

O abuso das normas antiabuso

Por José Alberto Pinheiro Pinto

É inaceitável a existência de normas antiabuso de carácter genérico, com um âmbito dependente da apreciação subjectiva que possa fazer-se do comportamento dos sujeitos passivos. Neste trabalho, o autor apresenta exemplos onde se prova existir um condenável abuso das normas ditas «antiabuso».



José Alberto Pinheiro Pinto
Economista
Professor auxiliar convidado da Faculdade de Economia do Porto e da Universidade Católica Portuguesa

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.

Aliás, nem o legislador presume outra atitude dos sujeitos passivos quando introduz no sistema fiscal alternativas e opções. Veja-se o caso da opção pelo regime simplificado em detrimento do regime geral ou da contabilidade, a opção pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades ou pela tributação individualizada das empresas ou a opção pelo englobamento de determinados rendimentos em IRS. Em todos estes casos, e em muitos outros, os sujeitos passivos dispõem de escolhas concedidas pelo legislador, no óbvio pressuposto de que as opções irão recair na via conducente a um menor pagamento de imposto.

Assim, é de esperar dos sujeitos passivos a prática de políticas de planeamento fiscal (ou, como por vezes se diz, de engenharia fiscal), visando, com respeito pela legislação vigente, mas aproveitando as especificidades desta, reduzir a sua carga fiscal.

Este tipo de procedimento é clássico, tendo-se iniciado, tanto quanto pensamos, na época em que foi criado o primeiro imposto. Se assim não foi, terá decerto andado muito próximo dessa época.

Entretanto, chegando ao conhecimento do legislador notícias de práticas deste tipo, é também

natural que ele tente impedi-las, alterando em conformidade as normas fiscais, tendo em vista eliminar as condições que permitam a obtenção de vantagens fiscais decorrentes de tais práticas. É natural, porém, que novas normas, embora impedindo certas práticas, consintam outras ou até que venham introduzir condições para que novas práticas possam surgir no domínio do planeamento fiscal.

Sendo assim, é natural que esses procedimentos suscitem novas alterações legislativas, com efeitos porventura semelhantes aos enunciados, ou seja, impeditivas de algumas práticas, mas fomentadoras de outras.

E é assim que as coisas têm funcionado, sendo certo que em matéria de Direito Fiscal sempre se privilegiou a forma das operações e a letra da lei, em detrimento da substância das operações e do espírito da lei, por se entender que, em matéria de impostos, os valores jurídicos da segurança e da certeza são muito mais importantes que a justiça.

E cremos que nada justifica que se altere este estado de coisas. A certeza e a segurança devem, em nosso entender, continuar a sobrepor-se à justiça nesta matéria tributária.

Sucedem que tem sido prática cada vez mais frequente a introdução das chamadas normas antiabuso.

Isto é, como que se considera que, quando um sujeito passivo aproveita o texto da lei para realizar as suas operações reduzindo a carga fiscal a que estaria sujeito na ausência dessa lei, está a abusar, pelo que se deverá aplicar-lhe normas mais ou menos genéricas, ditas antiabuso, visando retirar-lhe as vantagens de que (abusivamente) beneficiou.

Claro que estas normas, quando objectivamente estabelecidas, são perfeitamente aceitáveis ou mesmo desejáveis, por eliminarem vantagens associadas a práticas tendentes a reduzir os impostos.

Os exemplos poderiam ser muitos. Apontemos o caso da tributação em IMT de certas operações que não se consubstanciam em verdadeiras transmissões de imóveis, o caso da limitação do direito à dedução de prejuízos fiscais ou o caso do modo de apuramento de mais-valias com a alienação de bens adquiridos através de doações gratuitas.

Em todas essas situações, as normas excepcionais ou os desvios ou limitações introduzidos no sistema fiscal, concorde-se ou não com eles, estão claramente expressos na lei e os sujeitos passivos conhecem concretamente os pressupostos da respectiva aplicação, o que vale por dizer que não afectam a certeza e a segurança que nesta matéria se exigem.

Já não podemos aceitar normas antiabuso de carácter genérico, com um âmbito dependente da apreciação (subjectiva) que possa fazer-se do comportamento dos sujeitos passivos.

Estas normas são, quanto a nós, o reconhecimento expresso da incompetência do legislador. Na verdade, só se entendem porque o legislador, ciente de que não é capaz de redigir as leis por forma a evitar a evasão fiscal, opta por estabelecer normas genéricas que tentam impedir determinados efeitos práticos quando venha a concluir-se – sabe-se lá como e por quem – que a adopção de certas práticas teve como motivo principal ou único a evasão fiscal, sob qualquer das formas que esta possa assumir.

N.º 2 do artigo 38.º da LGT: “arma” perigosa

Foi assim que, em 1999, através da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, se acrescentou um n.º 2 ao artigo 38.º da Lei Geral Tributária (LGT): «São ineficazes os actos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de actos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos.»

Esta disposição implicava uma larguíssima ineficácia – porque não circunscrita ao âmbito tributário – dos actos ou negócios jurídicos realizados com objectivos exclusiva ou essencialmente fiscais, o que era manifestamente inadmissível. Por outro lado, relativamente aos actos ou negócios jurídicos que os sujeitos passivos pretendessem realizar, como que se estabelecia uma norma de incidência genérica, abrangendo os “pensamentos” desses sujeitos passivos. Passou a existir, embora implicitamente, um Código de Tributação Virtual, que estabelecia no seu capítulo de incidência um campo de sujeição a imposto constituído pelos mais diversos pensamentos dos sujeitos passivos.

A este n.º 2 do artigo 38.º da LGT veio a ser dada nova redacção através da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro. Essa redacção, que se mantém actualmente, é a seguinte: «São ineficazes os actos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de actos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos.»

Trata-se de norma mais cuidada que a que veio substituir, mas com um campo de aplicação sobre o qual continuamos a ter grandes dúvidas.

Na verdade, ou abrange apenas situações em que são ilegais ou ilícitos os meios a que os sujeitos passivos recorrem, como é o caso da prática de simulações, ou se estende a práticas legais, embora conducentes a vantagens fiscais.

No primeiro caso, não parece que a norma fosse necessária, sendo certo que a lei já contém disposições sobre as consequências desse tipo de situações. O artigo 39.º da LGT, concretamente, estabelece que, havendo simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado. Trata-se, pois, de norma clara e com aplicação dependente de pressupostos objectivos.

No segundo caso, isto é, supondo que se pretende que a norma seja aplicada a práticas legais, embora tendo como suporte fundamental da escolha a obtenção de vantagens de natureza fiscal, discordamos frontalmente de uma via des-

se tipo, por corresponder, como atrás referimos, ao reconhecimento tácito da incompetência e da incapacidade do legislador para as funções que lhe estão cometidas.

Se o sujeito passivo cumpre a lei, não pode ser relevante o facto de, por estar a cumpri-la, assegurar um tratamento fiscal mais favorável que o que decorreria de vias legais alternativas ao seu dispor. É, antes, um direito – e, quanto a nós, um dever – dos sujeitos passivos, reconhecido pelo próprio legislador quando admite regimes alternativos e as mais diversas opções nos códigos fiscais.

Sucedem que uma norma como a do n.º 2 do artigo 38.º da LGT pode ser uma “arma” bastante perigosa quando não manejada com os cuidados necessários.

E os perigos são maiores em períodos como aquele que vivemos, em que se nota uma busca desenfreada de receita fiscal, em que os técnicos da administração fiscal partem sempre do princípio de que o contribuinte foge ao cumprimento das suas obrigações fiscais e que todas as liquidações têm legitimidade, com o lamentável argumento de que os sujeitos passivos sempre dispõem do recurso aos tribunais no caso de discordarem dessas liquidações (sem pensarem, obviamente, nas consequências em termos de tempo e de exigências financeiras com vista à suspensão da execução).

Exemplos reais

Estão a chegar ao nosso conhecimento os primeiros casos de tentativa de aplicação do n.º 2 do artigo 38.º da LGT, em condições que dão razão aos receios que acabamos de expor.

Num desses casos, entendeu-se que uma compra e venda de acções próprias deveria implicar a tributação do vendedor em IRS, por corresponder, “no fundo”, a uma distribuição de lucros.

Pensamos que importa reflectir maduramente sobre o enquadramento de situações deste tipo, pois, caso contrário, ficarão ainda menos acautelados os valores da certeza e da segurança tão caros em Direito Fiscal.

Efectivamente, importa reflectir muito bem sobre o abuso que parece estar a pretender fazer-se desta norma antiabuso. E, constituindo esta uma verdadeira arma, há que estabelecer cuidados rigorosos e sensatos sobre a sua utilização para evitar danos que, de outro modo, serão mais que prováveis.

O caso da compra e venda de acções próprias é bem evidenciador destes riscos.

É óbvio que sempre que uma sociedade adquire acções aos seus accionistas não deixa de ocorrer, “em substância”, uma distribuição de lucros a esses accionistas. E, em bom rigor, apesar da limitação que passaremos a referir, bem pode dizer-se que a “distribuição” não abrange apenas lucros, mas o próprio capital social e demais componentes do capital próprio, pois de tudo isso o sócio que sai é naturalmente ressarcido.

De harmonia com o disposto no n.º 4 do artigo 317.º do Código das Sociedades Comerciais, o preço a pagar pela compra de acções próprias não pode ultrapassar metade dos bens que possam ser distribuídos aos sócios nos termos dos artigos 32.º e 33.º do mesmo Código.

Por conseguinte, não há compra de acções próprias que não implique, em substância, uma distribuição de lucros ou de reservas aos alienantes – e, ao mesmo tempo, das demais componentes, expressas ou ocultas, dos capitais próprios.

Mas será esta “distribuição” tributável como autêntica distribuição de lucros?

Claro que não.

A tributação não segue a substância das operações, mas antes a respectiva forma. Ou melhor, a tributação pode – excepcionalmente, diga-se – seguir a substância das operações em detrimento da sua forma, mas para que tal ocorra é indispensável que expressamente essa opção esteja vertida na lei.

É assim, por exemplo, que uma compra de uma quota pode estar sujeita a IMT, designadamente quando por força dessa compra algum dos sócios fique a dispor de uma participação de, pelo menos, 75 por cento no capital social, ou se o número de sócios se reduzir a dois, sendo marido e mulher, casados em regime de comunhão geral de bens ou de adquiridos.

Isto é assim apenas porque se acha taxativamente previsto na lei – concretamente, na alínea d), do n.º 2, do artigo 2.º do Código do IMT. Não terão, porém, o mesmo tratamento outras aquisições não contempladas textualmente na lei, ainda que mais flagrantes os efeitos substancialmente produzidos por essas aquisições. Por exemplo, se uma pessoa adquirir cem por cento das acções de uma sociedade anónima proprietária de bens imóveis, não pode haver lugar a tributação da

aquisição em IMT, pelo simples facto de que a disposição em apreço não é aplicável a sociedades anónimas. Tão simples como isto!

Objectar-se-á que o efeito prático de uma aquisição de cem por cento das acções de uma sociedade anónima é muito mais forte que o de uma aquisição de 80 por cento do capital de uma sociedade por quotas. Simplesmente, esta é uma consideração perfeitamente irrelevante no domínio fiscal, face à exigibilidade de que as situações sejam formalmente tratadas na lei, em nome de valores tidos para o Direito Fiscal como inalienáveis, como são a certeza e a segurança, ainda que com eventual sacrifício da justiça.

Mas poder-se-á, nesse caso de aquisição de cem por cento do capital de uma sociedade anónima, recorrer à aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 38.º da LGT para se tributar a aquisição em IMT?

Supondo que o único activo relevante dessa sociedade é um bem imóvel, não poderá entender-se que em substância o que os intervenientes pretenderam foi vender o imóvel e que, por isso, se deveria desconfigurar a operação realizada e tributar o “verdadeiro” negócio, ou seja, a transmissão do imóvel?

A resposta é, obviamente, negativa.

Basta pensar que, a ser assim, nem sequer era necessária a referida alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IMT. Nem essa nem, porventura, as outras, já que tudo se resolveria através da ponderação dos efeitos substanciais das operações, com eventual desprezo da letra da lei, e recorrendo, sempre que possível, à analogia.

E será que, tratando-se de uma sociedade por quotas, a sua hipotética transformação em sociedade anónima, com posterior alienação das acções, poderia já suscitar a aplicação das regras antiabuso contidas no n.º 2 do artigo 38.º da LGT, por se assegurar, por essa via, um regime mais favorável que o que se acha contido na citada alínea d) do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IMT?

Continuaremos a dizer redondamente que não. O n.º 2 do artigo 38.º da LGT abrange apenas os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas.

Ora, é aqui que se exige mais cuidado para se evitar interpretações erradas. Esta lei apenas opera quando se verificar o recurso a meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas.

Ao transformar uma sociedade por quotas em sociedade anónima, procurando que lhe seja aplicável o regime fiscal previsto para este tipo de sociedades – que é manifestamente mais favorável –, estar-se-á a adoptar meios artificiosos e fraudulentos? Estar-se-á a cometer qualquer abuso das formas jurídicas?

Naturalmente que não.

Trata-se, tão somente, de uma escolha – típica da fiscalidade – entre regimes alternativos definidos pelo legislador.

Ora, se o legislador estabelece um regime de tributação para sociedades por quotas e um regime de tributação diferente para sociedades anónimas, como poderia ser censurável que um sujeito passivo escolhesse o tipo de sociedade conducente a uma menor tributação?

Do mesmo modo, se a tributação das mais-valias com a alienação de acções ou de quotas é diferente da tributação dos dividendos, como poderia considerar-se um abuso se o sujeito passivo, tendo uma determinada finalidade substancial, optasse por uma via que lhe proporcionasse uma menor carga fiscal?

A não se entender assim, todas as vendas de acções (ou quotas) à própria sociedade deveriam ser tributadas como distribuições de lucros, pois todas elas proporcionam necessariamente efeito económico análogo.

Claro que não poderíamos excluir a possibilidade de isso acontecer. Simplesmente, para que assim fosse, necessário seria que a lei o dissesse expressamente, do mesmo modo que se previu a tributação das alienações de quotas em IMT nas condições expressas na mencionada alínea d), do n.º 2, do artigo 2.º do Código do IMT.

Nunca, pois, através de uma norma genérica antiabuso, mas através de uma norma contemplando expressamente a situação a tributar com desvio do regime decorrente da forma jurídica por que ela se apresenta.

De outro modo, estaremos perante um condenável abuso de uma norma antiabuso. ■

(Texto recebido pela CTOC em Janeiro de 2009)