António Fernandes de Oliveira

A LEGITIMIDADE DO PLANEAMENTO FISCAL, AS CLÁUSULAS GERAIS ANTI-ABUSO E OS CONFLITOS DE INTERESSE

AB VNO AD OMNES
Coimbra Editora

ÍNDICE

		Págs.
§ 1.º	Introdução	7
§ 2.º	Sociedades comerciais, minimização de encargos e planeamento fiscal	11
§ 3.º	O planeamento fiscal e a questão do desperdício de recursos escassos (*social waste*)	21
§ 4.º	Cláusulas gerais anti-abuso e o princípio da igualdade	33
§ 5.º	Cláusulas gerais anti-abuso e a opção entre *standards* e *rules*	43
§ 6.º	O problema da incerteza na determinação (ou conhecimento) *ex ante* das consequências fiscais	51
	i) Três perspectivas do princípio da legalidade	51
	ii) O princípio da legalidade e a perspectiva da exigência de "*fair warning*" (ou da proibição de aplicação retroactiva)	52
	iii) A relação entre a exigência de determinação e a proibição de aplicação retroactiva (ou exigência de "*fair warning*")	55
	iv) O significado da indeterminação em termos conceptuais	56
	v) A relação entre indeterminação e abstracção	58
	vi) Exemplos concretos do nosso sistema fiscal de diferentes graus de "determinação" / "indeterminação"	60
	vii) Consequências "suficientes, mas necessárias" decorrentes do cumprimento da exigência de "*fair warning*"	62
	viii) Dos usos legítimos, e respectiva utilidade, da indeterminação legal	65
	ix) Do critério interpretativo constante do artigo 11.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária e sua relação com a exigência de "*fair warning*"	68
	x) Da possibilidade de regra interpretativa que autorize a aplicação da lei, nos "casos difíceis", em detrimento do contribuinte	70
	xi) O "*fair warning*" e outros ramos do direito	71

Págs.

§ 7.º As cláusulas gerais anti-abuso, a exigência de "*fair warning*" e a relação entre a concretização de ideais de igualdade e o uso da indeterminação 73

i) As cláusulas gerais anti-abuso e a exigência de "*fair warning*" 73
ii) Recensão de literatura estrangeira sobre o tema da relação da incerteza com as cláusulas gerais anti-abuso; contraste com a posição aqui defendida 74
iii) O objectivo da prossecução de ideais de igualdade 76
iv) Quando a incidência é ampla mas o administrador da regra não a activa 80
v) Alguns comentários sobre a relativa tranquilidade com que a maioria da literatura académica de países anglo-saxónicos perspectiva a gestão da incerteza pelo administrador das cláusulas gerais anti-abuso 82
vi) O modo especial como evoluiu a visão da lei e da função judicial nos EUA 89
vii) Da reafirmação da tese da validade das cláusulas gerais anti-abuso no sistema legal português e do exacto alcance dessa afirmação 93

§ 8.º As doutrinas anti-abuso de criação judicial nos EUA 95

A — *Sham Transaction Doctrine* 95
B — *Substance-Over-Form Doctrine* 97
C — *Step Transaction Doctrine* 104
D — *Business Purpose Doctrine* 108
E — *Economic Substance Doctrine* 112

i) Do sentido e alcance da economic substance doctrine 112
ii) Os pontos de contacto ou de sobreposição e de divergência com a step transaction doctrine 116
iii) O desenvolvimento do teste do "business purpose" 117
iv) Descrição da economic substance doctrine através de abstracções criadas a partir de induções de fontes heterogéneas 118
v) Problemáticas em aberto na construção da economic substance doctrine 119
vi) As consequências da aplicação da economic substance doctrine 121

Págs.

§ 9.º A natureza jurídica das doutrinas anti-abuso 123
§ 10.º A Cláusula Geral Anti-Abuso portuguesa 131

A — Os limites conceptuais da interpretação e a natureza jurídica da nossa Cláusula Geral Anti-abuso 131

i) Os limites conceptuais da interpretação; a exigência adicional, no contexto das leis tributárias, do princípio do fair warning 131
ii) A natureza jurídica da nossa CGAA; a propósito, ainda, dos limites conceptuais da interpretação 135

B — A interpretação do sentido e a determinação do alcance da CGAA portuguesa 141

i) Desconstruindo a CGAA portuguesa — o primeiro passo 141
ii) Desconstruindo a CGAA portuguesa (cont.) — a delicada questão da delimitação de fronteiras com o planeamento fiscal legítimo (primeiro núcleo da previsão normativa) no contexto do requisito da CGAA relativo à motivação principalmente fiscal do acto ou negócio 142
iii) Desconstruindo a CGAA portuguesa (cont.) — o requisito dos meios artificiosos ou fraudulentos no contexto, ainda, do primeiro núcleo da previsão normativa 147
iv) Desconstruindo a CGAA portuguesa (cont.) — o requisito do abuso das formas jurídicas no contexto, ainda, do primeiro núcleo da previsão normativa 154
v) A posição de Saldanha Sanches relativamente aos requisitos do "meio fraudulento ou artificioso" e do "abuso das formas jurídicas" 157
vi) Desconstruindo a CGAA portuguesa (cont.) — o requisito do objectivo de obtenção, essencial ou principalmente, de uma redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos, no contexto, ainda, do primeiro núcleo da previsão normativa 158
vii) Desconstruindo a CGAA portuguesa (cont.) — o segundo núcleo da previsão normativa 162
viii) Desconstruindo a CGAA portuguesa (cont.) — a articulação entre os campos de aplicação do primeiro e segundo núcleos da previsão normativa; a concorrência entre mais do que uma alternativa (não adoptadas pelo contribuinte)

Págs.

de idêntico fim económico, no contexto da comparação exigida pelo primeiro núcleo da previsão normativa 164
ix) Desconstruindo a CGAA portuguesa (cont.) — a estatuição / sanção da CGAA 167
x) Desconstruindo a CGAA portuguesa (cont.) — o acto ou negócio jurídico relevante para efeitos da aferição da motivação principalmente fiscal 172
xi) Desconstruindo a CGAA portuguesa (cont.) — a articulação com as normas tributárias em relação às quais a CGAA constitui norma complementar da incidência (em sentido lato) tributária 173
xii) Conclusões finais acerca da CGAA portuguesa 176

§ 11.º As obrigações especiais de comunicação de planeamento fiscal 181
§ 12.º Os interesses contraditórios que os administradores são chamados a atender 193

A — O conflito de interesses a que estão sujeitos os contribuintes nos modernos sistemas fiscais 193

i) As funções atribuídas aos contribuintes no âmbito da administração dos modernos sistemas fiscais e o conflito de interesses daí decorrente 193
ii) O critério adequado para a resolução do conflito de interesses a que se encontram sujeitos os contribuintes 195

B — O conflito de interesses a que estão sujeitos os Administradores nos modernos sistemas fiscais 198

i) Da (melhor) delimitação do conceito de conflito de interesses e da explicitação da metodologia de análise adoptada 198
ii) Os interesses a que os administradores, nessa qualidade, estão primacialmente vinculados 199
iii) O critério jurídico de resolução do conflito entre interesse social e interesse tributário 209
iv) A situação agravada de sujeição a interesses (de facto ou naturais) conflituantes em que se encontram os administradores, no contexto dos sistemas fiscais actuais 211
v) O reaparecimento dos interesses naturais ou de facto 214

Págs.

C — Para além da gestão legítima dos interesses conflituantes 218

i) Introdução do tema 218
ii) A problemática do cumprimento voluntário das leis, em especial as fiscais, e os incentivos para o seu cumprimento 219
iii) Os incentivos para o incumprimento da lei fiscal, em especial no contexto societário 221
iv) Os incentivos para o incumprimento da lei fiscal, em especial no contexto societário (cont.): o departamento fiscal nas empresas como um centro "gerador" de proveitos (profit center) 226
v) O incumprimento da lei fiscal como efeito colateral — por vezes objectivo complementar — da prossecução de outros objectivos associados ao accionista detentor de participação de controlo 229
vi) O incumprimento da lei fiscal potenciado pela pouca autonomia concedida, de facto, aos administradores de subsidiárias locais 231

Bibliografia 235
Índice 239