



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

CLÁUSULA GERAL ANTI - ABUSO

**FORMA DE PREVENÇÃO DO PLANEAMENTO FISCAL ABUSIVO OU
EPICENTRO DE UM CONFLITO DE INTERESSES INESGOTÁVEL?**

ANA JOAQUINA PEIXOTO MATOS GONÇALVES

Faculdade de Direito | Escola do Porto

Mestrado em Direito Fiscal

2019



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

CLÁUSULA GERAL ANTI - ABUSO

**FORMA DE PREVENÇÃO DO PLANEAMENTO FISCAL ABUSIVO OU
EPICENTRO DE UM CONFLITO DE INTERESSES INESGOTÁVEL?**

ANA JOAQUINA PEIXOTO MATOS GONÇALVES

SOB ORIENTAÇÃO DO EXMO. SR. PROFESSOR DOUTOR TOMÁS CAN-
TISTA TAVARES

Faculdade de Direito | Escola do Porto

Mestrado em Direito Fiscal

2019

RESUMO

A presente dissertação possui como uma finalidade a análise intensiva e reflexiva sobre a aplicação da Cláusula Geral Anti-abuso pela jurisprudência nacional.

Deste modo, pretendemos não só demonstrar a evolução da mesma ao longo dos seus 18 anos de existência, como apontar os principais pontos de convergência existentes na jurisprudência portuguesa e respectiva implicância que tais consequências poderão vir a suscitar na relação jurídica Administração Tributária e Aduaneira e contribuinte. Essencialmente importa compreender se a autoridade tributária se encontra, efetivamente, a desenvolver o seu papel justo, eficiente, racional e coerente na utilização dos recursos públicos e, assim, na aplicação da lei, ou simplesmente demonstra uma atitude obsessiva e desproporcional face à atuação do sujeito passivo. Todavia, é evidente que, perante as constantes e, muitas vezes, impercetíveis inovações no âmbito da engenharia fiscal desenvolvidas pela suposta parte mais fraca da relação jurídica (diga-se o contribuinte) levam a uma abordagem quase esquizofrénica por parte das autoridades fiscais, pelo que não pretendemos defender uma e outra parte, mas realizar um balanço realista da aplicação da norma.

Ademais, vislumbra-se uma abordagem essencialmente jurisprudencial (não excluindo de todo algumas observações sobre a atuação prévia administrativista) com vista ao esclarecimento de algumas questões face ao insistente conflito litigioso numa temática em que o cerne não é resoluto, mas implicativo.

Palavras-chave: Cláusula Geral Anti-Abuso, fundamentação, intenção fraudulenta, elementos de verificação, actuação administrativa.

ABSTRACT

The following academic project has the main purpose of conducting an intense and in depth analysis of General Anti-Avoidance Rule case laws.

Even though this anti-abuse rule has been in existence for 18 years in our legal system, it is crucial to identify not only some of its problems as argued by Portuguese jurisprudence, but also its consequences, which might be relevant for taxpayers (or taxable organizations) and their relationship with the tax authorities. Essentially, we must understand if the tax authorities are effectively developing a fair, efficient, rational and coherent role in the application of law or, alternatively, merely displaying an aggressive, widespread and disproportionate behavior with regards to tax payers.

In spite of this massive action by the authorities, GAAR is still considered to be the most efficient resource to deal with the economic innovations constantly introduced by the taxpayers, who are seen as the weaker part of the relationship, even with itself formal enforcement problems.

Furthermore, it is indeed essential to reflect on its effectiveness as a preventive rule (making reference to certain contradictory academic opinions, in order to clarify some of the rule's non-explained content) and prove that the current solution may not be viable.

Key-Words: General Anti-Avoidance Rules, justification, illegal intention, checking elements, administration performance.

ÍNDICE

ÍNDICE	5
LISTA DE ABREVIATURAS	6
RESUMO	3
ABSTRACT	4
NOTA PRÉVIA	8
INTRODUÇÃO	9
CAPÍTULO I - A CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO	11
1.1 A perspectiva da jurisprudência nacional nos seus 20 anos de aplicação	11
CAPÍTULO II - O DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO NOS ACTOS TRIBUTÁRIOS	13
2.1 O artigo 77º da Lei Geral Tributária	13
2.2 O imprescindível segundo grau de fundamentação nos casos de “especial densidade”	14
2.3 Os requisitos do nº3 do artigo 63º do CPPT	15
CAPÍTULO III - OS ELEMENTOS NECESSÁRIOS À SUA VERIFICAÇÃO E APLICAÇÃO	18
3.1. Elemento meio	19
3.2 Elemento Resultado	22
3.3 Elemento Subjetivo	24
3.3.1 Elemento Subjetivo objetivado?	24
3.4 Elemento Normativo	28
3.5 A Diretiva Anti-Elisão 1 e a Harmonização da Cláusula Geral	30
CAPÍTULO IV - DO PROCEDIMENTO PRESENTE NO ART. 63º DO CPPT	33
4.1. Prazo de preclusão para a sua instauração	32
APRECIÇÃO CRÍTICA CONCLUSIVA	35
JURISPRUDÊNCIA	39
BIBLIOGRAFIA	46
OUTRAS FONTES DE INFORMAÇÃO	47

LISTA DE ABREVIATURAS

ART : Artigo(s)

LGT : Lei Geral Tributária

CPPT : Código de Procedimento e Processo Tributário

CGAA : Cláusula Geral Anti-Abuso

CRP : Constituição da República Portuguesa

Nº : Número

AC. : Acórdão(s)

PROC. : Processo(s)

CEAA : Cláusulas especiais anti-abuso

TCAS : Tribunal Central Administrativo Sul

STA : Supremo Tribunal Administrativo

TCAN : Tribunal Central Administrativo Norte

CAAD : Centro de Arbitragem Administrativa

ATA : Autoridade Tributária e Aduaneira

CFR : Conferir

CIRC : Código do IRC

TJUE : Tribunal de Justiça da União Europeia

SGPS : Sociedade Gestora de Participações Sociais

AL : Alínea

CIRS : Código do IRS

CE : Comissão Europeia

CC : Código Civil

STJ : Supremo Tribunal de Justiça

LOFTJ : Lei da Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais

CPC : Código de Processo Civil

UE : União Europeia

EM : Estados-Membros

TC : Tribunal Constitucional

SS. : Seguintes

CPA : Código de Procedimento Administrativo

S.D. : *Sine data*

RJAT : Regime Jurídico da Arbitragem Tributária

CPTA: Código de Processo nos Tribunais Administrativos

NOTA PRÉVIA

Como primeira nota, gostaríamos de alertar o caríssimo leitor que, tendo sido definido como prazo de entrega da presente dissertação o vigésimo dia do mês de Maio e, assim, a corresponde redação terminada no primeiro dia do referido mês, não nos foi possível abordar extensivamente as mais recentes alterações da temática em estudo. Refiro-me pois às redações dos artigos 38º nº2 da LGT e 63º nº3 do CPPT, cujos corpos normativos haviam sido alterados pela Lei nº 32/2019 a 3/5/2019.

Não obstante, considero crucial para compreensão da *ratio* subjacente a tais normas, uma análise intensiva das correspondentes leis antigas, uma vez que não só apontamos as problemáticas associadas, como, comprovando com jurisprudência nacional e internacional recentes, apresentamos algumas soluções a adotar (sendo algumas até coincidentes com a posição da nova legislação).

Alertamos ainda que, por uma questão de síntese, optamos por não abordar autonomamente o elemento sancionatório, já que, perante as alterações significativamente introduzidas na sua redação, consideramos ser objeto de apreciação científica autónoma. Por conseguinte, e citando o texto da Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada¹, já não se trata apenas da consideração de ineficácia de “atos, contratos ou negócios jurídicos nulos ou anuláveis”, mas do verdadeiro alcance do “desiderato” da própria CGAA (a desconsideração das operações com vista à elisão fiscal). Assim, através do regime de substituição tributária, mais precisamente, do mecanismo de retenção na fonte, o legislador prevê uma rede subsidiária de responsabilização destes atos ilisivos, de forma a que, não só responda o sujeito passivo que beneficiou da conduta (sócios ou *stakeholders*), como o sujeito efetivamente responsável pela retenção do imposto (quem detém o controlo efetivo da sociedade), conferindo, portanto, mais um ónus de prova à ATA². Como última nota, vislumbra-se uma tentativa de aproximação deste elemento sancionatório nacional com a apreciação do TJUE face à introdução do critério “substância sobre forma”(o qual não se verifica no texto da diretiva comunitária), pretendendo, possivelmente, conferir aos tribunais nacionais um auxílio de interpretação e, conseqüente, obtenção de sentenças com menor discrepância aplicativa possível.

Em suma, caracterizamos o nosso estudo como atual e assertivo, acrescentando, porém, algumas notas comparativas face à nova redação.

¹Campos, Diogo, Benjamin Rodrigues e Jorge Sousa (2012), p.301

² A título de curiosidade, cfr. Ac. STA no Proc. nº0164/18.7BALSb, de 28/11/2018, bem como Decisão do CAAD no Proc. nº324/2017-T de 5/8/2018 e 395/2014-T de 2/3/2015.

INTRODUÇÃO

Legalidade, imparcialidade, proporcionalidade e colaboração. Iniciamos a redação da presente dissertação com alguns dos princípios basilares do procedimento tributário.

Qual a intenção de referir algo que, supostamente, aparenta ser de conhecimento primitivo ou trivial? Essencialmente porque pretendemos perceber se na aplicação das normas tributárias, em especial a referente à CGAA, estarão a ser cumpridas as referidas linhas orientadoras ou, por outro lado, é mais um episódio de “faz o que eu digo e que não o que eu faço”.

No que aqui nos respeita, falemos do princípio da **legalidade** consagrado no art. 266º nº2 da CRP. O referido princípio comporta duas modalidades: o princípio da precedência de lei, que proíbe à administração a prática de atos contrários à Lei (implicando, assim, a sua anulabilidade ou nulidade), e o princípio da prevalência de lei, que procura assegurar o exercício de uma atuação da administração pública fundada previamente numa lei. Ora, na questão em estudo ambas as dimensões se afiguram importantes, já que, se uma espelha a realidade da maior parte das causas de pedir dos processos relacionados com esta questão (anulabilidade de uma liquidação adicional resultante de um procedimento de aplicação da CGAA), a outra respeita ao regime regra em que a CGAA é exceção.

Como explica Rui Morais³, “a questão da obediência à lei pela administração assume contornos particulares em direito fiscal”, mais concretamente, “existe uma intensa vinculação da administração à lei, pois em matéria de elementos essenciais do imposto, quem deve decidir é (apenas) o legislador”. Porém, no caso em apreço, e tendo em conta que nos referimos a uma cláusula de difícil compreensão (dado o considerável número de conceitos indeterminados), vislumbra-se uma ligeira margem de discricionariedade para os intérpretes, aqui representados tanto pela administração tributária - na aplicação do procedimento relativo à CGAA - como pelos tribunais, já numa fase litigiosa. É, portanto, neste momento que surge um dos muitos problemas da redação da norma do art. 38º nº2 da LGT⁴, dado que se afigura complexo distinguir o que o legislador define como poupança fiscal ou planeamento fiscal aceitável, do que é considerado ilícito ou *contra legem*.

Nos termos da compreensão doutrinária face a este âmbito, entende-se por planeamento fiscal a técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por correspondência a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, se faz acompanhar de menos encargos fiscais⁵. Verificamos, portanto, que o planeamento fiscal nem

³ Morais, Rui (2016) p.13

⁴ Previsão legal da CGAA.

⁵ Sanches, Saldanha (2009) p.21

sempre terá uma conotação negativa! Na verdade, tendo presente que nos enquadrámos num sistema fiscal onde impera a privatização da gestão fiscal, se a gestão do risco fiscal como parte integrante da gestão económica implica para o sujeito passivo a previsão antecipada da carga fiscal a que vai estar sujeito, então as falhas de neutralidade da lei fiscal impõem ao sujeito passivo a consideração de várias opções possíveis (princípio da justa distribuição dos encargos tributários)⁶. Neste contexto, referimo-nos ao planeamento fiscal lícito como uma liberdade essencial a que o contribuinte tem direito: a gestão da sua carga fiscal⁷.

Porém, é nossa obrigação realçar que liberdade essencial não se assemelha a liberdade absoluta! De facto, perante o alcance e importância exigidos na prossecução do interesse público, o legislador deverá realizar uma ponderação de interesses de forma a estabelecer as limitações necessárias a esta autonomia privada (evidentemente, de acordo com o princípio da **proporcionalidade** com a sua proibição do excesso), pelo que é precisamente no desrespeito por estas limitações que surgem as designações evasão (ou fraude) fiscal e elisão fiscal.

No entender de Saldanha Sanches, a fraude fiscal será sempre mencionada perante comportamentos violadores de qualquer dever de cooperação/**colaboração** do sujeito passivo. *In facti species*, não se trata de um mero contorno de lei, mas de uma violação frontal dos valores que a estruturam, correspondendo-lhe necessariamente uma sanção penal ou contraordenacional. Já relativamente à elisão fiscal, a delimitação não será tão linear, pressupondo a adoção deliberada de um conjunto de formas jurídicas dotadas de tal complexidade que, pela dificuldade de verificação e controlo por parte da administração fiscal, obscurecem esta mesma dissonância entre fraude e mera evitação abusiva.

Por conseguinte, defende Saldanha Sanches⁸ que tal delimitação só se poderá traduzir na adoção de uma cláusula geral, “presunções ilidíveis ou inilidíveis, inversões do ónus da prova ou, de forma mais radical, desconsideração de certos custos”, sendo certo que a CGAA (devido ao seu carácter genérico e altamente prejudicial) prevalece como melhor solução adotada para a ATA.

Em conclusão, apesar da intenção da criação da CGAA ter na sua base uma atitude preventiva por parte do legislador, verifica-se, contudo, que a mesma poderá não ser a melhor opção para a resolução deste problema infundável que é a evasão fiscal, já que, para além da complexidade de aplicação, ainda se apresenta como um extremo desvio ao princípio da tipicidade e, assim, da previsão e transparência - faculdades diretamente relacionadas com a segurança e certeza jurídicas dos contribuintes -, descaracterizando, por defeito, o intuito do direito fiscal.

⁶ Sanches, Saldanha (2010) p.109 a 206

⁷ No que concerne ao exercício da atividade empresarial a previsão desta liberdade de gestão é crucial! Deveras, dentro das opções conferidas pelo legislador (seleção do tipo de sociedade a constituir ou tipo de negócios jurídicos a celebrar), estas implicações fiscais poderão prevalecer sobre as de natureza não fiscal. Cfr. Ac. do TC de 23/9/2010 no Proc. nº 304/2010.

⁸ Obra citada infra.

CAPÍTULO I - A CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO

1.1 A perspetiva da jurisprudência nacional nos seus 20 anos de aplicação

À presente data, a corrente redação da CGAA atingiu a maior idade, isto é, celebram-se 18 anos desde a sua introdução no ordenamento jurídico português em 2001. Neste âmbito, importa aqui questionar o facto de, mesmo após 18 anos de existência, a referida norma continuar a gerar litígios como se de uma nova previsão normativa se tratasse.

Primeiramente deve esclarecer-se que, apesar da introdução da norma ter sido realizada em 2001, a sua primeira aplicação jurisprudencial apenas se verificou em 15 de Fevereiro de 2011 com a apreciação do Ac. do TCAS no Proc. 04255/10⁹, pelo que a situação litigante em que se encontra perdura apenas por 8 anos. Por outro lado, e já num segundo plano, desde 2011 que o número de casos associados à sua aplicação tem vindo a aumentar significativamente. Em termos estatísticos, constata-se que o nº de casos (aproximado) em que esta temática foi invocada e, consequentemente, alvo de apreciação no STA, TCAS, TCAN e CAAD¹⁰ foram, respetivamente, quinze, cinco, quatro e oitenta (trinta respeitantes unicamente à discussão da CGAA), sendo que só no último ano se verificou a publicação de um acórdão do STA, um do TCAN e oito do CAAD¹¹.

Neste sentido, verificamos que as principais temáticas abordadas se prendem com a insistente confusão entre a aplicação das normas anti-abuso e de condições gerais para verificação de um benefício fiscal; o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações adicionais resultantes da aplicação inapropriada da CGAA; falta de fundamentação legalmente exigível pelo procedimento de aplicação da CGAA e respetivo prazo de caducidade para a sua instauração.

No que concerne à incerteza na aplicação das normas anti-abuso, vejamos o caso concreto de aplicação da norma do art. 23º-A do CIRC respeitante à dedução de gastos e custos em sede de apuramento de IRC. Na presente situação, realça-se uma arguição constante dos mecanismos do art. 63º CIRC¹² e, principalmente, da Cláusula Geral anti-abuso no que respeita ao critério da indispensabilidade de custos. De facto, o artigo objeto de apreciação não é de fácil interpretação, pois apesar de não demonstrar um intuito concreto em penalizar uma ação abusiva, permite a desconsideração de um benefício legalmente atribuído quando a operação é realizada entre entidades com relações especiais. Ora, se há quem defenda que tal norma apenas evidencia uma condição geral inerente à sua aplicação,

⁹Sem prejuízo da pequena abordagem realizada pelo Ac. do TCAS no Proc. nº 00140/03 de 13/5/2003.

¹⁰Para uma consulta pormenorizada, cfr. referências jurisprudenciais mencionadas no final do presente texto.

¹¹ Ac. do STA no Proc. nº 02778/11.7BEPRT 0443/17 de 07/11/2018; Ac. do TCAN no Proc. nº 00917/12.3BECBR de 18/10/2018; Decisões do CAAD nos Proc. nº 184/2017-T de 2/3/2018, 296/2017-T de 2/3/2018, 551/2017-T de 8/6/2018, 461/2017-T de 11/6/2018, 324/2017-T de 5/8/2018, 165/2018-T de 7/11/2018 e 235/2018-T de 3/1/2019.

¹² CEAA denominada por regime dos preços de transferência, que permite a desconsideração, para efeitos fiscais, de relações entre empresas especialmente relacionadas (por hipótese, do mesmo grupo), tributando o negócio como se duas entidades independentes se tratassem.

também há quem defenda que a *ratio* da mesma é a de encarar, para efeitos fiscais, a factualidade tributária pertinente entre entidades com “relações especiais” de forma semelhante à realidade verificável entre entidades independentes¹³. Contudo, constata-se que a maioria da jurisprudência consultada vai no sentido da consideração como norma anti-abuso¹⁴, defendendo, todavia, que o mesmo artigo não deve ser aplicado sistematicamente com essa natureza, dado que contém, “antes de mais, uma condição geral a respeitar para a dedutibilidade dos gastos”. Resumindo, a aplicação não é completamente ilegal (aliás, o intuito da norma assim o justifica), porém, de forma a assegurar uma maior eficiência na aplicação de normas de tal modo intrusivas, talvez seja mais sensato aplicar a norma específica e, se ainda assim a proteção não for suficiente, aplicar a CGAA como natureza complementar e subsidiária, deixando a opção discutida para última hipótese.¹⁵

A par deste assunto, e relativamente aos pedidos de declaração de ilegalidade dos atos tributários *stricto sensu* adicionais praticados pela ATA, vislumbra-se uma arguição de aplicação inapropriada da CGAA, uma vez que na maioria dos casos a mesma autoridade não sai vitoriosa na demonstração dos requisitos necessários à sua aplicação. Um dos fatores mais comuns, para além de um possível défice de conhecimento nestas temáticas, será o fator imparcialidade.

Como referenciamos inicialmente, a autoridade tributária possui uma garantia de imparcialidade para com a própria decisão, particularmente, existe uma obrigação de ponderação de todos os interesses envolvidos partindo da utilização de critérios objetivamente válidos/expressos na fundamentação das decisões, mesmo quando contrários aos interesses fazendários¹⁶. Porém, o que efetivamente se verifica é que a referida não atua sob o véu da ignorância, sendo que, para além da fundamentação constante nos atos não ser adequada e congruente, o critério justificativo é sempre o mesmo: “persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários”¹⁷. É, portanto, nesta questão essencial que versa o presente estudo, pois atender sem mais à substância económica dos factos pode configurar-se numa forma de aplicação da lei fiscal em que a administração contesta qualquer opção do contribuinte que não conduz a um máximo de receita fiscal, o que poderá consubstanciar-se numa posição banhada com um inaceitável radicalismo¹⁸.

¹³Cfr. Ac. do STA no Proc. nº 0862/08 de 11/2/2009.

¹⁴Cfr. Ac. do STA idem e Decisão do CAAD nos Proc. nº 487/2017-T, de 6/9/2016 e 70/2018-T de 16/11/2018.

¹⁵Cfr. Decisões do CAAD nos Proc. nº 378/2017-T de 26/2/2018, 538/2017-T de 21/3/2018, 31/2018-T de 3/7/2018, 52/2018-T de 9/7/2018, 487/2017-T de 6/9/2018, 120/2018-T de 24/9/2018, 585/2017-T de 24/9/2018, 70/2018-T de 16/11/2018 e 30/2018-T de 11/12/2018.

¹⁶Vide Moraes, Rui Duarte (2016) p.16

¹⁷In art. 11º nº3 da LGT. O princípio da prevalência da substância sobre a forma confere equivalência económica a certos efeitos jurídicos, isto é, apenas considera o elemento resultado.

¹⁸Sanches, Saldanha (2010) p.109 a 206

De salientar que, através do combate à evasão e elisão fiscais e, assim, à determinação da igualdade na tributação, não poderão ser os sujeitos passivos lesados nas suas garantias e liberdades fundamentais! A este propósito, o obrigado tributário deverá ter direito não só à fundamentação que deu origem à referida aplicação (de modo a garantir a sua compreensão e, assim, a previsibilidade, segurança e certeza na prática de um novo ato), como ter consciência que a definição da sua situação tributária deverá ser comunicada num prazo razoável, de modo a que o Fisco não possua *ad eternum* a possibilidade de aplicar uma norma tão evasiva.

CAPÍTULO II - O DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO NOS ACTOS TRIBUTÁRIOS

2.1 O artigo 77º da Lei Geral Tributária

Citando o Ac. do STA no Proc. nº 1838/13-30 de 28/9/2016, “em matéria relacional entre os cidadãos e a Administração, o art. 268.º da CRP vem consagrar diversos direitos fundamentais de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias estatuídos no art. 17.º do mesmo texto constitucional, entre eles o direito de fundamentação dos atos administrativos, que afetem direitos ou interesses legalmente protegidos”. Desta forma, para além dos casos em que a lei especialmente o exija, devem ser fundamentados os atos administrativos que, total ou parcialmente neguem, extingam, restrinjam ou por qualquer modo afetem direitos ou imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções. Por outras palavras, deverão ser fundamentados todos os atos emitidos pela administração, quer sejam favoráveis ou não, visto que parece transparecer na intenção do legislador constituinte (decorrente da previsão normativa do art. 77º LGT) uma clara preocupação em tornar efetivo, adequado e eficaz o controlo dos atos administrativos e tributários, exigindo, contudo, uma especial densificação quando sejam particularmente lesivos para o contribuinte.¹⁹

Por conseguinte, verifica-se que o dever de fundamentação funciona não só como sustentáculo da legalidade administrativa, mas também como garantia da sua imparcialidade, legalidade e transparência na necessária ponderação dos interesses em jogo e instrumento fundamental da garantia contenciosa, dado que o conhecimento da fundamentação não é só do interesse do altamente destinatário mas também de toda a comunidade. Assim, e por especial referência aos atos prejudiciais praticados no seio do direito fiscal, constatamos que o princípio da fundamentação terá sido largamente acolhido tanto pela doutrina como pela jurisprudência dos tribunais superiores, atendendo não só à “sucinta exposição das razões de facto e de direito” que motivaram a prática do ato²⁰, mas refletindo que para ser eficiente deverá ser dotada de acessibilidade, formalidade, congruência e suficiência. Em resumo,

¹⁹ Cfr. Freitas da Rocha, Joaquim (2014) p.133

²⁰ Art.17º LGT

considera-se essencial que um destinatário normal entenda o itinerário cognoscitivo e valorativo do ato (o porquê de se ter decidido assim e não de outro modo, já que só assim se poderá aferir da sua conformidade com a lei) e como pode pedir a reapreciação do decidido. Mais acrescentam que o mínimo exigível, ou seja, a densificação do discurso justificativo presente no ato tributário, varia em função do tipo concreto do ato e das circunstâncias em que o mesmo foi praticado, de modo a que possamos satisfazer a divergência entre as posições da ATA e do contribuinte.

Com efeito, daqui se retira que um ato enferma de falta ou insuficiência de fundamentação quando não externa de modo claro e suficiente as razões de facto e de direito que determinaram o seu sentido decisório, já que se afigura indispensável para controlo da legalidade do ato, quer seja pela via hierárquica ou pela contenciosa²¹. Resumindo, não é, como muitos fazem crer, um vício substancial, mas um vício formal que poderá obstar ao conhecimento do mérito da causa.

2.2 O imprescindível segundo grau de fundamentação nos casos de “especial densidade”

Após sucinta explicação sobre o “dever ser” das decisões administrativas, recorremos ao que, em termos práticos, se verifica na aplicação da CGAA pela administração.

Um dos motivos que nos levou à abordagem do tema fundamentação no presente âmbito foi a constatação de que, no decorrer de uma análise reflexiva jurisprudencial, um dos argumentos para arguição da declaração de ilegalidade do ato de liquidação adicional seria a preterição formal do dever especial de fundamentação conferido pelo procedimento do art. 63º do CPPT. Deste modo, e face ao anteriormente exposto, deverá compreender-se a necessidade de atribuição de um dever especial à aplicação de tal procedimento.

Como já explanado, o abuso de direito - enquanto abuso de formas e diverso do abuso de direito subjetivo - visa combater a manipulação das disposições legalmente admissíveis por parte do contribuinte, pelo que certas formas ou configurações montadas em termos arresados ou pouco usuais e dirigidas à obtenção de uma vantagem fiscal de forma predominante, não devem ser admitidas²². Ora, sendo a CGAA uma dessas formas de combate à utilização abusiva de estruturas de Direito Privado, é evidente que reveste uma natureza (absolutamente) excepcional, já que, não é apenas um mecanismo que permite ao intérprete afastar a solução legal que decorre da norma aplicável²³, como também se

²¹ Vide Ac. do STA nos Proc. nº 01784/13 de 14/10/2015, 0489/12 de 23/5/2012 e 01099/03 de 20/10/2003 e nos recursos 615/04 de 11/12/2007 e 0870/11 de 23-5-2012; Decisão do CAAD no Proc. nº 184/2017-T de 2/3/2018; Morais, Rui (2016) p.78 a 81 e Freitas da Rocha, Joaquim (2014) p.134 e 135.

²² Courinha, Gustavo (2009) pp. 149 e 150

²³ Casos em que “o contribuinte, objetivamente, deva saber que o ato ou negócio que praticou, nas circunstâncias em que aconteceu, não pode ser enquadrado na previsão legal por não ser coerente com o espírito da lei, muito embora possa encontrar o seu amparo no elemento literal da norma” in Decisão do CAAD no Proc. nº 180/2014-T de 3/7/2015.

trata de uma norma geral integrada por conceitos indeterminados, cuja concretização casuística envolve o exercício de uma margem de livre apreciação. Assim, configura-se como um desvio ao princípio da segurança jurídica (na sua dimensão de previsibilidade da lei fiscal aplicável), que constitui uma das garantias e direitos fundamentais dos contribuintes e, por isso, princípio basilar do direito fiscal²⁴.

No que concerne ao art. 63º do CPPT, abordamo-lo como mecanismo gracioso levado a cabo pela ATA que permite a aplicação discricionária do art. 38º da LGT, ainda que restrita ao respeito pelos trâmites legais. Neste contexto, e tendo presente o efeito altamente intrusivo produzido na esfera jurídica do contribuinte já que “revela sensatas preocupações de assegurar a sua correção e de reforçar as garantias de defesa dos contribuintes²⁵”, a aplicação da CGAA enquanto procedimento administrativo não pressupõem uma fundamentação geral (como a prevista no 77º LGT), mas exige uma fundamentação em duplo grau configurando um dos casos em que a lei especialmente o exige.

2.3 Os requisitos do nº3 do artigo 63º do CPPT

Em relação ao previsto no artigo 63º CPPT realçaremos apenas o seu nº3, ou seja, a previsão do dever especial de fundamentação. Neste sentido, e reforçando-se a indicação de que o referido procedimento se aplica apenas à CGAA, a respetiva previsão centrar-se-á na demonstração de que os atos ou negócios jurídicos não foram principalmente dirigidos à obtenção de vantagem fiscal, havendo, por isso, uma razoabilidade económica evidente associada à atividade prosseguida pela sociedade. Porém, destaca-se uma ligeira dificuldade justificativa “com o recurso à fórmula ampla atos ou negócios”, já que “a lei possibilita uma extensão do preceito capaz de abranger atos negociais, atos voluntários não negociais e mesmo meros comportamentos considerados como operações materiais”, pelo que, no nosso entendimento, a fórmula para uma justificação eficiente, certa e segura centrar-se-á evidentemente na prova do intuito evasivo.

Com efeito, exige-se que a referida fundamentação contenha necessariamente:

- a) “A descrição do negócio jurídico celebrado ou do ato jurídico realizado e dos negócios ou atos 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 ato jurídico foi essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em caso de negócio ou ato com idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais”.

²⁴ In Ac. do TCAS no Proc. nº 05104/11 de 14/2/2012 e Decisões do CAAD nos Proc. nº 165/2018- T de 7/11/2018 e 180/2014-T de 3/7/2015.

²⁵ Sousa, Jorge (2012) p.581

Perante a satisfação de tal obrigação legal, e respeitando a aplicação excepcional da CGAA, também aqui será necessário a verificação cumulativa dos requisitos transcritos. Deste modo, tendo em vista uma melhor compreensão dos mesmos, recorreremos ao explanado na Decisão do CAAD no Proc. nº 235/2018-T de 3/1/2019, segundo a qual, para além da divisão formal do nº3, deverá proceder-se novamente à subdivisão das alíneas a) e b).

No que concerne à alínea a), constata-se necessária a descrição dos atos ou negócios jurídicos realizados, dos seus homólogos (com idêntico fim económico) e ainda das respetivas normas de incidência aplicáveis. No fundo, procuramos não só aferir a existência de uma intenção preponderante na obtenção de uma vantagem fiscal, como verificar se dada obtenção resultou de uma opção legal (e economicamente) válida e com respeito pela liberdade de gestão da carga fiscal conferida ao contribuinte. Caso não se comprove que o negócio praticado teve em vista o lucro, é claramente denunciada a intenção artificiosa da sua utilização (presunção judicial²⁶).

Como exemplo prático deste requisito, veja-se, por hipótese, a sequência abordada no acórdão referido: constituição de M, SGPS por A e B; posterior venda de ações de N a M; conseqüente constituição de um crédito a favor de M junto de N.

Aparentemente, tudo se desenrola como se de uma alienação se tratasse, sendo certo que, perante a impossibilidade de pagamento integral por parte de M, se seguiram transferências a título de reembolso de dívida. Todavia, é necessário ter em consideração que: a constituição de M ocorre 20 dias antes da alienação das ações; existia uma discrepância abismal entre o capital social de M (25.000€) e o valor das ações (5.490.285,35€); a “venda” das ações é realizada por um valor acima do seu valor nominal; e é reconhecida uma dívida de M perante N, mas não existe delimitação temporal dos respetivos pagamentos. Evidentemente que, perante tal sucessão planeada cronologicamente e tendo presente a falta de racionalidade económica na realização deste negócio, o conjunto de atos que se pretendia praticar seria a distribuição de dividendos! De facto, procurando evitar os impostos a “suportar”, os acionistas beneficiaram de uma exclusão de tributação prevista para alienação de ações detidas há mais de 12 meses (concedida nos termos da alínea a) do nº2 do art. 10º CIRS na redação à altura vigente), da não sujeição às taxas liberatórias das al. a) e c) do art. 71º do CIRS, bem como da

²⁶ Presunções são as ilações que a lei ou o julgador retira de um facto conhecido para firmar um outro desconhecido, sendo as judiciais unicamente admitidas nos casos e termos em que é admitida a prova testemunhal (art 349º e 351º do CC). Neste domínio, as presunções judiciais inspiram-se nas regras da experiência, nos juízos correntes de possibilidade, nos princípios da lógica ou nos próprios dados da intuição humana. Traduzem-se em juízos de valor formulados perante os factos provados e reconduzem-se ao julgamento da matéria de facto, pelo que são insindicáveis pelo STJ (art. 26º da LOFTJ, bem como art. 722º, n.º 2 e 729º, n.º 2, do CPC).

Observe-se que sindicamos a aplicação de uma presunção judicial, uma vez que a única presunção legal aqui evidenciada é a cláusula geral no seu todo. Em consequência, cremos que a abordagem dos seus elementos de forma autónoma requiere a realização de uma presunção unicamente judicial, tendo em conta a apreciação casuística dos factos. Vide Decisão do CAAD no Proc. nº 43/2013 de 26/11/2013.

eliminação da dupla tributação económica prevista no art. 51º do CIRC no que respeita aos lucros societários obtidos por M.

Neste domínio, o Centro de arbitragem entendeu (e bem) estarmos perante um exemplo característico de *step by step transactions*, consubstanciando-se no entendimento de que, perante uma sucessão de atos/negócios coordenados entre si, o intérprete e respetivo aplicador da lei deverá desenvolver um tratamento integrado visualizando a sequência como uma operação *a solo*, já que se pressupõem um resultado único e final. Deste modo, e substituindo-nos à ATA, é-nos exigível comprovar que haveria outra forma de o contribuinte ter alcançado o seu objetivo de uma forma mais eficiente e direta, ao invés de incluir aquele passo despropositado só para evitar o imposto a pagar, pelo que recorreremos aos desenvolvimentos alcançados pela divisão tripartida da alínea b.

A alínea b, por sua vez, confere a obrigatoriedade de equiparação das vantagens fiscais com o benefício económico, a fim de comprovar que a intenção do contribuinte não era ladear o sistema fiscal. Assim, e retomando o caso em apreço, conclui-se pela não verificação de qualquer benefício económico para o sujeito passivo, quando, através da constituição de uma dívida em pouco mais de 200% superior ao capital social por uma SGPS (sociedade que não possui atividade produtiva), se comprova que a probabilidade de pagamento em tempo útil da sua totalidade é diminuta. Em gesto de complemento, e apesar do legislador no preâmbulo do Decreto-lei nº 495/88 de 30 de Dezembro ter criado condições favoráveis para facilitar e incentivar a criação de grupos económicos e, assim, proporcionar aos empresários um quadro jurídico que lhes permitisse reunir numa sociedade as suas participações sociais com vista à gestão centralizada e especializada, verifica-se tão só uma mudança de titularidade das ações. De facto, A e B passaram de uma titularidade jurídica (direta) para uma titularidade de facto (indireta), visto que continuavam a deter o poder/controlo efetivo sobre 10% do capital e direitos de voto da N.

Na sua consideração conjunta, depreendemos que a opção escolhida pelo contribuinte reflete uma operação artificial efetuada entre entidades juridicamente distintas, mas economicamente e de facto controladas pela mesma família, cujo principal propósito é a obtenção do resultado fiscal (distribuição de lucros) pelo que, não obstante a comprovação da validade singular de cada um dos atos e negócios jurídicos, não se lhes vislumbra qualquer substância económica.

Em termos práticos, mais do que uma mera indagação sobre uma finalidade essencialmente dirigida à obtenção de uma vantagem fiscal (suscetível de configurar uma opção legalmente admissível), consideramos imperativo atender à estrutura puramente formal das organizações e correspondente substância (económica ou outra) da operação por si realizada, já que só assim poderemos objetivamente

comprovar a existência de abuso sem ilações esquizofrénicas inconsistentes²⁷. Desta feita, considera-se crucial uma abordagem intensiva face aos elementos de verificação e aplicação da CGAA, centrando-nos, essencialmente, no elemento subjetivo.

CAPÍTULO III - OS ELEMENTOS NECESSÁRIOS À SUA VERIFICAÇÃO E APLICAÇÃO

No que respeita, à previsão legal, dispõem o nº2 do art. 38º da LGT que: “São ineficazes no âmbito tributário os atos 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, atos 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”²⁸.

Recorrendo aos ensinamentos de Diogo Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa²⁹, este nº2 estabelece de certa forma a (impropriamente) designada cláusula geral anti-abuso. Apesar da sua necessária fórmula genérica e complementar de normas específicas, já que não se afere especificamente a nenhum imposto em concreto, a mesma possui, de igual modo, natureza de norma típica, pelo que decorre diretamente das regras de incidência tributária e pressupõem a verificação cumulativa de quatro requisitos para aplicação da respetiva estatuição/sanção, o que se traduz numa elevada complexidade de comprovação procedimental e litigante. Desta forma, ao contrário do expectável, é vedado qualquer juízo de aplicação mais vasto ao intérprete do que aquele que decorre do próprio texto legal, mesmo que sob pretexto de realização de justiça material *in casu*.³⁰

²⁷ É precisamente neste sentido que legisla a nova redação deste artigo 63º definida a 3/5! De facto, após um profícuo debate jurisprudencial, o nosso legislador decidiu seguir as ideologias defendidas pela jurisprudência europeia. Por conseguinte, as respetivas alíneas sofreram uma tremenda reformulação, incorporando nas suas alíneas a) e c) os três requisitos da mencionada al. a). Ademais, deteta-se, de igual modo, a presença da nossa alínea b) na respetiva homóloga (ainda que indiretamente), pelo que, para uma demonstração bem-sucedida da reprovação normativo-sistemática aí vertida, consideramos determinante a verificação dos pressupostos acima elencados.

²⁸ Redação de 2011 alterada pela Lei nº32/2019 de 3/5, cujo corpo normativo se traduz nas “construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que fruste o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas”. Como nota prévia, destacamos que os elementos da norma (meio, intelectual, resultado, normativo e sancionatório) se mantêm, observando-se, porém, que as suas novas redações resultam, não só do texto da diretiva, como também das apreciações realizadas pelo TJUE ao longo dos anos nesta matéria.

²⁹ Obra infra citada, p.301.

³⁰ Cfr. Decisão do CAAD no Proc. nº 165/2018-T de 7/11/2018.

A título de maior compreensão, alguns acórdãos mencionam o art. 11º da LGT cingindo-se à teoria da interpretação das normas como justificação, porém, como refere Casalta Nabais³¹, é de rejeitar aqui a análise de teorias especificamente orientadas para a interpretação literal, económica ou até mesmo funcional. Na verdade, surge da letra da lei que a interpretação das normas fiscais deverão ser realizadas como quaisquer outras normas jurídicas, não excluindo, naturalmente, o critério da substância económica dos factos tributários. Porém, sendo que o direito fiscal se encontra legal e constitucionalmente adstrito aos valores de confiança, segurança e certeza jurídicas, o mesmo impõem regras acrescidas no domínio da tipicidade, precisão, clareza e determinabilidade das leis, pelo que o elemento literal conserva uma relevância central enquanto fator de estabilidade e previsibilidade. Em resumo, de modo a que consigamos executar uma análise congruente, eficaz e legalmente admissível, é necessário que analisemos a lei enquanto elemento literal, atendendo, todavia, à capacidade interpretativa e racional característica do ser humano, até porque “adesão estrita ao formalismo jurídico-fiscal é absolutamente irrealista e quixotesca diante das possibilidades quase infinitas de manipulação das formas jurídicas e planeamento fiscal agressivo nacional e internacional”³².

Neste domínio, e no que respeita à redação da CGAA, a doutrina e a jurisprudência têm entendido subdividir tal complexidade de norma em cinco elementos, correspondendo quatro aos requisitos de aplicação (meio, subjetivo, normativo e resultado) e um à estatuição normativa (sancionatório)³³. Com efeito, apesar da abordagem aos elementos citados dever ser, preferencialmente, realizada de forma autónoma, os mesmos não poderão deixar de se auxiliar mutuamente, até porque, de outro modo, a verificação não seria cumulativa. Assim, mais do que teoricamente falando, é nosso dever demonstrar de que forma tal visão holística dos elementos poderá ser crucial na aplicabilidade desta norma abrangente e de que forma poderemos mitigar a sua constante incompreensão.

3.1. Elemento meio

Procurando desarticular o dizer da norma, destacamos, numa fase inicial, o elemento responsável pela artificialidade sequencial, isto é, a forma como o infrator procurou decompor as várias disposições legais (tão distintas entre si) de modo a que, através da prática de certos “atos ou negócios jurídicos”³⁴,

³¹ In Direito Fiscal (2016) p.206

³²Decisão do CAAD no Proc. nº 324/2017-T de 5/8/2018.

³³Destaque-se que esta delimitação desenvolvida por Courinha, Gustavo (2009) p.165, se mantém atual perante a aplicação da nova redação.

³⁴Note-se a designação atual “construções ou séries de construções” introduzida a 3/5/2019, a qual pretendeu desconsiderar o formalismo existente na anterior designação face à apreciação factícia da artificialidade presente na operação. *Grosso modo*, procurou-se reafirmar a relação substancial entre o critério da “substância sobre a forma” e a *step transaction doctrine* defendida pela jurisprudência europeia, de forma a auxiliar a comprovação deste elemento.

Para um desenvolvimento exaustivo sobre as várias doutrinas existentes Cfr. Oliveira, António (2009) p. 95 a 122.

puдesse utilizá-las a seu favor. Se anteriormente referimos que algumas das operações válidas realizadas pelos contribuintes no exercício da sua liberdade e autonomia deveriam ser delimitadas, neste momento procuramos “encaixar” tal limitação no dito elemento.

Por conseguinte, e concordando com o defendido por Diogo Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa, a liberdade ou autonomia é limitada e delimitada, podendo sê-lo internamente (através de valores ético-jurídicos) e externamente (de acordo com o exercício da prática de liberdades fundamentais pelos outros, nomeadamente o Estado). Explicitando melhor, a «pessoa só é livre para gerir “como entender” a sua pessoa e os seus bens, não para se intrometer na pessoa e nos bens dos outros». Contudo, partindo do pressuposto que a pessoa jurídica Estado somos todos nós e que, por consequência, todos contribuimos para o seu desenvolvimento patrimonial, consideramos que existe, efetivamente, um abuso de direito quando através do exercício das nossas liberdades individuais, estamos a prejudicar um bem comum maior: o interesse público.

A par desta indagação reflexiva das consequências na utilização de tais formas abusivas, refere Gustavo Courinha que “para além de dirigido à obtenção da referida vantagem fiscal”, o mencionado elemento “será ainda, simultaneamente, dotado de uma forma anómala, inusual, artificiosa, complexa ou mesmo contraditória” em relação aos fins económicos pretendidos pelo contribuinte, pelo que será aconselhável uma ponderação entre incoerência da forma escolhida e o propósito económico-prático final do contribuinte.

Do ponto de vista aplicativo, é pacífico o entendimento partilhado entre a doutrina e a jurisprudência quanto à necessidade de interpretação dinâmica, lógica, sequencial e indivisível dos atos ou negócios jurídicos praticados com vista à obtenção de vantagem fiscal, não necessitando, porém, que os mesmos sejam cronologicamente coincidentes. Neste seguimento, os atos assumem (em regra) um carácter unitário e pré-planificado, exigindo o recurso à doutrina *step transaction* que considera a sequência temporal dos atos ou negócios coordenados ente si e olhados na globalidade. Claramente que o artifício poderia socorrer-se apenas de um ato isolado, mas convenhamos que não seria muito inteligente da parte do infrator, já que a possibilidade de deteção como ato ilícito seria consideravelmente maior. Assim, poderá comprovar-se a lógica intrínseca no conjunto dos atos praticados (per si, munidos de validade perante outras áreas do saber do direito) quando, através da prova das finalidades adquiridas, se evidencie uma montagem jurídica com o mesmo objetivo.

Exemplificando, imaginemos que os administradores e sócios individuais de uma determinada sociedade A decidem constituir uma SGPS na República de Malta com capital social de 1.200€ - até aqui tudo bem, encontramos-nos dentro da liberdade constitucional de constituir sociedades e fazer as opções necessárias à boa gestão da mesma. Agora imagine-se que, entre A e H e no dia seguinte à constituição desta última, se realiza uma compra e venda de ações onde a nova sociedade adquire todo o capital social da requerente por 20 milhões, sendo que H (na impossibilidade de pagamento

do respetivo valor por tremenda discrepância ente o seu capital social e este último) estabeleceu o seu pagamento em parcelas - constatamos que existe sim uma sequência cronológica de atos, mas o negócio é totalmente válido. Porém, ainda insatisfeitos, os mesmos administradores e sócios reúnem-se numa Assembleia Geral onde se estipula a distribuição de dividendos de A a H no montante de 15 milhões de euros. *Quid juris?*

Parece-nos que, apesar da sequência negocial ter como principal pressuposto a distribuição de dividendos aos sócios, o negócio efetivamente praticado com intuito de descaracterizar esta distribuição e, assim, fugir ao pagamento de impostos, foi uma compra e venda com amortização de mútuo e sem aplicação de juros. Deste modo, concluímos ser através da análise de todos os pequenos atos intermédios (constituição de H, irrisório capital social, venda de ações, distribuição de lucros), que determinamos a existência de um conjunto de esquemas pré-planificado para a obtenção (exclusiva ou predominante) de vantagens fiscais. Para além disso, considera-se pertinente indicar que o negócio da venda das participações sociais por 20 milhões, não seria efetuado por um operador privado independente sem uma avaliação externa da empresa, já que não se traduziria num ato de racionalidade económica.

Em suma, classificamos este elemento como elementar, necessário e crucial para a apreciação da aplicação da CGAA, pois, para além da sua intervenção num elenco de verificação cumulativa, o mesmo é determinante na aferição dos elementos subjetivo e resultado. Por conseguinte, caso dada empresa pretenda exercer o seu direito fundamental à constituição societária e respetiva gestão dependente, será prudente pedir uma informação vinculativa à ATA (de forma a garantir que o seu direito é exercido de acordo com o entendimento da mesma) ou comunicar-lhe o conjunto de atos praticados, já que, segundo a tradição jurisprudencial, a falta de um destes elementos implicará risco de aplicação da CGAA³⁵.

3.2 Elemento Resultado

No entender da lei, o elemento resultado traduz-se não só no alcance da “redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico”, como na “obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas (...) sem a utilização desses meios”³⁶. Deste modo, o efeito jurídico resultante da aplicação da CGAA traduz-se na consideração dos atos praticados de acordo com o padrão normal do comércio jurídico

³⁵Nota meramente informativa sobre os meios existentes e atualmente à disposição do sujeito passivo, sem prejuízo de posterior discordância no que respeita à sua eficácia.

³⁶ Nos termos da nova redação destaca-se como una finalidade a obtenção da vantagem fiscal, pressupondo, para o efeito, uma melhor compreensão da norma (maior coerência e especificidade). Porém, com a abrangência dos vários resultados decorrentes da usurpação das formas jurídicas, vêm certamente alguns problemas de indeterminação. Assim, consideramos relevante a nossa abordagem jurisprudencial no que respeita à delimitação do próprio conceito de “vantagem fiscal”.

a fim de obter o mesmo resultado económico, determinando-se, deste modo, a obrigação tributária em função dos atos equivalentes que pudessem ser praticados³⁷.

Em primeiro lugar, importa-nos distinguir o que é a obtenção de uma vantagem fiscal para efeitos de aplicação da CGAA. Serão benefícios fiscais ou simplesmente situações de não sujeição propositada? Deve “entender-se como qualquer situação pela qual, em virtude da prática de determinados atos, se obtém uma carga tributária mais favorável ao contribuinte do que aquela que resultaria da prática dos atos normais e de efeito económico equivalente sujeitos a tributação”. Deste modo, e levando-nos ao segundo ponto a abordar, observamos que tal elemento necessita da verificação de dois requisitos: a prévia verificação do elemento meio, isto é, necessitávamos de ter comprovado a prática de um ato ou um conjunto de atos cuja utilidade seria diminuta para a prossecução do projeto de vida ou da gestão da empresa; e a natureza da vantagem, já que a “vantagem fiscal pode, por vezes, ser o fim último e dominante da atividade do contribuinte (...), sem descurar, contudo a obtenção dos resultados não fiscais equivalentes”³⁸.

Procurando concretizar, apresentaremos dois exemplos distintos : um em que é claro o intuito único de obtenção de vantagens fiscais e outro em que não existe somente a obtenção de uma vantagem fiscal.

Analisemos a seguinte situação. Em 2012, a pessoa singular R adquiriu uma participação de uma sociedade B pelo “simples” valor de 5.000,00€, sendo que aqui ainda revestia a natureza de sociedade por quotas. Em 29/11/2008, J e T, sócios de B aprovam, por unanimidade, a transformação de B de sociedade por quotas em sociedade anónima, alegando para o efeito razões atinentes à dinâmica da sociedade (crescimento e diversificação da atividade da empresa). Neste sentido, após a transformação, D, que possuía um valor nominal das ações no valor de 5,000€, passou a ser titular de 5.000 ações com o valor unitário de um euro representativas de 5% do Capital social de 100,000€. Contudo, dois dias depois realizam um contrato de compra e venda das suas respetivas ações com C S.A., sendo que o valor correspondente à alienação se traduziu em 356.006,75 € (mais de 200% daquele que possuíam). Com a morte de R, sucedeu-lhe o cônjuge sobrevivente que afirmou ter realizado a declaração da mais-valia obtida na declaração anual de rendimentos, porém, a mesma não foi sujeita a tributação já que terá beneficiado de uma exclusão nos termos da al. a) do n.º2 pertencente ao art. 10º e al. b) do n.º4 e n.º3 do art. 43º, ambos possíveis pela redação à altura vigente do CIRS.

Perante este cenário, verificamos primeiramente que existe sim um conjunto de atos que singularmente não apresentam nada ilegal, mas que conjugados, poderão previsivelmente traduzir num ato de *fraus legis*. Já quanto à segunda parte, e comparando o negócio efetuado (venda de ações após transformação da SQ em SA) com o negócio equivalente de venda da quota (que seria realizado sem

³⁷ Neto, Serena e Trindade, Carla (2017) p.377

³⁸ Courinha, Gustavo (2009) p.171 e Campos Diogo, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa (2012) p. 309.

a prévia transformação), é óbvio que a opção realizada teve como resultado a aplicação do até então vigente art. 10º n.º2 do CIRS, já que o seu regime fiscal beneficiava de uma isenção de tributação enquanto o aplicável seria tributado a uma taxa de 10% (n.º4 do art. 72º do CIRS). Porém, o intérprete judicial deste caso indica que a verificação desta dimensão resultado é insuficiente para se concluir que existiu abuso, prevalecendo apenas (no nosso entendimento) uma mera presunção judicial de abuso.

Relativamente ao segundo exemplo, apresentamos o Grupo E (aglomerado de empresas constituído pelo patriarca, seus filhos e respetivos cônjuges) que em 2008 e 2013 realizou um investimento significativo apoiado por um certo sistema de incentivos ao investimento legalmente admissível. Neste sentido, celebrou um contrato de 10.072.182,62€, no qual se verificou a falta de cumprimento pelo grupo de um dos requisitos legalmente exigíveis para atribuição de apoio financeiro, ou seja, a existência de uma situação económico-financeira equilibrada e cobertura do projeto por capitais próprios. Perante esta situação, e indicando que o referido grupo passaria à altura por algumas dificuldades financeiras, foi negociado com G o financiamento daquele valor através de um empréstimo a E enquanto entidade devedora, todavia, a situação ainda não se encontraria regularizada e E contraiu um segundo empréstimo em G, mutuando o referido valor a D que, por sua vez, mutuou aos requerentes. O problema aqui é que, para além dos sucessivos empréstimos, não foi estabelecida qualquer remuneração, prazo ou indemnização por incumprimentos. Estamos perante uma situação abusiva?

De facto, deparamo-nos com uma realização sequencial de atos um tanto ou quanto complexa, porém, esta não é de todo uma situação de efetiva distribuição de dividendos encapotada por um pagamento de mútuo, já que as operações realizadas apresentam vantagens que não só ou principalmente uma vantagem fiscal. Na realidade, possuem racionalidade económico-financeira (o acesso a incentivos de investimento), dado que o não preenchimento das condições contratadas punha em causa o incentivo reembolsável num valor de até 4.379.130,00 €, podendo acrescer-lhe o valor do prémio de realização. Consequentemente, e tendo presente a sua situação crítica a nível financeiro, não seria de todo agradável a oponibilidade de tais valores, podendo até mesmo levar a uma previsível situação de insolvência do grupo. Assim, acordamos que a ideia presente no pensamento: “produzo enquanto pago” seria economicamente viável.

Todavia, como acima indicado, só através deste elemento a jurisprudência não consegue aferir a aplicação (in) justa da CGAA, mas tão só ficar alerta após a sua verificação, pelo que avançaremos para os restantes.

3.3. Elemento Subjetivo

No que diz respeito ao elemento subjetivo ou intelectual, começamos por indicar que o mesmo se apresenta como o elemento característico das normas gerais anti-elisivas³⁹. No entendimento de Gustavo Courinha, este é um requisito expresso ou implícito na maior parte das legislações que haviam legal ou jurisprudencialmente acolhido tal norma, uma vez que, podendo os resultados ser atingidos incidentalmente ou por consequência de um objetivo que não seria o “essencial ou principalmente” fiscal, douto elemento pretende assegurar a justiça efetiva na aplicação da CGAA⁴⁰.

Contudo, e tendo em conta a elevada responsabilidade deste elemento na caracterização ineficaz de um negócio, constatamos, de igual modo, que é o elemento dotado de maior complexidade probatória, já que enquadrando-se a referida temática numa área do direito pertencente à área financeira e económica (caracterizada pela sua objetividade e certeza) e, portanto, distinta das ciências psico-interpretativas, a tendência cairá na adesão de um elemento subjetivo objetivado.

Em concordância, seguimos o entendimento do CAAD na Decisão proferida no Proc. nº 324/2017-T de 5/8/2018 quando informa que a partir da introdução da CGAA no nosso ordenamento jurídico se integrou uma nova visão da fiscalidade. Mais concretamente introduzimos não só uma exceção a um dos princípios basilares do direito fiscal (tipicidade fechada), como também à predominância da interpretação literal (privilegiando a interpretação teleológica) e à exclusiva análise jurídico-privatística⁴¹, procurando uma aplicação mais eficiente, justa e, por isso, atenta às necessidades específicas dos contribuintes.

3.3.1 Elemento Subjetivo objetivado?

No decorrer da tradição aplicativa da CGAA, a tendência na apreciação do elemento subjetivo é a sua aferição enquanto motivação do contribuinte. Desta forma, e de acordo com o tão mencionado Ac. do TCAS no Proc. nº 04255/10 de 15/2/2011, o elemento intelectual pressupunha que a motivação fiscal proviria da prática de atos ou negócios praticados essencial ou principalmente dirigidos ao resultado, apenas relevando a obtenção deste mesmo proveito.

Porém, a verdade é que embora tal argumento “baste para preencher aquele requisito, o seu preenchimento é, *per si*, irrelevante para a aplicação da CGAA em função da estrutura de atos e negócios jurídicos realizados”, já que “em caso algum uma vantagem ou um benefício fiscal indiciarão por si

³⁹ Em contraposição com as normas específicas anti-abuso, que versando sobre critérios objetivos ou requisitos de aplicação, não preveem a possibilidade de contraprova (ou preveem, mas deve ser realizada pelo próprio contribuinte).

⁴⁰ Obra infra referenciada p.177.

Atente-se, porém, à redução de exigência presente na nova redação, que apenas refere a comprovação de uma finalidade ou uma das finalidades principalmente dirigidas, excluindo a predominância defendida pelo TJUE.

⁴¹ Ainda que a ATA não se encontre obrigada a aceitar a qualificação jurídica dos factos operada pelos contribuintes (art. 36º nº4 da LGT).

só qualquer ideia de abuso jurídico”⁴². Assim, e no entender do mesmo tribunal no Proc. nº 5104/11 de 14/2/2012, “para além das escolhas e formas adotadas pelo contribuinte serem fiscalmente dirigidas, é necessário que aquele (resultado fiscal) prevaleça sobre este (resultado não fiscal)”. Imagine-mos, por hipótese, os casos frequentes de transformação de sociedade por quotas em anónima em que, apesar de existirem justificações de natureza económica empresarial para a sua ocorrência, na maior parte dos casos ocorre a utilização de uma previsão legal para alcançar a obtenção de proveitos económicos, sendo, por isso, exigível que as razões devam ser esplanadas adequadamente no relatório justificativo da transformação da sociedade. Assim, adotando os ensinamentos de Pires de Sousa, a verosimilhança corresponde a um princípio de normalidade, segundo o qual os factos não se encontram isolados ente si, seja por causa-efeito, seja por ordem lógica e regular, ou seja, é necessário olhar para o esquema como um todo (daí a necessidade de articulação deste elemento com o resultado efetivamente obtido e o meio enquanto aglomerado de operações).

É, portanto, no sentido de inserir esta visão global, eficiente e objetiva (já que, nos termos do artigo 74º nº1 LGT, o ónus da prova pertence à ATA), que a jurisprudência tem optado por aplicar uma versão menos motivacional (tão só probatória) a este elemento subjetivo. Deste modo, e partilhando do entendimento do TCAS no segundo acórdão mencionado, o elemento subjetivo começa a ser visto como uma "motivação fiscal preponderante que se manifesta nas formas adotadas e que faz prevalecer a finalidade fiscal do negócio sobre a sua finalidade não fiscal"⁴³. Por conseguinte, a prova da motivação fiscal é realizada com recurso a factos ou elementos de prova que permitam ao intérprete extrair, com razoável segurança e segundo critérios de razoabilidade e normalidade, a conclusão de que o contribuinte atribui às formas adotadas um fim predominantemente fiscal. Todavia, é crucial indicar que o facto da CGAA deixar de se basear unicamente numa motivação e passar a ter em atenção elementos imparciais, não impede que o contribuinte execute uma contraprova, demonstrando assim, em termos idênticos, que efetivamente existe uma motivação económico-financeira (aliás, esta é uma das grandes benesses associadas à CGAA face à aplicação das cláusulas específicas anti-abuso). Concluindo, a motivação fiscal não exclui a existência de uma motivação extra-fiscal (económica ou outra), mas apenas exige a predominância daquela face a esta.

Entretanto, e ainda no decorrer da sustentabilidade desta posição, surge a Decisão do CAAD proferida no âmbito do Proc. nº 363/2016-T de 14/12/2016⁴⁴, indicando que somente as razões fiscais poderiam explicar a opção seguida pelos sujeitos passivos. À *contrário*, para além dos pontos fulcrais anteriormente referidos, o intérprete exige ainda a constatação de um conjunto de requisitos imprescindíveis de forma a preencher-se a ilação de um possível abuso sob a intenção do contribuinte. Destaque-se o

⁴²Decisões do CAAD nos Proc. nº 267/2013-T de 20/5/2014 e nº 62/2014-T de 1/9/2014.

⁴³ Vide Decisão do CAAD no Proc. nº 184/2017-T de 2/3/2018.

⁴⁴ Vide Decisão do CAAD no Proc. nº 285/2013-T de 6/2/2015.

facto dos atos e negócios realizados conducentes à vantagem fiscal não serem usuais entre agentes económicos independentes, não utilizarem formas e condições usualmente utilizadas e não possuir um resultado em linha com o pretendido em negócios similares. Em contraposição, indicam Diogo Campos, Benjamin Silva e Jorge Sousa⁴⁵, que bastará a prova da intenção preponderante ou exclusivamente fiscal ou, como alternativa, a necessidade probatória da falta de racionalidade económica. Constatamos, portanto, que este tema é tudo menos pacífico quer no decorrer da aplicação jurisprudencial, quer no âmbito da própria interpretação realizada pela ATA, pelo que, de modo a conseguirmos obter um entendimento consideravelmente razoável e, assim, percebermos quais os requisitos necessariamente imprescindíveis para a análise eficaz do elemento subjetivo, recorreremos à jurisprudência comunitária.

No que respeita ao entendimento do TJUE face a este núcleo de opiniões divergentes, apresentamos dois casos mais antigos e dois casos mais recentes, dado que a ótica do tribunal versou sempre sobre uma mesma posição (sem prejuízo de um ligeiro aperfeiçoamento).

Desta feita, no que concerne à abordagem realizada pelos acórdãos mais antigos, referimo-nos aos tão emblemáticos e polémicos *Ac. Halifax e Foggia*⁴⁶. Desde logo, cumpre salientar que embora tais acórdãos se refiram a matérias distintas objetiva e temporalmente, em ambos se defende a posição de que o elemento subjetivo deve ser justificado com base em requisitos objetivos (mesmo que as operações tenham sido efetuadas com o único propósito de obter uma vantagem fiscal). Neste sentido, e debruçando-nos mais especificamente sobre o *Ac. Foggia* (reapreciação do TJUE de um caso apreciado pelo rosto da nossa máxima jurisprudência, o STA) verificamos que a posição deste mesmo tribunal vai mais longe, reforçando que o artigo 11º nº1 alínea a) da Diretiva 90/434 deve ser interpretado no sentido de considerar que a realização de uma operação de fusão entre duas sociedades do mesmo grupo, pode, *per se*, constituir uma presunção de que essa operação não é efetuada por “razões economicamente válidas”. Neste sentido, confirmamos aqui que a posição sustentada pela Decisão do CAAD respeitante ao Proc. nº 363/2016-T não era totalmente descabida! Na realidade, este tribunal demanda igualmente que o órgão jurisdicional nacional verifique, à luz do conjunto das circunstâncias que caracterizam o litígio, se os elementos constitutivos da presunção de fraude e evasão fiscal se reúnem especificamente, já que na sua acessão, para se aferir concretamente o intuito fraudulento da operação em causa, as autoridades competentes não se poderão limitar a aplicar critérios gerais predeterminados, mas devem proceder, caso a caso, a uma análise global da operação.

Concretizando, com base nas operações realizadas, é possível a formulação de uma presunção judicial de fraude que determine que a referida operação não foi realizada por razões económicas válidas! Por

⁴⁵ Obra já citada, p. 309

⁴⁶ Cfr. Proc. C-255/02 de 21/2/2006 e C-126/10 de 10/11/2011.

consequente, existindo a comprovação de que as razões da operação projetada visaram, essencialmente, questões fiscais, estas serão determinantes para efeitos de concessão ou não concessão, no todo ou em parte, do benefício previsto nas disposições legais. Assim, concluímos que esta motivação fiscal será utilizada apenas como verificação complementar ou subsidiária, face à comprovação de fraude vertida nas operações utilizadas pelo contribuinte consequentemente verificadas através da análise global da operação.

É nesta acessão que enquadrámos a perspetiva mais recente do TJUE que, nos acórdãos proferidos a 26/2/2019⁴⁷, se debruçou sobre a verificação dos elementos constitutivos de um eventual abuso de direito e respetivas modalidades de prova. Neste domínio, como resulta da sua jurisprudência⁴⁸, a prova de uma prática abusiva requer, por um lado, um conjunto de circunstâncias objetivas dos quais resulte que o objetivo prosseguido pela legislação da UE (prevenção do abuso) não foi alcançado e, por outro, um elemento subjetivo que consiste na vontade de obter uma vantagem resultante da criação artificial dos requisitos exigidos pela regulamentação da União. Exemplificando, se um grupo de sociedades não é constituído por razões que reflitam a realidade económica (caso das SGPS constituídas apenas como plataforma de interoperabilidade entre os sócios e a sociedade principal em sede de distribuição de dividendos), possui uma estrutura puramente formal (não executa uma atividade económica) e reflete, como principal ou predominante objetivo, a obtenção de uma vantagem fiscal que contrarie o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável (não tributação dos impostos), a intenção da referida sociedade pode ser interpretada como uma montagem artificial e fraudulenta. Deste modo, o facto de estar reunido um certo número de indícios pode demonstrar a existência de um abuso de direito (presunção judicial), desde que esses indícios sejam objetivos e concordantes! Em resumo, constata-se que, apesar da aplicação em âmbitos temporais distintos e perante as constantes mudanças nas redações nacionais de cada um dos (ainda) 28 Estados-Membros, a posição do TJUE não diverge muito, reformulando apenas alguns dos conceitos aplicáveis que possam configurar uma natureza significativamente dúbia⁴⁹.

Perante esta incrível factualidade, entendemos que a posição sustentada na aplicação da presunção judicial de indícios com posterior confirmação através de elementos objetivos poderá, efetivamente, conferir o melhor dos dois mundos na aplicação desta CGAA. Deste modo, se por um lado conferimos maior segurança à ATA na aplicação da referida norma, ainda garantimos o exercício do contraditório por parte do contribuinte, que, perante uma análise fictícia por parte da ATA, poderá demonstrar que

⁴⁷ Cfr. Proc. C-115/15 (N Luxembourg 1), C-118/16 (X Denmark A/S), C-119/16 (C Danmark I) e C-299/16 (Z Denmark ApS) e aos Proc. C-116/16 (T Danmark) e C-117/16 (Y Denmark).

⁴⁸ Ac. de 14/12/2000 (Emsland-Stärke) no Proc. C-110/99, EU:C:2000:695 e de 12/3/2014 (O. E. B.) no Proc. C-456/12 EU:c:2014:135.

⁴⁹ Em vez da designação de “elementos constitutivos da presunção” constante no acórdão *Foggia*, estes últimos acórdãos já se referem (especificamente) a indícios objetivos e concordantes.

o seu intuito não era essencialmente fiscal⁵⁰. Contudo, no que respeita à realização do ónus da prova *à priori* da liquidação, o TJUE⁵¹ declarou que nada impede as autoridades fiscais de exigirem ao contribuinte as provas que julguem necessárias para determinar concretamente os impostos e, assim, na falta das mesmas, recusarem a vantagem fiscal requerida, sendo que, num momento *à posteriori*, caberá à ATA a prova dos elementos constitutivos que deram origem à negação de tal vantagem. Em conclusão, garante-se por um lado, a certeza e previsibilidade na aplicação da norma e, por outro, a segurança jurídica na obtenção de uma decisão razoável, classificando esta apreciação como fórmula de sucesso no combate à evasão fiscal.

Como última nota, gostaríamos de sublinhar que nem sempre o entendimento dos nossos tribunais nacionais superiores foi essencialmente subjetivo, visto que, já em 2003⁵² imperava um sentido de consideração do direito fiscal enquanto área do direito redutora da intervenção do sujeito passivo na distribuição dos encargos tributários e, por isso, de apreciação do negócio tendo em conta o princípio da substância sob a forma. Porém, consideramos que seria muito mais vantajoso ir mais além desta equivalência económica, já que através da correlação das dimensões deste elemento (motivação fiscal e presunção de indícios) asseguraríamos uma melhor relação entre ATA e contribuinte e, porventura, um melhor cumprimento da legalidade.

3.4 Elemento Normativo

Não obstante a análise deste último requisito, é seguro concluir que não se estará perante uma previsão delimitada pela letra da lei (como sucede, em regra, no direito fiscal), mas uma verdade orientada para a ponderação jurídica entre o dever de pagar impostos e a gestão económico-financeira eficaz⁵³. Neste contexto, consideramos pertinente relacionar o conteúdo da norma fiscal com o comportamento do sujeito passivo, sendo que esta correlação se apresenta como condição de eficácia para a atuação administrativa e, conseqüentemente, de deteção de comportamentos (exteriores e documentáveis) da sublimen intenção evasiva⁵⁴.

De forma sintética, como é que uma reprovação normativo-sistemática poderá intervir na relação da ATA e do sujeito passivo? Saldanha Sanches explicita que, de modo a conseguirmos qualificar uma operação como artificiosa ou fraudulenta de forma prudente e ponderada, é necessário que a administração encontre, primeiramente, uma lei habilitante para o exercício dos seus poderes, sendo que

⁵⁰ Vide Decisão do CAAD no Proc. n.º 235/2018-T de 3/1/2019 em que, apesar da sucessão cronológica de atos indicar uma presunção de ilegalidade com objetivo principal de ludibriar a legislação fiscal, o verdadeiro intuito dos contribuintes seria afastar uma possível aquisição de herança por um filho ilegítimo do seu pai.

⁵¹ Cfr. Ac. de 28/2/2013 (*Petersen e Petersen*) no Proc. C-544/11, EU:C:2013:124.

⁵² Cfr. Ac. TCAS no Proc. 00140/03 de 13/5/2003.

⁵³ Cfr. Gustavo Courinha (2009), p. 193

⁵⁴ Cfr. Sanches, Saldanha J.L.(2009) p. 175

só será possível quando o sujeito passivo, a partir dessa mesma lei, puder nela discernir uma clara intenção de tributar. Com efeito, o elemento normativo configura-se como condição *sine qua non* da cláusula, uma vez que, caracterizado pela sua função primordial de distinção, separa os casos de elisão fiscal dos casos de poupança fiscal legítima, atuando somente nos casos em que “ por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas” se demonstre uma clara intenção contrária à lei⁵⁵.

Em relação à aplicação deste elemento pelos intérpretes, constata-se que a análise jurisprudencial não só partilha do entendimento doutrinal como o complementa. De facto, a jurisprudência vem sublinhar que, para uma análise cuidada e eficiente deste requisito *in casu*, é necessário fazermos acompanhar da verificação do elemento meio. Assim, esclarece-se que mais do que a intenção de tributar vertida no texto da lei, deve refletir-se um juízo de censura ético-jurídico por parte do legislador face aos comportamentos adotados pelos sujeitos passivos. Devendo, portanto, verificar se o próprio espírito e razão de ser da ordem jurídica tributária (decorrente da aplicação do princípio da capacidade contributiva) ou concorrencial (tendo presente o princípio da neutralidade fiscal) se traduzem no impedimento da obtenção de vantagens fiscais por meio de esquemas ou montagens que contornam a lei, ou, contrariamente, tais vantagens resultam de uma permissão assumida pelo próprio legislador (presunção legal).

Consideramos, pois, que perante tamanha complexidade da norma, haverá a necessária ponderação destas duas dimensões. Por um lado, devemos considerar como condutas abusivas aquelas em que o contribuinte deva saber (objetivamente) que a operação que praticou, nas circunstâncias em que aconteceu, não pode ser enquadrada na previsão legal por não ser coerente com o “espírito da lei”, muito embora, formalmente, possa encontrar “amparo” no elemento literal; por outro lado, devemos ter em atenção a necessidade de visão global sobre os elementos, sendo que se o elemento meio se verificar, funcionará de imediato o elemento subjectivo presuntivo, e, portanto, a constatação de uma reprovação normativo-sistemática com conseqüente produção de vantagens. Todavia, indica-nos a experiência na apreciação casuística, que nem sempre será tão fácil provar esta mesma seqüência.

Relembremos o último exemplo conferido. No caso em apreço, verificaram-se os respetivos pressupostos para a efetivação de uma exclusão de tributação em sede de prevenção de dupla tributação económica, pelo que é inequívoca a opção do legislador em não tributar este tipo de operações. Po-

⁵⁵ Ac. do TCAN no Proc. nº 01188/11.0BEPRT de 28/9/2017.

Veja-se, de igual modo, que na nova redação deste art. 38º nº2 LGT, o elemento resultado mantém apenas o abuso de formas jurídicas. Deste modo, através da remoção das formalidades anteriormente previstas pelo elemento meio (agora bastando-se à existência de construções como simples operações descaracterizadas), destacamos a coerência do legislador na previsão deste novo elemento resultado, reforçando, mais uma vez, a necessária visão holística perante os elementos. No entanto, prevê-se mais uma obrigatoriedade de comprovação pela ATA quanto à presunção de genuidade das operações, o que poderá configurar-se numa adição substancial de complexidade demonstrativa.

rém, perante uma sucessão de reembolsos de mútuo em que, pela experiência do legislador, se refletem maioritariamente em distribuição de dividendos encapotadas sem opção de tributação, é óbvio que o espírito da lei se enquadrará em fuga ao fisco e, por isso, considerar-se-á a operação ilegal. Conclui-se, contudo, que apesar do preenchimento dos indícios, a intenção da sociedade não foi efetivamente fugir ao fisco, mas tão só cumprir com os requisitos obrigatoriamente verificáveis para obtenção de um investimento comunitário, pelo que a conduta não poderá ser considerada contrária à lei.

Em suma, ao contrário de outras normas de idêntico fim que encontramos em outros ramos do ordenamento jurídico (por hipótese, o instituto do abuso de direito ou princípio da boa-fé), a CGAA não é uma cláusula aberta! Com efeito, não se trata de recorrer a uma encapotada analogia, nem tão pouco considerar uma certa norma aplicável a um certo caso, mas antes de presumir que existe um caso que cabe dentro do âmbito de aplicação sem qualquer extensão dessa norma⁵⁶. Por conseguinte, a jurisprudência⁵⁷ entende que é vedada ao intérprete a possibilidade de afastar a solução legal que decorre da norma aplicável, mesmo que por razões de justiça material ou de coerência substantiva do sistema jurídico fiscal. Deste modo, o intérprete deverá abster-se de quaisquer juízos (se a economia fiscal é ou não justificada/aceitável), quando a respetiva situação fira uma suposta igualdade horizontal entre os contribuintes. Contudo, apesar de concordarmos parcialmente com esta constatação, se devêssemos única e exclusivamente ter em atenção o elemento literal da norma, então estaríamos a realizar uma aplicação injusta e incoerente com aquilo que é o principal intuito do direito fiscal: a descoberta da verdade material. Por essa razão, preferimos adotar o entendimento de visão abrangente sobre os elementos, já que a CGAA não é tão só, afinal, um mero expediente de obtenção de receita fiscal a qualquer custo assente no facto de o contribuinte obter uma vantagem fiscal⁵⁸, mas uma forma de repor a legalidade dos factos⁵⁹.

3.5 A Diretiva Anti-Elisão 1 e a Harmonização da Cláusula Geral

Após a exaustiva análise dos elementos de aplicação da CGAA, cabe-nos agora analisar a mais recente legislação europeia referente à aplicação dos compromissos assumidos no âmbito do programa europeu *BEPS*, ou seja, a Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de Julho, que entrou em vigor no dia 31/12/2018. Neste domínio, e apesar desta diretiva refletir as mais variadas formas de “desen-

⁵⁶ TCAS no Proc. nº 00140/03 de 13/5/20003.

⁵⁷ in Decisão do CAAD no Proc. nº 165/2018-T de 7/11/2018.

⁵⁸Via Courinha, Gustavo (2009), p.189

⁵⁹Cfr. Decisão do CAAD nos Proc. nº 324/2017-T, de 5/8/2018 e 184/2017-T de 2/3/2018, bem como Ac. do TCAS no Proc. nº 04255/10 de 15/2/2011.

corajar práticas de elisão fiscal e garantir uma tributação justa e eficaz na União”, no que nos é relevante, referir-nos-emos apenas à proposta de harmonização da redação da CGAA como forma de tributação coerente e coordenada pelos países da UE.

Importa referir, antes de mais, que assumindo o respetivo documento a forma de diretiva europeia, devemos ter em consideração que a mesma não possui o carácter geral e obrigatório característico do regulamento e, por isso, vincula os países aos quais se destina apenas quanto ao resultado a alcançar, deixando, na sua autonomia, a competência quanto à forma e meios a adotar, pelo que os países da UE poderão (ou não) estabelecer normas mais rigorosas do que as previstas⁶⁰. Contudo, alertamos para a importância da adoção de tal documento legislativo, já que, pretendendo o aperfeiçoamento da resiliência do mercado interno contra as práticas de elisão transfronteiriças, impediria que a ação a título individual dos EM lograsse na atual fragmentação do mercado interno no domínio da fiscalidade e, conseqüentemente, numa persistência de ineficiência e distorções na interação de medidas nacionais distintas.

Relativamente ao texto vertido na mesma, constata-se que a CGAA deverá ser aplicável a “uma montagem ou série de montagens que, tendo sido posta em prática com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que fruste o objeto ou a finalidade do direito aplicável, não seja genuína tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes.”⁶¹

Nesta acessão, equiparando o texto acima designado à aplicação da CGAA em Portugal, destacamos a importância na substituição de “atos ou negócios jurídicos” por uma designação bem mais abrangente e objetiva como a “montagem ou série de montagens”, o que poderá ser benéfico face à constante complexidade probatória da jurisprudência na aplicação formal e subjetivista do anterior conceito. De seguida, deverá substituir-se “essencial ou principalmente dirigidos” por “finalidade principal ou uma das finalidades principais”, o que poderá consubstanciar-se numa maior complexidade de comprovação, pois torna o requisito menos exigente face à atuação do contribuinte (problema da subjetividade poderá manter-se)⁶². Ainda neste contexto, debruçamo-nos sobre a aplicação do adjetivo “genuínas” à montagem ou série de montagens em contraposição com os nossos “artificioso” e “fraudulento”, considerando que, caso se verifique a genuinidade, o contribuinte deverá dispor do direito de optar pela estrutura mais vantajosa do ponto de vista fiscal para as suas atividades comerciais, o que se configura numa abordagem mais evasiva na diferenciação dos conceitos de evasão e elisão fiscais.

⁶⁰ Vide <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=LEGISSUM%3A114527>.

⁶¹ N° 1 do seu artigo 6°.

⁶² Atente-se que tal designação não seguiu o entendimento do TJUE na caracterização predominante da finalidade! O que, na nossa opinião, poderia ser decisivo para reduzir a incompreensão.

Já no que concerne à implementação de um necessário alcance da vantagem fiscal “que fruste o objeto ou a finalidade do direito aplicável”, constatamos que a sua incorporação poderá ser interessante, uma vez que a redação atual da CGAA se caracteriza por uma incoerente designação normativa. Porém, prevalece o ónus de ponderação entre os negócios realizados e aqueles que seriam passíveis de realização caso se tivesse aplicado devidamente o direito, ou seja, mantém-se uma necessária arguição presuntiva face à atuação do sujeito passivo, ainda que numa perspetiva económica. Por último, e referindo-me à letra da lei, constatamos que é incorporado um sinal de alerta ao intérprete, procurando mais do que uma aplicação cega, incoerente e injusta da lei, mas, pelo contrário, uma ponderação entre a mesma e os factos e circunstâncias relevantes *in casu*.

Após uma breve referenciação sobre as novidades introduzidas pela CGAA e tendo presente as problemáticas evidenciadas na análise jurisprudencial, cabe-nos analisar especificamente aquelas cuja aplicação poderá ser dúbia. Referindo-nos ao carácter genuíno das operações, cujo propósito se prende com o reforço da distinção entre planeamento fiscal abusivo e planeamento fiscal lícito, cremos ser interessante e crucial tal caracterização em situações de evidente fragilidade na aferição da estrutura formal de dadas sociedades. De facto, através da sua aplicação no caso europeu *Cadbury-Schweppes*⁶³, foi possível determinar que as empresas que não exercem uma efetiva atividade económica, mas tão só dispõem de uma sede (estrutura formal), encontram-se em situação de abuso de formas jurídicas, já que necessariamente adstrita à genuinidade das operações estaria a ausência da sua artificialidade. Desta forma, e tendo como pressuposto que esta diretiva pretende adotar as posições mantidas pelo TJUE, a realidade económica subjacente às operações deverá ser valorada com base em elementos objetivos e comprováveis por terceiros, como por exemplo, instalações, pessoal, equipamentos pertencentes à sociedade e o montante a tributar comparado com o lucro efetivamente obtido pela mesma. Todavia, a proporção entre genuinidade e artificialidade não implica encontrar uma proporção entre imposto e lucro, mas entre imposto e atividade económica real, o que poderá igualmente suscitar algumas dúvidas na aplicação.

Em resumo, consideramos que algumas ideias são bastante interessantes do ponto de vista aplicativo, nomeadamente a designação “montagens” e a correlação existente entre interpretação literal e factos subjacentes, contudo as restantes ainda demonstram uma necessária ponderação subjetiva pelo intérprete. Deste modo, prevê-se que as problemáticas associadas ao elemento intelectual e à aplicabilidade do direito que seria devido provavelmente manter-se-ão, uma vez que a própria legislação não exige uma interpretação com base na posição sustentada pelo TJUE, mas tão só confere liberdade de

⁶³Proc. C-196/04 de 12/9/2006, no qual o TJUE se referiu à artificialidade das operações como critérios aferidores do abuso, pressupondo a genuinidade contrária à artificialidade. Neste segmento, o TJUE demonstrou a sua posição através do exemplo das caixas postais, constatando que a interposição de sociedades fictícias e que não exercem qualquer atividade económica deveriam ser designadas por “filial caixa de correio” ou de fachada, e, portanto, se uma empresa não se tratasse de uma caixa postal então existia uma presença efetiva num determinado território.

apreciação aos tribunais nacionais. Em todo o caso, partindo do pressuposto que a diretiva terá optado por um conceito positivo de genuinidade, não só pela sua facilidade probatória quando envolvidos movimentos financeiros, mas também pela proximidade existente entre genuinidade e “razões comerciais válidas que refletem a validade económica”⁶⁴, é evidente que os intérpretes deverão restringir as suas considerações à teologia da norma.

Em concreto, concordamos plenamente com a posição de Ana Paula Dourado ao indicar que a cláusula se apresenta bastante vaga, arriscando-nos a referir que a indeterminação de alguns conceitos cuja urgência de intervenção seria imperativa, ainda continua lá. Porém, tendo presente que adotando o respetivo texto legislativo, as decisões nacionais serão suscetíveis de reapreciação europeia (através da figura do reenvio prejudicial), temos esperança que se revele uma eficaz aplicação conjugada entre os tribunais nacionais e o TJUE, pelo que só assim erradicaremos as restantes dúvidas subsistentes de interpretação.

CAPÍTULO IV - DO PROCEDIMENTO PRESENTE NO ART. 63º DO CPPT

4.1. Prazo de preclusão para a sua instauração

No decorrer do projeto em desenvolvimento, vimos discutindo a redação da norma do artigo 38º como principal problema no âmbito de aplicação da CGAA. Todavia, a aplicação da CGAA não decorre da sua redação! Na verdade, doutra norma reveste a natureza de direito substantivo e necessita (obrigatoriamente) de uma norma de execução que a faça valer perante questões litigantes. Não obstante o artigo 63º do CPPT se apresentar como o meio gracioso particularmente desenvolvido para a aplicação da CGAA, através de uma análise casuística, pudemos verificar que a redação do mesmo não se afigura, de todo, mais pacífica do que aquela que temos vindo a tratar, com a agravante de que a sua redação não pode ser alvo de apreciação por parte da diretiva⁶⁵.

Deste modo, e sem prejuízo dos problemas associados à aplicação dos seus requisitos, constatamos que o prazo associado à preclusão (caducidade) do procedimento deste artigo 63º é também ele considerado “uma pedra no sapato” da jurisprudência. Deveras, o referido problema surge ainda antes da alteração da sua redação em 2011 que previu a erradicação do prazo especial para a instauração do procedimento próprio da CGAA, pelo que, recorrendo aos primórdios Ac. do TCAS proferidos nos Proc. nº 04255/10 de 15/2/2011 e 05104/11 de 14/2/2012, constatamos que o início da contagem era, *per si*, considerado dúbio. Assim, dada a elevada importância desta exceção na apreciação do mérito

⁶⁴Vide Diretiva 2009/133/CE de 19/10/2009.

⁶⁵ Doutra documento legislativo não incide sobre questões processuais (tais como prazo de prescrição, caducidade, formalismo inspetivos e exercício do contraditório), mas somente sobre normas de direito substantivo. Vide, por hipótese, Ac. do STA no Proc. nº 0576/13 de 25/11/2015 proferido após apreciação do TJUE no Proc. C-662/13 de 12/2/2015.

da causa pelos tribunais, revela-se necessária a sua apreciação exaustiva com vista ao esclarecimento da posição que confere maior segurança.

Define-se caducidade ou preclusão o instituto pelo qual, através de uma lei habilitante ou por convenção entre as partes, se define um prazo para exercício de determinado direito, sendo que após o mesmo, tal direito extinguir-se-á ineficazmente. Deste modo, o regime abordado possui fundamentos padrão (como a certeza, a segurança e a ordem pública), que, perante o decurso do tempo, transformam as opções jurídicas em atos certos e inatacáveis. Refira-se, contudo, que contrariamente ao regime da prescrição, verificada a extinção do mesmo direito e correspondente vinculação não se associa a uma obrigação natural, mas tão só à perda de um direito. Assim, perante tal regime evasivo, constata-se que o mesmo reveste natureza de exceção peremptória de apreciação oficiosa pelo tribunal, obstando ao conhecimento do mérito da causa.

No que concerne ao início da contagem do prazo, refere o TCAS que os fins da elisão fiscal só são determináveis qualitativa e quantitativamente através do ato que produziu a vantagem fiscal (nomeadamente, aquando a dedução de dividendos nas declarações de rendimentos de IRC), seguindo-se o argumento defendido pela *step transaction doctrine* de que a disposição anti-abuso só deve ser aplicada no momento decisivo e final. Já no que respeita à jurisprudência atual, mais concretamente às Decisões do CAAD nos Proc. n.º 235/2018-T de 3/3/2019 e 363/2016-T de 14/12/2016, constata-se que, independentemente da falta de um prazo especial, a problemática dominante aqui continua a ser o momento relevante para o início da contagem do prazo. A nosso ver, o prazo geral estabelecido no artigo 45º da LGT (quatro anos) é mais do que suficiente para assegurar o poder-dever da ATA de abrir o procedimento e, assim, repor a legalidade dos factos. Na realidade, este entendimento é pacífico quer na jurisprudência, quer na doutrina. Porém, no que respeita à contagem já assim não será! No entender do CAAD, a doutrina referida pelo TCAS não possui qualquer fundamento legal para referir que o momento relevante se traduz na obtenção de vantagens fiscais! Por conseguinte, caso o “legislador, mantendo-se na terminologia do artigo 38º/2 LGT, pretendesse que o prazo em questão tivesse como referência a consumação da vantagem fiscal almejada com o ato ou negócio jurídico, tê-lo-ia dito”, de outro modo, apenas se refere à ineficácia do negócio jurídico efetivamente praticado. Mais acrescenta que tal teoria não cabe, portanto, na letra da norma do artigo 63º n.º3 do CPPT nas suas redações anteriores a 2011, já que fazem referências explícitas à realização do negócio como momento relevante para a sua determinação - o que poderá ser determinante para a compreensão do intuito da norma. Deste modo, encontrando-se a letra da lei centrada no ato ou negócio jurídico, o legislador preferiu a expressão “realização do negócio” em vez de outras como “efeito do negócio” ou “finalidade do ato” ou ainda “produção de vantagens fiscais”. Perante esta situação, e tendo a *last step doctrine* sido utilizada como meio de defesa da ATA, o intérprete refere que tal doutrina apenas

será decisiva para efeitos de apuramento da caducidade, quando um só negócio não tiver potencialidade de, por si só, criar condições para obtenção das tão almejadas vantagens fiscais. Ou seja, quando houver uma conjugação de vários negócios.

Em relação à posição dominante da ATA neste contexto, configura-se um tanto ou quanto controversa, já que segundo o CAAD no Proc. nº 671/2015-T de 25/8/2016, por via da presunção do legislador razoável (artigo 9º do CC) e do entendimento configurado na *step transaction doctrine*, a caducidade do direito à liquidação visa garantir o cumprimento da ação da ATA dentro de um prazo razoável, sendo, por isso, necessária a aplicabilidade da CGAA como um todo, já que se entendêssemos que determinado prazo contaria somente a partir de um ato intermédio, violaríamos esta presunção. Em resumo, apesar da polémica que esta posição possa gerar, é perfeitamente atendível a posição da ATA, visto que antes da prática de atos finais (que comprovam o carácter elisivo de todo o esquema) o dever de agir e investigar não poderá ser exigível. No entanto, há que ter em consideração que o prazo de caducidade não se limita apenas ao cumprimento da ação administrativa em prazo razoável, como também à concreta definição da situação do obrigado tributário, possuindo, deste modo, um dever garante da segurança jurídica decorrente da prática de atos ou negócios jurídicos. Neste sentido, consideramos o entendimento do intérprete do 235/2018-T pertinente, ponderado e razoável, defendendo que será a melhor forma para resolver o problema aqui suscitado.

APRECIACÃO CRÍTICA CONCLUSIVA

Tendo presente tudo aquilo que aqui foi dito e sublinhando que as decisões aqui referenciadas conduziram, na maior parte dos casos, a situações de ilegalidade do ato de liquidação, cabe-nos apresentar-vos algumas soluções capazes de mitigar o risco de má atuação por parte da ATA.

Primeiramente, devo esclarecer que a ilegalidade do ato tributário *stricto sensu* não coaduna na nulidade do mesmo. Deste modo, e decalcando o entendimento do STA no Proc. nº 0133/17 de 18/4/2018, em regra, os vícios dos atos administrativos e tributários são fundamento de anulabilidade, só sendo sancionados com nulidade quando: falte qualquer elemento essencial do ato, a lei expressamente o determine ou se verifiquem as circunstâncias previstas no artigo 161º nº2 do Novo CPA. Mais indica que baseando-se a impugnação na errónea qualificação do rendimento auferido pelo contribuinte e demonstrando-se o vício de violação da lei por erro sobre os pressupostos de facto, a ilegalidade do ato apenas se traduz na mera anulabilidade. Deveras, contrariamente ao objeto de impugnação da decisão do CAAD nº 161/2015- T de 20/11/2015 e do Ac. TCAN no Proc. nº 00354/08.0BEPRT de 26/3/2015, as questões relacionadas com a impugnação de uma liquidação são sempre fundamento de anulabilidade, salvo especificidade naquele artigo do CPA. Assim, mesmo perante a preterição de

uma formalidade essencial do procedimento de aplicação da CGAA, por hipótese a falta ou insuficiência de fundamentação exigida, o ato de liquidação continua a estar ferido de vício de forma determinante da sua anulabilidade, já que, nas palavras de Marcelo Rebelo de Sousa, a falta do elemento essencial cinge-se apenas à inidentificabilidade orgânica e material mínima do ato.⁶⁶

Numa segunda fase, e utilizando como suporte a argumentação introduzida ao longo do texto, pretendemos elucidar que, neste âmbito, apenas existem dois meios para colocar em crise os atos de liquidação adicional realizados pela ATA: em sede de audiência prévia anterior à aplicação do procedimento do artigo 63º e impugnação.

No que respeita à primeira forma, consideramo-la um mero formalismo, dado que, contrariamente ao seu propósito (exercício do contraditório por parte do contribuinte previsto no nº6 daquele artigo), quando a ATA confere esta possibilidade, já tem uma conceção de ilegalidade formada por força da realização do procedimento de inspeção tributária ou com base numa presunção de incumprimento. Porém, ainda que se deva ter em conta este procedimento, deve ser dada a possibilidade ao contribuinte de demonstrar que houve outras razões a ter em consideração perante tais atos, aliás o próprio nº4 deste artigo esclarece que a aplicação de tal procedimento depende apenas da audiência prévia do contribuinte e não necessariamente do procedimento de inspeção⁶⁷. Para além do mais, raramente se menciona na jurisprudência a apreciação de um projeto de decisão, mas sim de uma decisão de aplicação, pelo que constatamos que o mesmo procedimento não funciona preventivamente e, por isso, é objeto de apreciação contenciosa massiva.

Relativamente à impugnação, consideramos crucial mencionar um aspeto que tem ocupado a jurisprudência. Neste sentido e no seguimento da anulação de um ato de liquidação adicional, poderá a ATA realizar um ato de reliquidação dentro do prazo de caducidade? Na verdade, este meio comporta-se como uma forma da ATA repor a legalidade do ato, o que do ponto de vista do princípio da legalidade e da descoberta da verdade material é formidável, mas da ótica da certeza jurídica poderá assim não ser, pelo que deverá ser delimitado! Ora, justificando-se a caducidade por razões objetivas de segurança jurídica e tendo presente que existe uma obrigatoriedade de prática de novo ato conforme a decisão judicial imposta à ATA, considera-se pertinente esclarecer que a última deverá realizar novo ato com base na execução do julgado, não lhe sendo portanto atribuída discricionariedade na aplicação (nos termos do nº4 do artigo 24º do RJAT e nº1 do artigo 173º CPTA). Desta forma, perante a decisão de impugnação preclui o direito da administração praticar novo ato tributário relativamente ao mesmo sujeito passivo, sem prejuízo das situações de execução de julgado e em que

⁶⁶ In *Inexistência Jurídica* (s.d), p.242. Cfr. controvérsia presente nos Ac. acima referidos e Ac. do STA no Proc. nº 01133/17 de 18/4/2018.

⁶⁷ Questão que o legislador procurou resolver com a sujeição prévia necessária do procedimento de inspeção à aplicação do procedimento do art. 63º (al. b) do nº4 da nova redação).

se verifique a ocorrência de factos novos. Caso contrário, cairemos numa situação de confirmação do primeiro ato (prática de um ato inútil, cuja aplicação é vedada pelo artigo 57º nº1 da LGT).⁶⁸

Com efeito, detetamos que apesar de existirem alguns meios litigantes para pôr em crise este tipo de atos, ainda não existem mecanismos preventivos capazes de acautelar as constantes incongruências na sua aplicação. De forma a complementar o nosso entendimento, e sem prejuízo da aplicabilidade do procedimento de informação vinculativa como meio preventivo atendível, consideramos que o mecanismo utilizado pela administração tributária do Reino Unido na prevenção de litígios se revela bastante eficaz, já que, a par da criação de um grupo de trabalho unicamente especializado nesta área, publicitam *Guidelines* com incorporação de casos reais⁶⁹. *Grosso modo*, possibilita-se aos sujeitos passivos o acesso ao tipo de ações sujeitas à CGAA, bem como os respetivos termos em que a suas condutas poderão ser consideradas abusivas pela administração.

Neste sentido, recorrendo aos mecanismos procedimentais que a nossa ATA possui ao seu dispor, propomos uma utilização do procedimento de orientações genéricas, complementando-o, porém, com a exemplificação de casos reais. É, de facto, nosso dever informar que o mesmo procedimento se revela o mais adequado, não só porque se destina especificamente à uniformização da interpretação e integração das normas tributárias (como previsto no artigo 55º do CPPT), mas também devido à sua capacidade de vinculação, com eficácia prospetiva, da ação administrativa ao seu conteúdo⁷⁰. Deste modo, o presente meio configura-se numa vantagem para o contribuinte que, tendo presente o conteúdo geral e abstrato, não fica vinculado a tal informação, bem como para a AT, que através do estudo intensivo desta matéria e respetivos casos reais previne uma aplicação incongruente e passível de sindicância. Na prática é como se a ATA se substituísse aos tribunais, conferindo, assim, uma prévia apreciação e, por hipótese, prevenindo uma ato ilisivo desnecessário.

À *contrário*, o procedimento de informações vinculativas vincula o sujeito passivo à atuação em conformidade com o consultado e, perante o incumprimento do prazo de decisão útil por parte da ATA, não implica a ficção de um ato tácito de indeferimento, o que resulta numa atuação desprotegida do contribuinte vinculado, já que se o mesmo agir em desconformidade com o seu entendimento (ainda que respeitando a lei) apenas beneficiará de uma presunção a título de proteção - o que, decorrente da experiência no caso em apreço, não se constata viável.

Em suma, defendemos essencialmente a criação de uma comissão especializada para a lide deste procedimento dentro da própria ATA, para que, numa aplicação prática aliada à transparência, não só desenvolva orientações constantemente atualizadas, cujo teor deverá conter (necessariamente) as

⁶⁸Cfr. Decisões do CAAD nº 461/2017-T de 11/6/2018, 248/2015-T de 9/12/2016 e 689/2014-T de 19/5/2015, bem como Ac. do TCAN no Proc. nº 02277/05.BEPRT-A de 28/9/2017.

⁶⁹Cfr. <https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-previous-guidance-on-general-anti-abuse-rule>

⁷⁰Rocha, Joaquim (2014) p. 160 a 163 e Morais, Rui (2016) p.103 a 105.

operações de engenharia fiscal objeto de reprovação pela administração e respetiva explicação casuística do meio repressivo como também certifique que a fundamentação exigida pelo art. 63º do CPPT é efetivamente cumprida, evitando assim situações de preterição de formalidades. Desta forma, os contribuintes deixariam de sindicar a incongruência da atuação administrativa com a aplicação da CGAA (o que se traduz numa poupança milionária para a ATA, uma vez que os tribunais têm vindo a dar razão ao contribuinte), reduziríamos a massiva carga de processos existentes nos tribunais e restabelecíamos a ideia de segurança e previsibilidade característica do direito fiscal.

JURISPRUDÊNCIA

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA

Acórdão de 14/12/2000 (*Emsland-Stärke*), Presidente: G.C. Rodríguez Iglesias no Proc. C-110/99, EU:C:2000:695 disponível em <http://curia.europa.eu/juris> acedido a 20/2/2019

Acórdão de 21/2/2006, Presidente: V. Skouris no Proc. C-255/02 disponível em <http://curia.europa.eu/juris> acedido a 20/2/2019

Ac. de 12/9/2006 (*Cadbury-Schweppes*), Presidente: V. Skouris no Proc. C-196/04 disponível em <http://curia.europa.eu/juris> acedido a 20/2/2019

Acórdão de 10/11/2011, Presidente: M. Safjan, no Proc. C-126/10 disponível em <http://curia.europa.eu/juris> acedido a 20/2/2019

Acórdão de 28/2/2013 (*Petersen e Petersen*), Presidente A. Tizzano no Proc. C-544/11, EU:C:2013:124 disponível em <http://curia.europa.eu/juris> acedido a 20/2/2019

Acórdão de 12/3/2014 (*O. E. B.*), Presidente: V. Skouris no Proc. C-456/12, EU:c:2014:135, disponível em <http://curia.europa.eu/juris> acedido a 20/2/2019

Acórdão de 12/2/2015, Presidente: K. Jürimäe no Proc. C-662/13, disponível em <http://curia.europa.eu/juris> acedido a 20/2/2019

Acórdão de 26/2/2019, Presidente: L. Lenaerts nos Proc. C-115/15 (N Luxembourg 1), C-118/16 (X Denmark A/S), C-119/16 (C Danmark I) e C- 299/16 (Z Denmark ApS) disponível em <http://curia.europa.eu/juris> acedido a 15/3/2019

Acórdão De 26/2/2019, Presidente: K. Lenaerts nos Proc. C-116/16 (T Danmark) e C-117/16 (Y Denmark), disponível em <http://curia.europa.eu/juris> acedido a 15/3/2019

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Acórdão de 23/9/2010 no Proc. nº 304/2010, disponível em <https://dre.pt> acedido a 20/2/2019

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Acórdão de 20/10/2003, Relator: Baeta de Queiroz no Proc. nº 01099/03 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 15/12/2019

Acórdão de 11/12/2007, Relator: Jorge Lino no Recurso nº 0615/04 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 15/12/2019

Acórdão de 11/2/2009, Relator: Jorge Lino no Proc. nº 0862/08 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 15/12/2019

Acórdão de 20/2/2012, Relator: Valente Torrão no Proc. nº 01096/11 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 15/12/2019

Acórdão de 23/5/2012, Relator: Francisco Rothes no Proc. nº 0489/12 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 15/12/2019

Acórdão de 23/5/2012, Relator: Pedro Delgado no Recurso nº 0870/11 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 16/12/2019

Acórdão de 5/7/2012, Relator: Pedro Delgado no Proc. nº 053/12 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 16/12/2019

Acórdão de 07/11/2012, Relator: Lino Ribeiro no Proc. nº 025/12 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 16/12/2019

Acórdão de 27/11/2013, Relator: Dulce Neto no Proc. nº 01159/09 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 16/12/2019

Acórdão de 26/2/2014, Relator: Valente Torrão no Proc. nº 01088/13 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 16/12/2019

Acórdão de 9/7/2014, Relator: Isabel Marques da Silva no Proc. nº 0166/14 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a em 17/12/2019

Acórdão de 5/11/2014, Relator: Dulce Neto no Proc. nº 01823/13 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 17/12/2019

Acórdão de 14/10/2015, Relator: Ascensão Lopes no Proc. nº 01784/13 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 17/12/2019

Acórdão de 21/10/2015, Relator: Dulce Neto no Proc. nº 0432/14 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 17/12/2019

Acórdão de 25/11/2015, Relator: Fonseca Carvalho no Proc. nº 0576/13 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 17/12/2019

Acórdão de 27/1/2016, Relator: Dulce Neto no Proc. nº 01720/13 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 18/12/2019

Acórdão de 4/5/2016, Relator: Francisco Rothes no Proc. nº 0407/15 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 18/12/2019

Acórdão de 11/1/2017 , Relator: Dulce Neto no Proc. nº 0892/16 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 18/12/2019

Acórdão de 31/5/2017, Relator: Aragão Seia no Proc. nº 0738/16 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 18/12/2019

Acórdão de 7/6/2017, Relator: Aragão Seia no Proc. nº 0432/14 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 18/12/2019

Acórdão de 18/4/2018, Relator: Ascensão Lopes no Proc. nº 01133/17 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 19/12/2019

Acórdão de 4/7/2018, Relator: Ascensão Lopes no Proc. nº 01432/2017 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 19/12/2019

Acórdão de 7/11/2018, Relator: Pedro Delgado no Proc. nº 02778/11.7BEPRT7 0443/17 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 19/12/2019

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL

Acórdão de 13/5/2003, Relator: José Torrão no Proc. nº 00140/03 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 19/12/2019

Acórdão de 10/12/2003, Relator: José Correia no Proc. nº 06737/02 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 19/12/2019

Acórdão de 15/2/2011, Relator: José Correia no Proc. nº 04255/10 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 20/12/2019

Acórdão de 14/2/2012, Relator: Eugénio Sequeira no Proc. nº 05104/11 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 20/12/2019

Acórdão de 20/11/2012, Relator: Pedro Vergueiro no Proc. nº 03877/10 disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 20/12/2019

Acórdão de 28/3/2019, Relator: Ana Pinhol no Proc. nº 1852/07.9BCLSB disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 4/4/2019

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE

Acórdão de 10/10/2013, Relator: Catarina Sousa no Proc. nº 01481/08.0BEBRG disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 21/12/2019

Acórdão de 11/4/2014, Relator: Pedro Vergueiro no Proc. nº 00498/11.1BEVIS disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 21/12/2019

Acórdão de 26/3/2015, Relator: Vital Lopes no Proc. nº 00354/08.0BEPRT disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 21/12/2019

Acórdão de 28/9/2017, Relator: Pedro Vergueiro no Proc. nº 01188/11.0BEPRT disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 21/12/2019

Acórdão de 28/9/2017, Relator: Pedro Vergueiro no Proc. nº 02277/05.BEPRT-A disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 21/12/2019

Acórdão de 18/10/2018, Relator: Pedro Vergueiro no Proc. nº 00917/13.3BECBR disponível em <http://www.dgsi.pt/> acedido a 22/12/2019

CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA

Decisão Arbitral de 26-11-2013, Árbitro Singular: Maria Roseiro no Proc. nº 43/2013 disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/> acedido a 22/12/2019

Decisão Arbitral de 20/5/2014, Presidente: Jorge Lopes de Sousa no Proc. nº 267/2013-T disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/> acedido a 22/12/2019

Decisão Arbitral de 1/9/2014, Presidente: Jorge Lopes de Sousa no Proc. nº 62/2014-T disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/> acedido a 22/12/2019

Decisão Arbitral de 6/2/2015, Árbitro singular: António Mendes no Proc. nº 285/2013-T disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/> acedido a 22/12/2019

Decisão Arbitral de 19/5/2015, Árbitro Singular: Henrique Curado no Proc. nº 689/2014-T disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/> acedido a 22/12/2019

Decisão Arbitral de 3/7/2015, Presidente: José Falcão no Proc. nº 180/2014-T disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/> acedido a 23/12/2019

Decisão Arbitral de 20/11/2015, Árbitro Singular: Maria Roseiro no Proc. nº 161/2015-T disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/> acedido a 23/12/2019

Decisão Arbitral de 25/8/2016, Presidente: José Carvalho no Proc. nº 671/2015-T disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/> acedido a 23/12/2019

Decisão Arbitral de 6/9/2016, Presidente: Maria Fernanda Maçãs no Proc. nº 487/2017-T disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/> acessado a 23/12/2019

Decisão Arbitral de 14/12/2016, Presidente: Jorge Lopes de Sousa no Proc. nº 363/2016-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/> acessado a 22/12/2019

Decisão Arbitral de 9/12/2016, Presidente: José Falcão no Proc. nº 248/2015-T disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/> acessado a 23/12/2019

Decisão Arbitral de 26/2/2018, Presidente: Jorge Lopes de Sousa no Proc. nº 378/2017-T disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/> acessado a 23/12/2019

Decisão Arbitral de 2/3/2018, Árbitro Singular: Vera Figueiredo no Proc. nº 184/2017-T disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/> acessado a 24/12/2019

Decisão Arbitral de 2/3/2018, Presidente: Maria Fernanda Maçãs no Proc. nº 296/2017-T disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/> acessado a 24/12/2019

Decisão Arbitral de 21/3/2018, Árbitra Singular: Rita Alves no Proc. nº 538/2017-T disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/> acessado a 24/12/2019

Decisão Arbitral de 8/6/2018, Presidente: José Queiroz no Proc. nº 551/2017-T disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/> acessado a 24/12/2019

Decisão Arbitral de 11/6/2018, Presidente: Carlos Cadilha no Proc. nº 461/2017-T disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/> acessado a 25/12/2019

Decisão Arbitral de 3/7/2018, Presidente: Carlos Cadilha no Proc. nº 31/2018-T disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/> acessado a 25/12/2019

Decisão Arbitral de 9/7/2018, Árbitro Singular: Magda Feliciano no Proc. nº 52/2018-T disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/> acessado a 25/12/2019

Decisão Arbitral de 5/8/2018, Presidente: António dos Santos no Proc. nº 324/2017-T disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/> acessado a 25/12/2019

Decisão Arbitral de 24/9/2018, Presidente: Carlos Cadilha no Proc. nº 120/2018-T disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/> acedido a 26/12/2019

Decisão Arbitral de 24/9/2018, Presidente: José Carvalho no Proc. nº 585/2017-T disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/> acedido a 26/12/2019

Decisão Arbitral de 7/11/2018, Presidente: José Falcão no Proc. nº 165/2018-T disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/> acedido a 27/12/2019

Decisão Arbitral de 16/11/2018, Presidente: Maria Fernanda Maçãs no Proc. nº 70/2018-T disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/> acedido a 27/12/2019

Decisão Arbitral de 11/12/2018, Presidente: Maria Fernanda Maçãs no Proc. nº 30/2018-T disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/> acedido a 27/12/2019

Decisão Arbitral de 3/1/2019, Presidente: Jorge Lopes de Sousa no Proc. nº 235/2018-T disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/> acedido a 15/3/2019

BIBLIOGRAFIA

CASALTA, Nabais (2016) - *Direito Fiscal* . 9ª Edição, Coimbra : Almedina S.A.

COURINHA, Gustavo (2009) - *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário : Contributos para a sua compreensão*, Coimbra : Almedina S.A.

DOURADO, Ana Paula (2017) - *Governança Fiscal Global*, Coimbra : Almedina S.A.; pp.131 e ss.

OLIVEIRA, António (2009) - *A Legitimidade do planeamento fiscal, as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse*. Coimbra Editora Freitas da Rocha, Joaquim (2014) - *Lições de Procedimento e Processo Tributário*. 5ª Edição, Coimbra : Coimbra Editora. S.A.

CAMPOS, Diogo, Benjamin Rodrigues e Jorge Sousa (2012) - *Lei Geral Tributária: Anotada e Comentada*. 4ª edição, Lisboa : Encontro de Escrita Editora

SOUSA, Jorge (2012) - *Código do Procedimento e Processo Tributário* - Volume I (Anotado e Comentado). Áreas Editora

ROCHA, Joaquim (2014) - *Lições de Procedimento e Processo Tributário*. 5ª Edição, Coimbra: Coimbra Editora.

MORAIS, Rui (2016) - *Manual do Procedimento e Processo Tributário*. Coimbra : Edições Almedina , S.A.

NETO, Serena e Trindade, Carla (2017) - *Contencioso tributário*. Vol.I, Coimbra: Almedina

PINHEIRO, Sandra (2015) - *A Cláusula Geral Anti-Abuso : Estudo comparativo Portugal - Espanha*. Dissertação de Mestrado, CBS/ISCAC, Coimbra.

PINHO, José (2010) - “*Planeamento Fiscal e Normas anti-abuso*”, in *Planeamento e Evasão Fiscal*. Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade (Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Vida Económica

REBELO DE SOUSA, Marcelo (s.d) - *Inexistência Jurídica*. DJAP, Volume V

SANCHES, Saldanha J.L.(2009) - *Os limites do Planeamento Fiscal : Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*. Coimbra : Coimbra Editora

SANCHES, Saldanha J.L. (2010) - “*As duas Constituições : Nos dez anos da CGAA*”, in *Planeamento e Evasão Fiscal*. Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade (Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Vida Económica

OUTRAS FONTES DE INFORMAÇÃO

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=LEGISSUM%3A114527>

<https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-previous-guidance-on-general-anti-abuse-rule>