

Universidade Católica Portuguesa
Faculdade de Direito | Escola de Lisboa



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

AS FRONTEIRAS DO PLANEAMENTO FISCAL:

A aplicação da Cláusula Geral Anti Abuso (CGAA)

Duarte N. Oliveira

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal
Sob a orientação da Senhora Professora Doutora Carla Castelo Trindade

Lisboa
Junho de 2024

Aos meus pais, irmãos e amigos.

Agradecimentos

Escolhi o tema da presente tese na primeira aula de Contencioso Tributário, lecionada pela Professora Carla Castelo Trindade. O seu entusiasmo e dedicação ao tema despertaram em mim a vontade e curiosidade de investigá-lo mais a fundo, pelo que agradeço profundamente ter aceitado orientar a minha tese que tanto beneficiou das suas orientações e de todos os desenvolvimentos que tem proporcionado à comunidade jurídica, tanto através de obras publicadas como da produção de jurisprudência.

Agradeço, também, a todos os meus colegas de trabalho com quem me fui cruzando ao longo dos últimos anos, e com os quais vou aprendendo todos os dias a tornar-me um profissional mais completo.

Por último, agradeço aos meus familiares e amigos por estarem sempre por perto e não me deixarem perder o foco, e em especial, à minha mãe por me inspirar todos os dias a ser melhor.

Resumo

A Cláusula Geral Anti Abuso configura um dos meios primordiais para assegurar que a tributação prossegue os seus principais fins, nomeadamente, corrigir desigualdades, distribuir riqueza e viabilizar os sistemas políticos e fiscais. Ora, a CGAA assegura estas finalidades, através do combate de práticas abusivas e através da preservação da integridade do sistema fiscal. Embora os contribuintes possam escolher modelos empresariais que minimizem custos e maximizem receitas, o planeamento fiscal deverá ter fundamentos comerciais legítimos. Nestes termos, é necessário distinguir entre planeamento fiscal legítimo e ilegítimo. Para isto, a análise dos elementos intelectual, normativo, meio e resultado mostra-se crucial para identificar a ocorrência de um planeamento fiscal abusivo.

Palavras-chave: *Cláusula Geral Anti Abuso; Planeamento Fiscal; Elementos da CGAA; Evasão fiscal; Mecanismos abusivos.*

Abstract

The Portuguese General Anti-Abuse Rule (GAAR) constitutes one of the primary means to ensure that taxation fulfills its main purposes, namely, correcting inequalities, distributing wealth, and enabling political and fiscal systems. The GAAR ensures these objectives by combating abusive practices and preserving the integrity of the tax system. Although taxpayers can choose business models that minimize costs and maximize revenues, tax planning must have legitimate commercial grounds. Therefore, it is necessary to distinguish between legitimate and illegitimate tax planning. through the analysis of the intellectual, normative, mean, and result elements, which are crucial to identify the occurrence of abusive tax planning.

Keywords: *General Anti-abuse Rule; GAAR Elements; Tax Evasion; Abusive Mechanisms.*

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	7
2. DIREITO AO LIVRE DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE ECONÓMICA	9
2.1. Articulação do livre desenvolvimento com os limites impostos pelo sistema fiscal	10
3. PLANEAMENTO FISCAL	12
3.1. Linha ténue entre a legalidade e o abuso	12
3.2. Tipos de Planeamento Fiscal	14
4. DOUTRINAS JURÍDICO-FISCAIS ANTI ABUSO	18
5. CLÁUSULA GERAL ANTI ABUSO.....	20
5.1. Enquadramento e composição da CGAA	20
5.2. Evolução legislativa das normas relacionadas com a CGAA	22
5.3. Elementos da CGAA	28
5.4. Elemento meio.....	29
5.5. Elemento resultado	30
5.6. Elemento intelectual	31
5.7. Elemento normativo	32
5.8. Aplicação da CGAA.....	33
6. O USO DE ESTRUTURAS EMPRESARIAIS COMO ESCUDO DA TRIBUTAÇÃO INDIVIDUAL	38
7. MEDIDAS DE REACÇÃO DO ESTADO AO FENÓMENO EVASIVO	42
7.1. Atuação da Autoridade Tributária	42
7.2. Princípio do Inquisitório.....	42
7.3. Procedimento de inspeção tributária.....	43
8. LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ E JUROS INDEMNIZATÓRIOS CONTRA A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA ...	46
9. APLICAÇÃO DOS TRIBUNAIS PORTUGUES DA CGAA	48
9.1. Dados estatísticos	48
10. CONCLUSÃO.....	50
11. BIBLIOGRAFIA.....	53
11.1. Relatórios	53
12. JURISPRUDÊNCIA.....	54

Lista de siglas e abreviaturas

Art. – Artigo

AT – Autoridade Tributária

ATAD – Anti-Tax Avoidance Directive

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CC – Código Civil

Cf. – Conferir

CGAA - Cláusula Geral Anti Abuso

CIRC - Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas

CRP - Constituição da República Portuguesa

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

n.º - Número

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

p. – Página

pp. – Páginas

PPT – Principle Purpose Test

ss. - Seguintes

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TCAS - Tribunal Central Administrativo do Sul

UE – União Europeia

1. INTRODUÇÃO

Na presente tese, sobre «*As fronteiras do planeamento fiscal: A aplicação da Cláusula Geral Anti Abuso (CGAA)*», iremos explorar os limites e desafios inerentes ao planeamento fiscal.

Para isto, será necessária uma articulação entre o direito ao livre desenvolvimento da atividade económica e as restrições impostas pelo sistema fiscal português.

Desta forma, mostra-se necessário um aprofundamento de diversos temas cruciais associados à Cláusula Geral Anti Abuso, nomeadamente a linha ténue entre a legalidade e o abuso no planeamento fiscal, os vários tipos de planeamento fiscal, as doutrinas jurídico-fiscais anti abuso e o enquadramento e a aplicação da CGAA.

A CGAA surge como um instrumento fundamental no combate a práticas fiscais abusivas. Pelo que, para que exista uma melhor compreensão da mesma, analisaremos a evolução legislativa das normas relacionadas com a CGAA, os seus elementos constitutivos (elemento meio, elemento resultado, elemento intelectual e elemento normativo) e a sua aplicação prática, em especial, no uso de estruturas empresariais como escudo para evitar a tributação individual.

Ao longo da presente tese, será possível analisar a CGAA recorrendo a duas importantes escolas do direito, a visão jusnaturalista e a positivista.

A visão jusnaturalista, com a qual tendemos a concordar, postula a existência de princípios de justiça intrínsecos que transcendem as normas escritas, sugerindo que a luta contra o abuso fiscal deverá ser guiada por estes princípios. Em contrapartida, a perspectiva positivista defende que as normas devem ser explicitamente escritas para serem legítimas e aplicáveis, dando-se relevância à clareza e precisão legislativa.

Abordaremos, também, a atuação da Autoridade Tributária, no que diz respeito ao princípio do inquisitório e aos procedimentos de inspeção tributária, que serão examinados para compreender melhor como o Estado reage ao fenómeno evasivo e aplica a CGAA na prática.

Por fim, apresentaremos uma compilação de dados estatísticos sobre a aplicação da CGAA pelos tribunais portugueses, proporcionando uma visão empírica da eficácia e desafios enfrentados na implementação desta cláusula no combate ao abuso fiscal.

Esta tese, ao investigar as fronteiras do planeamento fiscal e a aplicação da CGAA, pretende contribuir para um entendimento mais claro e aprofundado das dinâmicas entre liberdade económica e justiça fiscal, oferecendo uma análise abrangente e informada sobre um tema de extrema relevância e atualidade no direito fiscal.

2. DIREITO AO LIVRE DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE ECONÓMICA

A complexidade inerente à Cláusula Geral Anti Abuso, obriga a um estudo prévio das várias realidades que a sustentam.

Dito isto, devemos começar o presente estudo por abordar o direito dos sujeitos passivos ao livre desenvolvimento de uma atividade económica. Este direito manifesta-se através do modelo de organização empresarial que os contribuintes entenderem ser o mais adequado para o desenvolvimento das suas atividades.

Diga-se, que os fundamentos base deste direito são, obviamente, os princípios da liberdade de iniciativa económica privada e da liberdade de iniciativa, organização e gestão empresarial previstos nos artigos 61.º, n.º 1, 80.º, alínea c) e 86.º, n.º 2, todos da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Desta forma, garante-se uma ampla permissão à escolha do modelo que cada contribuinte pretende, e considera adequado adotar no desenvolvimento das suas atividades económico-empresariais, que se prevê, como sempre, com um intuito de assegurar diminuir os custos comerciais, industriais, financeiros e fiscais, e conseqüentemente, aumentar as receitas inerentes ao negócio.

Para esta discussão, importa colocar o foco na vertente da gestão da poupança fiscal, já que, tal como referiu o Professor Doutor José Luís Saldanha Sanches¹, «*o contribuinte – agindo como um “homo economicus” que procura maximizar os seus proveitos – vai estar permanentemente atento às conseqüências fiscais e económicas dos seus negócios e fazer as suas escolhas depois desta avaliação*».

Ora, estas escolhas determinarão o derradeiro diagnóstico que é efetuado no futuro, para que se compreenda se existe lugar ou não à aplicação da CGAA.

¹ SANCHES, José Luís Saldanha, 2006, “Os Limites do Planeamento Fiscal – Substância e Forma no Direito Fiscal Português Comunitário e Internacional”, Coimbra Editora, 2006, pp. 62 e ss.

2.1. Articulação do livre desenvolvimento com os limites impostos pelo sistema fiscal

Nos termos supramencionados, compreendemos que a decisão de organizar o negócio pela via fiscal menos onerosa é um direito dos contribuintes previsto e tutelado pela CRP. Contudo, é necessário apontar que a existência deste direito de livre desenvolvimento tem os seus limites, ainda que por vezes bastante ténues como veremos adiante no que diz respeito ao planeamento fiscal.

Ora, tal como referiu o Professor Doutor José Luís Saldanha Sanches², apesar de competir aos contribuintes «(...) a escolha dos meios específicos pelos quais realizarão os seus negócios: necessário é que exista, como motivo para a sua escolha, não uma certa via de obtenção de uma poupança fiscal contra a intenção expressa da lei, mas, sim, o que pode considerar-se como uma razão comercial legítima.». Pelo que, estas escolhas determinadas pelos agentes económicos nem sempre são legítimas ou admissíveis, por inexistência de substância económica fundamentada em razões comerciais que sejam válidas.

Além desta questão relacionada com a substância, outro limite ao direito aqui em causa dos agentes económicos, são as necessidades financeiras do Estado asseguradas pelo sistema fiscal e pela repartição justa dos rendimentos e da riqueza de acordo com a capacidade contributiva de cada um.

Como se sabe, estes limites estão, naturalmente, constitucionalmente consagrados, nos termos dos artigos 81.º, alíneas b) e f), 103.º, n.º 1, e 104.º, todos da CRP, pelo que entram em confronto direto com os princípios constitucionais suprarreferidos da liberdade de iniciativa económica privada e da liberdade de iniciativa, organização e gestão empresarial.

Diga-se ainda, que a interpretação literal destas normas constitucionais é manifestamente insuficiente, sendo necessária uma interpretação teleológica.

Os fins da tributação vão para além da receita fiscal, sendo que assumem uma natureza social e de interesse público, com o objetivo de permitir um desenvolvimento sustentável e efetivo dos direitos sociais, assim como a promoção da justiça social e igualdade de oportunidades através da correção de desigualdades na distribuição da riqueza nacional.

Tal como refere o Professor Casalta Nabais, o imposto «(...) não constitui um fim em si mesmo, antes é um meio, um instrumento de realização das tarefas (finais) do estado. Por via de regra um imposto indirecto, na medida em que é o suporte financeiro das despesas necessárias à realização de

² SANCHES, José Luís Saldanha, 2006, “Os Limites do Planeamento Fiscal – Substância e Forma no Direito Fiscal Português Comunitário e Internacional”, Coimbra Editora, 2006, pp. 176

tais tarefas, mas, por vezes, um instrumento direto quando, através da simples percepção dos meios pecuniários em se concretiza, realiza automaticamente tarefas comunitárias.»³

Tal como refere o Tribunal Central Administrativo do Sul (TCAS)⁴, «(...), a liberdade de gestão fiscal das empresas, vista pelo lado do Estado, concretiza-se no princípio da neutralidade fiscal, o qual tem clara expressão no art.º 81, al. f), da Constituição (após a revisão efectuada pela Lei Constitucional 1/2005, de 12/8), norma em que se estabelece como incumbência prioritária do Estado, assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolista e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral. Assim, não estando, nem podendo estar em causa a liberdade de escolha do contribuinte na conformação dos seus negócios, ou, dito de outro modo, não estando em causa o exercício da sua autonomia privada, o que se limita é a possibilidade de a vontade do contribuinte ser relevante no que respeita ao grau da sua oneração fiscal, (...).».

Neste sentido, referiu o Dr. Nuno Sá Gomes⁵, que «(...) a boa gestão fiscal, supõe, obviamente, a minimização dos custos fiscais, que a doutrina designa por economia fiscal ou poupança fiscal, sem prejuízo do rigoroso cumprimento das leis tributárias pelos agentes económicos».

Ora, mostra-se evidente, que o prosseguimento destes fins está naturalmente dependente da legitimidade dos sistemas políticos e fiscais, e a existência de uma limitação ao livre desenvolvimento justifica-se com base na prevenção de situações de fraude fiscal.

³ NABAIS, José Casalta, 2012, “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”, Almedina, p. 226

⁴ Acórdão do TCAS de 15.02.2011 (José Correia), processo n.º 04255/10, disponível in www.dgsi.pt

⁵ GOMES, Nuno Sá, 2000, “Manual de Direito Fiscal – Vol. II”, 9.ª ed., Rei dos Livros, pp. 101 e ss.

3. PLANEAMENTO FISCAL

No seguimento do direito ao livre desenvolvimento de uma atividade económica, cumpre agora percorrer o caminho do planeamento fiscal.

O planeamento fiscal, tal como indica o TCAS⁶, no acórdão do processo n.º 04255/10, «(...) *passa, nomeadamente, pela escolha da forma e organização da empresa (v.g. empresa individual/empresa societária, estabelecimento estável/sociedade afiliada), do financiamento (v.g. autofinanciamento, heterofinanciamento, recurso a suprimentos), do local da sede da empresa, afiliadas e estabelecimentos estáveis, da política de gestão de défices e da política de reintegrações e amortizações.*».

3.1. Linha ténue entre a legalidade e o abuso

Como se referiu anteriormente, a fronteira entre a minimização dos impostos através de diferentes vias legais e vias que aparentam estar em conformidade com a lei, mas que na verdade podem estar a violar o seu espírito ou a intenção, é bastante ténue, tal como referem as Professoras Carla Castelo Trindade e Serena Cabrita Neto⁷.

Ora, para que possa existir uma verdadeira prevenção deste fenómeno, tanto as autoridades fiscais como os tribunais devem ultrapassar a análise linguística das normas. Para isto, deverá procurar-se os fins prosseguidos pela legislação tributária, assim como, compreender se foram utilizados os meios adequados para alcançar estes fins.

Nestes casos, tal como refere a Decisão Arbitral do CAAD de 14.11.2017 no Processo n.º 162/2017-T⁸, a «(...) *postura da administração e dos tribunais deve ser prática e enraizada em resultados empíricos.*».

⁶ Acórdão do TCAS de 15.02.2011 (José Correia), processo n.º 04255/10, disponível in www.dgsi.pt

⁷ NETO, Serena Cabrita; TRINDADE, Carla Castelo, 2022, “Contencioso Tributário, Volume I – Procedimento, Princípios e Garantias”, pp. 424.

⁸ Decisão Arbitral do CAAD de 14.11.2017, Processo n.º 162/2017-T, acordada por José Baeta de Queiroz (árbitro-presidente), Jónatas Machado e Fernando Manuel dos Santos Cardoso (árbitros-vogais), pp. 10, disponível in www.caad.org.pt

a) Vias legais

O prosseguimento das mencionadas vias legais procuram a minimização do pagamento de impostos coadunando-se com modos totalmente legítimos e lícitos, que são inclusivamente pretendidos pelo legislador e que podem ficar ao critério do contribuinte, nomeadamente, através de benefícios fiscais ou alternativas fiscais escolhidas.

O TCAS, no acórdão do processo n.º 04255/10⁹, deixa-nos alguns exemplos que permitem uma melhor compreensão dos referidos modos, são eles:

- i) A decisão de tributação separada, ou conjunta, em sede de uniões de facto no IRS;
- ii) Opção pelo regime simplificado ou pela contabilidade organizada para a determinação do lucro tributável em sede de IRS;
- iii) Opção, ou não, pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades em IRC.

Como refere a Decisão Arbitral do CAAD de 14.11.2017, no Processo n.º 162/2017-T¹⁰, «(...) *está em causa a legitimidade de uma medida razoável de planeamento fiscal por parte dos agentes económicos, através da utilização das isenções, deduções, abatimentos e outros benefícios fiscais que o legislador põe à disposição dos contribuintes por entender que dessa forma prossegue da melhor maneira os seus objetivos financeiros, económicos e sociais. Quando age deste modo, o contribuinte nada faz de ilegal, do ponto de vista puramente formal e material.*».

b) Vias abusivas aparentemente legais

O planeamento abusivo tem como intuito desviar-se dos objetivos materiais do sistema fiscal através de normas fiscais que atuam de modo meramente formal, e que conseqüentemente, resulta numa redução de impostos que contraria a lei.

⁹ Acórdão do TCAS de 15.02.2011 (José Correia), processo n.º 04255/10, disponível in www.dgsi.pt

¹⁰ Decisão Arbitral do CAAD de 14.11.2017, Processo n.º 162/2017-T, acordada por José Baeta de Queiroz (árbitro-presidente), Jónatas Machado e Fernando Manuel dos Santos Cardoso (árbitros-vogais), pp. 10, disponível in www.caad.org.pt

3.2. Tipos de Planeamento Fiscal

De acordo com as definições do Professor Doutor José Luís Saldanha Sanches¹¹, o planeamento fiscal legítimo «(...) consiste numa técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por acção intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais», resumindo, trata-se de um «(...) comportamento que viola um dever de cooperação do sujeito passivo, ao qual corresponde uma sanção penal ou contra-ordenacional (...)».

No que respeita ao planeamento fiscal ilegítimo, refere o mesmo Professor Doutor José Luís Saldanha Sanches, que este «consiste em qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das onerações fiscais de um determinado sujeito passivo», ou seja, «(...) comportamentos que consistem em contornar a lei fiscal sem expressamente a infringir (*fraus legis*)».

Uma concretização paralela, e interessante, é a do Professor Manuel Pires¹², que distingue quatro comportamentos que visam a evitação de impostos, são eles:

- a) a abstenção fiscal, onde o sujeito passivo não pratica qualquer ato para a referida evitação;
- b) a fraude, onde ocorre uma evidente violação da lei;
- c) a evasão fiscal, onde o contribuinte se aproveita do disposto na lei, mas não age em perfeita conformidade com a mesma, já que evita a aplicação de normas que normalmente se aplicariam a situação em concreto – neste âmbito o autor acaba por equiparar os conceitos de evasão fiscal e elisão fiscal;
- d) e o planeamento fiscal, onde o contribuinte organiza a sua atividade de forma a minimizar o imposto, sem violar a lei. Ora, aqui a diferença entre evasão e planeamento é bastante ténue, já que em ambos os casos o ato prosseguido foi intencional pelos sujeitos passivos e não originou

¹¹ SANCHES, José Luís Saldanha, 2006, “Os Limites do Planeamento Fiscal – Substância e Forma no Direito Fiscal Português Comunitário e Internacional”, Coimbra Editora, 2006, p. 21.

¹² PIRES, Manuel, 2008, “Direito Fiscal – Apontamentos”, Almedina, p. 168 e ss.

tributação, mas distinguem-se, dado que no planeamento não viola «a letra ou o espírito da lei»¹³.

Relativamente à distinção anteriormente referida no âmbito da evasão e elisão fiscal, refira-se a posição do Professor José Casalta Nabais¹⁴, que introduz o conceito de evasão fiscal como um conceito amplo, que inclui evasão ilícita (mormente referida como evasão fiscal) e evasão lícita (denominada pela doutrina como elisão fiscal).

Como se compreende, apesar das definições serem coerentes, os conceitos em si são distintos tanto dentro da doutrina nacional como na doutrina estrangeira, tal como refere o Professor Dr. António Carlos dos Santos¹⁵, «(...) *frequentemente a doutrina anglo-saxónica fala de tax evasion, tax fraud, tax planning, tax minimizing, tax mitigation, tax avoidance, mas nem sempre com grande clareza terminológica. Em regra, tax planning designa os actos e negócios que conduzem a uma economia fiscal intra legem, enquanto a tax avoidance é uma expressão que ora pretende dar conta de todas as formas de minimização da carga fiscal, ora se refere a situações que conduzem a uma economia fiscal extra legem, entre as quais os actos e negócios que podem configurar abuso de liberdade de planeamento e gestão fiscais (illegitimate tax avoidance).*».

Consideramos, assim, útil proceder a um sumário dos respetivos conceitos e definições, de forma a alcançar uma delimitação concreta entre planeamento fiscal admissível ou legítimo e inadmissível ou ilegítimo. As definições que se seguem correspondem à delimitação conceptual a que aderimos.

Ora, esta delimitação é facilitada com a distinção de três tipos de planeamento fiscal, que agora elencamos por ordem crescente de gravidade para a economia, são eles: o planeamento *intra* ou *secundum-legem*; o planeamento *extra-legem* ou elisão fiscal; e o planeamento *contra-legem*, também conhecido como, evasão fiscal ou fraude fiscal.

- Planeamento *intra* ou *secundum-legem*: O sujeito passivo pratica ou renuncia um determinado comportamento, com o intuito de obter uma poupança ou um ganho fiscal desenhados pelo legislador, tal como acontece com isenções, deduções ou outros benefícios fiscais.

¹³ SANTOS, António Carlos dos, 2009, “Planeamento Fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto”, *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 38, p. 61.

¹⁴ NABAIS, José Casalta, 2008, “Por um Estado Fiscal Suportável, Estudos de Direito Fiscal, vol. II”, Almedina, p. 106 e ss.

¹⁵ SANTOS, António Carlos dos, 2009, “Planeamento Fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto”, *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 38, p. 61.

- Planeamento fiscal extra-legem ou elisão fiscal: O contribuinte pretende obter uma redução, adiamento ou eliminação dos encargos fiscais através de ações que, mesmo sem violarem diretamente a lei, vão contra os valores e o espírito do sistema jurídico-tributário, sendo, por isso, censuradas¹⁶.

Tal como referido nas Considerações do Comité de Peritos em Cooperação Internacional em Matéria Fiscal, «*Tax avoidance is not tax evasion. Tax avoidance, in contrast, involves the attempt to reduce the amount of taxes otherwise owed by employing legal means. Tax avoidance occurs when persons arrange their affairs in such a way as to take advantage of weaknesses or ambiguities in the tax law. Although the means employed are legal and not fraudulent, the results are considered improper or abusive. (...) The European Court of Justice (ECJ) defined tax avoidance as artificial arrangements aimed at circumventing tax law*»¹⁷.

Este tipo de planeamento não será objeto de sanções criminais nem administrativas, tal como referido pelo Professor Dr. António Carlos dos Santos¹⁸.

- Planeamento contra-legem, evasão fiscal ou fraude fiscal: O sujeito passivo procura «(...) obter uma vantagem fiscal com recurso a actos que violam directamente a lei e que são censurados por via da aplicação de sanções penais e contra-ordenacionais, tal como sucede com as condutas que configurem a prática de um crime de fraude fiscal.»¹⁹. Em sede de evasão fiscal, ocorre uma criação artificial normalmente de elevada complexidade, com impactos a diversos níveis. Ora, estamos perante uma grave ameaça tanto à economia como à capacidade do Estado prosseguir os seus fins, que naturalmente dependem diretamente das

¹⁶ A este respeito veja-se a Decisão Arbitral do CAAD de 03.10.2022, Processo nº 860/2021-T, acordada por Carla Castelo Trindade (árbitro-presidente), Tomás Cantista Tavares e João Menezes Leitão (árbitros-vogais), pp. 143, disponível in www.caad.org.pt. «(...) redução, diferimento ou supressão dos encargos fiscais através de actuações que, apesar de não violarem directamente a lei, são contrárias aos valores e ao espírito do ordenamento jurídico-tributário, sendo por isso objecto de censura.(...)»

¹⁷ Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Seventh session, 2011, in <https://financing.desa.un.org/> (15.06.2024).

¹⁸ SANTOS, António Carlos dos, 2009, “Planeamento Fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto”, *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 38, p. 61.

¹⁹ Decisão Arbitral do CAAD de 03.10.2022, Processo nº 860/2021-T, acordada por Carla Castelo Trindade (árbitro-presidente), Tomás Cantista Tavares e João Menezes Leitão (árbitros-vogais), pp. 143, disponível in www.caad.org.pt.

contribuições fiscais que são afastadas ou reduzidas por este tipo de práticas. Neste caso, já estão em causa comportamentos fiscais delituosos, criminais ou contraordenacionais.²⁰

Para o prosseguimento deste tipo de práticas, são utilizados «*atos e contratos atípicos ou anormais visando torneir a lei (vg. utilização do regime especial de tributação dos grupos de sociedades - artº.63 e seg. do C.I.R.C. - através da produção de menos-valias ou da utilização de benefícios fiscais através da transmissão de prejuízos) ou interpretando-a com fins diversos daqueles que o legislador tinha em mente, designadamente aproveitando-se da existência de jurisdições fiscais diferentes para escolher, apenas por motivações de diminuição do imposto a pagar, a localização mais favorável para a residência de pessoas singulares ou colectivas ou para nelas instalar "estruturas" que não desempenham outra função que não seja permitirem essa diminuição.*», tal como referido pelo TCAS, no acórdão do processo n.º 04255/10²¹.

²⁰ SANTOS, António Carlos dos, 2009, "Planeamento Fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto", *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 38, p. 61.

²¹ Acórdão do TCAS de 15.02.2011 (José Correia), processo n.º 04255/10, disponível in www.dgsi.pt

4. DOUTRINAS JURÍDICO-FISCAIS ANTI ABUSO

Nas últimas décadas, devido à ameaça que a elisão fiscal representa para a economia global e para as receitas dos Estados, originada pelos contornos aplicados aos sistemas fiscais, revelou-se importante a utilização da interpretação teleológica das normas fiscais, sendo que a interpretação literal das mesmas é manifestamente insuficiente.

Começaram a surgir várias doutrinas jurídico-fiscais anti abuso emancipadas pela jurisprudência, que auxiliaram na apreciação destas questões que se mostram complexas na maior parte dos casos.

Algumas delas são, a **primazia da substância sobre a forma** (*substance over form*), o **teste do propósito principal** (*principal purpose test, ou PPT*), a **transação por etapas** (*step by step transaction*), entre outras.

A doutrina da **primazia da substância sobre a forma** (*substance over form*), baseia-se no argumento de que a verdadeira natureza económica de uma transação deverá prevalecer sobre a forma jurídica que os contribuintes lhe atribuíram, tal como resulta do Art. 11.º, nº 3 da LGT, anteriormente referido.

Nestes termos, aquando da aplicação da CGAA, o princípio da primazia da substância sobre a forma poderá permitir, por exemplo, o tratamento de um grupo envolvido numa transação abusiva como se fosse um único contribuinte, nomeadamente, em sede de determinação da capacidade contributiva, de consideração das vantagens fiscais produzidas e exigibilidade do imposto. Contudo, no referido exemplo, não fica excluída a possibilidade de responsabilizar e sancionar todos os participantes na transação²².

Relativamente ao **teste do principal propósito** (*principal purpose teste, ou PPT*), esta doutrina foca-se na determinação da legitimidade do propósito do contribuinte. Analisa-se, assim, se a transação foi realizada com um propósito principal legítimo ou se foi concebida para obter benefícios fiscais indevidos através da criação de uma estrutura artificial para evitar impostos, analisando-se, portanto, a respetiva substância económica.

No caso da **transação por passos** (*step by step transaction*), é analisada uma transação complexa que envolveu vários atos ou negócios sucessivos ou em momentos temporais diferentes, mas

²² Decisão Arbitral do CAAD de 14.11.2017, Processo nº 162/2017-T, acordada por José Baeta de Queiroz (árbitro-presidente), Jónatas Machado e Fernando Manuel dos Santos Cardoso (árbitros-vogais), pp. 10, disponível in www.caad.org.pt.

coordenados, que tiveram como intuito obter uma vantagem fiscal. Pelo que a decisão deverá visualizar os vários factos associados apenas a uma transação, compreendendo-se que todas as fases se focaram num único e final resultado.

5. CLÁUSULA GERAL ANTI ABUSO

5.1. Enquadramento e composição da CGAA

A Cláusula Geral Anti Abuso é um instrumento utilizado pela Autoridade Tributária para fiscalizar a legalidade das práticas de planeamento fiscal prosseguidas pelos sujeitos passivos, de forma a corrigir irregularidades nas respetivas situações jurídico-tributárias, encontrando-se disposta no Art. 38.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária, com a seguinte redação:

«Artigo 38.º

Ineficácia de actos e negócios jurídicos

2 - As construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre 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.»

Em traços gerais, a cláusula geral anti abuso pode ser aplicada a todas as transações e impostos, sendo o seu principal objetivo *«(...) incentivar o pagamento de impostos e desincentivar a evasão fiscal. Podendo e devendo ser mobilizadas (...) autonomamente ou de forma combinada, as mesmas possibilitam à administração fiscal e aos tribunais a desconsideração e recharacterização de transações jurídicas destituídas de substância económica ou comercial bastante.»*, tal como refere a Decisão Arbitral do CAAD de 14.11.2017 no Processo nº 162/2017-T²³.

Nestes termos, refere a mesma decisão que estas normas são *«(...) redigidas com recurso a conceitos vagos abertos e carecidos de uma interpretação e aplicação ativa por parte das*

²³ Decisão Arbitral do CAAD de 14.11.2017, Processo nº 162/2017-T, acordada por José Baeta de Queiroz (árbitro-presidente), Jónatas Machado e Fernando Manuel dos Santos Cardoso (árbitros-vogais), pp. 10, disponível in www.caad.org.pt.

administrações tributárias e dos tribunais. As mesmas apostam na criação de alguma indeterminação, suscetível de desincentivar o planeamento fiscal agressivo e a evasão e fiscal.»

Como se reconhece, inexistindo um mecanismo como a CGAA, desviante da lógica jurídico formal, fundada no princípio da tipicidade, certeza e previsibilidade que baseia a aplicação do direito fiscal, o combate ao planeamento fiscal agressivo estaria dificultado, restando o mecanismo da tributação do negócio jurídico real em casos de simulação, nos termos do Art. 39.º da LGT.

Tal como refere o TCAS, no acórdão do processo n.º 04255/10, *«(...) as CGAA's exprimem a ponderação harmonizadora e proporcional do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança – com as suas exigências de tipicidade e legalidade – com outros bens constitucionalmente protegidos, como sejam a preservação da base tributária, a equidade tributária e a efetivação dos direitos fundamentais e da justiça social. Elas reconduzem-se ainda a uma ponderação constitucionalmente saudável de valores e princípios constitucionais.»*²⁴.

A respeito da segurança jurídica importa referir que *«(...) a ideia de segurança jurídica é reconduzida a duas características: a previsibilidade e a estabilidade. Enquanto princípio geral de Direito, a segurança jurídica teria como propósito assegurar a previsibilidade das normas e a estabilidade das situações jurídicas.»*²⁵, tal como refere a Professora Doutora Carla Castelo Trindade. Neste sentido, refere, também, que a *«(...) confiança dos destinatários do Direito fica fragilizada por uma técnica legislativa caracterizada por conceitos indeterminados e vagos, mas tal não poderá significar que fique preterida (...)»*²⁶.

Ora, apesar de o legislador ter o dever de primar pela clareza na redação das normas, a complexidade da atualidade faz com que o legislador utilize conceitos abertos e indeterminados tendo em vista a segurança jurídica (da própria norma). Assim, caso a norma seja redigida de forma mais aberta e abrangente, existirá menos probabilidade de alguma situação ficar fora do alcance da mesma. Contudo, apesar de ser vantajoso incluir mais contribuintes e garantir maior justiça, acaba-se por perder em termos de legalidade e tipicidade tributária, o que pode causar incerteza e insegurança²⁷.

²⁴ Acórdão do TCAS de 15.02.2011 (José Correia), processo n.º 04255/10, disponível in www.dgsi.pt.

²⁵ TRINDADE, Carla Castelo, 2022, “A Segurança Jurídica na Aplicação do Direito pelos Tribunais Tributários”, Tese de doutoramento em Direito Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, p. 131.

²⁶ TRINDADE, Carla Castelo, 2022, “A Segurança Jurídica na Aplicação do Direito pelos Tribunais Tributários”, Tese de doutoramento em Direito Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, p. 140.

²⁷ ROCHA, Freitas da, 2013, in “Protecção da confiança, procedimento e processo tributários”, Segurança e confiança legítima do contribuinte (coord. MANUEL PIRES e RITA CALÇADA PIRES), Ed. Universidade Lusíada, p. 367

Podemos observar que na redação da CGAA foram utilizados conceitos vagos e indeterminados, pelo que só nos casos em concreto com os contributos dos contribuintes, da AT e dos Tribunais será possível proceder à sua aplicabilidade.

É claro que a técnica legislativa aqui utilizada de ambiguidade procura «(...) *preservar a base tributária e habilitar a AT e os tribunais a proteger as finalidades substantivas do legislador fiscal. A incerteza deliberadamente gerada nos contribuintes leva-os a não se aproximarem muito da linha que demarca a fraude e elisão, permitindo, a um tempo, que a CGAA seja suficientemente flexível para acompanhar as novas transações geradas pela dinâmica e acelerada “indústria do planeamento fiscal agressivo” e que a AT e os tribunais preencham as lacunas do sistema fiscal em situações imprevistas e potenciadoras de abusos (...)*», tal como refere a decisão arbitral do Processo nº 162/2017-T²⁸.

Apesar da certeza e segurança jurídica serem essenciais para o desenvolvimento da economia e das respetivas atividades e transações da mesma, seria irrealista combater as ínfimas possibilidades de planeamento sem substância fundadas no formalismo das normas jurídicas, pelo que se impõe uma sobreposição da análise casuística por parte da administração e tribunais para intervir no combate a este tipo de práticas abusivas.

5.2. Evolução legislativa das normas relacionadas com a CGAA

Dada a relevância do elemento histórico, olhamos agora para as duas principais normas que sustentam a Cláusula Geral Anti Abuso. Veja-se as seguintes alterações que sublinhamos e deixamos a negrito.

²⁸ Decisão Arbitral do CAAD de 14.11.2017 no Processo nº 162/2017-T acordada por José Baeta de Queiroz (árbitro-presidente), Jónatas Machado e Fernando Manuel dos Santos Cardoso (árbitros-vogais), 2017, pp. 12, disponível in www.caad.org.pt.

ART. 38.º LGT
Ineficácia de atos
e negócios jurídicos

1 1999

2 2000

3 2019

HOJE

A Lei nº 100/99 de 22 de julho, acrescentou um n.º 2 ao artigo 38.º da LGT, pelo que a CGAA na sua versão originária dispunha:

1 ART. 38.º LGT - Ineficácia de actos e negócios jurídicos (1999)

«2 - São ineficazes os actos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de actos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos.»

Refira-se que na presente lei, os requisitos de aplicação apenas estariam preenchidos caso o fim de redução ou eliminação fiscal fosse o fim principal. Contudo, como veremos de seguida, a alteração à lei que se segue mostra-se menos exigente.

Na redação dada pela Lei 30-G/2000, de 29 de dezembro, a norma passou a dispor:

2 ART. 38.º LGT - Ineficácia de actos e negócios jurídicos (2000)

«2 - São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, [elemento intelectual] por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, [elemento normativo] eliminação ou diferimento temporal de impostos [elemento meio] que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais [elemento resultado] 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.»

Ora, tal como refere o Tribunal Central Administrativo do Sul²⁹, esta nova estatuição passou a consagrar quatro pressupostos de aplicação, o elemento intelectual, o normativo, o meio, e o resultado.

De seguida, aprofundaremos estes elementos de forma a compreendê-los melhor.

No que respeita à redação dada pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, a norma passou a ter a seguinte redação:

3 ART. 38.º LGT - Ineficácia de actos e negócios jurídicos (2019)

«2 - As construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre 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.»

Com a referida redação, provando-se existir mais que um fim pretendido pelo sujeito passivo, sendo um destes fiscal, passa a poder proceder-se à aplicação da CGAA, sendo que nos termos da lei anterior, era necessário que o fim de poupança fiscal fosse único ou principal.

Nestes termos, tal como refere o voto vencido da decisão arbitral³⁰ do Processo n.º 860/2021-T, *«Para a lei nova, é suficiente que a finalidade fiscal (poupança de imposto) seja uma das finalidades principais, ainda que existam razões não fiscais relevantes ou principais. O ângulo centra-se apenas na análise das razões fiscais – e caso se considere intensa (uma das principais), nem tem sequer de a confrontar com as razões não fiscais. (...) Exige-se dupla análise: (i) balanceamento (ii) e ulterior conclusão; balanceamento entre a força e motivação das razões fiscais e não fiscais; e só se aplica a CGAA caso se conclua, após essa ponderação, que a razão fiscal é a principal – que é superior às não fiscais, ainda que relevantes.»*

²⁹ Acórdão do TCAS de 15.02.2011 (José Correia), processo n.º 04255/10, disponível in www.dgsi.pt.

³⁰ Decisão Arbitral do CAAD de 03.10.2022, Processo n.º 860/2021-T, acordada por Carla Castelo Trindade (árbitro-presidente), Tomás Cantista Tavares e João Menezes Leitão (árbitros-vogais), pp. 143, disponível in www.caad.org.pt.

Refira-se que a redação atual da CGAA, tal como referido pela decisão arbitral³¹ no Processo nº 162/2017-T, «passa a circunscrever a ineficácia de atos e negócios jurídicos ao âmbito tributário, conservando os mesmos a sua validade e eficácia noutros domínios. Digna de nota é, outrossim, a eliminação da exigência de demonstração, sugerindo uma atenuação do standard probatório por parte da AT».

Ora, esta análise revela-se relevante, dado que existindo razões fiscais e não fiscais, poder-se-á considerar que a razão fiscal não tenha sido a principal, dada a existência de razões não fiscais relevantes e principais.

ART. 63.º CPPT
Aplicação de disposição
antiabuso

1 2001 2 2008 3 2011 4 2019 HOJE →

Olhando agora, para a norma do CPPT, na sua versão originária, dada pela Lei 15/2001, de 5 junho, referia-se o seguinte:

1 ART. 63.º CPPT - Aplicação de disposição antiabuso (2001)

«1 - A liquidação dos tributos com base em quaisquer disposições antiabuso nos termos dos códigos e outras leis tributárias depende da abertura para o efeito de procedimento próprio.

2 - Consideram-se disposições antiabuso, para os efeitos do presente Código, quaisquer normas legais que consagrem a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou actos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos.

³¹ Decisão Arbitral do CAAD de 14.11.2017 no Processo nº 162/2017-T acordada por José Baeta de Queiroz (árbitro-presidente), Jónatas Machado e Fernando Manuel dos Santos Cardoso (árbitros-vogais), 2017, pp. 11, disponível in www.caad.org.pt.

3 - *O procedimento referido no número anterior pode ser aberto no prazo de três anos após a realização do acto ou da celebração do negócio jurídico objecto da aplicação das disposições antiabuso.»*

Com a referida norma, surge um ponto que importa realçar, sobre a determinação do termo do prazo. Nestes termos, realçamos uma das doutrinas jurídico-fiscais anti abuso previamente referidas, a transação por passos (*step by step transaction*). Tal como refere a decisão do Tribunal Arbitral n.º 44/2022-T³², nas situações em que se verificam “step by step transactions”, «(...) *nas quais se encontra uma "facti species" complexa, envolvendo uma sucessão de actos/ negócios coordenados entre si, embora possam ocorrer em momentos temporais diversos, e com o objectivo comum de conseguir uma vantagem fiscal(...)*», aqui «(...) *o facto jurídico determinante para efeitos da contagem do termo inicial de aplicação da cláusula geral anti-abuso e dos actos de liquidação que lhe sejam subsequentes, corresponde a cada um dos actos “finais” por via dos quais se consuma a obtenção das vantagens fiscais que não seriam devidas não fosse a utilização da “estrutura ou esquema elisivo”*».

Ora, estando o legislador consciente que um mecanismo elisivo abarca uma série de atos complexos e preparatórios, este prazo começa a contar apenas após a realização do ato ou negócio que for objeto da CGAA.

2 ART. 63.º CPPT - Aplicação de disposição antiabuso (2008)

«1 – (...) [sem alterações]

2 – (...) [sem alterações]

3 - *O procedimento referido no **n.º 1** pode ser aberto no prazo de três anos **a contar do início do ano civil seguinte ao da realização do** negócio jurídico objecto das disposições anti-abuso.»*

³² Decisão Arbitral do CAAD de 08.02.2023, Processo n.º 860/2021-T, acordada por Carla Castelo Trindade (árbitro-presidente), Tomás Castro Tavares e Sofia Ricardo Borges (árbitros-vogais), pp. 49, disponível in www.caad.org.pt.

3 ART. 63.º CPPT - Aplicação de disposição antiabuso (2011)

«1 - A liquidação de tributos com base na disposição antiabuso constante do n.º 2 do artigo 38.º da lei geral tributária segue os termos previstos neste artigo.

2 - (Revogado.)

3 - A fundamentação do projecto e da decisão de aplicação da disposição antiabuso referida no n.º 1 contém necessariamente:

a) A descrição do negócio jurídico celebrado ou do acto jurídico realizado e dos negócios ou actos de idêntico fim económico, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam;

b) A demonstração de que a celebração do negócio jurídico ou prática do acto jurídico foi essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em caso de negócio ou acto com idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais.»

Ora, tal como refere a decisão do Tribunal Arbitral n.º 44/2022-T³³, «(...) a partir de 2012, a aplicação da CGAA passou a estar sujeita ao disposto no artigo 45.º, n.º 1 da LGT, onde se refere que “[o] direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos”, cujo termo inicial se conta “a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário”, conforme previsto no n.º 4 daquele mesmo artigo».

4 ART. 63.º CPPT - Aplicação de disposição antiabuso (2019)

«1 – (...) [sem alterações]

3 – (...) [sem alterações]

a) A descrição da construção ou série de construções que foram realizadas com abuso das formas jurídicas ou que não foram realizadas por razões económicas válidas que reflitam a substância económica;

b) A demonstração de que a construção ou série de construções foi realizada com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal não conforme com o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável;

³³ Decisão Arbitral do CAAD de 08.02.2023, Processo n.º 860/2021-T, acordada por Carla Castelo Trindade (árbitro-presidente), Tomás Castro Tavares e Sofia Ricardo Borges (árbitros-vogais), pp. 49, disponível in www.caad.org.pt.

c) A identificação dos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam;

d) A demonstração de que o sujeito passivo sobre o qual recairia a obrigação de efetuar a retenção na fonte, ou de reter um montante de imposto superior, tinha ou deveria ter conhecimento da construção ou série de construções, quando aplicável.»

Refira-se que o n.º 3, alínea b) da presente norma, consagra, à semelhança do Art. 38.º da LGT, uma técnica legislativa genérica para garantir a sua aplicabilidade.

5.3. Elementos da CGAA

Retornamos agora ao estudo dos elementos da CGAA, referidos anteriormente, que resultam da interpretação do Art. 38.º, n.º 2 da LGT. A saber, o elemento intelectual; o elemento normativo; o elemento meio; e o elemento resultado.

Para aprofundar este estudo, acompanhamos de perto as conclusões do Professor Gustavo Lopes Courinha, que na sua obra «*A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário – Contributos*»³⁴, aborda a existência de cinco elementos.

Neste sentido, refere o autor que «*quatro deles [correspondem] aos requisitos de aplicação da CGAA e um à respectiva estatuição da norma*», passando a elencá-los da seguinte forma: «*a forma utilizada – elemento meio; a vantagem fiscal e a equivalência económica obtidas - elemento resultado; a motivação do contribuinte – elemento intelectual; a reprovação normativo-sistemática da vantagem obtida – elemento normativo; a efetivação da Cláusula – elemento sancionatório*».

Conhecemos, agora, o elemento sancionatório que corresponde à estatuição da norma, enquanto os restantes quatro elementos cumulativos, têm o propósito de verificar a existência de uma atividade que se enquadre no planeamento fiscal abusivo. Este elemento serve, portanto, para a aplicação da sanção de ineficácia.

Refira-se ainda, outro ponto bastante relevante para este estudo que se funda no tratamento destes elementos. Defende o autor que este tratamento deverá ser autónomo, não obstante os elementos

³⁴ COURINHA, Gustavo Lopes, 2009, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário – Contributos*, p. 172.

acabarem frequentemente por auxiliar-se mutuamente, já que a aplicação de um pode depender ou resultar da aplicação de outro.

5.4. Elemento meio

Sendo o planeamento fiscal utilizado no desenvolvimento das atividades económicas dos contribuintes como um direito destes com tutela constitucional, não é legítimo que se olhe exclusivamente para a verificação de uma vantagem fiscal.

É, por isto, necessário que esta vantagem tenha ocorrido derivado de meios fraudulentos e abusivos das normas jurídicas, mostrando-se essencial a observação do elemento meio.

O elemento meio caracteriza-se pela via escolhida pelo contribuinte para alcançar a vantagem fiscal. Nestes termos, estas vias correspondem aos atos ou negócios jurídicos que são determinados com o intuito de alcançar o referido fim.

O autor Gustavo Lopes Courinha, refere que este elemento resulta «*do nível de incoerência entre a forma ou estrutura escolhida e o propósito económico-prático final do contribuinte, entre o fim para que é empregue concretamente essa forma adoptada e a causa que lhe é própria*»³⁵.

Nestes termos, para que se afira justa uma censura jurídica dos meios, é necessário que ocorra uma inexistência de substância, ou seja, ausência de racionalidade económica das operações realizadas, fundada nas circunstâncias e indícios resultantes dos factos em causa.

Para esta análise, deverá ter-se como ponto de referência um padrão de razoabilidade económico-empresarial e obviamente as circunstâncias do caso concreto, já que só assim poderá existir uma real perceção do contexto real das operações.

Se assim for, estaremos perante duas possibilidades de estruturação jurídica, tal como referido na Decisão Arbitral do CAAD³⁶ de 03.10.2022 no Processo nº 860/2021-T:

a) «*Abstracta e teoricamente válida e razoável de um ponto de vista económico-empresarial*»; ou

³⁵ COURINHA, Gustavo Lopes, 2009, A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário – Contributos, p. 172.

³⁶ Decisão Arbitral do CAAD de 03.10.2022, Processo nº 860/2021-T, acordada por Carla Castelo Trindade (árbitro-presidente), Tomás Cantista Tavares e João Menezes Leitão (árbitros-vogais), pp. 143, disponível in www.caad.org.pt.

- b) *«Pouco usual/ortodoxa, supérflua, anómala, desfuncionalizada, incoerente e/ou artificial para a prossecução dos fins visados pelos contribuintes».*

Ora, elencamos agora alguns dos elementos envolvidos nas operações que deverão ser alvo desta análise, são eles, nomeadamente, a estrutura dos negócios jurídicos; a composição societária; a estrutura humana; a estrutura material (sede no domicílio e residência fiscal); o clausulado dos contratos; a estrutura financeira (quem suportou os custos e encargos e quem posteriormente deveria debita/assumir esses encargos/riscos); entre outros.

Resumindo, o elemento meio está ligado à forma que tiver sido utilizada, ou seja, com a prática de certos atos ou negócios dirigidos, essenciais ou principalmente, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos.

5.5. Elemento resultado

O elemento resultado procura aferir se a estrutura criada pelos contribuintes teve ou não como consequência *«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»*³⁷.

Refere o autor Gustavo Lopes Courinha³⁸, que as situações de vantagem fiscal se devem entender *«(...) como qualquer situação pela qual, em virtude da prática de determinados actos, se obtém uma carga tributária mais favorável ao contribuinte do que aquela que resultaria da prática dos actos normais e de efeito económico equivalente, sujeitos a tributação. Assim, estaremos perante uma comparação entre os ónus fiscais normalmente suportados e os evitados com a actuação produzida. Se de tal análise resultar uma efectiva diferença, aritmética ou de outra natureza, que seja objectivamente vantajosa para o contribuinte, ter-se-á por verificado este requisito.»*

Nestes termos, uma forma de aplicar este elemento poderá passar pela simulação de cálculos do que ocorreu na situação que estiver sob escrutínio e a que ocorreria se não existisse a estrutura que fora criada. Um exemplo disto, passaria pela comparação da tributação que ocorreu em sede de IRC e

³⁷ Decisão Arbitral do CAAD de 07.08.2023, Processo nº 744/2022-T, acordada por Carlos Fernandes Cadilha (árbitro-presidente), Dr. David Oliveira Silva Nunes Fernandes e Dr.ª Ana Teixeira de Sousa (árbitros vogais), disponível in www.caad.org.pt.

³⁸ COURINHA, Gustavo Lopes, 2009, A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário – Contributos, p. 172.

a que ocorreria caso o sujeito passivo fosse tributado em sede de IRS, tal como refere Tomás Cantista Tavares³⁹.

Resumidamente, o elemento resultado analisa a procura de uma vantagem fiscal como fim da atividade do contribuinte, procurando assim, a redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos.

5.6. Elemento intelectual

Apesar de no caso que estiver sob análise estarem preenchidos os elementos anteriormente analisados, estes por si só não são suficientes para que se dê a aplicação da CGAA.

É, portanto, necessário que *«as escolhas e as formas adoptadas pelo contribuinte sejam fiscalmente dirigidas (tax driven), e que aquele (resultado fiscal) prevaleça sobre este (resultado não fiscal)»*, tal como refere Gustavo Lopes Courinha⁴⁰.

No que respeita ao elemento intelectual, este diz respeito à motivação fiscal do contribuinte, no sentido de compreender se a estrutura que criou foi essencial ou principalmente focada na obtenção de uma vantagem fiscal.

a) Prova diabólica

Ora, estamos no âmbito de um elemento subjetivo que torna a sua análise complexa, já que as intenções dos sujeitos passivos podem não ser evidentes, sendo necessário proceder a uma desmonstração ponderada do estado psicológico e emocional dos contribuintes no momento da prática dos factos em análise.

Diga-se, que podemos estar perante uma prova diabólica, pelo exercício de uma análise e juízo de probabilidade da vontade do contribuinte, que por vezes se poderá configurar um exercício impossível, tal como refere a decisão arbitral no Processo nº 860/2021-T.

³⁹ Decisão Arbitral do CAAD de 03.10.2022, Processo nº 860/2021-T, acordada por Carla Castelo Trindade (árbitro-presidente), Tomás Cantista Tavares e João Menezes Leitão (árbitros-vogais), pp. 143, disponível in www.caad.org.pt.

⁴⁰ COURINHA, Gustavo Lopes, 2009, A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário – Contributos, p. 176.

Obviamente, não existindo uma prova irrefutável como a confissão do contribuinte, é necessário proceder à análise de «*elementos indiciários e presuntivos, num contexto de razoabilidade e normalidade, extraindo, com razoável segurança, a vontade do sujeito dos actos celebrados*», tal como explicou a mesma decisão arbitral.

A temática em causa, já foi apreciada em 2022 pelo Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do processo n.º 02507/15.6BEBRG, ditando que a «*(...) prova exigida no âmbito da aplicação da CGAA não pode ser uma prova diabólica (...), ou seja, a AT não tem de provar uma intencionalidade “abusiva” do sujeito passivo. Quer isto dizer que não é exigível que a AT faça prova de que o sujeito passivo optou pela construção que conduz ao aforro fiscal (...) para, intencionalmente, evitar a solução que estaria sujeita a tributação (...). Basta que a AT faça prova de que a operação realizada não tem um propósito racional à luz do ordenamento jurídico mobilizado – basta, no caso, provar que a operação não se enquadra nas razões que o direito societário apresenta (...) – e que, por isso, o seu propósito se esgota no aforro fiscal a que conduz. Feita esta prova, os pressupostos do artigo 38.º, n.º 2 da LGT devem considerar-se preenchidos*».

Resumindo, o elemento intelectual está relacionado com o facto dos atos ou negócios pelo praticados pelo contribuinte serem essenciais ou principalmente dirigidos ao resultado da vantagem fiscal.

5.7.Elemento normativo

O elemento normativo não resulta de forma expressa do artigo 38.º, n.º 2 da LGT, contudo, reflete-se na reprovação sistemática das normas aplicada à vantagem fiscal que é obtida pelo contribuinte, isto é, na desconformidade do ganho obtido através do abuso da lei, incluindo-se aqui, a sua organização, os seus princípios, e também a *ratio legis*.

Tal como refere a Decisão Arbitral do CAAD de 03.10.2022 no Processo n.º 860/2021-T⁴¹, «*(...) deste elemento não decorre a necessidade de identificação de uma norma impositiva violada pelo contribuinte, mas tão só a validação de que a conduta, apesar de ser civil ou comercialmente lícita, foi orientada para a obtenção abusiva de um ganho fiscal em sentido contrário ao visado pelo*

⁴¹ Decisão Arbitral do CAAD de 03.10.2022, Processo n.º 860/2021-T, acordada por Carla Castelo Trindade (árbitro-presidente), Tomás Cantista Tavares e João Menezes Leitão (árbitros-vogais), pp. 143, disponível in www.caad.org.pt.

sistema jurídico-tributário globalmente considerado, razão pela qual é objecto de reprovação normativo-sistemática (...)».

Estando preenchidos todos os elementos referidos, não é possível que o elemento normativo não seja, também, preenchido.

É, por isso, entendido que este elemento deverá acompanhar a verificação do elemento meio, não podendo ambos ser separados. Caso contrário, estaríamos perante uma aplicação conceptualmente formalista. Pelo que a autonomização deste elemento, deverá servir apenas o intuito de explicitação da norma anti abuso.

Diga-se, portanto, que o elemento normativo, apesar de configurar um requisito da aplicação da CGAA, não exige que a conduta do contribuinte esteja expressamente prevista na lei.

Assim sendo, caso seja utilizado um meio artificial e abusivo com o intuito de obter um ganho fiscal, estamos perante um comportamento antijurídico que, obviamente, merecerá uma reprovação normativo-sistemática, verificando-se o elemento normativo.

Resumidamente, o elemento normativo está relacionado com a «reprovação normativo-sistemática» da vantagem obtida, o que significa, que o contribuinte atua com manifesto abuso das formas jurídicas.

5.8. Aplicação da CGAA

A CGAA é crucial para o combate de práticas fiscais abusivas e fraudulentas, permitindo a deteção de comportamentos que utilizam meios artificiosos para obtenção de ganhos fiscais indevidos, ocorrendo assim uma utilização anormal de formas jurídicas. Contudo, a aplicação da mesma requer uma análise casuística mantendo a integridade do sistema tributário.

Estamos perante uma utilização anormal de formas jurídicas, tal como refere Sérgio Vasques, quando os «*esquemas negociais [ocultam] os seus verdadeiros propósitos e aos quais seja dada uma utilização manifestamente anómala face à prática jurídica comum*»⁴², ou seja, quando existe uma contradição entre o fim das normas tributárias e a utilização que destas é efetuada.

⁴² VASQUES, Sérgio, 2018, Manual de Direito Fiscal, Almedina, p. 315.

Desta forma, origina-se um resultado fiscal assistemático que é alheio ao fim das normas quando uma simulação jurídica é utilizada, exemplo disto, é a retirada de lucros de uma sociedade sem que a correta tributação seja aplicável.

Ora, a CGAA pretende exatamente combater esta utilização anómala das formas jurídicas, contudo, esta «*não permite a redução, eliminação, diferimento de impostos ou a produção de vantagens fiscais nos casos em que a transação que as originou não possa ser razoavelmente considerada como tendo um propósito económico principal e manifeste uma utilização artificiosa, fraudulenta e abusiva das formas jurídicas*», tal como estabelecido pela Decisão Arbitral do CAAD de 14.11.2017 no Processo nº 162/2017-T⁴³.

Nestes termos, deverá delimitar-se o âmbito de aplicação da norma anti abuso, que não se aplica a casos em que o Legislador pretenda a poupança fiscal para o contribuinte, sendo estes, «*deduções, abatimentos, incentivos e outros benefícios fiscais*», tal como elenca António Lima Guerreiro⁴⁴.

A CGAA procura aplicar as normas vigentes no momento da ocorrência do facto, procurando a sua verdadeira substância económica que deveria ter sido considerada desde início. Diga-se que, a introdução de uma cláusula geral anti abuso no ordenamento jurídico português, «*(...) é sistemicamente incompatível com a adoção, neste âmbito, de uma atitude formalista e literalista (...)*», tal como refere Decisão Arbitral do CAAD de 14.11.2017 no Processo nº 162/2017-T⁴⁵.

No entanto, refere-nos a mesma decisão arbitral, que a aplicação desta norma está sujeita ao dever específico de fundamentação, decorrente do artigo 152.º, n.º 1, alínea a) do CPA, que o aplica a atos administrativos que total ou parcialmente neguem, extingam, restrinjam ou afetem por qualquer modo direitos ou interesses legalmente protegidos, ou imponham ou agravem deveres, encargos, ónus, sujeições ou sanções.

Neste sentido, o artigo 63.º, n.º 3 do CPPT, estabelece a forma como a fundamentação do projeto e decisão da aplicação da CGAA deverá ser elaborada, sendo necessário que contenha:

⁴³ Decisão Arbitral do CAAD de 14.11.2017 no Processo nº 162/2017-T acordada por José Baeta de Queiroz (árbitro-presidente), Jónatas Machado e Fernando Manuel dos Santos Cardoso (árbitros-vogais), pp. 13, disponível in www.caad.org.pt.

⁴⁴ GUERREIRO, António Lima, 2001, Lei Geral Tributária Anotada, Editora Rei dos Livros, p. 187.

⁴⁵ Decisão Arbitral do CAAD de 14.11.2017 no Processo nº 162/2017-T acordada por José Baeta de Queiroz (árbitro-presidente), Jónatas Machado e Fernando Manuel dos Santos Cardoso (árbitros-vogais), pp. 13, disponível in www.caad.org.pt.

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.»

Como já foi explicitado previamente, com a aplicação da CGAA os atos jurídicos abusivos praticados pelos contribuintes serão desconsiderados e requalificados quanto aos efeitos produzidos. Pelo que, apesar de manterem a validade e eficácia quanto aos seus efeitos civis, serão anulados os efeitos tributários produzidos.

Assim sendo, a requalificação que ocorre servirá o propósito de aplicar as normas aos atos equivalentes que deveriam ter sido realmente praticados sem o principal objetivo de alcançar a vantagem fiscal indevida.

Não se deverá esquecer que a CGAA atua sempre com base na apreciação casuística, analisando-se as circunstâncias fiscalmente relevantes na situação sob análise, tal como indica o acórdão do TCA Sul proferido no processo n.º 04255/10⁴⁶, «a questão de determinar se algum expediente em particular é “puramente artificial”».

Nestes termos, o funcionamento da norma anti abuso deverá realizar sempre uma tarefa de concretizar o direito com base nos factos e contornos materiais da situação em análise. Caso contrário, corre-se o risco de fazer uma errada aplicação da mesma a situações que seriam legítimas para os contribuintes.

Ora, a referida concretização do direito através dos factos e a respetiva análise operada pelos tribunais não é prosseguida de forma uniformizada, sendo que resulta de grande parte da jurisprudência produzida neste âmbito a aplicação que recorre aos elementos meio, intelectual,

⁴⁶ Acórdão do TCAS de 15.02.2011 (José Correia), processo n.º 04255/10, disponível in www.dgsi.pt.

resultado e normativo. Contudo, o Professor Doutor Sérgio Vasques⁴⁷ utiliza antes os seguintes elementos como componentes essenciais de aplicação da CGAA, são eles:

- 1) A prática de ato ou negócio artificioso ou fraudulento e que exprima abuso das formas jurídicas, no sentido de estarmos perante esquemas negociais que ocultem os seus verdadeiros propósitos e aos quais seja dada uma utilização manifestamente anómala face à prática jurídica comum.
- 2) O objetivo único ou principal de através desses esquemas negociais se obter uma vantagem fiscal, qualquer que seja a sua natureza, com a marginalização evidente de objetivos económicos reais.
- 3) Da lei resulta com clareza a intenção de tributar os bens em causa, nos mesmos termos em que estes seriam tributados se tivesse o contribuinte recorrido às formas jurídicas e práticas negociais mais comuns.

Concretizamos, agora, como idealmente deverá ser aplicada a CGAA:

- 1) Primeiramente deverá proceder-se à descrição do negócio jurídico que foi celebrado ou do ato jurídico realizado, por exemplo, uma análise dos contratos que se tenham celebrado.
- 2) De seguida, poderá ser relevante proceder a uma análise de negócios jurídicos anteriores, por exemplo, contratos que tenham sido celebrados de forma distinta no passado, mas que tinham fins idênticos aos contratos agora sob escrutínio. Aqui poderá existir um bom indício da falta de substância dos contratos atuais.
- 3) Aqui chegados, é importante proceder à determinação das normas de incidência aplicáveis, o que oferece uma concretização do tratamento fiscal relevante para a determinação de uma possível vantagem fiscal indevida.
- 4) Revela-se, também, importante demonstrar se a celebração do negócio jurídico ou prática do atos jurídicos foi essencial ou principalmente orientados para a redução, eliminação ou diferimento temporal dos impostos que seriam devidos em situações idênticas.

⁴⁷ VASQUES, Sérgio, 2018, Manual de Direito Fiscal, Almedina, p. 369.

De referir que para auxiliar o referido procedimento de aplicação da CGAA, revela-se útil e necessário a aplicação dos elementos intelectual, normativo, meio e resultado, que nos debruçámos anteriormente.

Por fim, importa salientar um facto relevante relacionado com o artigo 63.º, n.º 8 do CPPT, que garante ao contribuinte que no caso deste ter solicitado uma informação vinculativa à Autoridade Tributária e a mesma não tiver respondido dentro do prazo de 150 dias, então a CGAA não poderá ser aplicável.

Ora, esta norma faz todo o sentido dado que fica clara a intenção do contribuinte pretender agir conforme os trâmites da lei, fazendo tudo aquilo que estava ao seu alcance para não utilizar as formas jurídicas de forma anómala.

6. O USO DE ESTRUTURAS EMPRESARIAIS COMO ESCUDO DA TRIBUTAÇÃO INDIVIDUAL

Com base numa ampla análise da jurisprudência sobre a cláusula anti abuso em Portugal, é clara a problemática que agora abordamos, a utilização de sociedades como mecanismo de afastamento da tributação sobre o rendimento das pessoas singulares.

Esta questão diz respeito à prática de exercer uma atividade na esfera jurídica da pessoa singular, como um profissional liberal ou empresário em nome individual, ou através de uma sociedade controlada pela pessoa singular.

Neste contexto, ocorrem operações que envolvem diferentes formas jurídicas que em muitos casos visam apenas a otimização fiscal, já que atualmente, verifica-se uma tributação mais favorável quando a atividade é exercida através de uma sociedade em comparação com a tributação ao nível individual.

É evidente que expondo a temática nestes termos, estamos perante situações de planeamento fiscal abusivo. Contudo, na prática nem sempre se mostra evidente e simples proceder a este juízo, dada a panóplia de contextos e construções económicas utilizadas pelos contribuintes em cada caso.

Diga-se, também, que a redução de impostos através da adoção de uma estrutura legal alternativa não implica automaticamente a ocorrência de um abuso.

De acordo com a lei, não é suficiente que esteja em causa apenas a redução de impostos, sendo necessário, também, que ocorra um abuso das figuras legais.

O que ocorre nestes casos é a criação de uma sociedade para sustentar um mecanismo de obtenção de uma vantagem fiscal e não com o objetivo real de assegurar a prestação dos serviços que forem contratados.

Surgindo, assim, uma confusão e indissociação entre a esfera pessoal e societária, ou seja, entre prestador de serviços real (pessoa individual) e o prestador de serviços formal (pessoa coletiva).

Entende-se por pessoas coletivas relevantes para a análise em apreço, um agrupamento de pessoas ou complexos patrimoniais organizados com um objetivo comum de obter e dividir lucros, através da realização de uma atividade económica.

As pessoas coletivas não passam de uma construção fictícia que lhes permite serem sujeitos de direitos e obrigações semelhantes às pessoas singulares.

Além das diferenças evidentes destas construções jurídicas, o que as distingue na verdade é a vontade, dado que as pessoas coletivas resultam do exercício jurídico de pessoas singulares, e por consequência exprimem a vontade dos seus membros, pelo que não detêm uma vontade própria.

Ora, a concretização destas vontades requer a colaboração de vários indivíduos, pelo que a criação de uma pessoa coletiva visa a prossecução da realização de interesses comuns e não a realização de um interesse pessoal de obter uma vantagem fiscal. Se assim for, estamos perante uma utilização abusiva desta construção jurídica, devendo aplicar-se a CGAA.

É verdade que devem ser as empresas a escolher os meios pelos quais devem desenvolver a sua atividade, contudo é imperativo exista um motivo comercial legítimo para estas escolhas, não podendo, obviamente, esse motivo ser pautado pela poupança fiscal, tal como referiu o Professor Doutor Saldanha Sanches⁴⁸.

Ora, o motivo que estiver em causa deverá resistir ao elemento intelectual diretamente relacionado com as motivações do contribuinte, ou a uma das doutrinas fiscais que abordamos anteriormente, o teste do principal propósito (*principal purpose teste ou PPT*). Como referimos, esta doutrina foca-se na determinação da legitimidade do propósito do contribuinte, portanto, analisa se a transação foi realizada com um propósito principal legítimo ou se foi concebida para obter benefícios fiscais indevidos através da criação de uma estrutura artificial para evitar impostos, analisando-se, assim, a respetiva substância económica.

Refere o mesmo autor, que no caso de o contribuinte ter adotado uma via pouco habitual deverá demonstrar que o seu motivo «(...) *nada mais é do que uma razão comercial* (...)».

Para o estudo desta temática é, ainda, essencial abordar o regime da transparência fiscal.

Tal como refere a decisão arbitral do CAAD de 03.10.2022 no Processo nº 860/2021-T⁴⁹, este regime baseia-se na ideia de que certas pessoas coletivas, delimitadas pelo seu tipo societário, objeto social ou estrutura de negócios, não devem ser tributadas diretamente, devendo sim ser tributados os seus sócios.

⁴⁸ SANCHES, José Luís Saldanha, 2006, “Os Limites do Planeamento Fiscal – Substância e Forma no Direito Fiscal Português Comunitário e Internacional”, Coimbra Editora, pp. 175-176.

⁴⁹ Decisão Arbitral do CAAD de 03.10.2022, Processo nº 860/2021-T, acordada por Carla Castelo Trindade (árbitro-presidente), Tomás Cantista Tavares e João Menezes Leitão (árbitros-vogais), pp. 170, disponível in www.caad.org.pt.

Isto ocorre porque estas entidades não têm uma autonomia económica evidente relativamente aos seus sócios.

Assim, nestes casos desconsidera-se a personalidade fiscal da sociedade transparente, imputando os lucros diretamente aos sócios, funcionando o referido regime como uma cláusula anti abuso.

Embora possa existir uma atuação concorrencial entre o regime da transparência fiscal e a CGAA, esta última permanece vigente e eficaz nos casos em que o primeiro não é aplicável.

Nestes termos, o artigo 6.º do Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas (CIRC), define que sociedades deverão estar abrangidas por este regime, são elas:

a) Sociedades civis não constituídas sob forma comercial;

b) Sociedades de profissionais;

c) Sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital social pertença, direta ou indiretamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar, ou cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público.

Tal como refere a decisão arbitral⁵⁰ do CAAD de 03.10.2022 no Processo nº 860/2021-T, o «(...) legislador foi livre ao desenhar a transparência fiscal: com maior ou menor extensão; com requisitos mais ou menos apertados. (...) Mais: ponderou-o exaustivamente na reforma fiscal de 2014 (aumento do espectro e redesenhado, em parte, logo depois, em 2015) (...), o legislador definiu o exato regime legal como quis, assumindo conscientemente que certas sociedades por quotas, não obstante a primazia do elemento pessoal, escapam, todavia, ao regime da transparência fiscal, porque não cumprem os requisitos legais desse instituto. Podia ter dito, por ex., que a transparência se bastaria com a situação em que mais de 75% dos rendimentos fossem provenientes de atividades de natureza pessoal ou profissional dos sócios (...). Mas não disse; não por esquecimento ou falta de ponderação; mas porque, aberta e conscientemente, quis recortar o instituto desta forma – estabelecendo a lei esta linha divisória (entre as sociedades transparentes e as não transparentes), no recorte do abuso de formas jurídicas, que o intérprete tem de obedecer e respeitar, ainda que possa subjetivamente discordar (...)»

⁵⁰ Decisão Arbitral do CAAD de 03.10.2022, Processo nº 860/2021-T, acordada por Carla Castelo Trindade (árbitro-presidente), Tomás Cantista Tavares e João Menezes Leitão (árbitros-vogais), pp. 170, disponível in www.caad.org.pt.

Embora estejam definidos especificamente os casos em que a tributação deve ser imputada aos sócios ao invés da pessoa coletiva, não significa que em todos os outros casos não abrangidos, se tribute a sociedade em vez dos seus sócios.

Para isto, entra em ação a CGAA que desconsidera a estrutura societária para que seja possível tributar a pessoa singular.

7. MEDIDAS DE REAÇÃO DO ESTADO AO FENÓMENO EVASIVO

7.1. Atuação da Autoridade Tributária

No presente contexto, é determinante compreender em que termos a Autoridade Tributária (AT) deverá estabelecer os seus parâmetros legais de forma a prosseguir com a sua atuação.

Compreendendo que o planeamento fiscal a analisar poderá considerar-se como ilegítimo, é imperativo que a AT respeite os procedimentos e normas legais para contestar os resultados fiscais obtidos pelos sujeitos passivos, respeitando nestes termos o princípio da legalidade consagrado nos artigos 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT.

Ora, a Lei 32/2019 desempenhou um papel crucial neste contexto, dado que transpôs para a ordem jurídica portuguesa a Diretiva da União Europeia 2016/1164, também conhecida como ATAD, que visou combater as práticas de evasão fiscal.

Nestes termos, a atuação da AT, na investigação de mecanismos abusivos, deverá pautar-se de acordo com a aplicação da Cláusula Geral Anti Abuso.

7.2. Princípio do Inquisitório

De acordo com o artigo 58.º da LGT, relativo ao Princípio do Inquisitório, a Autoridade Tributária deverá realizar todas as diligências necessárias para descobrir a verdade material e assim prosseguir o interesse público, orientando-se neste sentido pelo Art. 55.º da LGT e pelo Art. 266.º, n.º 2 da CRP, respeitantes aos princípios do procedimento tributário e aos princípios fundamentais da Administração pública, respetivamente. Sendo que os princípios aqui em causa são, nomeadamente, o princípio da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários.

Além destes, deverá também pautar-se de acordo com o Art. 6.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, concretamente respeitante ao Princípio da verdade material.

Ora, no que respeita ao Princípio do Inquisitório, este mostra-se relevante dado que o dever de imparcialidade da Administração Tributária procura trazer ao procedimento todas as provas relacionadas com a situação sob escrutínio. Caso contrário, «(...) *a falta de realização pela administração tributária de diligências que lhe seja possível levar a cabo ou a falta de solicitação aos*

interessados de elementos probatórios necessários à instrução do procedimento, constitui vício deste, susceptível de implicar a anulação da decisão nele tomada.»⁵¹

Como tal, apesar da Autoridade Tributária não poder adotar uma postura inerte na sua atuação, devendo ser orientada pela procura ativa de provas necessárias para uma decisão fundamentada, é imperativo que se proceda à recolha de provas relevantes para averiguação dos factos que estão em causa.

Refira-se que, em conformidade com o referido princípio, não cabe à Administração Tributária realizar diligências instrutórias sem relevância para a decisão em curso que não tenham sido requisitadas, já que estas estão limitadas a factos concretos e delimitados. Devendo excluir-se assim, conceitos abstratos e juízos de valor conclusivos.

Neste sentido, ficou claro na Decisão Arbitral do CAAD⁵² de 22.05.2015 no Processo nº 377/2014-T que as «(...) *valorações segundo a interpretação ou aplicação da lei, os juízos, as afirmações genéricas, as conclusões (...)*», são alheias à matéria de facto, por não constituírem afirmações factuais, e se reconduzirem apenas a enunciados valorativos e conclusivos. Pelo que se consideram «(...) *objecto de instrução e prova (...) apenas [os] dados factuais específicos e circunstanciados, [as] ocorrências da vida real, em suma, acontecimentos concretos(...)*».

Tal como refere Pedro Vidal Matos⁵³, «*O dever de inquirir da Administração Tributária é (...) limitado, desde logo pela função que o mesmo desempenha. Assim, ele existe apenas relativamente a factos fiscalmente relevantes e, de entre estes, apenas quanto àqueles relativamente aos quais existam dúvidas sobre a sua ocorrência ou exactos contornos. Por outro lado, o dever de inquirir da Administração pode apenas existir quando existam diligências abstractamente aptas a dilucidar as dúvidas concretas relativamente a factos que careçam de investigação*».

7.3. Procedimento de inspeção tributária

Concretizamos, agora, o funcionamento prático do procedimento de inspeção tributário levado a cabo pela Administração Fiscal, sendo que o âmbito deste procedimento de inspeção tributária, é

⁵¹ DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, 2012, Lei Geral Tributária, Encontro da Escrita.

⁵² Decisão Arbitral do CAAD de 22.05.2015, Processo nº 377/2014-T, acordada por Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Carla Castelo Trindade e João Menezes Leitão (árbitros-vogais), pp. 53, disponível in www.caad.org.pt.

⁵³ MATOS, Pedro Vidal, 2010, “O princípio inquisitório no procedimento tributário”, Coimbra Editora, 2010, p. 144.

estabelecido no Art. 2.º do RCPIT. Assim sendo, veremos de seguida algumas concretizações deste procedimento.

a) Cruzamento de dados

Ora, dada a enormidade de dados associados às questões fiscais decorrentes de toda a informação obtida pelas autoridades, é necessário que existe uma ferramenta que permita identificar as incongruências fiscais mais gritantes. Para isto, existe o chamado cruzamento de dados, que por razões óbvias simplifica todo o processo de encontrar falhas que possam ser originadas propositadamente pelos contribuintes, já que ocorre de forma automatizada.

b) Cooperação Administrativa Internacional

Tal como refere o Art. 2, n.º 2, alínea j) do RCPIT, compreende o âmbito da inspeção tributária «(...) a cooperação, nos termos das convenções internacionais ou regulamentos comunitários, no âmbito da prevenção e repressão da evasão e fraude; (...)». Tal como refere Artur Jorge Barroso Dias⁵⁴, «(...) o cruzamento da informação não se projeta tão só ao nível interno, mas também ao nível internacional. Ora, esta cooperação resulta fundamentalmente do labor da OCDE, sendo que este labor se tem centrado sobretudo no combate à evasão fiscal internacional, mas precisamente no sentido de reagir contra os denominados paraísos fiscais ou regimes fiscais privilegiados que constituem fatores de concorrência desleal e, conseqüentemente, de assimetrias entre operadores que recorrem e os que não recorrem a tais regimes».

c) Desenvolvimento tecnológico

Refere o mesmo autor «(...) que os meios informáticos têm vindo a ser desenvolvidos no sentido de uma melhor eficácia na seleção de alvos, quer ao nível da seleção individual de

⁵⁴ DIAS, Artur Jorge Barrosos, 2013, “Direito fundamental ao planeamento fiscal: Medidas de reação utilizadas pela Administração tributária no combate à evasão e fraude fiscal.”, Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho Escola de Direito.

empresas/contribuintes, quer ao nível da identificação de setores de risco, através da utilização de ferramentas de análise de risco (...))»⁵⁵.

Os avanços tecnológicos e a digitalização das comunicações e obrigações de reporte por parte principalmente das empresas são a base da centralização de informação que permite o cruzamento de dados, e conseqüentemente, é graças a este fator que as inspeções tributárias conseguem chegar mais longe.

⁵⁵ DIAS, Artur Jorge Barrosos, 2013, “Direito fundamental ao planeamento fiscal: Medidas de reação utilizadas pela Administração tributária no combate à evasão e fraude fiscal.”, Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho Escola de Direito.

8. LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ E JUROS INDEMNIZATÓRIOS CONTRA A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA

Revela-se relevante abordar dois tipos de pedidos que têm sido observados na jurisprudência, requeridos pelos contribuintes contra a Autoridade Tributária.

São eles, a litigância de má-fé por parte da Autoridade Tributária e os juros indemnizatórios por erro dos serviços na aplicação da CGAA.

- **Litigância de má-fé**

Os tribunais têm decidido que caso a Autoridade Tributária logre provar a posição que assume nos autos, não poderão considerar ter havido má-fé por parte da AT, exemplo disto é a decisão arbitral⁵⁶ no Processo nº 219/2016-T.

Diga-se, ainda, que de uma vasta análise elaborada em sede de investigação para esta tese, sobre decisões arbitrais favoráveis ao contribuinte na aplicação da CGAA, resultou a inexistência de qualquer pedido ou referência à litigância de má-fé.

- **Juros indemnizatórios**

No que respeita aos juros indemnizatórios, por norma os contribuintes invocam que são devidos juros indemnizatórios quando se determine que ocorreu um erro imputável aos serviços de que resulte o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Neste caso, os tribunais têm decidido no sentido de indeferir o pedido de juros indemnizatórios quando se prove a legalidade da aplicação da CGAA, exemplo disto é a decisão arbitral⁵⁷ no Processo nº 324/2017-T.

Em sentido contrário, quando não se prove a legalidade da aplicação da CGAA, concluindo-se que existe erro imputável à AT nas liquidações elaboradas por sua iniciativa, os tribunais têm decidido que

⁵⁶ Decisão Arbitral do CAAD de 05.07.2017, Processo nº 219/2016-T, acordada por Manuel Luís Macaísta Malheiros (árbitro-presidente), Rogério M. Ferreira Fernandes e Jorge Carita (árbitros-vogais), disponível in www.caad.org.pt.

⁵⁷ Decisão Arbitral do CAAD de 10.08.2018, Processo nº 324/2017-T, acordada por António Carlos dos Santos (árbitro-presidente), Rui Duarte Morais e Manuel Pires (árbitros-vogais), disponível in www.caad.org.pt.

os juros indemnizatórios devem ser contados quanto às quantias pagas, desde que ocorreu o pagamento, «(...) até ao integral reembolso do montante pago, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril», tal como refere a decisão arbitral⁵⁸ no processo 745/2022-T.

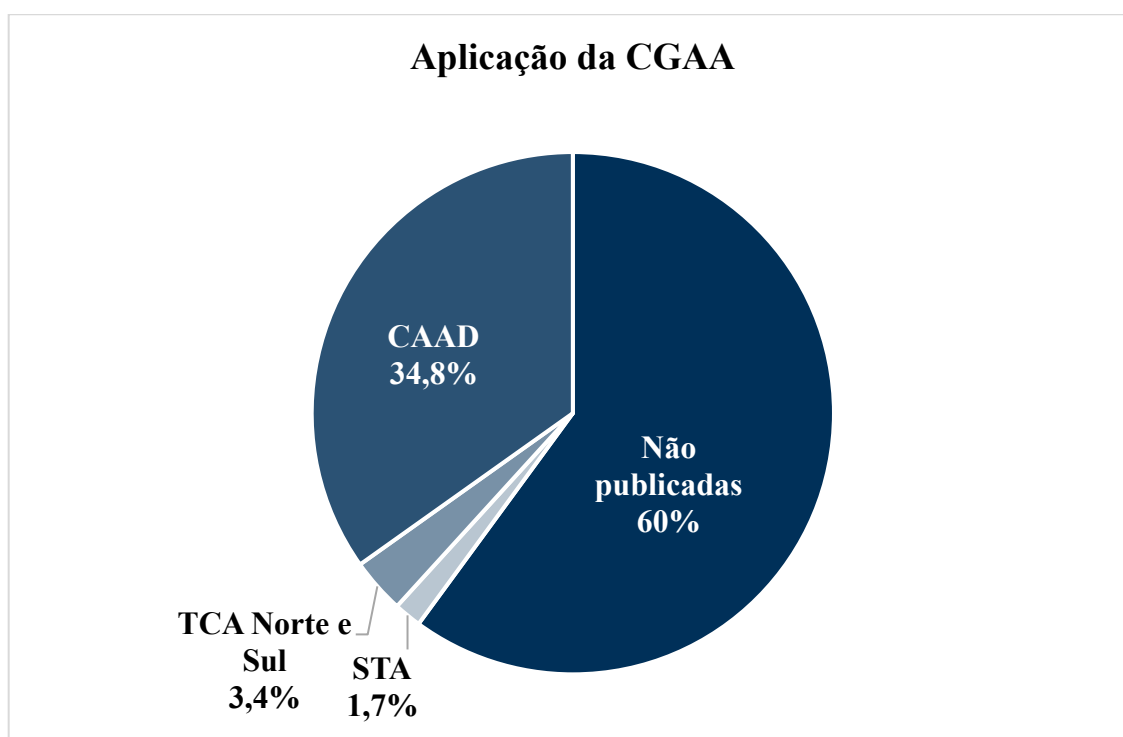
⁵⁸ Decisão Arbitral do CAAD de 13.06.2023, Processo nº 745/2022-T, acordada por António Carlos dos Santos (árbitro-presidente), Rui Duarte Morais e Manuel Pires (árbitros-vogais), p. 72, disponível in www.caad.org.pt.

9. APLICAÇÃO DOS TRIBUNAIS PORTUGUES DA CGAA

9.1. Dados estatísticos

Tal como refere a Professora Doutora Carla Castelo Trindade, na sua tese de doutoramento⁵⁹, nos primeiros 12 anos de existência da CGAA até 2011, a sua utilização por parte da AT foi contida. Nos últimos anos, tem-se observado uma tendência crescente na sua utilização e aplicação, que se explica pelas necessidades de arrecadação de receita sentidas durante a crise, conforme mencionado no Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras de 2012/2014.

A Professora Doutora Carla Castelo Trindade, procede ainda a uma análise estatística da aplicação da CGAA, referindo que «Das 172 decisões de aplicação da CGAA por parte da AT apenas 69 decisões estão publicadas (40%)⁶⁰. Destas, 3 são do STA (1,7%); 6 dos TCA Sul e Norte (3,4%) e 60 dos tribunais arbitrais (34,8%).».⁶¹



⁵⁹ TRINDADE, Carla Castelo, 2022, “A Segurança Jurídica na Aplicação do Direito pelos Tribunais Tributários”, Tese de doutoramento em Direito Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, pp. 104 - 105.

⁶⁰ Refere a Professora Doutora Carla Castelo Trindade a respeito das decisões que não estão publicadas, que estas «(...) ou não foram discutidas pelos contribuintes, ou estão pendentes de decisão; ou foram decididas pelos TAF's e não estão disponíveis, já que as decisões destes tribunais não são publicadas.»

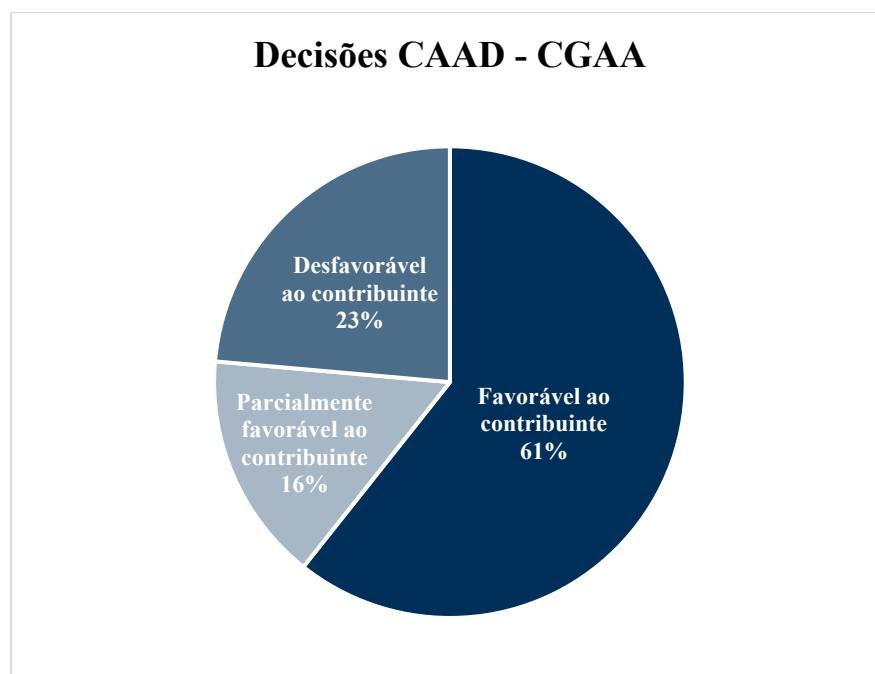
⁶¹ Refira-se que a referida recolha de dados foi elaborada à data de publicação da tese da Professora Doutora Carla Castelo Trindade.

Nestes termos, configurando as decisões dos tribunais arbitrais o principal meio de aplicação da CGAA, procedemos à análise de uma amostra de 91 decisões do CAAD publicadas em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/> até ao dia 13 de Junho de 2023, com o objetivo de compreender como é que os tribunais arbitrais estão a aplicar a Cláusula Geral Anti Abuso.

Entre 2013 e 2023, demonstrou-se uma tendência significativa: 54 (61%) destas decisões foram favoráveis aos contribuintes, não se aplicando a CGAA, 14 (16%) foram parcialmente favoráveis e 21 (23%) foram desfavoráveis.

Com base em dados semelhantes, publicados até à data de publicação da sua tese de doutoramento, a Professora Doutora Carla Castelo Trindade constatou que «(...) apesar de a utilização da CGAA pela AT se ter vulgarizado, nem por isso se verificou um correspondente aumento do número de decisões favoráveis à Fazenda Pública, uma vez que os tribunais têm sido bastante formais e rígidos na verificação dos requisitos de aplicação daquele instituto.»⁶²

Ora, a jurisprudência proferida pelos tribunais portugueses sugere que estes têm aplicado CGAA com bastante cautela e conservadorismo. Estes números ilustram a complexidade subjacente à aplicação da CGAA e destacam a necessidade de uma abordagem cuidadosa e equilibrada no prosseguimento do processo de investigação e decisão de aplicação da norma.



⁶² TRINDADE, Carla Castelo, 2022, “A Segurança Jurídica na Aplicação do Direito pelos Tribunais Tributários”, Tese de doutoramento em Direito Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, pp. 105 - 106.

10. CONCLUSÃO

Como sabemos, a tributação desempenha um papel crucial na correção das desigualdades, na distribuição da riqueza e na legitimação dos sistemas políticos e fiscais. Neste contexto, a Cláusula Geral Anti Abuso (CGAA) emerge como um mecanismo essencial para assegurar que estas finalidades são cumpridas, através do combate de práticas abusivas e da preservação da integridade do sistema fiscal.

O direito ao livre desenvolvimento da atividade económica, consagrado na Constituição da República Portuguesa, permite aos contribuintes escolher o modelo de organização empresarial mais adequado, visando a minimização de custos e a maximização de receitas. Contudo, apesar de legal, o planeamento fiscal deverá ter fundamentos comerciais legítimos e não apenas basear-se na obtenção de poupanças fiscais, sendo que nestes termos será contrário ao espírito da lei.

Sendo a linha entre legalidade e o abuso bastante ténue, mostra-se necessário uma distinção entre planeamento fiscal legítimo – aquele que reduz a carga fiscal de maneira intencional e permitida pela lei -, e o planeamento fiscal ilegítimo - que envolve redução de impostos contrária aos princípios jurídicos. Assim, a distinção entre planeamento *intra-legem*, *extra-legem* (elisão fiscal), e *contra-legem* (evasão fiscal ou fraude) é essencial para compreender os diferentes níveis de gravidade e legalidade nas estratégias de planeamento fiscal.

A elisão fiscal tornou-se uma ameaça significativa para a economia global e as receitas dos Estados, o que revelou a insuficiência da interpretação literal das normas fiscais e a importância da interpretação teleológica. Pelo que, através de diversas doutrinas anti abuso, como a primazia da substância sobre a forma, o teste do principal propósito e a transação por passos, foi possível facilitar a análise destes casos.

Nestes termos, a Cláusula Geral Anti Abuso, prevista no Art. 38.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária (LGT), permite à Autoridade Tributária e aos Tribunais desconsiderar mecanismos que visem obter vantagens fiscais indevidas, promovendo desta forma a equidade tributária e desincentivando a evasão fiscal.

As várias alterações à Cláusula Geral Anti Abuso ao longo do tempo refletiram uma evolução significativa da mesma. Inicialmente, a lei exigia que a redução ou eliminação fiscal fosse o objetivo principal do ato ou negócio jurídico. Contudo, revisões posteriores tornaram a letra da lei mais abrangente, considerando não apenas o objetivo fiscal, mas também o uso de meios artificiosos ou

fraudulentos e o desvio das formas jurídicas com o objetivo de obter vantagens fiscais. A redação mais recente desta norma enfatiza a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal, levando em consideração todos os factos relevantes. Ora, estas mudanças refletem uma evolução da legislação tributária para lidar com práticas elisivas complexas, garantindo a sua aplicabilidade através de conceitos amplos.

O estudo dos elementos da Cláusula Geral Anti Abuso revelou-se, também, fundamental para determinar se uma atividade se enquadra no planeamento fiscal abusivo. Ora, os elementos intelectual, normativo, meio e resultado são peças-chave neste processo. Ao analisar o elemento meio, investiga-se os métodos utilizados pelo contribuinte para obter vantagens fiscais, avaliando se estes estão alinhados com a racionalidade económica. Já o elemento resultado procura entender se o mecanismo criado resultou na redução ou eliminação dos impostos devidos. A motivação do contribuinte (elemento intelectual) e a reprovação normativa das normas aplicadas (elemento normativo), mostraram-se, também, essenciais neste equação para aplicar a CGAA de forma justa e eficaz.

Na aplicação da CGAA, a análise casuística é essencial para assegurar a integridade do sistema tributário, garantindo que apenas os comportamentos verdadeiramente abusivos sejam corrigidos. Para isto, é fundamental que seja seguido um processo claro ao aplicar a CGAA, incluindo a descrição detalhada dos negócios jurídicos, a análise de práticas anteriores, a identificação das normas aplicáveis e a demonstração do propósito principal da transação.

O fenómeno do uso de sociedades para evitar a tributação individual de rendimento, muitas vezes disfarçado de otimização fiscal, levanta variadas preocupações. Contudo, discernir entre estratégias legítimas e abusivas é um desafio complexo devido à diversidade de mecanismos económicos. A redução de impostos através de estruturas legais alternativas, como as pessoas coletivas, não é necessariamente ilícita. Contudo, é essencial garantir que haja um genuíno propósito comercial por trás desta escolha.

A investigação de mecanismos abusivos pela Autoridade Tributária deve ser orientada pela aplicação da Cláusula Geral Anti Abuso, tendo presente o Princípio do Inquisitório, que exige que a AT conduza diligências para descobrir a verdade material com respeito pelos princípios do procedimento tributário e os princípios fundamentais da Administração pública.

Com base numa análise estatística de 91 decisões do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), sobre a Cláusula Geral Anti Abuso (CGAA), entre 2013 e 2023, demonstrou-se uma

tendência significativa: 61% destas decisões foram favoráveis aos contribuintes, não se aplicando a CGAA, 16% foram parcialmente favoráveis e 23% foram desfavoráveis. Estes números ilustram a complexidade subjacente à aplicação da CGAA e destacam a necessidade de uma abordagem cuidadosa e equilibrada no prosseguimento do processo de investigação e decisão de aplicação da norma.

Por fim, a aplicação da CGAA é fundamental para assegurar a justiça e a equidade no sistema tributário. A interação entre uma interpretação teleológica das normas fiscais e a aplicação de princípios jus naturalistas é essencial para a construção de um sistema fiscal legítimo e eficaz, capaz de responder aos desafios contemporâneos de evasão. Esta abordagem é fundamental para garantir que a tributação cumpra o seu papel social, promovendo um desenvolvimento sustentável e efetivo dos direitos sociais, bem como a justiça social e a igualdade de oportunidades.

Demonstra-se, assim, que a CGAA configura um mecanismo indispensável para a proteção do interesse público e a promoção de um sistema tributário equitativo e eficaz.

11. BIBLIOGRAFIA

- COURINHA, Gustavo Lopes, 2009, A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário – Contributos, p. 172 e p. 176.
- DIAS, Artur Jorge Barrosos, 2013, “Direito fundamental ao planeamento fiscal: Medidas de reação utilizadas pela Administração tributária no combate à evasão e fraude fiscal.”, Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho Escola de Direito.
- DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, 2012, Lei Geral Tributária, Encontro da Escrita.
- GOMES, Nuno Sá, 2000, “Manual de Direito Fiscal – Vol. II”, 9.ª ed., Rei dos Livros, pp. 101 e ss.
- GUERREIRO, António Lima, 2001, Lei Geral Tributária Anotada, Editora Rei dos Livros, p. 187.
- MATOS, Pedro Vidal, 2010, “O princípio inquisitório no procedimento tributário”, Coimbra Editora, 2010, p. 144.
- NABAIS, José Casalta, 2008, “Por um Estado Fiscal Suportável, Estudos de Direito Fiscal, vol. II”, Almedina, p. 106 e ss.
- NABAIS, José Casalta, 2012, “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”, Almedina, p. 226
- NETO, Serena Cabrita; TRINDADE, Carla Castelo, 2022, “Contencioso Tributário, Volume I – Procedimento, Princípios e Garantias”, pp. 424.
- PIRES, Manuel, 2008, “Direito Fiscal – Apontamentos”, Almedina, p. 168 e ss.
- ROCHA, Freitas da, 2013, in "Protecção da confiança, procedimento e processo tributários", Segurança e confiança legítima do contribuinte (coord. MANUEL PIRES e RITA CALÇADA PIRES), Ed. Universidade Lusíada, p. 367
- SANCHES, José Luís Saldanha, 2000, “Abuso de Direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.398, p. 9-44.
- SANCHES, José Luís Saldanha, 2006, “Os Limites do Planeamento Fiscal – Substância e Forma no Direito Fiscal Português Comunitário e Internacional”, Coimbra Editora, 2006, p. 21., pp. 62 e ss., pp. 175-176, e pp. 176.
- SANTOS, António Carlos dos, 2009, “Planeamento Fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto”, *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 38, p. 61.
- TRINDADE, Carla Castelo, 2022, “A Segurança Jurídica na Aplicação do Direito pelos Tribunais Tributários”, Tese de doutoramento em Direito Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, p. 131 e pp. 104 - 106.
- VASQUES, Sérgio, 2018, Manual de Direito Fiscal, Almedina, p. 315 e p. 369.

11.1. Relatórios

Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Seventh session, 2011, in <https://financing.desa.un.org/> (15.06.2024).

12. JURISPRUDÊNCIA

12.1. Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão do TCAS de 15.02.2011 (José Correia), processo n.º 04255/10, disponível in www.dgsi.pt

12.2. Tribunais arbitrais (CAAD)

Decisão Arbitral do CAAD de 22.05.2015, Processo n.º 377/2014-T, acordada por Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Carla Castelo Trindade e João Menezes Leitão (árbitros-vogais), pp. 53, disponível in www.caad.org.pt.

Decisão Arbitral do CAAD de 05.07.2017, Processo n.º 219/2016-T, acordada por Manuel Luís Macaísta Malheiros (árbitro-presidente), Rogério M. Ferreira Fernandes e Jorge Carita (árbitros-vogais), disponível in www.caad.org.pt

Decisão Arbitral do CAAD de 14.11.2017, Processo n.º 162/2017-T, acordada por José Baeta de Queiroz (árbitro-presidente), Jónatas Machado e Fernando Manuel dos Santos Cardoso (árbitros-vogais), pp. 10, disponível in www.caad.org.pt

Decisão Arbitral do CAAD de 10.08.2018, Processo n.º 324/2017-T, acordada por António Carlos dos Santos (árbitro-presidente), Rui Duarte Morais e Manuel Pires (árbitros-vogais), disponível in www.caad.org.pt.

Decisão Arbitral do CAAD de 03.10.2022, Processo n.º 860/2021-T, acordada por Carla Castelo Trindade (árbitro-presidente), Tomás Cantista Tavares e João Menezes Leitão (árbitros-vogais), pp. 143, disponível in www.caad.org.pt.

Decisão Arbitral do CAAD de 08.02.2023, Processo n.º 860/2021-T, acordada por Carla Castelo Trindade (árbitro-presidente), Tomás Castro Tavares e Sofia Ricardo Borges (árbitros-vogais), pp. 49, disponível in www.caad.org.pt.

Decisão Arbitral do CAAD de 07.08.2023, Processo n.º 744/2022-T, acordada por Carlos Fernandes Cadilha (árbitro-presidente), Dr. David Oliveira Silva Nunes Fernandes e Dr.ª Ana Teixeira de Sousa (árbitros vogais), disponível in www.caad.org.pt.

Decisão Arbitral do CAAD de 13.06.2023, Processo n.º 745/2022-T, acordada por António Carlos dos Santos (árbitro-presidente), Rui Duarte Morais e Manuel Pires (árbitros-vogais), p. 72, disponível in www.caad.org.pt.