso, exclui o direito da administração fiscal aplicar às matérias a cláusula geral anti-abuso, caso a situação fique de fora do âmbito de previsão dessas normas especiais. Neste prisma, estas normas que nada trazem de novo à aplicação de uma cláusula geral, configuram redundância legislativa que - como toda a redundância - é de evitar, sendo que torna o sistema mais complexo e inseguro (David, 1993; Morais, 2005).

Também o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias se tem mostrado muito crítico a estas normas. São destinadas a ser aplicadas de forma automática e dispensam o uso da ponderação administrativa específica sobre a sua utilização. Deste modo colocam em causa o carácter cego da sua aplicação sem que a vinculação que cria para a administração fiscal permita a diferenciação, caso a caso, entre os comportamentos do sujeito passivo com e sem tutela jurídica.

Pelas razões expostas, independentemente de se reconhecer o carácter redutor e eficaz da tributação efectuada por recurso a normas especiais anti-abuso, parece ser a opinião da doutrina maioritária não se defender o emprego das mesmas como esquema geral de combate ao abuso fiscal (Courinha, 2004; Martins, 2007; Ramos, 2001; Saldanha Sanches, 2003). Courinha (2004) destila esta linha de pensamento asseverando que devemos evitar recorrer a este tipo de normas. Este autor aponta como razões de política e técnica legislativa, não só por referirem resultados *a posteriori*, como o facto de turvarem a efectiva vontade do legislador, os princípios subjacentes a cada código, sector de tributação e apontarem ao contribuinte novos caminhos elisivos. Por conseguinte, justifica-se a ponderação da necessidade de uma cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal.

¹²⁶ Segundo Pardal (1986, p. 20): “a ficção traduz-se num processo jurídico que considera uma situação ou um facto como distinto da realidade para lhe atribuir consequências jurídica [...] A ficção tem essencialmente por função aproximar a realidade jurídica da realidade económica [...] Mesmo que se diga que a ficção assimila à presunção *iuris et de iure* isso não significa que haja identidade, pois se situam em domínios diversos. A ficção situa-se no âmbito da formulação e a presunção está ligada à prova.”

¹²⁷ Saliente-se a este propósito, que apesar das presunções fiscais não serem fictas, ou seja, admitirem contra prova ou prova do contrário, consubstanciando meras inversões do ónus probatório inseridas no direito adjectivo, as dificuldades práticas associadas a este ónus de comprovação transmutam-nas, na verdade, num regime substantivo conducente à tributação efectiva. Outros, ainda apontam contra sistemas fundados em presunções e ficções “o excesso de formalismo jurídico, o seu preconceito de um exasperado conceito de certeza do Direito, o postulado da perene intangibilidade dos esquemas formais e a sobreposição de tais esquemas à realidade económica e ao jogo real de interesses.” (Martins, 2007).

6.2.2.3. CLÁUSULAS SECTORIAIS ANTI-ABUSO

As cláusulas sectoriais anti-abuso, ou cláusulas sectoriais anti-elisivas, são normas com um carácter simultaneamente menos amplo do que a cláusula geral anti-abuso mas menos estático do que as cláusulas especiais, formando um terceiro género 'autónomo'. Este define tais cláusulas como normas que abrangem condutas em termos genéricos e sem prévia tipificação, numa área específica de tributação (em regra, um determinado tributo) (Menezes Leitão, 1999c; Xavier, 1981).

O modo de actuação é, sem dúvida, próprio de uma cláusula geral com a aplicação da norma de incidência que melhor se adapte aos efeitos económicos práticos do acto ou operação, ainda que prescindindo do elemento intelectual. Mas quanto à abrangência, encontra-se mais próxima da norma especial anti-abuso, por delimitar em referência a um dado imposto, ou sector de tributação (v.g. regime das mais valias, regime das deduções) (Menezes Leitão, 1999c; Xavier, 1981).

Ao nível internacional, são exemplos destas figuras a norma da antiga redacção da *Subsection 245 (1) do Income Tax Act* Canadiano – respeitante à admissão de deduções, a *Shedule 9 Paragraph 13 Finance Act 1996* Britânico – relativa ao regime de mútuos, a *Shedule 4 Finance Act 1996* Britânico - relativa ao regime de IVA entre grupos de sociedades, o artigo 10.º da Lei Italiana 29.12.1990, n.º 408 – relativa a fusões, concentrações, transformações e, reduções ou aumento de capital, e o Inciso VI do artigo 2.º da Lei Brasileira 9.3 11, de 24/10/1996 - relativa a valores, créditos, e direitos de natureza financeira. O primeiro e o último exemplo prescindem do elemento intelectual, os restantes possuem-no (Xavier, 1981).

Em Portugal, na matéria de normas sectoriais anti-abuso, foram também criadas normas específicas para fazer face a algumas situações de planeamento fiscal abusivo nalguns sectores de actividades económica e financeira. Um exemplo de norma sectorial anti-abuso é o artigo 48º, n.º 10 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC):

Artigo 49º, n.º 10 do CIRC

Se a substância de uma operação ou conjunto de operações diferir da sua forma, o momento, a fonte e a natureza dos pagamentos e recebimentos, rendimentos e gastos, decorrentes dessa operação, podem ser requalificados pela administração tributária de modo a ter em conta essa substância.

Tal artigo regula unicamente os instrumentos financeiros derivados, subjugando os mesmos à regra da prevalência da substância económica sobre a forma adoptada, consentindo que estejam recharacterizados para efeitos tributários. Tal corresponde a permitir a qualificação económica destes instrumentos, como contemplada no artigo 11º /n.º 3 da Lei Geral Tributária¹²⁸.

Outro exemplo é o caso das normas específicas em matéria de fusões, cisões, entradas de activos e permutas de partes sociais, previstas nos artigos 73º a 79º do CIRC e em especial o artigo 73º, n.º 10 do CIRC. Aqui, negam-se as vantagens da aplicação de tal regra sempre que as operações de fusão e cisão tenham sido levadas a cabo por razões primariamente fiscais, actuação que a norma denomina de evasão fiscal¹²⁹.

Esta norma sectorial avança de seguida com elementos demonstrativos do intuito elisivo: a inexistência de razões económicas válidas, tais como, a reestruturação ou a racionalização das respectivas actividades e a existência de distinto regime de tributação em IRC das sociedades intervenientes (Nabais, 2003; Pinto, 2010). A este respeito, refere-se que as normas sectoriais anti-abuso aspiram atingir grupos de casos não pré-determinados, correlativos a situações que acusem efeitos económicos idênticos às situações de facto, objecto de tributação naquele sector específico do sistema fiscal, e/ou tenham sido praticados com a intenção prevalecente, ou única, de reduzir a carga tributária (Courinha, 2004).

Nesta linha de pensamento, conclui-se que as normas sectoriais anti-abuso incidem sobre certos tipos de operações económicas particulares, só se aplicando em casos que não estejam previstas outras normas anti-abuso (Amorim, 2010; Pinto, 2010).

¹²⁸ A qual opera sem atenção ao elemento motivacional. Como tal, o procedimento anti-abuso constante do artigo 63.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) não será aqui aplicável na alínea b), a qual prevê, ao contrário desta norma sectorial, a existência de uma motivação fiscal preponderante.

¹²⁹ Como salienta Courinha (2004) o termo adequado seria elisão fiscal. Porém, apegado à formulação da Directiva 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990, que fala de evasão fiscal, o legislador nacional preferiu seguir um termo que tem em Portugal um espaço próprio e distinto do que está em causa nesta norma.

7. ORDEM JURÍDICA E ORDEM MORAL

7.1. APRECIÇÃO GENÉRICA

Na organização da ordem normativa alistam-se diversas ordens que visam fins distintos. Nela, podem-se identificar cinco sectores: ordem religiosa, ordem moral, ordem de trato social, ordem ética, ordem jurídica (Oliveira Ascensão, 1993). Ao longo da história da humanidade nem sempre foram diferenciados, de forma eficaz, estes princípios da ordem normativa, diversificados pelos fins. Nas sociedades primitivas, o religioso, o moral, o trato social, o ético e o jurídico confundiram-se na mesma imperatividade, na mesma compulsividade. Um exemplo dessa condição é o rito do casamento, que poderia ter acepções variadas, tais como: religiosas, morais, de trato social, éticas e jurídicas. No entanto, nas sociedades evoluídas e civilizadas, a diferenciação é mais nítida. Por isso, todas as ordens normativas serão mencionadas numa visão moderna (Sá Gomes, 2001). Passaremos agora ao primeiro sector.

7.2. A ORDEM RELIGIOSA

Em traços gerais, a ordem religiosa é o elemento da ordem normativa que abrange as obrigações do homem para com o seu Deus, manifestados através do culto exterior e outros comportamentos. Assumimos igualmente que se trata de normas que têm um propósito de transcendência, relacionando o homem com o além, com a divindade da sua religião. Estas podem, outrossim, ter resultados nas relações sociais, nas relações entre os homens, mas têm-nos indirectamente, apenas enquanto consequência das relações do crente com Deus. Como exemplos dessas mesmas relações são o Corão e os dez mandamentos da lei de Deus ou Decálogo¹³⁰ (Sá Gomes, 2001).

Estas regras tratam de relações entre os homens, pois impõem ao crente comportamentos em face dos outros homens. No entanto, os favorecidos destes mandamentos, os nossos semelhantes, não são os sujeitos activos da relação, não são titulares de um direito religioso ao comportamento imposto ao crente e

¹³⁰ Os Dez Mandamentos ou o Decálogo é o nome dado ao conjunto de leis que segundo a Bíblia, teriam sido originalmente escritos por Deus em tábuas de pedra e entregues ao profeta Moisés (as Tábuas da Lei). Segundo o Catolicismo são: amar a Deus sobre todas as coisas, não usar o nome de Deus em vão, santificar o domingo, honrar pai e mãe (e os outros legítimos superiores), não matar, guardar castidade nas palavras e nas obras, não roubar (nem injustamente reter ou danificar os bens do próximo), não levantar falsos testemunhos, guardar castidade nos pensamentos e nos desejos e não cobiçar as coisas do próximo.

estabelecido a seu favor, pois apenas reflexamente beneficiam dele¹³¹ (Sá Gomes, 2001). Daí que se possa pressupor que a regra religiosa tem natureza transcendente, mesmo quando esta impõe condutas nas relações entre os homens.

Na óptica religiosa é proibido matar outro ser humano, pois é um dever do crente para com Deus e não para com os outros homens. Por conseguinte, é uma ordem meramente instrumental, que prepara uma outra ordem sobrenatural, pois não se dirige a regular a ordem deste mundo. Relativamente à função efectiva da ordem religiosa na ordem social, esta tem variado muito no decurso da história da humanidade e de harmonia com as diversas culturas dos povos. Mas pode dizer-se que haverá sempre estratos de população que são subjugados por princípios religiosos, até nos estados ditos ateus (Sá Gomes, 2001).

Note-se, não se deve equivocar as regras de ordem religiosa com as normas que regulam a estruturação e funcionalismo dessas mesmas comunidades, dos agrupamentos institucionais dos crentes das diversas religiões, na medida em que, estas últimas, são impostas pela hierarquia e traduzem regras terrenas com sanções terrenas (Diogo, Janeiro, 2007).

Quanto às relações entre a ordem religiosa e a ordem jurídica da sociedade civil, a sua distinção é hoje, numa forma unânime, clara e costuma causar escassos problemas. Mas nem sempre foi assim. Historicamente, a importância da religião foi muito grande nos direitos antigos e continua a tê-lo em direitos de raiz não ocidental, como a islâmica. Contudo, o processo histórico caminhou irreversivelmente até a clara demarcação da religião e do direito, de par com a laicização do estado e da sociedade, especialmente desde a revolução francesa (Latorre, 2002).

Efectivamente pode acontecer que qualquer delas aprove, desaprove ou desconheça os conteúdos normativos da outra, mas o grande princípio que preside hoje às relações entre as duas ordens é que o direito da sociedade civil garante a liberdade de culto religioso, sem no entanto, avocar ele próprio o conteúdo das normas religiosas. A nossa Constituição ratifica, nos termos mais amplos, o princípio da liberdade religiosa¹³² (Sá Gomes, 2001).

¹³¹ Numa óptica social e não exactamente religiosa, Varela (2003) fala nestes casos, numa religião positiva.

¹³² Cfr. O artigo 41º da Constituição da Republica Portuguesa e Lei 16/2001, de 22/6, que foi regulamentada pela Lei 16/2001, de 22 de Junho.

7.3. A ORDEM MORAL

A expressão ordem moral pode ter variados entendimentos. Num primeiro sentido, pode confinar-se como um complexo de atitudes impostas ao indivíduo pela sua própria consciência ética, propondo o seu aperfeiçoamento, de acordo com o que considera o bem (Kaufmann, 2009). Em grande parte – e em paralelo com a ordem religiosa – a ordem moral seria intraindividual, dirigindo-se ao aprimoramento da pessoa/indivíduo, não da organização social em si. Por consequente, só reflexamente, a conduta ética poderia ter projecção social, ainda que esta seja muito importante, sendo que o aperfeiçoamento individual se realiza na realização social¹³³ (Diogo, Janeiro, 2007).

Quanto à distinção entre a moral e o direito, veremos mais à frente quais as características que têm sido apontadas com o objectivo de as distinguir. Por enquanto, tenhamos assentido a noção de que a pena para o incumprimento das regras morais não é, em si mesma, manifestada em juízos de reprovação social, mas sim pela desaprovação da própria consciência ética do sujeito. A sua infração implica a reprovação moral, isto é, o juízo de que não se fez o que se devia, pois é considerada uma má conduta (Latorre, 2002).

A este respeito não podemos confundir a moral com a chamada moral social (ou positiva). Pois a moral social corresponde a um outro sentido da manifestação e encara a moral, não no plano das relações do homem com a sua própria consciência ética, mas sim, no plano das relações sociais. Nesta perspectiva poder-se-á definir a moral social ou moral positiva como o complexo de normas vigentes em uma certa sociedade, em certo momento, de acordo com padrões morais da respectiva cultura, que não sejam os padrões próprios da ordem religiosa respectiva (Sá Gomes, 2001).

Há autores que vão mais longe e asseveram que, qualquer que seja a posição que se adopte quanto à fonte da norma moral, esta acabará por se repercutir sobre a ordem social, originando a referida moral social/moral positiva (Diogo, Janeiro, 2007).

¹³³ Aliás, toda a ordem moral, mesmo que de não generalizada aceitação, aspirara à transformação da ordem social, banindo dela os elementos nocivos ao aperfeiçoamento dos seus membros, ou, dito positivamente, tenderá a fazer implementar as condições favoráveis para tal exclusão (Diogo, Janeiro, 2007).

7.3.1. DISTINÇÃO ENTRE DIREITO E MORAL

A distinção entre o direito e a moral é um dos problemas que com maior acuidade se coloca à ciência jurídica, porque é uma questão fundamentadora (Diogo, Januário, 2007). Numa visão histórica, bastar-nos-ia recordar as doutrinas da separação e identidade.

A doutrina da total separação do direito em face da moral ligou-se principalmente aos nomes de Kant, Thomasius e Fichte. Em tempos mais recentes, foi defendida, de forma particularmente bem marcada, na *Teoria Pura do Direito* de Kelsen, que a qualificou, como *Teoria do Positivismo Jurídico* (Kant's Moral Philosophy, 2004; Kaufmann, 2009).

Pelo contrário, a identidade entre direito e moral, foi afirmada pela maioria das doutrinas do direito natural e ditaduras contemporâneas. Apesar de ainda não haver consenso nesta matéria, pois nenhuma considera devidamente a estrutura relacional que existe entre moral e direito, bem como a sua polaridade, no sentido duma oposição meramente relativa que não exclui, e ante supõe, uma estreita conexão¹³⁴ (Kaufmann, 2009).

Considera-se relevante referir, para esta temática, alguns critérios que posteriormente iremos apresentar para destringir o direito e a moral. Alguns são insustentáveis, outros trazem aspectos verdadeiros, mas não bastando por si para a distinção (Diogo, Januário, 2007).

7.3.1.1. CRITÉRIO DA EXTERIORIDADE DO DIREITO

Em primeiro lugar, iremos abordar o critério da interioridade da moral e a exterioridade do direito. Esta separação nem sempre foi feita desta forma. Se olharmos para o passado percebemos, mais do que qualquer aproximação à moral, que a doutrina debatia longamente a exterioridade como pretensão atributo da ordem jurídica.

Com origem, mormente, na preocupação de distinguir direito e moral, que refreou autores como Tomásio e Kant¹³⁵, a exterioridade traria um critério muito simples,

¹³⁴ Para Kaufmann (2009) a moral e o direito são, sob muitas perspectivas, realidades distintas, mas não desligadas entre si.

¹³⁵ Tomásio, desenhando um espaço de liberdade subjectiva, defende uma moral fundamentalmente individual em que os poderes disciplinares da Igreja e a coacção do Estado não tenham lugar. “O *honestum* (moral) é interior (*forum internum*), é subjectivo e incoercível. O *justum* (direito) é exterior (*forum*

prontamente apreensível, que permitiria uma discriminação precisa. Fez-se então a diferenciação rígida entre o lado interno e o lado externo das condutas humanas (Oliveira Ascensão, 1993). Aprofundemos esta temática.

Na concepção dos autores referidos, o direito corresponderia ao lado externo, não invadindo o foro íntimo de cada um e por sua vez, a moral limitar-se-ia ao lado interno. Assim, não importariam ao direito as más intenções que não se traduzissem em acto, nem as motivações, que conduzem o sujeito a obedecer à regra (Kant's Moral Philosophy, 2004; Oliveira Ascensão, 1993).

Por outro lado, a moral não se satisfaria com um cumprimento exterior reivindicando a intenção. Para além disso, irá condenar o sujeito que quis e praticou uma má acção bem como, o que quis, e só por circunstâncias exteriores não chegou a praticar (Oliveira Ascensão, 1993).

Um dos autores, que repugnou este radicalismo, que separava o direito da moral, foi Oliveira Ascensão (1993). A este respeito defendeu que a doutrina da exterioridade é incorrecta, pois, é falsa a demarcação de compartimentos estanques bem como a caracterização operada, quer do direito, quer da moral. Veja-se então, presentemente, em que termos nos regemos.

A ordem moral impõe deveres que se desenvolvem no plano das relações do Homem com a sua própria consciência ética. Por outras palavras, a ordem moral preocupa-se, primordialmente, com o lado interno das condutas humanas e só indirectamente com a sua manifestação externa¹³⁶, pelo que se poderá aceitar que a interioridade ou subjectividade é um apanágio da moral. Por sua vez, a ordem jurídica é, por definição, uma ordem social que tem precisamente a função de regular os modos de convivência social, criando as condições exteriores que permitam a conservação da sociedade e a realização pessoal dos seus membros (Sá Gomes, 2001).

O direito porém, não visa, nem ambiciona realização pessoal dos indivíduos, não assentando, na ordem interna das acções humanas (Diogo, Janeiro, 2007). No entanto, tem pouco fundamento, a pretensão de que os acontecimentos interiores psíquicos e anímicos são indiferentes para o direito (Kaufmann, 2009). Pensemos no

externum), proíbe aquelas acções que podem gerar conflitos e é coercível.” - Cfr. Thomasius, *Fundamenta juris naturae et gentium, Halae et Lipsiae*, MDCCXVIII, I, IV § XC (p. 141): *Honestum dirigit actiones [...] internas, [...] justum externas [...]*. Para aquele filósofo o *justum* (direito) aponta para o mínimo necessário à subsistência da comunidade. Daí o seu carácter sancionatório - (Marques, 2012).

¹³⁶ V.g. execução dos actos como índice da intensidade da decisão dos agentes.

exemplo dado por Oliveira Ascensão 1993) sobre um sujeito que dispara sobre um outro. Aqui, se o lado exterior bastasse, a descrição seria suficiente para que se pudesse indicar de imediato quais as consequências jurídicas que estariam ligadas a essa acção.

No entanto, como sabemos, realidades como o conhecimento, a vontade, o dolo, a boa-fé, o erro, o consenso ou dissenso e outras perturbações do processo formativo da vontade têm uma enorme importância para o direito (artigos 227.º, nº 1 e 1260º do Código Civil). É o coeficiente anímico de quem dispara, que irá contribuir significativamente para as consequências jurídicas posteriores, que poderão ir desde a irresponsabilização pura e simples, à condenação máxima (Oliveira Ascensão, 1993).

Da mesma forma, a actuação exterior é importante para a moral. Bastando reflectir que uma acção reprovável e realizada, consolida um grau de intensidade superior de violação da regra que a mera disposição ou consentimento íntimos. Daí que se possa dizer que a exterioridade é uma característica do direito e a interioridade é uma característica da moral, mas não devemos com base nisso construir uma distinção essencial entre ambos (Oliveira Ascensão, 1993; Sá Gomes, 2001).

Na opinião de Mário Reis Marques e Arthur Kaufmann, o que existe é uma diferença gradual de perspectiva, pois no direito o interior é valorado a partir do exterior, enquanto na moral o exterior é valorado a partir do interior (Marques, 2009; Kaufmann, 2009). Já Sá Gomes (2001), assumindo uma posição mais maximalista, assegura que o direito apenas considera os aspectos internos dos actos na dimensão em que tenham relevância jurídica. Por outro lado, a moral preocupa-se com os aspectos sociais, externos ou objectivos dos actos humanos, de uma forma acessória, na proporção em que estes representem uma boa ou má intenção do agente. Para Oliveira Ascensão (1991), a caracterização do direito pela exterioridade, despojada do seu radicalismo, encontra utilidade como oposto ao ponto de partida interno próprio da moral.

Em termos conclusivos, porque parece-nos a posição mais sensata, fazemos uma aproximação à posição de Oliveira Ascensão (1993). Este autor constrói o seu raciocínio partindo da premissa que, a ordem jurídica é uma ordem humana projectada no exterior e como tal não pode ser desligada da sua essência espiritual, já a moral assenta numa ordem espiritual do sujeito, sendo os aspectos exteriores

complementares, concluindo que uma mera exterioridade, não poderá ter o sentido de uma actuação moralmente positiva ou negativa.

7.3.1.2. CRITÉRIO DA BILATERALIDADE DO DIREITO

Como critério de distinção entre direito e moral, o critério da bilateralidade do direito e unilateralidade da moral,¹³⁷ foi analisado pela maior parte dos autores que escreveram sobre esta matéria.

Não há dúvidas, entre a doutrina dominante, que este critério comporta um elemento útil para a determinação do próprio conceito de direito. No entanto, a sua contribuição acaba aí. Pois trata-se de um critério assaz vago. Há até autores que se recusam analisá-lo de maneira distinta da própria exterioridade. De qualquer das formas e independentemente deste ou daquele autor, faz-se uma aproximação a este critério (Oliveira Ascensão, 1993). O direito dirige-se regular a convivência social. Por conseguinte, a normatividade jurídica dirige-se a regular as relações entre os Homens, impondo a uns o dever de adoptar certos comportamentos e a outros o direito de exigí-los. Traduz-se assim, numa intersubjectividade (Sá Gomes, 2001).

De uma forma figurativa, poderemos apontar que a regra jurídica tem uma ordenação bilateral.¹³⁸ Se por um lado o direito prevê, pelo menos, dois sujeitos frente a frente, a moral delimita o comportamento de um só sujeito. Esta é unilateral, intrasubjetiva passando pela consciência do sujeito e relacionando-o com a sua própria consciência (Marques, 2009). Neste sentido, a obrigação moral dirige-se apenas ao próprio sujeito e só simbolicamente considera-se um pretendente (Deus, Humanidade). Se no direito invocam-se direitos e obrigações, na moral invoca-se um dever (Marques, 2009).

7.3.1.3. CRITÉRIO DA HETERONOMIA DO DIREITO

Segundo este critério, o direito funda-se unicamente na pura heteronomia e a moral na pura autonomia. Diz-se que o direito seria heterónimo na medida em que essas

¹³⁷ Bigotte Chorão (1993, p.29) por sua vez parece intitular este critério de critério da imperatividade. Pronunciando neste sentido: “[...] visando a perfeição pessoa do próprio destinatário, as normas morais são simplesmente imperativas (imperatividade pura e simples). Por seu turno, as normas jurídicas, destinando-se a regular as relações sociais segundo a justiça, pertencem ao campo da reciprocidade e têm um carácter impero-atributivo (imperatividade atributiva): não se limitam a impor deveres, mas reconhecem ou conferem os correlativos direitos.”

¹³⁸ Note-se, que a bilateralidade é uma característica da ordem jurídica no seu conjunto e, não de cada uma das suas regras.

regras impor-se-iam aos respectivos destinatários, independentemente da concorrente adesão. Pelo contrário, a moral é autónoma, na medida em que é criação da própria consciência ética dos indivíduos. A moral, só teria sentido normativo enquanto aceite sem imposições externas, supondo assim, a adesão consciente e livre do sujeito aos respectivos ditames. Consideremos então que o legislador moral seria interno e o legislador jurídico externo (Sá Gomes, 2001).

Antes de enveredarmos para a explicação, é seguro dizer que para a maior parte da doutrina, a autonomia e a heteronomia não são critérios distintivos da moral e do direito (Marques, 2009). No entanto, erradamente, são transversais a estas temáticas duas premissas. A primeira premissa indica que o direito ao ter origem numa vontade alheia será heterónimo. De facto, a fundamentação heterónoma do direito faz-se tradicionalmente através da teoria do poder ou da teoria do reconhecimento. Mas como refere Kaufmann (2009), de um mero facto - o poder ou o consenso – não se retira um dever. Como tal, para este autor, a tentativa de Kelsen de fundamentar o direito, independentemente de qualquer dever moral e enquanto puro dever jurídico está *ab initio* condenada ao fracasso. Para ele, a solução será pensar a norma fundamental, ou seja, aquilo em que ele pretende ancorar esse dever, como uma norma de direito natural sendo pois uma categoria moral.

A segunda premissa deste critério refere que se o Homem atribui a si próprio as regras da sua acção, haverá por conseguinte auto-legislação e assim poderá asseverar-se que a moral é autónoma (Oliveira Ascensão, 1993). Esta afirmação é passível de ser criticada pela doutrina, porque é certo que o Homem é pessoa, mas não é pessoa em sentido absoluto. Relembrando a autonomia moral kantiana, verifica-se que já nessa altura, em vez de partir do *homo phainomenon*, do Homem enquanto criatura física sensível, partiu do *homo noumenon*, do homem conforme a sua humanidade. Aqui, o racional prende-se com o geral, não com o individual (Kant's Moral Philosophy, 2004; Kaufmann, 2009; Marques, 2009). Assim o é, pois a regra da conduta moral é estabelecida pelo indivíduo como se fosse co-autor de uma legislação universal.

Convém não esquecer que perante a atribuição de condição de autónoma à moral, não se poderão incluir nesta característica a moral social e a moral proveniente de crenças religiosas ou de doutrinas filosóficas. Tal cabe apenas à moral individual¹³⁹

¹³⁹ “A moral individual ou pessoal é aquela que trata dos deveres do homem para consigo próprio. Estamos no plano da consciência moral de cada um. Simultaneamente criador e objecto da regra de conduta, o indivíduo vincula-se aos seus próprios juízos. Na esfera privada de acção individual os juízos

(Marques, 2009). Mas, em como tudo, há excepções à regra. Neste caso em particular, a oposição à doutrina coube a Oliveira Ascensão (1991, 1993). Apesar de não clarificar a sua posição definitiva, partiu de uma análise tripartida a respeito desta matéria e subdividiu o estudo em criação, manifestação e adesão da consciência. Se na manifestação e adesão à consciência, a sua análise do objecto vai a par e passo com o resto da doutrina, na perspectiva da criação salvaguarda que a ordem jurídica é heterónoma. Contudo salienta que pensar a moral como criação do sujeito ignorando o direito, é cair numa caracterização errada da moral.

Como seria de esperar, esta asseveração foi alvo de críticas de outros autores, em particular de Sá Gomes (2001). De facto, pelo que já se disse, tal posição não pode ser aceite. De um modo geral, parece ser possível entender que o direito e a moral não são totalmente autónomos, nem totalmente heterónomos. No entanto, é possível inferir que a aceitação da tese da heteronomia da ordem jurídica e da autonomia da ordem moral dependerá do modo como ela for apreendida.

7.3.1.4. CRITÉRIO DA COERCIBILIDADE DO DIREITO

Alguns autores diferenciam a moral do direito pela coercibilidade que não reside na primeira, qualidade que por sua vez, o direito teria. Kant foi um dos primeiros defensores desta ideia. Para este filósofo, o direito e a faculdade de coacção significam a mesma coisa. Na sua óptica, a força pública serviria apenas o direito. Todavia, se o respeito pelas normas jurídicas é assegurado pela autoridade pública, o seu incumprimento dá lugar a uma execução forçada, a concretização da justiça que é uma tarefa do estado, impele este a emprestar a sua mão forte, sempre que necessário, à execução dos seus preceitos. Para Kant, tal não ocorreria com as normas morais, sendo que não beneficiam de uma sanção estadual (Dekens, 2005; Kant's Moral Philosophy, 2004; Sá Gomes, 2001).

Para Marques (2009) a norma ética vive do seu mérito intrínseco, pois existem sanções morais que são internas (v.g. o sentimento de culpa, de remorso). Esta posição, como foi formulada, não encontra grande aceitação no seio da doutrina

de conduta são definidos e impostos soberanamente pelo indivíduo. É o carácter assumidamente superior de um fim valioso que conduz ao 'eu devo'. Daí que a obrigação moral seja acompanhada por sanções (remorso, etc.). Dadas estas características, a moral individual, como expressão da autonomia prática do indivíduo, da sua dignidade é autónoma." (Bigotte Chorão, 1993, p. 23).

maioritária actual¹⁴⁰. Na perspectiva de Oliveira Ascensão (1993), a regra moral é de facto incoercível porque não detém poder exterior para impor-se ou estruturas que o permitam. Para este, a regra moral é incoercível, pois nenhum poder exterior pode impor que os homens sejam melhores. Diogo e Januário (2007) desenvolvem que quando práticas imorais provocam reacção da sociedade, isso significará que a regra moral foi acolhida noutra ordem normativa e não que ela se tornou, por si, coerciva. Mais não é possível fazer, a não ser criar condições exteriores que favoreçam uma correcta formação moral das pessoas.

Actualmente, não é verdadeira a afirmação de que o direito se caracteriza pela coercibilidade. Oliveira Ascensão (1993) confirma, pois há ordens jurídicas ou sectores da ordem jurídica, sem coercibilidade. Aqui, o critério em análise parece falhar, pois indica só valer negativamente. Isto quererá dizer, onde existir uma ordem com coercibilidade, não será possível privilegiarmos uma ordem moral. Contudo, não será fornecido elementos positivos para a demarcação da ordem jurídica.

7.3.1.5. APRECIACÃO CRÍTICA

Em síntese dir-se-á, uma vez que ambas pertencem ao mundo normativo ético-jurídico, que é muito difícil estabelecer em termos absolutos a distinção entre o direito e a moral. Daí que vejamos em cada um destes critérios, um contributo positivo, considerando-os como um conjunto (Marques, 2009). Ao invés de completamente unidos ou totalmente separados, impõe conceber o direito e a moral como duas ordens de valores complementares, marcadas mutuamente pelo estabelecimento de numerosas relações de intimidade (Marques, 2009; Oliveira Ascensão, 1993).

Pois se o direito, embora com um espectro de intervenção mais restrito, protege e reforça a moral, esta robustece-o, legitimando-o perante a sociedade, justificando assim a sua obrigatoriedade. Compreende-se a razão pela qual Jhering considerava esta tarefa o ‘cabo Horn’ da filosofia do direito (Marques, 2009).

¹⁴⁰ Sá Gomes (2001) e Marques (2012) rejeitam liminarmente a coercibilidade do direito e a incoercibilidade da moral como critérios de distinção. Sá Gomes vai mais longe e não considera a coercibilidade como característica da ordem jurídica, mas apenas uma característica tendencial da ordem jurídica estatal.

7.4. A ORDEM DE TRATO SOCIAL

Quanto à ordem de trato social (do alemão *Sitte*), são regras de convivência social destinadas a torná-la mais fácil, mais harmoniosa e agradável e não de uma ordem necessária à conservação e progresso sociais, mas cuja importância para uma análise real da vida social é enorme. Distinguem-se sectores específicos como as normas de cortesia, da moda, da deontologia profissional, da higiene, do comedimento de atitudes, sendo expressa por usos e convenções sociais (Diogo, Januário, 2007).

A este respeito Kaufmann (2009) explica que os usos se diversificam dos costumes¹⁴¹ e mais ainda da moral e do direito,¹⁴² por geralmente faltar-lhes uma consciência de obrigatoriedade. São formas exteriores tradicionais da vida social que se institucionalizam com o decurso dum longa observância e depois convertem-se muitas vezes em puras formas.

Quanto às convenções, ao contrário dos costumes, que têm frequentemente um carácter inviolável, respondendo o grupo perante a sua violação com sanções sociais, entende-se ao invés, estarmos perante uma convenção quando um determinado comportamento realiza-se não por coerção física ou psíquica, mas sim, por qualquer outro meio que não seja a aprovação ou desaprovação dum círculo de pessoas. Em termos práticos, as convenções referem-se mais a regras de decência exterior que admitem uma maior liberdade de acção (Kaufmann, 2009).

A violação das suas regras provoca reprovação social e outras sanções sociais difusas¹⁴³ (v.g. a hostilidade, chegando até à segregação dos prevaricadores) por quem é considerado inconveniente e/ou de quem não é aceite, sendo este tipo de sanções por vezes mais temido do que o jurídico (Latorre, 2002). Trata-se de regras, muitas vezes de carácter legal e específico, de certos círculos sociais¹⁴⁴ ou até de

¹⁴¹ Kaufmann (2009, p.23) entende por costume como “um comportamento reiterado típico, que é observado unicamente por força do 'hábito' e da 'imitação' irreflectida, ou seja, um 'agir de massas' cuja existência não é imputada por ninguém em nenhum sentido ao individuo.”

¹⁴² Para Bigotte Chorão (1993) o critério básico desta distinção afigura-se ser o critério teleológico. No caso do Direito, está em causa a ordenação da vida social segundo a justiça, com vista à realização do bem comum, por conseguinte, fins necessários e primários, geradores de estritos deveres, cuja observância, inclusivamente, é susceptível de imposição coactiva. Por sua vez, no caso do trato social, via-se conformar a vida social com certos valores (decoro, conveniência, bom gosto, cortesia, utilidade, etc.), que não se revestem do mesmo grau de necessidade e urgência dos valores jurídicos, não engendram deveres com idêntica força obrigatória, nem gozam de semelhante garantia coactiva.

¹⁴³ A sanção nestes casos é inorgânica, difusa.

¹⁴⁴ V.g. o advogado que propõe uma acção pessoalmente dirigida contra um colega deve comunicar-lhe previamente, ao menos se este for mais velho. Não se observando estas regras, a convivência social torna-se mais difícil, mas não fica em perigo a comunidade.

certas profissões, não colocando todavia em causa qualquer regra fundamental da comunidade (Diogo, Januário, 2007; Sá Gomes, 2001).

Na opinião de Latorre (2002), o significado dum direito não pode captar-se na sua plenitude se não analisarem-se estes usos e convenções sociais, porque parecem operar a seu favor, robustecendo a sua eficácia. Servem para matizar e explicar o próprio conteúdo das normas. Suprem por vezes as suas lacunas e actuam, com certa frequência em direcção diferente e mesmo oposta às normas jurídicas. Estas têm a seu favor a poderosa protecção do Estado mas ao encarar-se a realidade social, afigura-se que são um elemento adicional, na determinação das condutas e atitudes dos indivíduos que integram uma comunidade.

7.5. A ORDEM ÉTICA

Este tipo de ordem é, habitualmente, analisado como elemento da ordem de trato social. No entanto, devido à importância que alguns autores dão a este elemento, crê-se que deverá ser entendida em sentido próprio. Oliveira Ascensão (1993) sustenta que esta ordem se baseia, numa noção de dever. Por outras palavras, a ordem ética traduz-se no complexo de princípios sociais que reflectem valorações de acção no conjunto de princípios de ordem deontológica com os quais a sociedade terá de lidar, designadamente, em definidos sectores específicos. Como antes foi referido, é uma contextualização de princípios e a estrutura base do dever fazer que reconhece actividades, profissões e acções que as harmonizam entre si (Diogo, Januário, 2007).

7.6. A ORDEM JURÍDICA

Tratar da essência da ordem jurídica de uma forma incisiva e honrosa que este tema mereceria revela-se impossível, por estrangimentos de tema e de espaço. Delimitemos já este conceito dizendo que a ordem jurídica¹⁴⁵ se traduz no complexo normativo que ordena os aspectos mais relevantes da sua vivência social. Exprime-se através de normas jurídicas, prosseguindo como valores fundamentais a justiça, a segurança, e o bem-estar social, económico e cultural (Diogo, Januário, 2007).

¹⁴⁵ Como ensinava Mendes (1998, p. 57): “O direito não é um mero conjunto ou complexo de normas é [...] conjunto de normas correlacionadas e harmónicas entre si, formando um sistema, enfim, uma ordem: a ordem jurídica.”

Enquanto sector da ordem normativa, a ordem jurídica apresenta traços característicos essenciais que a distinguem dos restantes elementos dessa mesma ordem, incluindo os que se dirigem também a regular a convivência social. A este respeito, diremos que se defrontam doutrinas que assentam a distinção quer em critérios formais e critérios substanciais. Como exemplo dos primeiros refira-se que, para alguns autores, a grande divergência entre a ordem jurídica e as restantes ordens normativas analisadas prende-se com o grau de exteriorização ou da sanção de uma acção discordante com as regras das ordens normativas. Ou seja, num determinado sentido, uma característica expressa, reguladora, pública e publicitada de uma ideia de regulação de conduta e de eventual sanção a ela agregada (Diogo, Janeiro, 2007).

Ainda numa perspectiva formal, para outra parte da doutrina, o factor determinante residiria no facto de ser o Estado que cria, modifica, derroga e impõe as normas jurídicas. Aqui, todas as outras categorias de normas surgem à margem do Estado e as pressões para as fazer cumprir, ou as sanções¹⁴⁶ do seu incumprimento, não derivam do poder público mas seguem outros caminhos¹⁴⁷ (Latorre, 2002).

Relativamente ao segundo critério mencionado, enquadraremos a ordem jurídica como uma ordem da coexistência humana que por imposição da justiça sabe-se vinculante numa comunidade jurídica. Nestes termos a característica essencial, o traço distintivo do jurídico, é a referência à exigência de justiça. Trata-se pois de um critério substancial, que atende ao conteúdo do direito (Larenz, 1997).

Todavia, independentemente da perspectiva que possamos escolher para observar este conceito, é importante lembrar que a ordem jurídica é apenas um sector do conjunto de normas que regem a conduta humana, e que entre todos estes sectores, (religioso, moral, de trato social e ético) existem numerosos pontos de relação, como facilmente observa-se (Latorre, 2002).

Em termos de elementos pode-se asseverar, sinteticamente, que a definição de direito sustenta-se em três ideias essenciais: sistema, norma e protecção coactiva. A ordem

¹⁴⁶ Actualmente as sanções tendem a reconstituir em espécie os direitos violados e, se isso não é possível, tendem a reintegra-los, mediante o seu equivalente pecuniário, e, nos casos mais graves, exige-se mesmo que se inflija ao infractor um castigo, mediante a aplicação de penas.

¹⁴⁷ Como esclareceu Andrade (1974, p. 32): "Perante violações da moral social ou da ordem de trato social não se exige o cumprimento, ou qualquer tipo de ressarcimento dos danos, atenta a menor força vinculante das respectivas normas. As pessoas ou grupos lesados com as violações destas normas destes últimos tipos, nos casos mais graves, excluíram o prevaricador do seu convívio, mas não o obrigaram a cumprir, ou a ressarcir os danos, nem lhe aplicaram pena. Não é mesmo essencial ao conceito de Direito, a 'exigência de uma força superior aos sujeitos jurídicos', designadamente o Estado."

jurídica parece implicar uma conexão intrínseca com a ordem social através da configuração das relações existentes, visando a justiça com último fim da aplicação de um dado conjunto normativo. Considera-se fim e quadro sustentador (Latorre, 2002; Diogo, Janeiro, 2007).

8. ELISÃO E MORAL

Antes de prosseguir para a análise da relação entre a elisão fiscal e a moral, debruçemo-nos sobre duas questões pertinentes que servem de enquadramento para o presente tema. A primeira remete para o moralismo legal, em particular, o papel da lei em relação ao cumprimento da moralidade. Esta surge na tentativa de compreender se a lei existe apenas para assegurar a oportunidade dos Homens empreenderem uma vida moralmente boa, ou por outro lado, obrigá-los a tal, questão esta a ser desenvolvida no subcapítulo moralismo legal.

A segunda questão deriva da relação antagónica entre a moralidade e a vontade da pessoa, do seu interesse pessoal. Perante esta aparente oposição entre autoprotecção e moralidade, lograríamos também questionar qual é a natureza da conexão entre um determinado julgamento moral e a motivação para o cumprir. Esta última questão será abordada no subcapítulo da motivação moral.

8.1. MORALISMO LEGAL

Nesta parte procurar-se-á analisar a relação entre o direito, a liberdade e a moralidade. Ou seja, o fenómeno da chamada ‘execução da moralidade’ pela lei em conexão com o valor da liberdade. Se historicamente a lei pode ser observada como uma luta entre a moralidade perfeccionista e a liberdade absoluta¹⁴⁸, a liberdade como valor individual e social, é objecto de regulação da moralidade e da lei. Mas o que significa a execução da moralidade pela lei? (Hart, 1976, 1987).

Primeiro, parece haver uma regulamentação jurídica de casos moral e socialmente controversos na sociedade, especialmente na limitação de decisões morais em função da lei com medo do colapso da sociedade, contudo, as relações entre a moralidade, a lei e o valor da liberdade parecem determinadas e óbvias, v.g. basta reflectir que um individuo sentirá a sua liberdade restringida se não puder fazer algo à luz da lei, porque é juridicamente proibido, em virtude da imoralidade desse acto controverso. Como havíamos referido, o objectivo nesta parte será tentar explicar a ligação entre a

¹⁴⁸ Mautner (2010, p. 450) quando fala do valor liberdade refere que é necessário fazer distinções quando reflectimos sobre a liberdade. Ao contrário do que se acredita, não existe uma liberdade mas diferentes liberdades. O autor dá o seguinte exemplo para explicar a sua posição: “*Não tenho a liberdade de colher uma maçã desta árvore se uma vedação ou um anjo com uma espada flamejante bloquearem o meu caminho [...] e num conjunto diferente de circunstâncias não tenho a liberdade de o fazer, desta vez por que não há qualquer maçã. No primeiro exemplo há interferência, no segundo, ausência de oportunidade.*”

lei, a liberdade e a moralidade. Isto é, o fenómeno da chamada execução da moralidade pela lei, em conexão com o valor liberdade. Nesta conjuntura poder-se-á afirmar que a lei se compara a uma contenda entre a moralidade perfeccionista e a liberdade absoluta. Liberdade essa, entendida como um valor individual e social, objecto de regulação da moralidade e da lei (Lefranc, 2006; *The limits of law*, 2006).

De acordo com o filósofo alemão Arthur Schopenhauer¹⁴⁹ pode-se estabelecer três tipos de liberdade: física, intelectual e moral (ou da vontade). A liberdade física é a ausência de obstáculos materiais em acontecimentos na ordem da natureza. A liberdade intelectual é entendida como uma ausência de impedimentos à acção, resultantes da corrupção do intelecto. Para o autor, a função da faculdade cognitiva na liberdade intelectual visa facultar as razões correctamente para que a vontade se decidisse em concordância com a sua própria natureza. É o meio através do qual o mundo percebido pode operar sobre a vontade humana, sendo a sua incolumidade fundamental para que não seja falsamente apresentado e a acção se dê com fundamento na vontade (Lefranc, 2006; Schopenhauer, 2001; Arthur Schopenhauer, 2011).

Tanto a liberdade física e a intelectual logram ser conglobadas numa única definição, pois têm em comum o facto de serem empíricas e estarem relacionadas ao poder agir. Pode-se afirmar que discorre da possibilidade, ou impossibilidade, com a qual a pessoa se acha na execução de acções conformes à sua vontade. Com base no que foi dito antes, podemos defini-la como a ausência de obstruções ao curso normal da lei da causalidade (Lefranc, 2006, Schopenhauer, 2001; Arthur Schopenhauer, 2011).

Porém no que concerne à questão da liberdade moral, essa aceção precisa ser mudada, pois não se trata de saber se a acção efectuada foi livre de entraves ou obstruções, mas se a própria vontade se determinou livremente. A questão fundamental, não se refere ao poder agir mas ao poder querer, estando arrolada não à ausência de obstáculos, mas à ausência de determinação sobre a vontade. Assim poder-se-á afirmar que a liberdade moral de um individuo está, analogamente, ligada à moral social que interdita alguns actos, balizando a possibilidade das suas eventuais opções morais. Este domínio das escolhas morais é circunscrito pelo temor da

¹⁴⁹ Arthur Schopenhauer nasceu em Dantzig, na Alemanha e a sua doutrina constituiu a primeira filosofia existencial trágica e a última das grandes filosofias idealistas, na esteira de Kant e da filosofia contemporânea (Baraquin & Laffite, 2007).

estigmatização social e da alienação (Lefranc, 2006; Schopenhauer, 2001; Arthur Schopenhauer, 2011).

Transponhamos agora para a lei, atentada aqui como um mínimo de moralidade, segundo Schopenhauer. Esta é observada, nos estados modernos contemporâneos, como uma defesa tanto ética (moral) e político-liberal (direitos constitucionais). Arriscando mesmo afirmar-se, que se trata de um padrão legal e constitucional em várias sociedades democráticas modernas e estados, tais como: Europa, América do Norte, América do Sul, Austrália (Lefranc, 2006; Schopenhauer, 2001; Arthur Schopenhauer, 2011).

Autores, como Hart e Dworkin, afirmam que na norma do direito a lei é vista como um mínimo ético ou mínimo de moralidade (Hart, 1987; Social minimum, 2008). Esta teoria fora instituída por Bentham¹⁵⁰ e desenvolvida por Jellinek, para quem o direito é o mínimo de moral comprovado indispensável para que a sociedade possa sobreviver. Isto é, o direito e a moral têm o mesmo fundamento, porque tudo o que é direito é moral, conquanto o círculo da moral seja maior (Mautner, 2010).

Hart alicerça afirmando que o homem é parte da sociedade, não suportando viver sem ela. A este respeito transmite:

Um conjunto de indivíduos não é uma sociedade, o que o torna numa sociedade é entre outras coisas uma moralidade comum ou pública (...) isto é tão necessário para a sua existência como um governo organizado. Assim, a sociedade pode usar a lei para preservar a sua moralidade como qualquer outra coisa essencial para si. (Hart, 1987, p. 15).

Afigura-se que este autor cuida a moralidade como um fenómeno social (Hart, 1987). Contudo, somos humanos e movidos pela natureza inerente a essa condição. Logo, como narra o direito natural, similarmemente estamos ajustados por um conteúdo mínimo, designadamente, por princípios de conduta universalmente aceites que têm assento em verdades elementares sobre o ser humano, o seu ambiente natural e máxime os seus objectivos. Portanto, mesmo um positivista como Hart carece aceitar que os princípios e valores individuais, oriundos da natureza humana, são identicamente importantes e significativos para a lei e para a comunidade (Social minimum, 2008).

¹⁵⁰ Filósofo utilitarista inglês e reformador social. Na obra *An Introduction to the Principles of Morals and Legislation* articulou o principio da utilidade, que dá consentimento a uma acção na medida em que essa acção tenha uma tendência geral para diligenciar a maior quantidade de felicidade (Mautner, 2010)

É necessário também salvaguardar que, apesar de concordarmos com a opinião de Hart, não aliamos na procura duma moralidade perfeccionista, que abarque princípios e regras tais como: ser um bom homem, ser um bom samaritano, socorrer os outros, amar todas as pessoas. (Hart, 1976, 1987). Nesta linha de raciocínio permanecemos do lado de Gert, que afirma se procurar, é uma moralidade pública ou social, versado como um mínimo de moralidade, estribada em princípios, tais como: não matar, não roubar, não prejudicar os outros, cumprir as obrigações. O mínimo de moralidade envolve, simplesmente, as regras fundamentais do comportamento humano e os princípios morais que tornam a cooperação pacífica e a vida em sociedade possível. Por outras palavras, aqui o desígnio da lei não seria tornar os homens melhores, mas fazer a existência na sociedade tolerável e pacífica (Social minimum, 2008; The definition of morality, 2002).

Contemplemos agora de que feição a liberdade é delimitada pela lei. De acordo com o filósofo e economista inglês John Stuart Mill,¹⁵¹ que desenvolveu os planos de fundo políticos para a legislação liberal, que testemunhamos hoje em dia, a lei tencionará ser fundamentada segundo o princípio do dano. Este autor, bem como outros que discorreram sobre a neutralidade moral da lei, legitima o princípio do dano na existência de motivos filosóficos, morais e pragmáticos para que a lei seja estribada naquele princípio (John Stuart Mill, 2012; Mill's moral and political philosophy, 2008).

Mill constrói o seu entendimento garantindo que a ingerência da lei, na nossa liberdade, está continuamente presente e essa poderá ser justificada ou injustificada. Deste modo pode questionar-se, a título de reflexão, onde está traçado o limite legítimo à soberania do indivíduo sobre si mesmo? Onde é que a autoridade da sociedade enceta? Ou mesmo, quanto da vida humana deve ser imputado à individualidade e quanto para a sociedade? Para Mill o princípio do dano é o termo da ingerência da sociedade na vida individual. Pronunciado de outra forma, poderei fazer tudo, desde que não lese os outros (John Stuart Mill, 2012; Mill's moral and political philosophy, 2008).

¹⁵¹ John Stuart Mill nasceu em Londres no dia 20 de Maio de 1806. O seu pensamento declina qualquer explanação unilateral e, pretende compreender a sofisticação e as antinomias do real. Para os fins ora tratados importa aludir que este autor redefiniu o princípio de utilidade na moral. O utilitarismo de Mill não deve ser confundido com a doutrina segundo a qual a justificação moral de uma acção se faz apenas de acordo com os resultados e segundo o critério da eficácia, mas sim como uma teoria dos fins da acção humana (Baraquin & Laffite, 2007).

Outro filósofo que abordou a noção de liberdade foi Kant. Na filosofia kantiana, a liberdade é um valor fundamental que precisa ser honrado pelo Estado, e não fundado sobre ideias de paternalismo ou religião. Para aquele filósofo a barreira da liberdade individual é a liberdade dos outros (Mautner, 2010; Kant's Moral Philosophy, 2004). Como se pode reparar, a ideia de liberdade é exteriormente conforme à teoria de Mill, porquanto, os limites da liberdade estão igualmente correlacionados com problemas de paternalismo legal (John Stuart Mill, 2012; Mill's moral and political philosophy, 2008).

Gerald Dworkin (Dworkin, 2002, p. 13) entende paternalismo como: “[...] the interference with a person’s liberty of action justified by reasons referring exclusively to the welfare, good, happiness, needs, interests or values of the person being coerced.” Por outras palavras, a efectivação da ideia de paternalismo na lei incita diminuições na nossa liberdade física como moral. Essas restrições podem ser justificadas ou injustificadas. Assim, cada regulamentação paternalista tem de ser sempre legitimada, à luz do apreço pela liberdade e dignidade humanas.

Afigura-se pertinente abordar estas hipóteses, na medida que através delas conseguimos abranger que a reserva legal de liberdade é necessária para o resguardo do tecido societário, mas esta vai carecer ser fundamentada no campo dos princípios morais (Paternalism, 2002). Devlin explica esta posição afirmando: “Morality is a sphere in which there is a public interest and a private interest, often in conflict, and the problem is to reconcile the two.” Acrescenta igualmente: “most people would agree upon the chief of these elastic principles. There must be a toleration of the maximum individual freedom that is consistent with the integrity of society.” (The limits of law, 2006, p. 38).

Voltemo-nos agora para os tipos de execução da moralidade pela lei. Tradicionalmente, em estados tanto moral como politicamente liberais, desfrutamos de diversos géneros de métodos de execução da moralidade do Estado, tais como: sanções penais, civis e administrativas. No entanto, acautela-se que o sistema político não é subordinado à forma como mais espécies de aplicação são visíveis, pois, a problemática da execução dirá respeito à cultura, tradição, costumes, política e à questão da moralidade compartilhada na sociedade (Social minimum, 2008; The definition of morality, 2002).

Em termos gerais destacamos a posição de Schopenhauer. Para este filósofo a liberdade estará sempre oposta à lei feita por um Estado ou uma moralidade, seja produzida por uma sociedade, aceite por uma consciência ou presenteada por 'Deus'. Contudo o paradoxo, que parece existir, é que a lei e a moralidade vão encontrar-se continuamente na tentativa de regular uma liberdade humana que é deveras falível, mas necessária (Schopenhauer, 2001; Social minimum, 2008; The definition of morality, 2002).

8.2. MOTIVAÇÃO MORAL

É comum qualquer ser social, confrontar-se com vários tipos de dilemas morais. Na análise de um impasse, ponderamos sobre o que é certo ou errado, bom ou mau e inferimos os nossos juízos. No final, os mesmos condicionam a nossa conduta. Independentemente de não agirmos maioritariamente de acordo com eles, os nossos juízos morais motivam-nos, até certo ponto, a agir em sua consonância. A este respeito, aludimos à motivação moral - fenómeno mais abstracto da motivação normativa. Quando consideramos que algo é benéfico e associa-se uma razão ou racionalização, somos movidos a agir como tal (Joyce, 2007; Motivation, 2006). Tomemos como base da nossa elucidação a asserção de Thomas Nagel:

If the requirements of ethics are rational requirements, it follows that the motive for submitting to them must be one which it would be contrary to reason to ignore. So it must be shown that susceptibility to certain motivation influences, including altruism, is a condition of rationality, just as the capacity to accept certain theoretical arguments is thought to be a condition of rationality. (1978, p. 3).

A generalidade dos teóricos atesta a motivação como força motriz, característica elementar e diferenciadora dos juízos normativos. Ao contrário destes, os juízos matemáticos e empíricos não apontam nenhuma conexão intrínseca com a motivação e a acção. Tendo em conta que a motivação é uma característica distintiva dos juízos normativos, a motivação normativa aparenta ser mais relevante no que diz respeito aos juízos estritamente morais. Contudo, a motivação moral fora mais examinada do que a motivação face a outros juízos normativos, pois, a moralidade debate-se regularmente com os valores e gostos individuais. Este tema também ganhou destaque devido à manifesta oposição entre o auto-interesse e a moralidade. Todavia, a questão permanece, qual a natureza exacta da conexão entre o juízo moral e a motivação? (Joyce, 2007; Motivation, 2006).

Para poder responder a esta pergunta, consideremos uma maneira mais ordenada de explicar a motivação moral através de representações sistemáticas, com P a representar uma pessoa e ψ e ϕ , determinadas e diferentes acções. Exemplificando:

Sempre que P julga que seria moralmente correcto ϕ , ele é habitualmente motivado para ϕ ; se P futuramente se convencer de que que é errado ϕ e em vez disso é correcto ψ , ele comumente cessa de estar motivado para ϕ e estará motivado para ψ . (Joyce, 2007, p. 3)

A finalidade desta representação é capturar as particularidades da nossa experiência comum. Como o exemplo incute, as pessoas sentem-se, frequentemente, motivadas a fazer o que consideram correcto e a sua motivação altera, regularmente, para se adequar às alterações nos seus juízos morais. Antes de avançarmos para as diversas demandas que a descrição precedente deixa em aberto, que estão no centro dos debates sobre a natureza da motivação moral, precisamos delimitar negativamente dois pontos essenciais (Joyce, 2007).

O primeiro ponto refere que a representação, supra mencionada, nada diz sobre a força da motivação moral. Independentemente das opiniões que existem sobre a motivação moral e o seu grau de intensidade, a verdade é que devido à qualificação ter de ser observada posteriormente, seria erróneo tomar qualquer posição em relação à força exacta da motivação moral. O segundo ponto remete para a regularidade e confiabilidade da motivação moral. De uma forma geral, poder-se-á afirmar que ao longo da vida social, nas nossas relações pessoais e nas nossas interacções públicas, os julgamentos morais motivam-nos e influenciam-nos de uma forma regular (Joyce, 2007; Motivation, 2006; Practical reason and the structure of actions, 2012).

No entanto, esta conjectura não é totalmente incontroversa. Alguns autores expressaram mesmo sérias incertezas sobre se a motivação moral é tão regular e confiável como vulgarmente supomos. Assim, pode-se afirmar desde já que o fenómeno da motivação moral aparenta ser relativamente simples. No entanto, quando tentamos apreender e elucidar detalhadamente a natureza da motivação moral, a tarefa filosófica torna-se mais custosa. Vejamos então de que maneira a moral se relaciona com a motivação (Joyce, 2007; Motivation, 2006; Practical reason and the structure of actions, 2012).

A doutrina filosófica sugeriu aclarar a motivação moral recorrendo à natureza dos juízos morais, ao invés dos poderes especiais de propriedades morais. Todavia, expor

os juízos morais é considerar que nenhuma pessoa poderia julgar abertamente um acto como moralmente certo, mantendo-se completamente impassível e vice-versa. Por conseguinte, qualquer tipo de esforço para apreender a motivação moral, em termos de motivação por julgamentos morais, deve defrontar-se com a questão de saber onde reside a natureza da relação entre o julgamento moral e a motivação (Motivation, 2006; Practical reason and the structure of actions, 2012).

A fim de contextualizar esta questão - a natureza da relação entre o julgamento moral e a motivação (no cumprimento de uma acção, atendendo à sua preferência) a filosofia levantou duas teorias: o internismo e o externismo.¹⁵² Nagel, na sua obra *The Possibility of Altruism*, explica:

Internalism is the view that the presence of a motivation for acting morally is guaranteed by the truth of ethical propositions themselves. (...) Externalism holds, on the other hand, that the necessary motivation is not supplied by ethical principles and judgments themselves, and that an additional psychological sanction is required to motivate our compliance. (1978, p. 7).

O internismo,¹⁵³ segundo o direito natural, defende que há uma ligação interna entre a opinião de um indivíduo sobre o que é moralmente correcto e incorrecto e as suas motivações. Assim, quando temos consciência de que uma acção deveria ser executada, não é admissível que possamos não ser influenciados ou que nos falte um motivo para a acção. Em contraste, o externismo nega que as crenças morais tenham em si uma dimensão motivadora. Considera que sem ser irracional, um indivíduo pode considerar uma acção incorrecta, sem ser de algum modo induzido a não praticá-la (Mautner, 2010; Nagel, 1978).

Por outras palavras, na filosofia moral contemporânea, o internismo alega que o papel das crenças morais é motivar, ou seja, há uma conexão interna entre o juízo avaliativo que 'X deve ser' e a motivação para X. Por outro lado, um externista negaria essa relação interna essencial entre convicções morais e motivos. Para ele, não existiria nenhuma razão essencial, pois se a crença é de que 'X é errado', então, não terá motivação para realizar X (Motivation, 2006; Nagel, 1978).

¹⁵² Ao contrário do inglês, em que *internalism* deriva do adjectivo *internal* e *externalism* do adjectivo *external*, os adjectivos portugueses correspondentes são interno e externo (Mautner, 2010, p. 404).

¹⁵³ O uso deste par de termos para várias posições filosóficas é bastante recente. Na filosofia moral, remonta W. D. Falk, *Ought and Motivation in Proceedings of the Aristotelian Society* (1947-1948) mas foi o livro de Thomas Nagel, *The Possibility of Altruism* (1970) que levou ao uso generalizado destes termos (Mautner, 2010).

Como é possível depreender, em semelhança com outros tópicos que temos vindo a tratar, a resposta dependerá da pergunta formulada. Assim é, na medida que qualquer uma das correntes filosóficas enunciadas encontra diversos autores que suportam tanto uma, como outra posição (Joyce, 2007; Motivation, 2006; Practical reason and the structure of actions, 2012).

Sobre esta temática, sem querer assumir que a nossa posição é a mais correcta, pendemos para uma orientação internista. Crê-se que remeter a elisão fiscal para algo imoral, indesejado pelo corpo social e atentatório da solidariedade social, teria implicações ao nível da motivação para interprender em essas actividades. Tal lograria reflectir-se no declínio das condutas de minimização tributária.

8.3. RELAÇÃO ENTRE A ELISÃO FISCAL E MORAL

Um pressuposto fundamental parece estar associado à abordagem tradicional da matéria da elisão. Esta presunção é a de que os contribuintes para além de terem a capacidade legal para evitar a responsabilidade fiscal, têm também um direito moral para o fazer (Feinberg, 1984; Fernandes, 2008; Honoré, 1993; Pinto, 2009).

Vejamos, há uma série de comportamentos com vista à minimização do imposto que os contribuintes podem empreender. Compreendem-se por uma continuidade desde a evasão fiscal para a elisão fiscal, onde os contribuintes reduzem ou alteram a sua obrigação fiscal de uma forma contrária ao espírito da norma, para a redução ou alteração da obrigação fiscal de uma forma que está em linha com a intenção do legislador (Nabais, 2004b).

Parece evidente que há uma distinção moral entre evadir-se frontalmente - e desta forma ilegalmente - ao imposto e por outro lado, fazer uma doação a uma instituição de caridade com vista a uma dedução fiscal. Poucos desmentiriam que uma doação para caridade com pressupostos de pagar menos impostos é moral, enquanto a evasão fiscal é imoral. Deste modo, a linha moral encontrar-se-á entre estes dois extremos.

A elisão depara-se entre o admissível planeamento e a evasão, o que pressupõe existirem várias possibilidades quanto ao local onde essa linha moral reside. Poderá estar entre a elisão e a evasão, ou poderá separar a elisão do planeamento. Uma outra hipótese apela que essa linha separaria, agora de uma forma não tão nítida, a

própria elisão fiscal em dois, de modo que alguns tipos de elisão seriam moralmente aceites, enquanto outros não (Nabais, 2004b; Pereira, 2005; Pires, 2010).

A questão então é onde está esta linha exactamente traçada? A opinião dominante, que referimos anteriormente, é a de que a evasão é imoral enquanto a elisão é moral. Por definição, a evasão é ilegal enquanto a elisão é legal, pelo menos no sentido antes referido. De acordo com este ponto de vista, então a linha moral entre os diferentes tipos de minimização fiscal coincidirá com a linha legal (Alexander, 2007; Honoré, 1993).

Mas será este ponto de vista correcto? Duvida-se. Pois se é verdade que por definição a elisão é legal enquanto a evasão é ilegal, há uma falha lógica quando tiramos conclusões morais de factos jurídicos. A questão de saber, se um determinado comportamento é ou não moral, é uma questão de moralidade e não uma questão de direito. É verdade que os contribuintes estão legalmente autorizados a evitar impostos, contudo, o direito moral não decorre necessariamente do direito legal. É esse erro lógico que parece haver quando se diz que não há nada de ilegal ou imoral sobre a elisão fiscal, pois apesar de se poder provar facilmente a primeira afirmação, a segunda, já carece de uma justificação convincente (The definition of morality, 2002; The limits of law, 2006; Honoré, 1993).

Para alguns contribuintes, as afirmações de que a elisão não é imoral são sedutoras, pois permite-lhes prosseguir os seus intentos sem constrangimentos morais. Estes, apesar de legais estão longe de serem uma virtude. Por isso, o estatuto moral da elisão fiscal merece maior escrutínio. Existem duas grandes alternativas a respeito da colocação da fronteira que separa a minimização fiscal moral da imoral (Honoré, 1993; Law and ideology, 2001; The nature of law, 2001;).

A primeira é assumir que linha legal entre a elisão e a evasão coincidem, ou por outras palavras, a linha legal define a linha moral. De acordo com este ponto de vista, deduz-se que a elisão fiscal é moralmente admissível e a evasão fiscal é imoral, simplesmente porque é ilegal. A segunda hipótese é a de que a linha moral é diferente da linha legal. Ou seja, a legalidade da elisão fiscal é uma questão totalmente separada da sua moralidade. Esta perspectiva permitiria que pudessem ser morais alguns casos de evasão - também imorais - como alguns casos de elisão (Honoré, 1993; Law and ideology, 2001; The nature of law, 2001).

Como fora explicado, há quem considere que, entre os modos de minimização fiscal, as fronteiras legais e morais são absolutamente as mesmas. Esta opinião não é bem firmada pois é baseada em premissas infundadas. O resto deste trabalho irá asseverar estas premissas. Demonstrar-se-á que essas premissas não justificam a visão de que a elisão fiscal é moral, mas também que a opinião contrária é suportada pela lógica e evidência.

A primeira premissa, sem fundamento, é a de que a tributação é uma incursão injustificada do Estado aos direitos individuais de propriedade privada (Natural law theories, 2007; Redistribution, 2004). A segunda é a de que tanto a elisão como a evasão não são particularmente prejudiciais, e por isso não são imorais. A terceira premissa, considera que o crime de evasão fiscal é um *malum prohibitum* e não um *malum in se*. Isto é, mais do que uma conduta errada sob qualquer circunstância, o crime derivaria o seu conteúdo moral da sua condição legal (Theories of criminal law, 2002). Por fim, a quarta e última premissa afirma que a moralidade existe de uma forma completamente independente da lei (Honoré, 1993; Kant's moral philosophy, 2004).

Uma vez que estas hipóteses sejam rejeitadas, tornar-se-á evidente que o *malum prohibitum* e o *malum in se* não são categorias exaustivas; e a evasão fiscal não é imoral simplesmente porque representa uma violação ao dever geral de obedecer à lei - será imoral num sentido mais complexo e profundo. Como a elisão é semelhante à evasão, esta imoral num sentido que vai para além da lei, então a elisão também será imoral, não sendo o contrário apenas por causa de uma distinção estritamente legal.

8.4. TRIBUTAÇÃO COMO INCURSÃO INJUSTIFICADA DO ESTADO

Se um determinado indivíduo acumula riqueza e propriedade por meio de transacções sociais e comerciais, o Estado não o poderá privar sem uma autorização legal inequívoca – *no taxation without representation* (Redistribution, 2004). Implícita nesta abordagem está a ideia de que os direitos de propriedade privada são um resultado do mercado livre. Por conseguinte, a tributação seria uma interferência injustificada do Estado na ordem natural dos acontecimentos. Até os níveis limitados de tributação seriam apenas meios de cobrança coercivos mas fundamentados pelo Estado (Locke's moral philosophy, 2011; Property, 2004).

A suposição de que é moralmente preferencial esta ideia de propriedade, fundada no mercado livre, baseia-se no conceito liberal de propriedade (Locke, 2006; Locke's moral philosophy, 2011; Property, 2004). Por outro lado, filósofos do início do período moderno argumentavam que a propriedade não é uma espécie natural, mas algo que fora criado pelo Estado ou oriundo da convenção social (Hobbes, 1647; Hume, 2010; Property, 2004). Bentham (1914) indica também que a propriedade e o direito nascem juntos e morrem juntos. Antes da lei não haveria propriedade, afastando-se a lei, todas as propriedades cessariam.

Locke (2006) pensava de uma maneira diferente. A propriedade poderia existir independentemente de convenções ou da política. De acordo com o autor, da mistura entre trabalho humano e os recursos naturais emergiria a propriedade privada. Aqui, a administração pública e o Estado não seriam necessários para gerar propriedade. Em vez disso, surgiriam depois da propriedade, como um mecanismo para proteger os direitos naturais.

Todavia, parece haver uma incoerência lógica nesta hipótese, sendo que alguns autores rejeitam esta visão lockiana, de que a propriedade existe independentemente de convenções políticas ou legais (Hobbes, 1647; Property, 2004). Num estado de natureza pré-legal, tal como imaginado por Hobbes (1647) nem existiria, de forma alguma, um mercado para produzir qualquer tipo de resultados, fossem ou não de mercado-livre, nos termos que mencionámos anteriormente.

O mercado depende da lei, pois, um sistema legal que funcione é pré-condição necessária para a existência de qualquer economia moderna ou instituições, que permitam a existência de qualquer forma de rendimento ou riqueza (v.g. dinheiro, bancos, corporações e empresas). Um sistema legal não pode existir sem a administração pública e a administração pública, por sua vez, depende dos impostos. Por conseguinte, os direitos de propriedade dependem fundamentalmente dos impostos. É portanto, aparentemente, inútil falar de um direito de propriedade em relação à tributação (Property, 2004).

Vejamos então qual a consequência ao rejeitarmos esta assunção de que a tributação é uma incursão injustificada do estado aos direitos individuais de propriedade privada. Se não houver um presuntivo direito moral em não pagar impostos, então a imposição de impostos pela administração pública não será uma interferência com a ordem natural ou moral. Tal poderia levar-nos a afirmar que qualquer regime especial de

tributação e gastos do governo é, pura e simplesmente, um modelo de distribuição. Isso por si só não chega para afirmar que um sistema tributário, em particular, é moral ou imoral. Quaisquer questões de política fiscal compreendem apenas uma pequena parte de um conjunto muito mais amplo, de questões de filosofia, política e concepções de justiça. Podemos mesmo dizer que, só é possível avaliar a justiça da tributação, por referência ao sistema político e social em que esta inserido (Bentham, 1914; Redistribution, 2004).

A respeito desta premissa, considera-se que rejeitar a suposição de que a tributação é uma incursão injustificada do estado não levar-nos-á a concluir que a elisão é imoral. No entanto, rejeitar esta mesma suposição, extrai parte da base para a conclusão de que a elisão fiscal é moral.

8.5. A NÃO PREJUDICIALIDADE DA ELISÃO E EVASÃO FISCAL

No contexto do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) – Art.º 2.º, nº1 – “constitui infracção tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior.” Para além do direito fiscal, é recorrente a utilização destes elementos-chave no âmbito do direito penal para justificar a criminalização de uma conduta em particular.

No âmbito deste trabalho, ainda que utilizados numa pura metodologia comparativa, estes elementos oferecem-nos novas perspectivas de entendimento sobre a forma como a elisão fiscal é entendida actualmente. Por sua vez, quando comparada com a evasão fiscal, aquela ainda é moralmente permissiva (Pereira, Lafayette, 2008; Silva, 2012: Theories of criminal law, 2002).

Para começar, analisemos a ilicitude, punibilidade e culpabilidade. Estes três elementos não são mutuamente exclusivos, pois é possível uma sobreposição entre eles. Contudo, também não são exaustivos, sendo que existem outras razões pelas quais uma dada comunidade poderia sentir que a criminalização se justificaria. Dentro do contexto desta dissertação, estes elementos irão fornecer uma visão global dos elementos a partir do qual a evasão fiscal e a elisão fiscal poderão derivar o seu conteúdo moral (Silva, 2012; Theories of criminal law, 2002).

Começemos pela punibilidade, como justificação moral para criminalizar a conduta. Tanto a evasão como a elisão parecem ambas poder satisfazer o elemento da

punibilidade, sendo que compartilham das mesmas causas e motivações e tanto os contribuintes que praticam a evasão como a elisão procuram ambos reduzir ou evitar as suas obrigações fiscais (Beday & Kelly, 2010; Pereira, Lafayette, 2008; Silva, 2012).

Em todo o caso, a elisão fiscal parece revelar um elemento mental mais envolvido e substancial. O planeamento detalhado de um esquema de elisão parece apontar uma concepção profundamente consciente e comprometida no empreendimento da minimização dos impostos. Isto poderá induzir-nos a alguma sobreposição com os outros dois elementos para criminalização de uma conduta, pois, se a conduta não é ilícita ou culposa, então não se poderá dizer que é particularmente punível. Mas, supondo que alguma culpabilidade e ilicitude possam ser estabelecidas, então a evasão e elisão fiscal satisfazem a exigência da punibilidade (Beday & Kelly, 2010; Pereira, Lafayette, 2008; Silva, 2012).

Relativamente ao segundo elemento, a culpabilidade, está ligado à qualidade do acto e aos seus efeitos, mais do que as características de quem o pratica. As pessoas e a comunidade têm interesses, coisas que são socialmente valoradas e por conseguinte, um acto será prejudicial na medida que interferir com esses interesses. A culpabilidade do acto não é condição suficiente para criminalizar a conduta, pois, a determinada altura, os próprios interesses dum indivíduo poderão ter algum efeito negativo na esfera de um outro. Tal não exclui que todas essas intrusões sejam prejudiciais o suficiente para justificar uma sanção criminal. Alguns conflitos, tais como os que surgem em resultado da colisão de interesses económicos entre indivíduos, são vistos mesmo como aceitáveis. No entanto, essa culpabilidade parece ser necessária para criminalizar uma conduta (Punishment, 2010; Pereira, Lafayette, 2008; Silva, 2012).

A asserção de que a elisão não é imoral, depende até certo ponto da suposição que talvez essa conduta não seja muito nociva. Aqui, o critério do dano social resultante dessa conduta é difícil de avaliar, quando falamos de crimes sem vítimas ou de difícil apuramento. Veja-se, nestas situações é difícil, senão impossível, identificar uma vítima em particular (Feinberg, 1984; Teixeira de Sousa, 2003; *The limits of law*, 2006).

Contudo, a evasão, bem como a elisão, não poderão ser descritas como crimes ou condutas sem vítimas. Por assim ser, é difícil aceitar qualquer tentativa de assumir que a elisão não é socialmente nociva, simplesmente pela incapacidade de determinar quais os cidadãos que foram prejudicados (Feinberg, 1984; Teixeira de Sousa, 2003; *The limits of law*, 2006).

Consideremos, com mais detalhe, a matéria que até aqui temos vindo a abordar, nomeadamente, os danos difusos e danos difíceis de identificar. A evasão fiscal não é um crime sem vítimas. No sentido descrito nos parágrafos anteriores, todavia, há um argumento superficialmente análogo que parecemos afirmar, que a mesma não é nociva e como tal será moralmente neutra. Este argumento não afirma que a evasão não tem vítimas, em vez disso, o argumento fundamenta-se nas seguintes perguntas: quem são essas vítimas da evasão e da elisão? Qual é o dano exacto? (Amorim, 2010; Nabais, 1998, 2003; Silva, 2005).

A ideia baseia-se na dificuldade em apontar indivíduos prejudicados pela elisão e evasão fiscais. O argumento avança da premissa de falta de vítimas identificáveis, a fim de deduzir que nenhum mal deriva daquelas condutas. A falha neste raciocínio parece advir de duas assunções. A primeira, de que a falta de vítimas identificáveis é o mesmo que a inexistência de vítimas na sua totalidade e a segunda, que um dano bastante difuso é o mesmo que a abstenção de dano (Honoré, 1993).

Deste modo poderemos reflectir que, se o contribuinte X escolher pagar menos impostos do que supostamente deveria, não conseguiremos indicar nem identificar um outro indivíduo como uma vítima directa daquela conduta. O que não quererá dizer que ninguém será afectado pela conduta do contribuinte X. Efectivamente, este indivíduo causou dano e afectou outros elementos da sua sociedade. Mas aparentemente, esse dano foi difuso. Estes crimes difusos, associados à elisão e à evasão, são mais difíceis de assinalar que as tangíveis vítimas dos crimes que se passam na rua. No entanto, o critério de culpabilidade está satisfeito, esteja esse dano em questão espalhado ou concentrado numa única e identificável vítima. O mal acusado pela evasão poderá ser apenas significativo no conjunto e muitas das vítimas podem até estar alheadas do dano que sofreram, apesar do mesmo ser existente (Evolutionary game theory, 2002; Honoré, 1993; Prisoner's dilemma, 1997).

O problema em sugerir que os danos difusos deixam de ser danos verdadeiros pode ser ilustrado por referência ao dilema dos grandes números, uma forma de dilema do prisioneiro. Numa comunidade, qualquer indivíduo sabe que uma decisão individual irá afectar outros, sendo que também as decisões da comunidade irão afectar o indivíduo. Quando os indivíduos interagem num grupo tão grande, como uma sociedade actual moderna, os 'outros' tornam-se impersonalizados e como tal, deixa de existir possibilidade de uma só pessoa controlar ou influenciar o comportamento de todas as

peças na comunidade. Se os outros parecem não cumprir os seus deveres sociais, (v.g. não zelar pela propriedade pública ou não causar danos a outrem) então de um ponto de vista egoísta, não vai haver incentivo e recompensa algum para que o indivíduo cumpra também os seus deveres sociais (Evolutionary game theory, 2002; Honoré, 1993; Prisoner's dilemma, 1997).

Para exemplificar o referido, consideremos a seguinte reflexão. Em qualquer indivíduo, o dano resultante de não cumprir um dever social será tão difuso que parecerá insignificante. Todavia, se todas as pessoas seguissem esse comportamento, tais danos, supostamente insignificantes, aumentariam de uma forma que causaria um prejuízo significativo. Eventualmente o sistema entraria em colapso, indo contra o interesse de toda a sociedade (Prisoner's dilemma, 1997).

Passemos assim para a elisão em particular. Economicamente falando, entre a elisão e a evasão não há distinção. Ambas são motivadas pelo desejo de minimização de imposto e têm as mesmas consequências económicas. É difícil apurar o valor que se perde para esquemas elisivos e evasivos, mas, segundo estimativas conservadoras estas situam-se nos triliões de euros (Europa, 2012).

A elisão fiscal é prejudicial na medida que daí resulta uma má repartição dos recursos da economia. O contribuinte gasta tempo e dinheiro criando esquemas de elisão fiscal. No entanto, o empreendimento só é lucrativo para este porque extrai um benefício fiscal, pois como referido anteriormente, representa uma carga excedentária para a economia (*deadweight loss*), em que o contribuinte ao atingir esse benefício não assume nenhuma actividade realmente benéfica¹⁵⁴ (Leite de Campos, 2003; Nabais, 1998; Samuelson, 2011).

A elisão fiscal também diminui as receitas governamentais. Na prática, tem consequências distributivas negativas. Mas nem todos os contribuintes são capazes, desejam empreender ou tirar vantagens de esquemas de elisão fiscal. Geralmente são contribuintes abastados, ou aqueles com um conhecimento sofisticado de direito fiscal que estão em posição de beneficiar das oportunidades que os esquemas elisivos apresentam. Isso pode gerar um ciclo vicioso, pois à medida que a confiança decresce

¹⁵⁴ Sendo facilmente demonstrada com esta experiência: imagine-se que todas as pessoas, em vez de apenas alguns contribuintes procuravam activamente e de uma forma agressiva, utilizar esquemas elisivos sem que daí houvesse probabilidade de serem descobertos. O efeito resultante seria um aumento de impostos e por conseguinte ninguém retiraria algum benefício dessa operação. Na verdade, seriam prejudicados porque a elisão fiscal representa uma carga excedentária com custos.

o cumprimento voluntário das obrigações fiscais por parte da população diminui (Samuelson, 2011).

Generalizando, é mais provável que a evasão fiscal ocorra numa escala menor que a elisão. Mas, agora de uma forma figurativa, se um contribuinte empreende em evasão por não declarar o vencimento que recebe clandestinamente pelo desempenho de um trabalho, poderá privar a administração pública de algumas centenas de euros. Contudo, uma empresa que estructure uma série de transacções artificiais poderá gerar deduções fiscais legais na ordem de milhões de euros (Samuelson, 2011; Silva, 2005).

Por estes motivos, a elisão e a evasão falham em satisfazer a teoria da moral que Immanuel Kant popularizou de imperativo categórico, que remete para uma exigência moral inferida como um argumento racional. O seu postulado essencial alude que uma conduta só é moral se fosse aceitável, mesmo que toda a gente o fizesse. O imperativo categórico de Kant procederia assim, de forma semelhante ao exposto acima, quando se referiu que a elisão fiscal é uma carga excedentária para a economia e para os contribuintes individuais. Sendo que para obter ganhos através da elisão, é necessário o envolvimento neste procedimento, de apenas uma minoria de contribuintes (Kant's moral philosophy, 2004).

À luz do kantismo e o seu imperativo categórico, para confirmar a moralidade da elisão fiscal, seria necessário ponderar a racionalidade de uma determinada conduta, se todos a praticassem. Como temos visto, a elisão fiscal universal não pode ser racionalmente justificada. Se assim o fosse, correríamos o sério risco de ficarmos em situação precária caso todos os contribuintes evitassem pagar impostos. Como consequência, a carga fiscal aumentaria e dado que a elisão representa uma carga excedentária, a situação fiscal complicar-se-ia. Por conseguinte, a elisão fiscal falha em satisfazer o imperativo categórico (Dekens, 2005; Kant's moral philosophy, 2004).

O último elemento a considerar será a ilicitude, como justificação moral para a criminalização da conduta. Relembramos que, a fim de analisar a elisão fiscal a partir de uma perspectiva ética, este trabalho tem utilizado uma analogia com três elementos que normalmente são exigidos de uma acção antes de ser criminalizada, nomeadamente a ilicitude, culpabilidade e punibilidade (Xavier, 2006). Os parágrafos anteriores demonstraram que a elisão fiscal satisfaz os requisitos da culpabilidade e punibilidade, pelo menos tão bem, como o faz a evasão fiscal. Admite-se que o único ponto de diferença possível entre as duas será a ilicitude. Quanto à sua natureza, a

ilicitude foca-se no acto e no seu agente. Um acto ilícito é aquele que viola algum tipo de norma ou padrão moral. Contudo a ilicitude é o cerne desta questão, por isso tecer qualquer tipo de considerações nesta altura seria precoce, ao que nos voltaremos a debruçar sobre a mesma mais adiante.

8.6. ELISÃO COMO MALUM PROHIBITUM

Um quadro analítico que parece ter escapado a alguns autores é que a evasão e a elisão fiscal, embora juridicamente distintas, são semelhantes. Por outras palavras, a diferença entre as duas é essencialmente uma questão de direito e não de factos relevantes. Distinções legais poderão, certamente, fornecer bases sólidas para conclusões legais mas, elas são incapazes de justificar conclusões morais. Esta observação é semelhante ao da lei de Hume (2010), que refere não ser possível deduzir o que deveria, do que é (Hume's moral philosophy, 2004).

Para defender a elisão fiscal como legal e portanto, moral, não implica unicamente falarmos apenas sobre a elisão fiscal, pois, implicitamente também estarmos a comentar sobre a evasão. Quem afirma haver um direito moral à elisão, por vezes fá-lo contrastando a elisão com a evasão, dizendo que há um direito moral na elisão, mas sem direito correspondente quando falamos de evasão. Este raciocínio é difícil de suportar quando consideramos os elementos, dos efeitos da elisão e da evasão, como similares, estando divididos entre si por uma linha traçada pela lei e não pelos factos do caso (Alexander, 2007; Feinberg, 1984; Fernandes, 2008, 2009; Pinto, 2009; Theories of criminal law, 2002).

Por outro lado, comumente, entende-se que se duas acções são semelhantes num nível factual então será expectável que o sejam moralmente também. Se a única diferença entre evasão e elisão é uma diferença legal e a elisão é inteiramente moral, então a imoralidade da evasão deve ser atribuível à sua ilegalidade. Dito de outra forma, não é o conteúdo da conduta em si que faz com que a doutrina considere que a evasão fiscal é imoral, mas simplesmente, porque o sonegador havia violado a obrigação primordial moral de obedecer às leis da sociedade. Assim, a doutrina volta à comparação entre estas duas figuras. A elisão carece da única característica que torna a evasão imoral. Por conseguinte, alguns autores chegaram à conclusão, de que se a elisão é legal, então deverá ser moral (Alexander, 2007; Feinberg, 1984; Fernandes, 2008, 2009; Pinto, 2009; Theories of criminal law, 2002).

Há uma distinção conceitual oriunda de longa data, entre actos que são *mala in se* e os outros que são *mala prohibita*. Um acto que seja *mala in se* é um mal em si mesmo (v.g. homicídio, roubo e violação). Tais condutas, são tidas como imorais devido à sua natureza intrínseca e não por causa da lei. O homicídio ou a violação seriam imorais mesmo que não fossem criminalizados. Assim, um crime que é *malum prohibitum* é um mal que fora proibido (v.g. conduzir e não possuir carta de condução). Tal conduta é criminal, simplesmente porque é proibida por lei, não sendo necessariamente imoral em seu próprio direito. Estes termos, *mala prohibita* e *mala in se*, têm sido entendidos como termos mutuamente exclusivos, ou seja, actos que são errados por seu próprio direito ou porque foram sujeitos a proibição (Honoré, 1993; Natural law theories, 2007; Theories of criminal law, 2002).

Embora quem tenha identificado a elisão como moral, não tenha expressamente usado os termos *malum prohibitum* e *malum in se*, estes conceitos parecem estar subjacentes às visões adoptadas do *status* moral da elisão fiscal e da evasão fiscal. Uma vez que os termos são mutuamente exaustivos e exclusivos, qualquer mal que não fosse um mal independentemente de sua ilegalidade, seria por definição não um *malum in se*, mas forçosamente um *malum prohibitum* (Honoré, 1993; Natural law theories, 2007; Theories of criminal law, 2002).

É tecnicamente verdade que a evasão fiscal não é propriamente um *malum en se*. A evasão fiscal é a tentativa deliberada para contornar a legislação fiscal de modo a reduzir o encargo fiscal. Se não houvesse lei fiscal, não haveria nada para contornar, nenhuma conduta que fosse imoral. Assim, se a evasão fiscal não é *malum in se*, deve ser um *malum prohibitum* e se é um *malum prohibitum*, só será imoral por virtude da sua ilegalidade. Deste modo, a elisão fiscal, que não é ilegal, é moralmente admissível (Honoré, 1993). É verdade também que a evasão, muitas vezes, é conseguida através da fraude. Parece razoável afirmar que uma conduta envolvendo fraude seria um *malum in se*, mas não significa necessariamente que a evasão propriamente dita seja um *malum in se* (Gonçalves, 2009; Leite de Campos, 1999c).

Tenhamos agora em consideração os autores, que defendem o entendimento de que a elisão é moral e como tal, não consideram que a evasão fiscal está excluída de ser um *malum in se* apenas por razões de técnica. Sugerem ainda, mesmo quando haja uma lei fiscal relativa à conduta em questão, o conteúdo moral dessa não se alarga para além do que deriva da sua ilegalidade. Apenam à arbitrariedade conhecida da lei

fiscal, pois sendo a legislação tributária arbitrária, certamente não pode ser *malum in se*. Se a área tributária não é governada por nenhum imperativo moral universal então a linha legal, independentemente onde fosse delineada, não teria necessariamente qualquer relação com os factos que conduz. Não esqueçamos que as regras legais como as regras de tributação não são logicamente deduzidas, mas sim postuladas (Alexander, 2007; Feinberg, 1984; Fernandes, 2008; Honoré, 1993; Natural law theories, 2007; Theories of criminal law, 2002).

Até aqui temos vindo a constatar que a evasão fiscal não pode ser, logicamente, um *malum in se* pois, ao falarmos de evasão em direito tributário onde este não existe é desprovido de sentido. Contudo, não é sensato partir dessa observação e direccionarmo-nos de imediato para a conclusão de que a evasão é, concomitantemente, um *malum prohibitum* e que a conduta em si é moralmente neutra.

A divisão de todos os males em *mala in se* e *mala prohibita* tem um longo historial. É cativante porque parece conter algumas verdades observáveis sendo que alguns danos (v.g. homicídio) aparentam ser imorais, independentemente da sua categorização legal, enquanto outros crimes (v.g. conduzir sem carta de condução) parecem ser em grande parte regulamentares. Todavia, a falha que parece ter acompanhado os termos *mala prohibita* e *mala in se* durante toda a sua história é a noção de que os mesmos seriam mutuamente exclusivos e exaustivos. Por outras palavras, quaisquer possíveis relações entre a legalidade e a moralidade demonstram-se inclusivos e superficiais (Alexander, 2007; Honoré, 1993; Natural law theories, 2007; Theories of criminal law, 2002).

Estes conceitos que temos vindo a abordar poderão ter o peso da tradição do seu lado. Contudo, qualquer proposição de que eles são pormenorizados é baseada na suposição e não na razão. Quem diga que a elisão não é imoral parece depender de uma falsa dicotomia. Não será sensato afirmar, a menos que um mal seja imoral de uma forma inteiramente independente da lei, que o seu conteúdo deve ser moralmente neutro e que a única legitimação de obrigação moral será derivada de um dever geral de obedecer à lei. Por esta ordem de ideias, é fácil perceber que existe uma abundância de espaço lógico entre esses dois paradigmas para que existam outros tipos de relações entre lei e obrigação moral. Nos parágrafos seguintes abordaremos esse tópico (Honoré, 1993; Interpretation and coherence in legal reasoning, 2001;

Locke's moral philosophy, 2011; The definition of morality, 2002 The limits of law, 2006).

A maioria das opiniões que defende existir um direito legal e moral em minimizar impostos, não excede o ponto de afirmar que existe um dever moral para não sonegar impostos. Mas aparentemente, não há cepticismo quanto à existência, pelo menos à primeira vista, de um dever moral de obedecer à lei. Nas suas deliberações judiciais, os intérpretes e juizes não costumam participar em debates teóricos pormenorizados de obrigação política. Por assim dizer, não descobrirão decisões fiscais em que o intérprete da lei tenha analisado os méritos respeitantes às teorias do contracto social de dever político, em comparação com as teorias de equidade ou qualquer outro modelo (Contemporary approaches to the social contract, 1996).

Haverá com certeza poucos intérpretes que neguem o dever de obedecer a lei. De qualquer forma, está para além do âmbito deste trabalho analisar todas as possíveis derivações desse dever de obedecer à lei. Os desígnios deste trabalho cingem-se apenas em seguir a mesma suposição adoptada pelos intérpretes da lei, isto é, a existência de uma obrigação moral geral de obedecer à lei (Contemporary approaches to the social contract, 1996). Convém não descurar que a lei fiscal deriva de uma obrigação geral de obedecer primeiramente à lei. Logicamente, uma vez que a evasão fiscal é ilegal há um dever moral de a não praticar.

8.7. INDEPENDÊNCIA DA MORALIDADE DA LEI

O quadro da evasão fiscal como um *malum prohibitum* e portanto, moralmente neutra, não é desprovido de falhas. Como se disse anteriormente, *mala prohibita* e *mala in se* não são categorias necessariamente exaustivas. A opinião de que a evasão fiscal é moralmente neutra, com excepção de sua ilegalidade, parece ser baseada na suposição de que podemos sempre determinar o estatuto moral de um acto independentemente das leis de uma comunidade. De acordo com este pressuposto, não necessitamos de tirar quaisquer conclusões do sistema jurídico formal, podendo determinar se um acto é imoral apenas por meio da argumentação moral racional (Honoré, 1993; Natural law theories, 2007; Theories of criminal law, 2002).

Como muitas hipóteses subentendidas, esta terá alguma probabilidade. Em muitos casos poderemos inferir o valor moral de um determinado acto independentemente da sua condição legal, não necessitamos de procurar no código penal para saber que o

homicídio, violação e roubo são errados. É verdade que algumas condutas (v.g. a elisão e a evasão fiscais) são impossíveis de avaliar, ou mesmo de definir quando retiradas do seu contexto legal. Contudo, isso levantará a questão do conteúdo desse comportamento, que conta com uma definição legal, ser moralmente neutro. Ou seja, eleva-se a questão de saber se a sua condição moral deve-se ao seu estatuto jurídico (Pereira, Lafayette, 2008; Silva, 2012; *The limits of law*, 2006).

Vivemos em colectividades ou comunidades políticas. Grande parte da moralidade diz respeito a questões de coexistência e de cooperação com os outros. Daqui decorre que, numa sociedade complexa, uma moralidade praticável tem necessariamente de possuir uma componente legal. Por outras palavras, a moralidade de uma sociedade complexa estará incompleta na ausência de um sistema jurídico que contenha certos tipos de leis (Honoré, 1993; *The limits of law*, 2006).

Em termos gerais, quando se consideram questões morais estamos preocupados com as maneiras pelas quais os nossos actos possam impactar significativamente sobre as outras pessoas, individualmente ou colectivamente. Interessa-nos saber como tais impactos, limitam ou deveriam limitar a nossa conduta. Para Honoré (1993), a lei relaciona-se com a moralidade de dois modos centrais. Em primeiro lugar, a lei pode formar uma parte da moralidade, por outro lado, as leis são abertas a críticas morais. O segundo desses pressupostos não é polémico numa perspectiva jurídico-positivista pois, se não houver conexão necessária entre a moralidade e direito, então é possível criticar uma lei já existente em termos morais. No entanto, a primeira suposição requer mais explicações.

Os princípios morais são normativos, na medida em que transmitem como devemos agir ou comportar. Porém, esses princípios nem sempre são determinantemente prescritivos. Frequentemente, os princípios morais são demasiadamente genéricos, pois enquanto fornecem um guia sobre como as pessoas devem agir, nem sempre contêm informação suficiente que permita expor às pessoas, exactamente o que lhes é exigido em situações específicas. Estes deveres gerais nem sempre são suficientes para definir os deveres específicos dos indivíduos de uns para os outros, quando haja uma colisão de interesses. Particularmente, quando uma exigência moral é considerada obrigatória, esta requer uma dose de especificidade, para que os indivíduos saibam exactamente o que são moralmente obrigados a fazer. Se o cerne da moral é interagir com os outros, então a nossa moralidade, como uma série de

princípios gerais, está incompleta ou falta-lhe especificidade. Para ser completa e significativa, na prática, precisará de alguma definição suplementar, de uma fonte externa de si mesmo (Honoré, 1993; Motivation, 2006).

Para Honoré (1993) e Popper (2012), uma sociedade primitiva é uma sociedade que não dispõe das instituições jurídicas formais, encontradas presentes nas sociedades complexas contemporâneas. Em sociedades primitivas (tribais), de pequena escala ou pré-legais, os deveres morais dos indivíduos entre si costumam ser bem definidos. Os indivíduos, numa comunidade de pequena dimensão, tendem a conhecer-se uns aos outros ou estar estreitamente relacionados.

Os seus papéis sociais são definidos deste modo por costumes ou práticas rígidas ou convencionais, sendo facilmente compreendidos. É raro para uma pessoa não saber como agir numa determinada situação, pois haverá normas sociais que esse indivíduo compreende que deve adoptar. Pois, apesar da indeterminação de princípios morais gerais, é inusual para pessoas numa sociedade primitiva ou pré-legal experienciar conflitos morais (Popper, 2012).

Este determinismo da moralidade social, numa sociedade primitiva, não pode derivar exclusivamente da própria moralidade pois o factor determinante externo é a convenção social. Se considerarmos uma comunidade hipotética de cem indivíduos, funcionando de forma cooperativa e desprovidos de um sistema legal, então será de esperar que todos os seus membros saibam, por conseguinte, que deveres devem à comunidade. As sociedades humanas colectivas, por natureza, parecem envolver mais do que simplesmente o grau mínimo necessário de colaboração para *v.g.* dar abrigo, evitar a fome e permitir a reprodução. Numa sociedade primitiva, os direitos morais de cada indivíduo em relação aos outros seriam definidos em grande parte por convenção, sendo executados não necessariamente através de regras ou leis mas sim, por alguns meios de pressão social (Hume, 2010; Hume's moral philosophy, 2004; Popper, 2012).

Uma sociedade moderna, maior e mais complexa, envolve uma maior independência e separação dos indivíduos. Embora ainda seja um colectivo, os laços entre os membros são menos directos, mais abstractos. Estas ligações entre os membros de uma sociedade complexa são demasiado numerosas e variadas para a convenção social estabelecer, ou fixar, o teor das obrigações morais dos indivíduos uns com ou outros, forçando uma maior especificidade no código moral. Por haver uma maior

impersonalização, os indivíduos sentem por conseguinte, que não partilham de qualquer tipo de ligação com os outros (Convention, 2007; Popper, 2012).

A determinação das normas morais vagas, é tão necessária numa sociedade primitiva como numa sociedade complexa. Todavia, na nossa sociedade, a simples convenção e pressão sociais não são suficientes para definir ou impor determinadas exigências morais. Honoré (1993) alega que, desta forma, é a lei que cumpre este decisivo papel nas sociedades complexas. Alguns poderiam duvidar que as sociedades primitivas pré-legais podem ser validamente comparadas às sociedades legais modernas e comunidades políticas. As diferenças entre os dois modelos sociais não são somente de escala e complexidade, mas igualmente de espécie. Porém, tal objecção deveria ser discriminada em termos mais específicos para ser convincente (Convention, 2007; Popper, 2012).

Geralmente, as alterações de dimensão não obrigam que se afecte os princípios em funcionamento. Mas é difícil entender por que os deveres de cada indivíduo para outros, num pequeno grupo coeso, cessariam apenas porque o grupo atinge um determinado número de indivíduos em que uma pessoa deixa de ter vínculos directos com cada membro. Sem dúvida, que os deveres individuais assumem uma natureza mais abstracta e poderão ser menos directamente conceitualizados pelos indivíduos, mas permanecem deveres. As afirmações que tenham reflectido uma crença na dubiedade moral da elisão fiscal frequentemente invocam essas noções de direitos de boa cidadania e deveres para com os outros contribuintes (Alexander, 2007; Honoré, 1993; Popper, 2012).

Assim, se alguns deveres morais precisam de factores determinantes externos, então o problema de estarmos perante o *mala in se* e o *mala prohibita* enquanto categorias exaustivas torna-se claro. Os crimes legalmente definidos, como a evasão fiscal, não são necessariamente moralmente neutros. Em casos onde tanto a convenção ou lei, são chamadas a dar uma definição de norma moral abstracta (o suficiente para ser socialmente prescritiva) a obrigação moral definida não pode ser considerada universal, total ou causalmente distinta da convenção de lei que a modela. Dentro do contexto de uma sociedade moderna e complexa como a nossa, a convenção será insuficiente para este fim. Por conseguinte, vamos obrigatoriamente lidar com uma obrigação moral definida pela lei. O dever moral abstracto que diz respeito a evasão fiscal é o de contribuir para a própria sociedade cooperativista. A lei fiscal dá forma a

este dever moral, definindo o valor dos impostos nas diferentes formas de rendimento (Kant's moral philosophy, 2004; The definition of morality, 2002)

Esse dever moral, legalmente definido, não parece enquadrar-se na categoria da figura do *malum in se*, pois o imposto é por definição algo que é legalmente imposto. Deste modo, será logicamente impossível pagar um imposto se não existe lei fiscal para o impor. Deixar de fazer algo que é logicamente impossível não pode ser imoral. No entanto, enquanto esta experiência mental diz-nos que a evasão fiscal não é *malum in se*, não demonstra que, uma vez que temos leis tributárias, não existe algo de errado em evadir para além da obrigação genérica de obedecer à lei. Classificar a evasão fiscal como um *malum prohibitum* e por isso, moralmente neutro, não tem em devida conta que apesar de legalmente definido, esse dever é de ordem moral (Kant's moral philosophy, 2004; Locke's moral philosophy, 2011; The definition of morality, 2002).

Quando a evasão fiscal é compreendida desta forma, podemos ver em primeiro lugar que esta é moralmente errada não só porque é ilegal mas também porque dentro do nosso contexto legal e social, a nossa ampla obrigação moral de contribuir para o colectivo tomou a forma específica do dever de pagar impostos. A evasão fiscal é portanto errada num profundo sentido. Tendo em vista que a evasão fiscal é moralmente errada, em virtude do seu conteúdo, bem como do seu estatuto legal, não é convincente sugerir que só pela simples circunstância da elisão fiscal não ser ilegal, que também não seja por isso imoral. Nesta luz a similaridade entre elisão e evasão fiscais sugere que a elisão fiscal é, aparentemente, indistinguível da evasão fiscal, sendo esta imoral. Assim, poderemos inferir que a elisão será igualmente imoral (Kant's moral philosophy, 2004; Locke's moral philosophy, 2011; The definition of morality, 2002;).

9. CONCLUSÃO

Esta dissertação de mestrado tem como título: A elisão fiscal: reflexão sobre os limites da moralidade. A escolha deste título não foi fortuita. A lei definiu e delimitou as figuras minimizadoras de impostos em legais ou ilegais, a mesma atenção nunca foi dada ao lado 'interno' das condutas. Este é um tema que fora desenvolvido com alguma profundidade e largueza no direito germânico, no entanto, passou completamente ao lado em território nacional. Pela inexistência de tratamento desta temática, que se tenha conhecimento, propôs-se responder à pergunta: Será a elisão fiscal moral?

Tratar de conceitos jurídicos é custoso de uma forma isolada, por isso, a análise da moralidade da elisão, foi iluminada com recurso a uma metodologia comparativa e ao abrigo da disciplina de uma das ciências da descoberta: a filosofia. Em termos práticos, como qualquer tese baseada em revisão bibliográfica, a pesquisa, a leitura e a recolha de dados para adopção de um posicionamento crítico ao 'estado da arte' para além de ser essencial, é incontornável. Seguir este modelo de dissertação comporta vantagens ao nível da profundidade do assunto que pode ser facilmente atingido, visto ser baseada na reconstrução de conhecimentos feito por outros mas, para isso é imperioso o acesso a fontes bibliográficas em quantidade e qualidade.

Quanto aos resultados encontrados, houve quem fizesse muita diferença jurídica entre evasão e elisão. Consideraram que, a evasão é imoral porque é uma violação da lei e por outro lado, a elisão legal não seria imoral porque não a infringia. Mas extrair conclusões morais por meras observações legais constitui uma confusão lógica.

O facto de esse comportamento não ser ilegal, não significa necessariamente que seja moral. É legal vender cigarros, mas, esta constatação não nos diz se a venda de cigarros é moral. É verdade que a conduta que seja legal, não pode ser imoral num sentido particular, isto é, uma vez que não é ilegal, não pode ser imoral pelo motivo da ilegalidade. Mas a conduta pode ser imoral, por motivos que vão para além da violação da lei. A evasão é imoral por motivos mais do que judiciais.

A diferença entre evasão e elisão fiscais é uma questão de direito e não de facto. Essa diferença não pode dizer-nos nada sobre as diferenças ou semelhanças, entre evasão e elisão em termos morais, excepto no caso particular em que a evasão é imoral na mesma medida que é ilegal. Parece que se negligencia, a semelhança entre elisão e evasão, sendo que ambas procuram minimizar o imposto e têm os mesmos efeitos

económicos. Contudo, há que admitir a desigualdade legal entre estas duas figuras, mas as semelhanças factuais são de muito maior relevância moral do que a diferença jurídica. Da perspectiva da moral, devemos olhar para ambos os fenómenos como sendo somente um fenómeno.

Assumir esta posição, teria consequências ao nível da aplicação da moralidade. Em termos figurativos, basta pensar que no nosso quotidiano, deparamo-nos com uma série de conflitos morais. Uma vez que sejam formados e deliberados, os juízos sobre o que é certo ou errado, bom ou mau, tendem a influenciar as nossas condutas e maneira de pensar. Embora, em *ultima ratio*, nem sempre actuarmos de acordo com o que achamos correcto, os nossos juízos morais influenciam-nos, até certo ponto, para agir em concordância com eles.

Assim, uma prática como a elisão fiscal pode ser legal, legítima, e como alguns diriam, derivativa da liberdade de gerir a sua vida pessoal. No entanto, remetermos esta prática para algo imoral, indesejado pelo corpo social e atentatório da solidariedade social teria implicações ao nível da motivação para empreender em tais acções, o que poderia reflectir-se no declínio das práticas de minimização tributária.

REFERÊNCIAS

ALEXANDER, J. McKenzie (2007) - The structural evolution of morality. 2nd ed. Cambridge : Cambridge University Press.

AMORIM, José Campos (2010) - Responsabilidade dos promotores do planeamento fiscal. In AMORIM, José Campos, coord. - Planeamento e evasão fiscal : jornadas de contabilidade e fiscalidade. Porto : Vida Económica, p. 217-255.

ANDRADE, José Carlos Vieira de (2012) - Os direitos fundamentais na constituição portuguesa de 1976. 5.^a ed. Coimbra : Almedina.

ARNOLD, Brian (1997) - The canadian general anti-avoidance rule. In COOPER, Graeme S. (Ed.). - Tax avoidance and the rule of law. Amsterdam : IBFD, p. 221-245.

ARRUDA VILLELA, Luiz. (2002) - Aspectos económicos da elisão fiscal. Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal. Brasília : ESAF. p. 301-308.

BARAQUIN, Noella ; LAFFITTE, Jacqueline. 2007. Dicionário de filósofos. 1.^a ed. Lisboa : Edições 70.

BECK, Ulrich (1997) - A reinvenção da política : rumo a uma teoria da modernização reflexiva. In GIDDENS, A., BECK, U. ; LASH, S. - Modernização reflexiva. São Paulo : UNES, p. 42-56.

BENTHAM, Jeremy (1914) - Bentham's theory of legislation : being principes de législation, and, traités de législation, civile et pénale [Em linha]. London : Oxford University Press. [Consult. 5 Nov. 2012]. (Internet Archive). Disponível em WWW: <URL:<http://www.archive.org/details/benthamstheoryof01bent>>.

BIGOTTE CHORAO, Mário (2000) - Introdução ao direito. Reimp. Coimbra : Edições Almedina. V. 1.

BRANCO GUIMARÃES, Vasco (2002) - Elisão fiscal no ordenamento jurídico interno - a experiência portuguesa. Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal. Brasília : ESAF. p. 309-332.

BRANDÃO, António José (1941) - Alguns Preceitos Correntes Sobre a Interpretação Da Lei Tributária. O Direito. N. 5 (1941).

CALVÃO DA SILVA, João Nuno (2006) - Elisão fiscal e cláusula geral anti-abuso. Revista da Ordem dos Advogados. N.º 2 (2006) 791-832.

CANOTILHO, J.J. Gomes (2003) - Direito constitucional e teoria da constituição. 7.ª ed. reimp. Coimbra : Almedina.

CARDOSO DA COSTA, Joaquim Pedro (1996) - A evasão e fraude fiscais face à teoria da interpretação da lei fiscal. Fisco. N.º 74 / 75 (1996) 41-32.

CARVALHO, Orlando. 1952. Negócio Jurídico Indirecto (Teoria Geral). Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra. Supl. 10, p. 1-149.

CASTANHEIRA NEVES, António (1993) - Metodologia jurídica: problemas fundamentais. Coimbra : Coimbra Editora.

CELORICO PALMA, Clotilde (2009) - A comunicação da comunicação europeia sobre a aplicação de medidas anti-abuso. Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas. N.º 114.

CELORICO PALMA; Clotilde (1994) - A interpretação das normas fiscais – anotação ao acórdão de 15 de dezembro de 1993 do Supremo Tribunal Administrativo (secção de contencioso tributário). Fisco. N.º 68 (1994).

CONTEMPORARY APPROACHES TO THE SOCIAL CONTRACT (1996). In STANFORD UNIVERSITY. Center for the Study of Language and Information - Stanford Encyclopedia of Philosophy [Em linha]. Stanford : Center for the Study of Language and Information. [Consult. 2 Nov. 2012]. Disponível em WWW: <URL: <http://plato.stanford.edu/entries/contractarianism-contemporary/> >.

CONVENTION (2007). In STANFORD UNIVERSITY. Center for the Study of Language and Information - Stanford Encyclopedia of Philosophy [Em linha]. Stanford : Center for the Study of Language and Information. [Consult. 26 Out. 2012]. Disponível em WWW: <URL:<http://plato.stanford.edu/entries/convention/> >.

CORDEIRO, António Menezes (1987) - Teoria geral do direito civil. Coimbra : Almedina.

CORDEIRO, António Menezes (1988) - Do contracto de franquia (franchising) – autonomia privada versus tipicidade negocial. Revista da Ordem dos Advogados. N.º 48 (1988).

CORDEIRO, António Menezes (2000) - O levantamento de personalidade colectiva no direito civil e comercial. Coimbra : Almedina.

CORDEIRO, António Menezes (2005) - Tratado de Direito Civil Português. 3.ª ed. Coimbra : Almedina.

CORDEIRO, António Menezes (2011) - Da boa-fé no direito civil. 4.ª reimp. Coimbra : Almedina.

CORDEIRO, António Menezes [et. al.] (1993) - Notas breves sobre a fraude á lei. In Estudos por ocasião do XXX aniversário do Centro de Estudos Fiscais. Lisboa : Centro de Estudos Fiscais. p. 123-254.

COURINHA, Gustavo Lopes (2004) - A cláusula geral anti-abuso no direito tributário : contributos para a sua compreensão. Reimp. Coimbra : Edições Almedina.

COUTINHO DE ABREU, Jorge Manuel (1999) - Do abuso de direito : ensaio de um critério em direito civil e nas deliberações sociais. Coimbra : Almedina

COUTINHO DE ABREU, Jorge Manuel (2002) - Curso de direito comercial. 3.ª ed. Coimbra : Almedina.

DAVID, Cyrille (1993) - L'abus de droit em alemagne, en france, en italie, aux pays-bas e au royaume-uni essai de caomparaison fiscal. Rivista di dirirro finaziario e scienza delle finanze. 52, n. ° 2, I (1993) 225-324.

DEKENS, Olivier (2005) - Compreender Kant. Trad. Fátima Sá Correia. Porto : Porto Editora.

DIAS MARQUES, José (1959) - Teoria geral do direito civil. Coimbra : Coimbra Editora.

DIOGO, Luís da Costa; JANUÁRIO, Rui (2007) - Noções e conceitos fundamentais de direito. Lisboa : Quid Juris.

DOMINGOS ANDRADE, Manuel Augusto (2003) - Teoria geral da relação jurídica. 9.^a ed. reimp. Coimbra : Almedina. V. 2.

DOURADO, Ana Paula (1995) - O princípio da legalidade fiscal na Constituição Portuguesa. Ciência e Técnica Fiscal. 379 (1995).

DUARTE, Maria Luísa (2000) - A aplicação jurisdicional do princípio da subsidiariedade no direito comunitário, pressupostos e limites. In separata de estudos jurídicos e económicos em homenagem ao Professor João Lumbrales. Coimbra : Coimbra Editora. p. 119-813.

DWORKIN, Ronald (2002) - Levando os direitos a sério. 3^a Ed. São Paulo : Martins Fontes.

ESTEVEZ, Jose Lois. (2001) - Fraude contra derecho. Madrid : Civitas Ediciones S. L.

EUROPA (2012) - Tackling tax fraud and evasion in the EU. Brussels: EUROPA Press Releases [Em linha]. (2012). [Consult. 27 Nov. 2012]. Disponível em WWW: < URL: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-12-492_en.htm>.

EVOLUTIONARY GAME THEORY (2002). In STANFORD UNIVERSITY. Center for the Study of Language and Information - Stanford Encyclopedia of Philosophy [Em linha]. Stanford : Center for the Study of Language and Information. [Consult. 5 de Nov. 2012]. Disponível em WWW: <URL: <http://plato.stanford.edu/archives/fall2009/entries/game-evolutionary> >.

FAVEIRO, Duarte (1986) - Noções fundamentais de direito fiscal português. Coimbra : Coimbra Editora.

FEINBERG, J. (1984) - Harm to others : the moral limits of the criminal law. Oxford : Oxford University Press.

FERNANDES, Amândio Silva (2008) - O direito dos contribuintes ao planeamento fiscal. Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas. 104 (2008).

FERNANDES, Amândio Silva, CRAVO, Domingos (2009) - Conclusões da conferência internacional sobre planeamento fiscal. Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas. 106 (2009).

FORSTHOFF, Ernst (1975) - El estado de la sociedad industrial. Madrid : Instituto de Estudios Políticos.

FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique de (2005) - Fiscalidade. 1.^a ed. Coimbra : Almedina.

GONÇALVES, Rui Miguel Marques (2009) - Fraude fiscal e branqueamento de capitais. Porto : Almeida & Leitão, Lda.

GOUVEIA, Jorge Bacelar (1994) - A evasão fiscal na interpretação e integração da lei fiscal. Ciência e Técnica Fiscal. 373 (1994).

GOUVEIA, Jorge Bacelar (1996) - Consideração sobre as constituições fiscais da União Europeia. Ciência e Técnica Fiscal. 381 (1996).

HART, Herbert Lionel Adolphus (1976) - The concept of law. Clarendon Law : Oxford Univ. Press.

HART, Herbert Lionel Adolphus (1987) - Direito, liberdade, moralidade. Porto Alegre : Sergio Antonio Fabris.

HOBBS, Thomas (1647) - De Cive [Em linha]. [S.l.] : Project Gutenberg Consortia Center. [Consult. 28 Set. 2012]. Disponível em WWW: < URL: <http://ebooks.gutenberg.us/WorldBookLibrary.com/decive.htm> > .

HONORÉ, Tony (1993) - The dependence of morality on Law. Oxford Journal of Legal Studies. 13 (1993).

HUME, David (2010) - Tratado da natureza humana. trad. Serafim da Silva Fontes ; pref., rev. técnica da trad. João Paulo Monteiro. 2.^a ed. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian.

HUME'S MORAL PHILOSOPHY (2004). In STANFORD UNIVERSITY. Center for the Study of Language and Information - Stanford Encyclopedia of Philosophy [Em linha]. Stanford : Center for the Study of Language and Information. [Consult. 6 Nov. 2012]. Disponível em WWW: < URL: <http://plato.stanford.edu/entries/HUME-moral/> > .

INTERPRETATION AND COHERENCE IN LEGAL REASONING (2001). In STANFORD UNIVERSITY. Center for the Study of Language and Information -

Stanford Encyclopedia of Philosophy [Em linha]. Stanford : Center for the Study of Language and Information. [Consult. 4 Set. 2012]. Disponível em WWW: <<http://plato.stanford.edu/entries/legal-reas-interpret/>>.

JOHN STUART MILL (2012). In STANFORD UNIVERSITY. Center for the Study of Language and Information - Stanford Encyclopedia of Philosophy [Em linha]. Stanford : Center for the Study of Language and Information. [Consult. 1 de Nov. 2013]. Disponível em WWW: <URL: <http://plato.stanford.edu/archives/spr2012/entries/mill/>>.

JORGE COSTA, Alcides (2002) – Elisão tributária e seu contexto : esboço da história do tratamento da elisão fiscal. Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal. Brasília : ESAF. p. 15-28.

JORGE, Fernando Pessoa (1963) - Curso de direito fiscal. Lisboa : [s.n.].

KANT'S MORAL PHILOSOPHY (2004). In STANFORD UNIVERSITY. Center for the Study of Language and Information - Stanford Encyclopedia of Philosophy [Em linha]. Stanford : Center for the Study of Language and Information. [Consult. 9 Jun. 2012]. Disponível em WWW: <URL: <http://plato.stanford.edu/entries/kant-moral/>>.

KAUFMANN, Arthur (2009) - Filosofia do direito. Pref. e trad. António Ulisses Cortês. 3ª ed. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian

KEYNES, John Maynard (2010) - Teoria geral: do emprego, do juro e da moeda. Coimbra : Almedina

LARENZ, Karl (1997) - Metodologia da ciência do direito. Tradução de José Lamego. 3.ª ed. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian.

LATORRE, Angel. 2002. Introdução ao direito. Tradução de Manuel de Alarcão 5.ª reimp. Coimbra : Almedina.

LAW AND IDEOLOGY (2001). In STANFORD UNIVERSITY. Center for the Study of Language and Information - Stanford Encyclopedia of Philosophy [Em linha]. Stanford : Center for the Study of Language and Information. [Consult. 9 de Junho 2012]. Disponível em WWW: < URL [Http://plato.stanford.edu/entries/law-ideology/](http://plato.stanford.edu/entries/law-ideology/)>.

LEFRANC, Jean (2006) - Compreender Schopenhauer. Petrópolis : Editora Vozes.

LEITE DE CAMPOS, Diogo (1999a) - Simulação dos negócios jurídicos. In [et al.] - Problemas fundamentais do direito tributário. Lisboa : Vislis Editores.

LEITE DE CAMPOS, Diogo (1999b) - Interpretação das normas fiscais. In [et al.] - Problemas fundamentais do direito tributário. Lisboa : Vislis Editores.

LEITE DE CAMPOS, Diogo (1999c) - Evasão fiscal, fraude fiscal e prevenção fiscal. In [et al.] - Problemas fundamentais do direito tributário. Lisboa : Vislis Editores.

LEITE DE CAMPOS, Diogo (1999d) - Ineficácia dos actos e negócios jurídicos. In [et al.] - Problemas fundamentais do direito tributário. Lisboa : Vislis Editores.

LEITE DE CAMPOS, Diogo; LEITE DE CAMPOS, Mónica Horta Neves (2003) - Direito tributário. Reimp. Coimbra : Almedina.

LEITE DE CAMPOS, Diogo; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes (2012) - Lei Geral Tributária : anotada e comentada. 4.^a ed. Lisboa : Encontro da Escrita.

LOBO TORRES, Ricardo (1998) - Solidariedade e justiça fiscal. In estudos em homenagem à memória de Gilberto Ulhoa Canto. Rio de Janeiro : Forense.

LOBO TORRES, Ricardo (2000) - Normas de interpretação e integração do direito tributário. Rio de Janeiro : Renovar.

LOBO TORRES, Ricardo (2002) - Normas gerais antielisivas. Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal. Brasília : ESAF. p. 371-412.

LOBO TORRES, Ricardo (2006) - O princípio da tipicidade no direito tributário. Revista Electrónica de Direito Administrativo Económico. 5, Fev./Mar/Abr. de 2006.

LOCKE, John (2006) - Dois tratados do governo civil. Ferreira, Luís Abel, rev. de matriz; Morgado, Miguel, 1974-, trad. Lisboa : Edições 70.

LOCKE'S MORAL PHILOSOPHY (2011). In STANFORD UNIVERSITY. Center for the Study of Language and Information - Stanford Encyclopedia of Philosophy [Em linha]. Stanford : Center for the Study of Language and Information. [Consult. 17 Nov. 2012]. Disponível em WWW: < <http://plato.stanford.edu/entries/LOCKE-moral/> >.

LOUREIRO, Carlos; NEVES, António Beja (2008) - Breve comentário ao recente regime de combate ao planeamento fiscal abusivo. Revista de finanças públicas e direito fiscal. 1, n.º 2 (2008).

MACIEL, Everardo (2002) - Sessão de abertura. Anais do seminário internacional sobre elisão fiscal. Brasília : ESAF. p. 11-14.

MARQUES, Mário Reis (2009) - Introdução ao direito I. Coimbra : Almedina

MARTINEZ, Juan Lopez (1994) - Régimen jurídico de los llamados "intereses moratorios" em matéria tributaria. Editorial Civitas : Madrid.

MARTINS, Alexandra Coelho (2007) - A admissibilidade de uma cláusula geral anti-abuso em sede de iva. Coimbra : Almedina.

MAUTNER, Thomas (2010) - Dicionário de filosofia. Murcho, Desidério, 1965-, revisor; Guerreiro, Vítor, trad.; Miranda, Sérgio, trad. Coimbra : Edições 70.

MENDES, João de Castro (1998) - Teoria Geral do Direito Civil. Mendes, A. Ribeiro, 1946-, colab. Lisboa : Associação Académica da faculdade de Direito.

MENEZES LEITÃO, Luís (1999a) - Evasão e fraude fiscal internacional. In Estudos de Direito Fiscal. Coimbra : Almedina.

MENEZES LEITÃO, Luís Luís Manuel Teles de (1999b) - A introdução na legislação portuguesa de medidas destinadas a reprimir e evasão fiscal internacional: o decreto-lei nº 37/95, de 14 de fevereiro. Ciência e Técnica Fiscal. 377 (1999).

MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de (1999c) - Interpretação de benefícios fiscais: anotação ao acórdão de 30 de outubro de 1991 do STA (secção de contencioso tributário). In Estudos de Direito Fiscal. Coimbra : Almedina.

MENEZES LEITÃO, Luís Manuel Teles de. (1999) - A evasão e a fraude fiscais face à teoria da interpretação da lei fiscal. In Estudos de Direito Fiscal. Coimbra : Almedina.

MILL'S MORAL AND POLITICAL PHILOSOPHY (2008). In STANFORD UNIVERSITY. Center for the Study of Language and Information - Stanford Encyclopedia of Philosophy [Em linha]. Stanford : Center for the Study of Language and Information.

[Consult. 5 Nov. 2012]. Disponível em WWW: <URL: <http://plato.stanford.edu/archives/fall2008/entries/mill-moral-political/>>.

MORAL ANTI-REALISM (2007) - In STANFORD UNIVERSITY. Center for the Study of Language and Information - [Stanford Encyclopedia of Philosophy](#) [Em linha]. Stanford : Center for the Study of Language and Information. [Consult. 16 de Dez. 2013]. Disponível em WWW: <URL: [Http://plato.stanford.edu/archives/sum2009/entries/moral-anti-realism/](http://plato.stanford.edu/archives/sum2009/entries/moral-anti-realism/)>.

MOTA PINTO, Carlos Alberto (1985) - Teoria geral do direito civil. 3.^a ed. actual. Coimbra : Coimbra Editora.

MOTIVATION (2006). In STANFORD UNIVERSITY. Center for the Study of Language and Information - [Stanford Encyclopedia of Philosophy](#) [Em linha]. Stanford : Center for the Study of Language and Information. [Consult. 26 Out. 2012]. Disponível em WWW: < <http://plato.stanford.edu/entries/moral-motivation/> >.

NABAIS, José Casalta (1998) - O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra : Almedina.

NABAIS, José Casalta (2003) - A face oculta dos direitos fundamentais : os deveres e os custos dos direitos. In Tribunal constitucional - Estudos em homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa. Coimbra : Coimbra Editora.

NABAIS, José Casalta (2004a) A Constituição Fiscal Portuguesa e alguns dos seus desafios. In Miranda, Jorge, 1941-, ed. lit.- Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Armando Manuel Marques Guedes. Lisboa : Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

NABAIS, José Casalta (2004b) - Direito fiscal. 2.^a ed. refundida e aumentada. Reimp. Coimbra : Almedina.

NAGEL, Thomas (1978) - The possibility of altruism. New Jersey : Princeton University Press.

NATURAL LAW THEORIES (2007). In STANFORD UNIVERSITY. Center for the Study of Language and Information - [Stanford Encyclopedia of Philosophy](#) [Em linha]. Stanford : Center for the Study of Language and Information. [Consult. 6 Jun. 2012]. Disponível em WWW: < <http://plato.stanford.edu/entries/natural-law-theories/> >.

NETO, Abílio (2004) - Código civil anotado. 18.^a ed. Lisboa : Ediforum.

NOVAIS; Jorge Reis (2003) - As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela constituição. Coimbra : Coimbra Editora.

NOVOA, César Garcia (2004) - Las clausulas antiabuso en la nueva LGT. [S.I.] : Marcial Pons.

NUNES, Gonçalo Nuno de Avelãs (2000) - A cláusula geral anti-abuso em sede fiscal: artigo. 38.^o, n.^o 2 da Lei Geral Tributária – à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal. Fiscalidade. 3 (2000).

OLIVEIRA ASCENSÃO, José (1991) - Teoria geral do direito civil [texto policopiado]. Lisboa : [s.n.].

OLIVEIRA ASCENSÃO, José (1993) - O direito - introdução e teoria geral : uma perspectiva luso-brasileira. 7.^a ed. rev. e actualizada. Coimbra : Almedina.

OLIVEIRA, António Fernandes de (2009) - A legitimidade do planeamento fiscal, as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse. Coimbra : Coimbra Editora.

PACHECO DE CARVALHO (2005) - O regime procedimental de aplicação das normas anti-abuso – análise do artigo 63.^o do Código de Procedimento e Processo Tributário. Fiscalidade. N. ^o 23 (2005).

PAMPLONA CORTE-REAL, Carlos (1971) - A interpretação extensiva como processo de reprimir a fraude à lei no direito fiscal português. Ciência e Técnica Fiscal. 152-153 (1971).

PAMPLONA CORTE-REAL, Carlos (1986) - As garantias dos contribuintes. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. 147 (1986).

PARDAL, Francisco Rodrigues (1986) - O uso de presunções no direito tributário. Ciência e Técnica Fiscal. 325-327 (1986).

PEREIRA, Sofia Gouveia (2000) - A fronteira entre a poupança fiscal lícita e ilícita : antes e depois da introdução da cláusula geral «anti-abuso». Direito e Justiça. 14:2 (2000).

PEREIRA, Victor de Sá; LAFAYETTE, Alexandre (2008) - Código penal anotado e comentado - legislação conexa e complementar. Lisboa : Quid Juris.

PINTO, José Alberto Pinheiro (2009) - O abuso das normas anti-abuso. Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas. 107 (2009).

PINTO, José Alberto Pinheiro (2010) - Planeamento fiscal e normas anti-abuso. In AMORIM, José Campos, coord. - Planeamento e evasão fiscal : jornadas de contabilidade e fiscalidade. Porto : Vida Económica.

PIRES, Manuel ; Pires, Rita Calçada (2010) - Direito fiscal. 4.^a ed. Coimbra : Almedina.

POPPER, Karl (2012) - A sociedade aberta e os seus inimigos. Pref. João Carlos Espada ; revisor Pedro Bernardo ; trad. Miguel Freitas da Costa. Lisboa : Edições 70.

PRACTICAL REASON AND THE STRUCTURE OF ACTIONS (2012). In STANFORD UNIVERSITY. Center for the Study of Language and Information - Stanford Encyclopedia of Philosophy [Em linha]. Stanford : Center for the Study of Language and Information. [Consult. 16 Dez. 2013]. Disponível em WWW: <URL: <http://plato.stanford.edu/archives/sum2012/entries/practical-reason-action/>>.

PRISONER'S DILEMMA (1997) - In STANFORD UNIVERSITY. Center for the Study of Language and Information - Stanford Encyclopedia of Philosophy [Em linha]. Stanford : Center for the Study of Language and Information. [Consult. 9 Set. 2012]. Disponível em WWW: < <http://plato.stanford.edu/entries/prisoner-dilemma/>>.

PROPERTY (2004). In STANFORD UNIVERSITY. Center for the Study of Language and Information - Stanford Encyclopedia of Philosophy [Em linha]. Stanford : Center for the Study of Language and Information. [Consult. 7 Nov. 2013]. Disponível em WWW: < URL:<http://plato.stanford.edu/entries/property/> >.

PUNISHMENT (2010). In STANFORD UNIVERSITY. Center for the Study of Language and Information - Stanford Encyclopedia of Philosophy [Em linha]. Stanford : Center for the Study of Language and Information. [Consult. 2 Out. 2012]. Disponível em WWW: < URL: <http://plato.stanford.edu/entries/punishment/> >.

RAMOS, Vasco Moura (2001) - Da cláusula geral anti-abuso em direito fiscal e da sua introdução no ordenamento jurídico português. Boletim da faculdade de direito da Universidade de Coimbra. Vol. LXXVII (2001).

RAPAZ, Virgílio (2011) - Nos 75 anos da teoria geral: uma prequela. Economia & Empresa. Lisboa. Série II, n.º 12 (2011).

REDISTRIBUTION (2004). In STANFORD UNIVERSITY. Center for the Study of Language and Information - Stanford Encyclopedia of Philosophy [Em linha]. Stanford : Center for the Study of Language and Information. [Consult. 2 Out. 2012]. Disponível em WWW: <URL: <http://plato.stanford.edu/entries/redistribution/>>.

ROSEMBUJ, Tulio (1999) - El fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario. Marcial Pons : Monografías Jurídicas.

SÁ GOMES, Nuno (1982) - Lições de Direito Fiscal. Vol. II. Cadernos de ciência e técnica fiscal. 174 (1982).

SÁ GOMES, Nuno (1993) - Estudos sobre a segurança jurídica na tributação e as garantias dos contribuintes. Lisboa : Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos.

SÁ GOMES, Nuno (1995) - Relevância jurídica, penal e fiscal, das facturas falsas e respectivos fluxos financeiros e da sua eventual destruição pelos contribuintes. Ciência e técnica fiscal. 377 (1995).

SÁ GOMES, Nuno (1997) - Evasão fiscal, infracção fiscal e processo penal fiscal. Cadernos de ciência e técnica fiscal. 177 (1995).

SÁ GOMES, Nuno (1998) - Manual de direito fiscal. 9.ª ed., 3.ª reimpressão . Lisboa : Rei dos Livros.

SÁ GOMES, Nuno (2000) - Evasão fiscal, infracção fiscal e processo penal fiscal. Lisboa : Editora Rei dos Livros.

SÁ GOMES, Nuno (2001) - Introdução ao estudo do direito. Lisboa : Jvs.

SALDANHA SANCHES, J. L. (1986) - Interesse público e princípio da legalidade fiscal: A propósito da Representação do Estado nos Tribunais Fiscais. Revista Jurídica. Nº 7 (1986).

SALDANHA SANCHES, J. L. (2000a) - Abuso de direito em matéria fiscal : natureza, alcance e limites. Ciência e Técnica Fiscal. 398 (2000).

SALDANHA SANCHES, J. L. (2000c) - A quantificação da obrigação tributária : deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa. 2.^a ed. Lisboa : Lex.

SALDANHA SANCHES, J. L. (2002) - Manual de direito fiscal. 2.^a ed. Coimbra : Coimbra Editora.

SALDANHA SANCHES, J. L. (2003) - Normas anti-abuso, jurisprudência comunitária e direito português: as provisões no balanço fiscal. Fisco. Lisboa. (2003) 319-327.

SALDANHA SANCHES, José Luís (1985) - A segurança jurídica no estado social de direito – conceitos indeterminados, analogia e retroactividade no direito tributário. Cadernos de ciência e técnica fiscal. 140 (1985).

SALDANHA SANCHES, José Luís (2006) - Os limites do planeamento fiscal : substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional. Coimbra : Coimbra editora.

SALDANHA SANCHES, José Luís. (2000b) - Abuso de direito e abuso da jurisprudência. Fiscalidade. 4 (2000).

SAMPAIO DÓRIA, António Roberto (1970) - A evasão fiscal legítima: o negócio jurídico indirecto em direito fiscal. Revista de direito público: revista dos Tribunais. VI, 23 (1970).

SAMUELSON, Paul A.; NORDHAUS, William D. (2011) - Economia. Traduzido por Elsa Nobre Fontainha e Jorge Pires Gomes 19^a ed. Lisboa : Mcgraw-Hill : Bookman.

SANTOS JUSTO, A. (2001) - Introdução ao estudo do direito. Coimbra : Coimbra Editora.

SARAMAGO, José (1995) - Cadernos de Lanzarote : diário II. Lisboa : Caminho.

SCHOPENHAUER, Arthur (2001) - Sobre o fundamento da moral. Traduzida por Maria Cacciola. 2.^a Ed. São Paulo : Martins Fontes.

SILVA, Germano Marques (2005) - Ética, imposto e crime ou o princípio da moralidade no direito penal tributário. In Conferência: etica, imposto e crime. Lisboa : Associação Fiscal Portuguesa.

SILVA, Germano Marques (2012) - Direito penal português - teoria do crime. Lisboa : Universidade Católica.

SMITH, Adam (2006) – Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações. Pref. Hermes Augusto dos Santos; trad. Cristóvão Aguiar e Teodora Cardoso. 5.^a ed. Lisboa : Fundação Calouste Gulbenkian.

SOARES MARTINEZ, Pedro (1990) - Manual de direito fiscal. 4.^a reimp. Coimbra : Almedina.

SOCIAL MINIMUM (2008). In STANFORD UNIVERSITY. Center for the Study of Language and Information - Stanford Encyclopedia of Philosophy [Em linha]. Stanford : Center for the Study of Language and Information. [Consult. 1 Nov. 2013]. Disponível em WWW: <URL: <http://plato.stanford.edu/archives/fall2008/entries/social-minimum> >.

SOUSA, Carlos Cunha (2012) - O planeamento fiscal abusivo : decreto-lei 29/2008 de 25 de fevereiro e os esquemas de planeamento fiscal abusivo. Minho : Universidade do Minho. Working paper.

SOUSA, Jorge Lopes (2000) - Código de procedimento e processo tributário anotado. 2.^a ed. Lisboa : Vislis.

TABOADA, Palao (1966) - El Fraude a la Ley en Derecho Tributario. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Publica. 63 (1966).

TABORDA DA GAMA, João (1999) - Acto elisivo, acto lesivo : notas sobre a admissibilidade do combate à elisão fiscal no ordenamento jurídico português. Separata da revista de direito da Universidade de Lisboa. Vol. XL, n.º 1 e 2 (1999) 290-316.

TEIXEIRA DE SOUSA, Miguel (2003) - A legitimidade popular na tutela dos interesses difusos. Lisboa : LEX.

THE DEFINITION OF MORALITY (2002). In STANFORD UNIVERSITY. Center for the Study of Language and Information - [Stanford Encyclopedia of Philosophy](#) [Em linha]. Stanford : Center for the Study of Language and Information. [Consult. 17 Out. 2012]. Disponível em WWW: <URL:<http://plato.stanford.edu/entries/morality-definition/>>.

THE LIMITS OF LAW (2006). In STANFORD UNIVERSITY. Center for the Study of Language and Information - [Stanford Encyclopedia of Philosophy](#) [Em linha]. Stanford : Center for the Study of Language and Information. [Consult. 9 Jun. 2012]. Disponível em WWW: <URL:<http://plato.stanford.edu/entries/law-limits/>>.

THE NATURE OF LAW (2001). In STANFORD UNIVERSITY. Center for the Study of Language and Information - [Stanford Encyclopedia of Philosophy](#) [Em linha]. Stanford : Center for the Study of Language and Information. [Consult. 28 Out. 2012]. Disponível em WWW: <URL: <http://plato.stanford.edu/entries/lawphil-nature/>>.

THEORIES OF CRIMINAL LAW (2002). In STANFORD UNIVERSITY. Center for the Study of Language and Information - [Stanford Encyclopedia of Philosophy](#) [Em linha]. Stanford : Center for the Study of Language and Information. [Consult. 2 Nov. 2012]. Disponível em WWW: < URL:<http://plato.stanford.edu/entries/criminal-law/> >.

TORRES, Manuel Anselmo (1999) - A simulação na lei geral tributária. Sep. Revista da Banca. Nº 47 (Janeiro/Junho) 71-86.

TRIGO DE NEGREIROS, Maria Fernanda (1971) - A “evasão legítima” e o abuso do direito no sistema jurídico português. Ciência e Técnica Fiscal. Lisboa. 151 (1971).

VARELA, João de Matos Antunes (2003) - Das obrigações em geral. 10.^a ed. rev. e actualizada. Reimp. Coimbra : Almedina.

XAVIER, Alberto Pinheiro (1971) - O negócio indirecto em direito fiscal. Sep. Ciência e técnica fiscal. 147. Lisboa : [s.n.].

XAVIER, Alberto Pinheiro (1973) - A evasão fiscal legítima : o negócio jurídico indirecto em direito fiscal. Revista de direito público: revista dos tribunais. 23 (1973) 259.

XAVIER, Alberto Pinheiro (1981) - Manual de direito fiscal. Lisboa : Faculdade de Direito de Coimbra. V. 1.

XAVIER, Alberto Pinheiro (1997) - Direito tributário internacional : tributação das operações internacionais. Reimp. Coimbra : Almedina.

XAVIER, Alberto Pinheiro (2001) - Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. São Paulo : Dialéctica.

XAVIER, Cecília (2006) - A proibição da aplicação analógica da lei fiscal no âmbito do estado social de direito : reflexões. Coimbra : Almedina.

BIBLIOGRAFIA

ARTHUR SCHOPENHAUER (2011). In STANFORD UNIVERSITY. Center for the Study of Language and Information - Stanford Encyclopedia of Philosophy [Em linha]. Stanford : Center for the Study of Language and Information. [Consult. 1 Nov. 2013]. Disponível em WWW: <URL: <http://plato.stanford.edu/archives/win2011/entries/schopenhauer>>.

DOMINGOS ANDRADE, Manuel (1974) - Teoria geral da relação jurídica. Coimbra : Almedina.

DWORKIN, Ronald (2001) - Uma questão de princípios. São Paulo: Martins Fontes.

PATERNALISM (2002). In STANFORD UNIVERSITY. Center for the Study of Language and Information - Stanford Encyclopedia of Philosophy [Em linha]. Stanford : Center for the Study of Language and Information. [Consult. 14 Nov. 2013]. Disponível em WWW: < URL: <http://plato.stanford.edu/archives/sum2010/entries/paternalism/>>.

PRATA, Ana; CARVALHO, Jorge (2005) - Dicionário jurídico : Direito civil, processo civil, organização judiciária. 4.^a ed. actualizada e aumentada. Coimbra : Almedina. V. 1.