



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# A Neutralização da Construção Abusiva

Das questões inerentes ao procedimento de aplicação da  
cláusula geral antiabuso

Mestrado em Direito – Especialização em  
Direito Fiscal

Ana Isabel Moreira Maia



**A Neutralização da Construção Abusiva**  
Das questões inerentes ao procedimento de aplicação da  
Cláusula Geral Antiabuso

Dissertação de mestrado apresentada à Universidade  
Católica Portuguesa sob orientação do Professor  
Doutor Rui Duarte Morais

Mestrado em Direito – Especialização em Direito Fiscal

Ana Isabel Moreira Maia



*“A vida não é um corredor recto e fácil no qual possamos caminhar livremente sem limitações, mas sim um labirinto com passagens, através dos quais temos de procurar o nosso caminho, perdidos, confusos e de quando em vez chegando a um beco sem saída.*

*Mas, se tivermos fé, Deus abrir-nos-á, sempre, uma porta, talvez não aquela que nós próprios tenhamos planeado, mas uma que, na sua essência, provará ser boa para nós.”*

**A. J. Cronin**



## **Agradecimentos**

*Ao meu querido e amado Deus!*

*Aos meus maravilhosos pais, José e Madalena, que me deram sempre a mão, nunca me deixaram desistir e ajudaram-me a alcançar cada conquista da minha vida, garantindo sempre que cada sonho é realizado.*

*Ao João, o melhor irmão do mundo.*

*Aos meus avós maternos, Luciano e Isabel pelo apoio incondicional.*

*À família que escolhi Beatriz, Bernardo, Carolina, Francisca, Maria, Luís e Rafael.*

*À Família Cunha que me acolheu de braços abertos e cheios de amor, em especial à melhor patrona que poderia encontrar, a Dr.<sup>a</sup> Isabel Cunha, que constantemente me motiva a amar e a cuidar desta paixão e me auxilia nos primeiros passos no mundo da Advocacia. Ao Dr. ° Tiago Cunha pelas palavras de força e incentivo e à Dr.<sup>a</sup> Diana Seabra por todos os conselhos, ensinamentos e apoio.*

*À Universidade Católica do Porto – Escola de Direito que é, inevitavelmente, a minha segunda casa e sempre será.*

*Em especial, ao Professor Doutor Rui Morais pelo apoio, motivação e paciência que demonstrou ao longo deste projeto.*

*Obrigada por tudo!*



## **Resumo**

O combate à elisão fiscal é um dos desafios enfrentados pelos Estados, que veem a arrecadação de receita por vezes influenciada pela construção de planeamentos fiscais altamente abusivos e prejudiciais. Neste contexto, a missão primordial é o desenvolvimento de mecanismos de reação que assegurem a neutralização desses esquemas. Um dos mecanismos mais utilizados pelos Estados é a introdução no ordenamento jurídico de uma cláusula geral antiabuso, que em Portugal está prevista no artigo 38.º, n.º 2 da LGT. Todavia, a aplicação do referido preceito legal carece de um procedimento especial que garanta a sua coercibilidade.

O presente estudo dedica-se à análise do procedimento de aplicação da cláusula geral antiabuso, abordando questões fundamentais emergentes das alterações implementadas, nomeadamente, a sua tramitação, o prazo de caducidade e o momento do início da sua contagem, os destinatários do mesmo e os seus meios de reação.

Finalmente, confrontados com a possibilidade de, em sede de um só esquema abusivo, serem praticados sucessivos atos de liquidação, revelou-se pertinente suscitar a possibilidade de invocar o instituto do caso julgado.

As questões suscitadas ao longo desta dissertação possibilitam a identificação de diversas fragilidades inerentes ao procedimento em análise, mas, acima de tudo, impelem à obtenção de soluções exequíveis e fortalecedoras da norma procedimental.

### **Palavras Chave:**

Cláusula Geral Antiabuso – Procedimento de Aplicação – Caducidade – Beneficiário Efetivo – Coligação – Caso Julgado

## **Abstract**

The fight against tax avoidance is one of the challenges faced by States, which see revenue collection sometimes influenced by the construction of highly abusive and harmful tax planning. In this context, the primary mission is the development of reaction mechanisms that ensure the neutralization of these schemes. One of the mechanisms most used by States is the introduction of a general anti-abuse clause into the legal system, which in Portugal is provided for in Article 38 n<sup>o</sup> 2 of the LGT. However, the application of such legal provision requires a special procedure that guarantees its coercibility.

The present study is dedicated to the analysis of the application procedure of the general anti-abuse clause, addressing fundamental issues arising from the changes implemented, namely, its processing, its commencement and expiration, their recipients and their means of reaction.

Finally, faced with the possibility that, in the context of a single abusive scheme, successive acts of liquidation would be practiced, it proved pertinent to raise the possibility of invoking the *res judicata*.

The questions raised during this dissertation make it possible to identify several weaknesses inherent to the procedure under analysis, but, above all, impel the achievement of feasible and strengthening solutions of the procedural norm.

### **Key Words:**

General Anti-Abuse Clause - Implementation Procedure – Expiration – Beneficial Owner  
- Coalition – Res Judicata

## Índice

I.	Considerações introdutórias .....	13
II.	A Gênese do Procedimento .....	15
1.	A neutralização de um polvo abusivo.....	15
2.	Da operação de resgate da receita fiscal .....	17
III.	O procedimento e os seus imbróglios .....	21
1.	A influência do ato administrativo de aplicação da CGAA no ato de liquidação .....	21
2.	Caducidade do direito de liquidação .....	27
3.	Da aplicação da lei no tempo.....	31
4.	O beneficiário efetivo e o seu aliado .....	35
5.	A novidade: Admissibilidade da Coligação .....	38
6.	A sucessão de atos de liquidação travada pelo caso julgado.....	41
IV.	Considerações Finais .....	45
V.	Bibliografia.....	48

## **Abreviaturas**

Ac. – Acórdão

Al. – Alínea

Art. – Artigo

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CEAA – Cláusulas Especiais Antiabuso

CGAA – Cláusula Geral Antiabuso

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CPC – Código de Processo Civil

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CPT – Código do Processo Tributário

CPTA – Código de Processo nos Tribunais Administrativos

DL – Decreto-Lei

LGT – Lei Geral Tributária

N.º - Número

Proc. – Processo

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

UE – União Europeia

## I. Considerações introdutórias

A propagação de fenómenos como a evasão fiscal<sup>1</sup> exige uma rápida e eficiente intervenção de cada ordenamento jurídico. Não é um problema que afeta cada país na sua individualidade, mas sim uma intempérie à escala internacional. Estes fenómenos estão comumente associados a esquemas de planeamento fiscal abusivo,<sup>23</sup> desenvolvidos com o escopo de obter um tratamento fiscal mais vantajoso<sup>4</sup>, contornando as normas de incidência.

A sustentabilidade de um país está alicerçada num sistema tributário saudável, justo e profícuo, pelo que os ordenamentos jurídicos que têm por base sistemas com tais características não podem deixar que se proliferem esquemas abusivos altamente devastadores para as suas receitas fiscais. Esta intempérie ataca os sistemas mais atrativos

---

<sup>1</sup> A jurisprudência, através do Ac. TCAS, processo n.º 04255/10, de 15 de fevereiro de 2011 entende que a *“evasão ou elisão fiscal, dá-se pela prática de actos ou negócios lícitos mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade económica que lhe está subjacente, assim devendo qualificar-se como anómalos, anormais ou abusivos, sendo também caracterizados como comportamentos “extra legem”, em contraposição com a via da fraude fiscal, caracterizada como “contra legem” e dos comportamentos tributários evasivos resulta um sério entrave à concorrência empresarial, uma notória erosão das receitas fiscais, a distorção do princípio da equidade e um claro menosprezo do cumprimento das regras de cidadania, situações que se fundam em causas de carácter político, económico, psicológico e técnico. E as formas utilizadas giram em torno de actos e contratos atípicos ou anormais visando torpear a lei (vg. utilização do regime especial de tributação dos grupos de sociedades - art.º 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.”*

<sup>2</sup> “A evasão fiscal pode também resultar da prática de actos ilícitos. Toda a poupança fiscal realizada através de actos proibidos por lei corresponde à evasão fiscal ilícito, igualmente designada por “evasão fiscal fraudulenta” ou *tax evasion* segundo a doutrina anglo-saxónica. A evasão fiscal ilícita resulta do comportamento do contribuinte que pratica actos proibidos por lei, e que se recusa a pagar uma obrigação tributária já constituída. De forma geral, são todos aqueles comportamentos ilícitos dos contribuintes – contra legem – sujeitos a sanções criminais e não criminais (ex. contra-ordenações, juros compensatórios, execuções fiscais). (AMORIM, José de Campos – *Algumas medidas de combate à evasão fiscal*”, Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas/ Review of Business and Lega Sciences, n.º 12 (2007)). Vide também SANCHES, J. L. S. (2006) - *“Os Limites do Planeamento Fiscal: Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora. Cfr. NASCIMENTO, Hernani (2018) – “O Planeamento Fiscal Abusivo”, Mestrado em Fiscalidade, Instituto Superior de Ciências Económicas e Empresariais.

<sup>3</sup> Cfr. Decisão do Tribunal Arbitral n.º 234/2014-T, de 16 de setembro de 2014. Vd. Decisão do Tribunal Arbitral n.º 264/2014-T, de 07 de outubro de 2014.

<sup>4</sup> As vantagens fiscais concretizam-se com a isenção, redução ou diferimento do pagamento do imposto.

– compostos por um vasto leque de isenções e/ou benefícios fiscais – explorando e aproveitando minuciosamente as suas lacunas.

É notório que estes esquemas de planeamento afetam vários sistemas tributários e, nesse sentido, a UE revela-se um chamariz para tais práticas, pois reúne os ingredientes perfeitos para o abuso ideal: a livre circulação de pessoas, bens e serviços. Neste sentido, é compreensível que os Estados Membros vislumbrando a arquitetura engenhosa do contribuinte, que se foi aprimorando ao longo dos anos, tenham iniciado todos os esforços para reprimir e prevenir práticas de evasão fiscal.

Neste contexto, a solução comunitária apresentada, denominada de “Pacote Antielisão Fiscal”<sup>5</sup>, consiste na implementação de medidas capazes de combater estes problemas. No âmbito do presente estudo é pertinente mencionar a Diretiva (UE) 2016/1164, do Conselho, de 16 de julho<sup>6</sup>, que consagra a cláusula geral antiabuso, com a redação acolhida atualmente no ordenamento jurídico português.

A cláusula geral antiabuso, constituindo um mecanismo agressivo de reação às práticas abusivas do contribuinte, carece de um procedimento especial de aplicação que garanta o bom enquadramento da norma nas situações a tratar. Este procedimento não é perfeito, sendo evidente algumas fragilidades, pelo que a presente dissertação não só tratará de as identificar, como também apresentará possíveis soluções para as suprimir.

---

<sup>5</sup> Informação proveniente do sítio do Conselho Europeu [ disponível em linha em <https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/anti-tax-avoidance-package/> e consultado pela última vez em 29 de maio de 2020].

<sup>6</sup> A Lei n.º 32/2019, de 03 de maio transpôs, no ordenamento jurídico português, a Diretiva Antielisão.

## II. A Gênese do Procedimento

### 1. A neutralização de um polvo abusivo

Em Portugal, a primeira cláusula geral antiabuso (CGAA) surgiu em meados da década de noventa, encontrando-se plasmada no art. 32.º-A do CPT, introduzido pela Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro. Posteriormente, através da Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, esta cláusula antiabuso passou a estar prevista no art. 38.º, n.º 2 da LGT, onde permanece atualmente, pese embora tenha sofrido diversas alterações ao longo dos anos.

Atualmente, o art. 38.º, n.º 2 da LGT <sup>(7)</sup>, onde se encontra plasmada a CGAA tem a seguinte redação:

*“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.”*

A disposição legal supratranscrita só poderá ser aplicada caso se verifique o preenchimento de todos os cinco elementos nela consagrados. GUSTAVO LOPES COURINHA refere que quatro desses cinco elementos correspondem *“aos requisitos de aplicação da CGAA e um à respetiva estatuição da norma”*; concretizando, *“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.”* <sup>(8)</sup>

---

<sup>7</sup> Lei n.º 32/2019, de 3 de Maio de 2019.

<sup>8</sup> COURINHA, Gustavo Lopes (2009) – *A Cláusula Geral Anti-abuso no Direito Tributário*, Almedina

Segundo JÓNATAS MACHADO e PAULO NOGUEIRA DA COSTA “a consagração de uma cláusula anti-abuso é, [...], uma medida necessária, adequada e proporcional para salvaguardar, entre outros, os princípios da igualdade e da justiça fiscal.”<sup>(9)</sup>

A despeito de acompanharmos o entendimento destes últimos autores, acrescentaríamos que a consagração de uma cláusula geral antiabuso é fundamental não só para reprimir planeamentos fiscais abusivos, mas também para prevenir a construção dos mesmos. É essencial que o contribuinte seja dissuadido apenas com a previsão destas normas, sem que haja necessidade de as fazer operar. Porém, salvasse-se que tais normas não se podem sustentar absolutamente em conceitos indeterminados, sob pena de violação do princípio da legalidade fiscal<sup>(10)</sup>, da segurança jurídica e da proteção da confiança<sup>(11)</sup>.

Paralelamente a este mecanismo de repressão existe um outro, também constituído por cláusulas antiabuso, porém de cariz especial. Estas cláusulas especiais antiabuso (CEAA), ao contrário da cláusula geral, aplicam-se a situações concretas, destinam-se a obstar comportamentos reveladores de práticas abusivas, encontram-se expressamente

---

<sup>9</sup> MACHADO, Jónatas E.M e Paulo Nogueira da Costa (2012) – *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora.

<sup>10</sup> “Mas o princípio da legalidade fiscal, no seu aspecto intensivo ou vertical, não se esgota no aspecto referido, pois implica que seja uma lei ou um decreto-lei autorizado a conter a disciplina dos elementos essenciais dos impostos. Com efeito, ele exige também que essa lei ou decreto-lei autorizado leve a disciplina dos referidos elementos essenciais, ou seja, a *disciplina essencial* de cada imposto, tão longe quanto lhe seja possível. O que à semelhança do que ocorre noutros domínios objeto de uma legalidade qualificada (como é o caso dos direitos fundamentais), não impede em absoluto o recurso a conceitos indeterminados ou se socorra mesmo da atribuição de discricionariedade à administração fiscal, ou que, por interferência de outros princípios constitucionais, como os da praticabilidade, da autonomia local ou da igualdade fiscal, delegue certos aspectos dos elementos essenciais dos impostos no poder normativo das autarquias locais ou admita mesmo o recurso à analogia.” (NABAIS, José Calsalta (2016) – *Direito Fiscal*, Almedina).

<sup>11</sup> “O princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança dos cidadãos cruza-se com a exigência da legalidade tributária no princípio da **precisão, clareza e determinabilidade das normas e actos tributários**, com especial relevo para aqueles que se referem aos elementos essenciais dos impostos, mas não só. (...) Este princípio assenta no reconhecimento de que um sistema fiscal composto por normas demasiado imprecisas, vagas ou complexas é dificilmente administrável e facilmente manipulável, abrindo portas para a desigualdade, o arbítrio, a irracionalidade e a ineficácia, dando azo à instabilidade e imprevisibilidade. (...) No entanto, um sistema fiscal constituído por normas demasiado precisas, nítidas e determinadas (*bright line rules*), também pode gerar uma previsibilidade excessiva, facilitando a alteração da natureza dos rendimentos, através da sua requalificação e recategorização. Além disso, ele pode tornar-se demasiado complexo e impenetrável, aumentando as possibilidades de manipulação. De ambos os modos abrem-se as portas para a evasão fiscal (*tax avoidance*) e para a fraude fiscal (*tax evasion*), com o agravamento da posição relativa dos restantes contribuintes. O segredo está na moderação e no meio termo.” (MACHADO, Jónatas E.M e Paulo Nogueira da Costa (2012) – *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora).

previstas na lei e apenas poderão ser invocadas de acordo com o seu âmbito de aplicação e no limite das suas finalidades <sup>(12)</sup>.

O esquema astutamente desenvolvido pelo contribuinte é, pois, um polvo, bom predador, que composto por uma só cabeça, mas detentor de oito braços, grangeia o universo alvo.

## **2. Da operação de resgate da receita fiscal**

A cláusula antiabuso é composta por um elenco de pressupostos que, quando verificados, implicam a desconsideração jurídica de construções desenvolvidas no âmbito do planeamento fiscal abusivo. Em conformidade com o acima descrito, a previsão desta operação de neutralização de esquemas abusivos não se basta, carecendo de um procedimento especial de aplicação da aludida disposição legal.

O procedimento especial de aplicação das cláusulas antiabuso, introduzido em 1999 através do DL n.º 499/19, de 26 de Outubro, pelo art. 63.º do CPPT, destinava-se à liquidação de um tributo, com base numa disposição antiabuso, fosse ela geral ou especial. A atual redação desta norma encontra-se profundamente modificada em face da versão originária. As alterações profundas a este preceito legal <sup>(13)</sup> afetaram o âmbito de aplicação do procedimento, o prazo de caducidade para a sua prática, entre muitos outros aspetos que, adiante-se desde já, trouxeram problemas de enorme relevo que a seu tempo serão devidamente tratados. É assim pertinente enunciar as várias versões deste preceito legal e, conseqüentemente, identificar as grandes alterações verificadas ao longo dos tempos.

Da primeira versão do artigo que consagrou o procedimento especial resultava que este seria aplicado sempre que a liquidação de um tributo tivesse por base uma disposição antiabuso, expressão essa definida por lei. O prazo para iniciar o procedimento era de três anos a contar da prática do ato ou da celebração do negócio jurídico que sustentava o esquema abusivo que se pretendia desconsiderar. Embora estivesse em causa um mecanismo inovador, desde cedo se procurou garantir a intervenção do contribuinte, em

---

<sup>12</sup> A título de exemplo, temos o artigo 63.º do CIRC, referente aos preços de transferência, entre muitos outros artigos.

<sup>13</sup> Concretamente, ao art. 63.º do CPPT.

tal procedimento. Desta feita, a lei contemplava – e ainda contempla – uma verdadeira garantia para o contribuinte, o direito a audiência. Não pode haver lugar à tributação com base numa disposição antiabuso sem que o contribuinte seja ouvido previamente, melhor, lhe seja concedida essa possibilidade, deixando a seu cargo a liberdade de usufruir ou não desse direito.

Para além deste requisito, é obrigatória uma autorização prévia do dirigente máximo do serviço ou funcionário em que este tivesse delegado essa competência, por forma a legitimar a aplicação da cláusula para efeitos de tributação. Esta autorização era, inicialmente, passível de recurso autónomo, nos termos do revogado n.º 10 do art. 63.º do CPPT.

Acresce que, se no âmbito do procedimento desencadeado houvesse lugar a tributação, tendo por base a aplicação da disposição antiabuso, era necessária – e ainda continua a ser – uma fundamentação exaustiva que legitimasse – que legitime – a desconsideração jurídica e consequente tributação.

Importa salientar que a versão inicial da lei previa um procedimento especial autónomo que desconsiderava a construção desenvolvida pelo contribuinte. Significa isto que a desconsideração do esquema – para efeitos tributários – não operava através do ato de liquidação. A característica mais forte deste procedimento era a sua autonomia, pois a efetivação da eliminação da vantagem fiscal acontecia de forma global, abrangendo o esquema como um todo, não havendo uma limitação de efeitos em função da vantagem fiscal efetivamente produzida. Contudo, após a introdução da norma no ordenamento jurídico português, constatou-se que a aplicação do procedimento às cláusulas especiais não era viável, devido às grandes especificidades inerentes a cláusulas desta natureza.

Desta forma, o legislador procedeu à alteração do art. 63.º do CPPT <sup>(14)</sup>, através da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro. Esta lei trouxe uma substancial modificação do procedimento de aplicação das normas antiabuso. Desde logo, verificou-se uma restrição no campo de atuação do procedimento, limitando-o a operar apenas no âmbito da cláusula geral. A verdade é que esta alteração, relativa ao âmbito de aplicação do procedimento, veio apenas concretizar legalmente o que já era havido como prática normal.

---

<sup>14</sup> Anteriormente, este artigo sofreu uma pequena alteração introduzida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, especificamente, no seu n.º 8 que respeitava ao prazo de resposta ao pedido de informação vinculativa solicitada pelo contribuinte, tendo este sido diminuído de 150 para 90 dias.

Mais se diga que, a supramencionada lei não se bastou com a alteração do âmbito de aplicação do procedimento, mas antes terá extravasado o que seria necessário. Na versão originária deste preceito encontrava-se previsto um prazo de caducidade de três anos, a contar da prática de um ato ou da celebração do negócio jurídico que sustentava o esquema abusivo, para se iniciar o procedimento especial. Porém, este prazo foi revogado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro. Esta revogação trouxe consigo enormes problemas, desde logo quanto ao prazo de caducidade a aplicar e ao momento do início da contagem do mesmo. Como se isso não bastasse, o legislador também decidiu extinguir a característica primordial e essencial deste procedimento, a sua autonomia.

Portanto, o âmbito de aplicação da norma foi alterado, o prazo de caducidade desapareceu e, para piorar, deixou de existir um procedimento autónomo, passando a vigorar um sistema refém da verificação de uma vantagem fiscal.<sup>15</sup> Entendemos que estas alterações são responsáveis por grandes fragilidades no procedimento e que deverão ser solucionadas o mais rapidamente possível.

No que concerne à atual redação da norma procedimental, esta contempla as alterações introduzidas pela Lei n.º 32/2019, de 3 de Maio, a qual transpôs a Diretiva UE 2016/1164 do Conselho, de 16 de julho, criada com a finalidade de reforçar o combate à elisão fiscal.

Assim, o âmbito de aplicação do procedimento permaneceu inalterado em face da versão anterior, isto é, apenas é aplicado quando se pretenda liquidar um tributo recorrendo à aplicação da cláusula geral. Também no que diz respeito à fundamentação, quer do projeto de decisão, esta deverá conter a verificação concreta de todos os elementos que compõe a CGAA e demais obrigações impostas pelo n.º 3 do art. 63.º do CPPT. Relativamente às garantias do sujeito passivo, este continua a poder exercer o direito de audição bem como a produzir a prova que considerar pertinente para o procedimento.

Deverá considerar-se também como uma garantia o plasmado no n.º 8 do art. 63.º do CPPT, pois sempre que o contribuinte tenha solicitado uma informação vinculativa à AT, sobre os factos que estão a ser objeto do procedimento, não poderá ser aplicada a cláusula geral antiabuso. À semelhança da versão anterior, a disposição antiabuso só

---

<sup>15</sup> Esta conclusão configura uma antecipação do vertido nos pontos 1 e 2 do capítulo seguinte.

poderá ser aplicada após prévia autorização do dirigente máximo dos serviços, sendo certo que esta autorização terá que ser posterior à audição do contribuinte.

Se o contribuinte não concordar com a liquidação notificada pela AT em resultado do procedimento desencadeado, terá em primeira linha de apresentar a reclamação graciosa e só depois poderá avançar para a impugnação judicial, caso a decisão se mantenha desfavorável.

### III. O procedimento e os seus imbróglios

#### 1. A influência do ato administrativo de aplicação da CGAA no ato de liquidação

A neutralização do esquema abusivo desenvolvido pelo contribuinte efetua-se através da aplicação da cláusula geral antiabuso. Conforme já aludido, para que a disposição antiabuso seja aplicada é necessário que se cumpram os trâmites impostos pelo art. 63.º do CPPT. Há, assim, um procedimento especial de aplicação desta norma.

Este procedimento consagra uma particularidade muito importante, pois a liquidação do tributo que elimina a vantagem fiscal – através da aplicação da disposição antiabuso – está dependente de uma prévia e obrigatória autorização do dirigente dos serviços para aplicação dessa norma. Ora, estamos perante a exigibilidade da prática de um ato administrativo, que não se confunde com a liquidação em que culmina o procedimento.

Nas palavras de DIOGO FREITAS DO AMARAL o ato administrativo é:

*“o ato jurídico unilateral praticado, no exercício do poder administrativo, por um órgão da Administração ou por outra entidade pública ou privada para tal habilitada por lei, e que traduz a decisão de um caso considerado pela Administração, visando produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta. Ou seja, para nós, os elementos do conceito de ato administrativo fazem dele: um ato jurídico; um ato unilateral; um ato praticado no exercício do poder administrativo; um ato de um órgão administrativo; um ato decisório; um ato que versa sobre uma situação individualizada e concreta.”*<sup>(16)</sup>

A definição legal constante no artigo 148.º do CPA, de forma muito sucinta, transporta o entendimento do autor, estabelecendo que os atos administrativos são *“as decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta.”*

---

<sup>16</sup> AMARAL, Diogo Freitas (2016) – *Curso de Direito Administrativo, Volume II*, Almedina.

A este propósito, importa referir que os atos administrativos devem ser divididos em dois grandes grupos, especificamente, os atos primários e os atos secundários. A grande diferença está no facto de os primeiros estarem associados à prática de um ato pela primeira vez em relação a uma determinada situação, enquanto que os segundos versam sobre uma matéria que já foi alvo de um ato primário.

Por sua vez, os atos primários encontram-se subdivididos em atos impositivos, que determinam a adoção de um comportamento ou que têm em vista a sujeição do seu destinatário de efeitos jurídicos e atos permissivos, que permitem a adoção de uma conduta ou a omissão da prática de um ato ou comportamento.

No âmbito da questão apreciada, a concessão da autorização enquadra-se no grupo dos atos administrativos permissivos. Tal entendimento tem como fundamento as palavras de DIOGO FREITAS DO AMARAL que considera que no âmbito dos atos permissivos *“há a considerar seis espécies principais: a autorização; a licença; a concessão; a delegação; a admissão; a subvenção.”*<sup>(17)</sup>

A respeito da autorização o autor refere que:

*“alguém é titular de um direito subjetivo, mas a lei estabelece que esse direito só pode ser exercido mediante autorização prévia, dada caso a caso pela autoridade administrativa competente, pelo que o particular, se pretender exercer o seu direito, tem de dirigir-se à Administração Pública, requerendo que lhe seja conferida autorização para esse fim. O direito pertence ao titular, não é a autorização que lho confere: ele já é titular do direito, mas o respetivo exercício está condicionado pela necessidade de obter uma autorização prévia da Administração Pública. **O que se diz acerca do exercício de direitos por particulares vale também, mutatis mutandis, para o exercício de competências por autoridades administrativas, o qual também pode ser condicionado a uma autorização de um órgão administrativo de categoria mais elevada.**” (realçado por nós)*

Do exposto resulta, que o ato de autorização exigido no art. 63.º, n.º 7 do CPPT é um ato administrativo, primário, permissivo e, mais importante, *“é uma condição de validade da prática do ato”*<sup>(18)</sup>, no caso, do ato de liquidação.

---

<sup>17</sup> AMARAL, Diogo Freitas (2016) – *Curso de Direito Administrativo, Volume II*, Almedina.

<sup>18</sup> AMARAL, Diogo Freitas (2016) – *Curso de Direito Administrativo, Volume II*, Almedina.

É, pois, pertinente interrogar se este ato administrativo autoriza apenas a liquidação na medida do benefício da vantagem fiscal detetada ou se opera em relação a todo o esquema. Esta questão assume particular relevância, uma vez que estando em causa um ato administrativo, entendemos que poderá ser impugnado nos termos do disposto nos art. 50.º e seguintes do CPTA.

Nas palavras de JOSÉ VIEIRA DE ANDRADE “*a função da impugnação de actos administrativos é, nos termos mais amplos, a do controlo da sua invalidade. Por isso, a lei continua a prever a utilização deste meio para obter a declaração de nulidade ou de inexistência de actos administrativos, embora o pedido continue a ser, em regra, dirigido a obter a anulação de actos. As sentenças de provimento serão, conforme o caso, constitutivas (sentença de anulação) ou declarativas (declaração de nulidade ou da inexistência).*”<sup>(19)</sup>

Para que haja lugar a impugnação do ato administrativo é necessário ter em consideração essencialmente os seguintes elementos: a impugnabilidade do ato, a legitimidade e o prazo para intentar a ação.

No que concerne à impugnabilidade do ato administrativo, refere o art. 51.º, n.º 1 do CPTA que as decisões que impliquem a produção de efeitos jurídicos<sup>20</sup>, numa determinada situação, são atos impugnáveis. A este propósito, o Ac. do TCAN, processo n.º 01810/16.2BEPRT, de 13 de março de 2019 entende que: “*Os atos administrativos impugnáveis consubstanciam-se em atos com efeitos externos, lesivos de direitos ou interesses legítimos dos interessados, com exclusão daqueles que sejam meramente instrumentais, como serão os atos preparatórios, complementares, operações materiais ou jurídicas de execução de atos administrativos.*” (realçado por nós)

Por conseguinte, o ato de autorização – de aplicação da cláusula geral antiabuso – é um ato administrativo suscetível de produzir efeitos externos, uma vez que a aplicação da cláusula antiabuso legitimará a uma desconsideração do esquema desenvolvido e, conseqüentemente, conduzirá à prática do ato de liquidação. Portanto, a aplicação da

---

<sup>19</sup> ANDRADE, José Carlos Vieira (2017) – *A Justiça Administrativa, Lições*, Almedina.

<sup>20</sup> Ac. STJ, processo n.º 128/15.2YFLSB, de 31-03-2016: “*O acto administrativo (art. 120.º do CPA pré-vigente e art. 148.º do actual CPA) é definível como um acto proferido por um órgão da Administração pública, no exercício de um poder de autoridade regulado por normas de direito público, de natureza reguladora, que visa a criação, modificação ou extinção de um direito ou de um dever, ou seja, a criação, modificação ou extinção de uma determinada relação jurídica, com eficácia externa, isto é, produtor de efeitos jurídicos externos, atingindo a esfera jurídica de terceiros. O acto destina-se a regular um caso ou situação concreta através da aplicação do ordenamento jurídico.*”

cláusula geral decorrente da autorização é, em nosso entender, um efeito jurídico externo – lesivo dos legítimos interesses dos interessados – e, nessa medida, é possível concluir que o aludido ato é impugnável.<sup>21</sup>

Já no que diz respeito à legitimidade ativa, estabelece o normativo legal que a parte legítima é titular de um interesse pessoal e direto <sup>(22)</sup>, tendo um prazo de 3 meses para intentar a ação de impugnação <sup>(23)</sup>. De ressaltar que, só haverá lugar a impugnação do ato administrativo quando este produza os seus efeitos.

Ainda a respeito da ação de impugnação deverão ser mencionadas duas especificidades, enquadradas na matéria dos incidentes. A primeira, a possibilidade de requerer a coligação das impugnações, desde logo porque a legitimidade ativa pode ser detida por mais do que uma pessoa. Assim, caso exista mais do que um titular de interesses e direitos a proceder à impugnação da mesma autorização, estas deverão ser coligadas, nos termos e para os efeitos do art. 12.º do CPTA. A segunda especificidade prende-se com os efeitos retroativos da anulação do ato de liquidação, previstos no art. 64.º do CPTA, matéria esta muito importante, como mais adiante se verá.

Analisada a tramitação da impugnação do ato administrativo, é necessário averiguar se tal ação tem efeito suspensivo, uma vez que é através deste ato – autorização – que a cláusula antiabuso é aplicada e se procede à liquidação do tributo devido. A este propósito é importante recordar as palavras de JOSÉ DE ANDRADE, que afirma que:

*“A impugnação de um acto administrativo, em regra, não suspende automaticamente a eficácia do ato, o qual, se não for nulo, continua a produzir os seus efeitos e a obrigar os respetivos destinatários, sendo inclusivamente, se for caso disso, suscetível de execução coactiva, pela Administração – o interessado, se já o tiver feito antes, terá de pedir ao tribunal a suspensão da*

---

<sup>21</sup> A Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro alterou a redação do art. 63.º do CPPT, revogando o seu n.º 10 que previa um meio de reação – recurso contencioso – contra o ato administrativo de autorização. A revogação do meio de reação – em nosso entender – não diminuiu a relevância do ato, nem os seus efeitos se modificaram. Apenas deixou de ser possível recorrer (através do recurso contencioso) da decisão proferida. A questão que se coloca é a seguinte: se a *ratio* do ato de autorização não modificou e os seus efeitos projetam-se da mesma forma, a ausência de um mecanismo de reação específico não determina a impossibilidade de recurso. Pelo que, a impugnação deste ato administrativo é a solução mais adequada – em nosso entender – para a defesa dos interesses dos lesados e interessados. Há, no entanto, entendimento divergente que considera que a verificação dos fundamentos do ato de autorização, se ocorrer em sede de impugnação judicial (após liquidação), estão salvaguardados os legítimos interesses e direitos dos interessados (cfr. Ac. do STA, processo n.º 01088/13, de 26 de fevereiro de 2014).

<sup>22</sup> Art. 55.º, n.º1, al. a) do CPTA.

<sup>23</sup> Art. 58.º, n.º1, al. b) do CPTA.

*eficácia do acto no âmbito de um processo cautelar. A suspensão da eficácia como efeito automático da impugnação judicial só se verifica nos casos excepcionais previstos na lei e, em geral, por força do n.º 2 do art. 50.º do CPTA, quando o acto determine apenas o pagamento de uma quantia certa, sem natureza sancionatória, desde que seja prestada caução pelas formas previstas na lei tributária.”* <sup>(24)</sup>

Resulta do entendimento supra explicitado que o efeito suspensivo é afastado sempre que se verifique a ausência da condição prevista no art. 50.º, n.º 2 do CPTA. A este propósito surge uma questão relacionada com o efeito útil da decisão da ação de impugnação deste ato administrativo. Isto porque, não havendo efeito suspensivo, o procedimento prosseguirá, culminando na prática do ato de liquidação.

Pois bem, a solução mais eficaz passará pela instauração de um procedimento cautelar <sup>(25)</sup> para suspensão da eficácia do ato administrativo, através do qual o autor requer a suspensão da eficácia da autorização, impedindo a consumação da aplicação da norma antiabuso, através da liquidação.

Convém, contudo, desenvolver breves considerações finais. A primeira reporta-se ao meio de reação contra o ato administrativo (autorização), uma vez que, a versão originária da norma que contempla o procedimento consagrava um meio de reação contra a autorização <sup>(26)</sup>. Pelo que, parece-nos que o legislador entendia que estava em causa um ato administrativo passível de recurso. Com a alteração da norma <sup>(27)</sup>, houve uma revogação da previsão deste meio de reação, porém, o ato administrativo continuou a ser exigido como pressuposto obrigatório para aplicação da disposição antiabuso. Desta forma, a ação de impugnação comum parece-nos ser o meio de reação mais apropriado – na ausência de melhor solução – à prática deste ato.

A segunda e última consideração prende-se com a publicidade deste ato. Desde já se diga que a norma procedimental é omissa em relação a este facto, contudo é compreensível e lógico que só haverá impugnação na medida em que o próprio ato seja devidamente comunicado aos interessados. Este fator é deveras importante, pois, se o ato foi proferido de forma ilegal, a autorização não poderia ter valido e, conseqüentemente,

---

<sup>24</sup> ANDRADE, José Carlos Vieira (2017) – *A Justiça Administrativa, Lições*, Almedina.

<sup>25</sup> Art. 112.º, n.º 1 e n.º 2, al. a) do CPTA.

<sup>26</sup> O Recurso Contencioso Autónomo, nos termos do art. 63.º, n.º 10 do CPPT, na versão do DL n.º 499/19, de 26 de Outubro e da Lei n.º 64-A/2008, de Dezembro.

<sup>27</sup> Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

não poderia ser aplicada a cláusula antiabuso, tendo havido uma tributação indevida.<sup>28</sup> Também por este facto é que se revela necessário salvaguardar o efeito útil da ação de impugnação, pois é a autorização que legitima a liquidação. Se esta não estiver em conformidade com a lei, a liquidação também não estará. Portanto, ultrapassada a questão do ato administrativo, segue-se o ato de liquidação.

A este propósito importa recuperar a seguinte ideia: a aplicação da cláusula geral através do procedimento em análise tem como finalidade eliminar toda e qualquer vantagem fiscal oriunda da construção do esquema abusivo, pelo que, a liquidação terá que contemplar a eliminação total dessa mesma vantagem.

Ora, partindo da análise da norma objeto do procedimento – cláusula geral antiabuso<sup>(29)</sup> - é inteligível que, para haver uma desconsideração (para efeitos tributários) das construções ou series de construções, realizadas com abuso de formas jurídicas ou não genuínas, com o intuito de obter uma vantagem fiscal, não é necessário que haja uma produção efetiva dessas vantagens na esfera do beneficiário. Ou seja, a norma só exige que se verifique a existência destas construções passíveis de produzirem vantagens fiscais na esfera do beneficiário.

Da letra da lei não resulta a necessidade de verificação da vantagem fiscal, consumada pelo aumento do rendimento do contribuinte. Pelo que tal requisito não pode ser levado em consideração. Assim, haverá lugar a aplicação da norma através do procedimento sempre que, no âmbito de uma ação inspetiva desencadeada pela AT, esta tenha conhecimento das construções abusivas e verifique que as mesmas produzirão vantagens fiscais no futuro. Sucede que a norma procedimental não acompanha a redação da cláusula geral; antes, impõe um outro requisito, isto é, a produção da vantagem fiscal. Senão vejamos.

Analisando o n.º 1 da norma procedimental verificamos a seguinte expressão: “*a liquidação de tributos (...) segue os termos previstos neste artigo.*”<sup>(30)</sup> Significa, portanto, que o procedimento conduzirá a uma liquidação, naturalmente. Todavia, importa

---

<sup>28</sup> A redação do n.º 7, do art. 63.º do CPPT refere que a aplicação da cláusula geral é prévia e obrigatoriamente autorizada, **posteriormente à audição do prévia do contribuinte**. Da análise da redação deste preceito legal parece-nos que após a audição prévia do contribuinte, é praticado o ato administrativo e aplicada a CGAA, sendo que, não havendo menção a qualquer comunicação da prática deste ato, no limite, o contribuinte só terá conhecimento da prática do mesmo, aquando do relatório da ação inspetiva – o que em nosso entender é inaceitável.

<sup>29</sup> Art. 38.º, n.º2 da LGT.

<sup>30</sup> Art. 63.º, n.º1 do CPPT.

questionar o tipo de liquidação em causa. Pois, sendo certo que o procedimento especial autónomo foi revogado <sup>(31)</sup> tornando impossível a neutralização do esquema abusivo como um todo, é perfeitamente compreensível questionar o tipo de liquidação que haverá nestes termos.

Existem duas soluções possíveis, a saber: (a) ou a liquidação é feita com base na vantagem fiscal que se pretende atingir com a construção abusiva <sup>(32)</sup>, o que desde já se diga que colocaria em causa o princípio da capacidade contributiva; (b) ou então terá que haver uma liquidação apenas na medida da verificação da vantagem fiscal. Isto é, na segunda opção, se a vantagem fiscal se verificar de uma só vez, haverá uma só liquidação, caso se verifique de uma forma faseada, então haverá uma liquidação sempre que se verifique a produção parcial dessa vantagem. Parece-nos que o legislador, revogando o procedimento autónomo, ditou a impossibilidade de liquidar de uma só vez a vantagem fiscal obtida através da construção <sup>(33)</sup>, limitando a atuação da AT, obrigando-a a liquidar o tributo na proporção da vantagem usufruída.

Do exposto é possível desvendar duas conclusões. A primeira relacionada com a exigibilidade, constante da norma procedimental, da verificação do requisito material extraordinário face à norma antiabuso a aplicar <sup>(34)</sup>. A segunda prende-se com o facto de o ato de liquidação ser um ato meramente instrumental, na medida em que só através dele é possível eliminar a vantagem fiscal adquirida com a construção abusiva.

## **2. Caducidade do direito de liquidação**

O procedimento conheceu uma alteração de enorme relevo associada à revogação do prazo de caducidade. Além de atualmente a norma ser omissa em relação ao prazo de caducidade, também o é em relação ao início da sua contagem.

Como ponto de partida, diga-se que estando em causa uma liquidação e não havendo uma norma que estipule um prazo especial, deverá aplicar-se, subsidiariamente,

---

<sup>31</sup> Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

<sup>32</sup> Ou seja, seriam produzidos os efeitos da aplicação do procedimento autónomo revogado.

<sup>33</sup> No âmbito de pagamentos faseados.

<sup>34</sup> Verificação da produção total ou parcial da vantagem fiscal.

o art. 45.º da LGT <sup>(35)</sup>. Posto isto, cumpre averiguar a partir de que momento se inicia a contagem de tal prazo.

O prazo de caducidade subsidiário tem como ponto de partida o facto tributário e este será também o nosso ponto de partida. Conforme descreve o Ac. do TCAS, no âmbito do processo n.º 237/05.6BEALM, de 30 de Novembro de 2017:

*“O acto tributário tem sempre na sua base uma situação de facto concreta, a qual se encontra prevista abstracta e tipicamente na lei fiscal como geradora do direito ao imposto. Essa situação factual e concreta define-se como facto tributário, o qual só existe desde que se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos para tal. As normas tributárias que contemplam o facto tributário são as relativas à incidência real, as quais definem os seus elementos objectivos. Só com a prática do facto tributário nasce a obrigação de imposto. A existência do facto tributário constitui, pois, uma condição “sine qua non” da fixação da matéria tributável e da liquidação efectuada.”*

Posto isto, resta averiguar o que é que configurará o facto tributário no âmbito de aplicação da norma geral antiabuso. É evidente que *in casu* ocorrerá o facto tributário, quando os pressupostos do art. 38.º, n.º 2 da LGT estiverem preenchidos. É exatamente este o núcleo da questão, pois, de acordo com o já versado, não faz parte do elenco dos requisitos a preencher a verificação da vantagem jurídica.

No âmbito da decisão do Tribunal Arbitral, sob o processo n.º 420/2014-T ficou expresso que:

*“se o legislador, mantendo-se na terminologia do artigo 38.º, n.º 2 da LGT, pretendesse que o prazo em questão tivesse como referência a consumação da vantagem fiscal almejada com o acto ou negócio jurídico cuja ineficácia é visada pela aplicação da cláusula antiabuso, tê-lo-ia dito. A referir-se ao negócio jurídico, e não à vantagem fiscal, fica claro, crê-se, que o legislador pretendeu – bem ou mal – reportar-se àquele, e não a esta, para determinar o início do prazo que consagrou no artigo*

---

<sup>35</sup> A propósito do momento em que se inicia a contagem do prazo, convém atender ao n.º 4 do art. 45.º da LGT “4 - O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.”

63.º, n.º 3 do CPPT, através da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro. Esta terá sido, de resto, a motivação da alteração legislativa introduzida nesta matéria pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, objecto de crítica, por exemplo, de Gustavo Lopes Courinha[2]. Com efeito, e como explica João Paulo Simões [...]: “Na realidade, a anterior redacção remetia a abertura do procedimento para os "(...) três anos a contar do início do ano civil seguinte à realização do negócio jurídico objeto das disposições anti-abuso" condicionando, desta forma, a determinação daquele prazo em razão do momento da realização do negócio jurídico. Ora, esta realidade, não raras vezes, terá sido motivo suficiente para que o início do procedimento próprio se afigurasse como extemporâneo, tendo como consequência a invocação da respetiva caducidade por parte dos contribuintes.”” (36)<sup>37</sup>

Acontece que, o legislador nunca optou por incluir como pressuposto de aplicação da norma a verificação da vantagem fiscal em sede do art. 38.º, n.º 2 da LGT, o que determinaria o afastamento desse mesmo pressuposto para efeitos de verificação do facto tributário. Todavia, já ficou assente o abismo existente entre a norma a aplicar <sup>(38)</sup> e o procedimento <sup>(39)</sup> a desencadear para a sua aplicação. Isto porque, a norma procedimental exige a verificação da vantagem fiscal ou pelo menos parte dela, para conseguir proceder à liquidação<sup>40</sup>.

Neste sentido, embora consideremos que o preenchimento de todos os requisitos impostos pela cláusula geral antiabuso constituem o facto tributário e determinam, por consequência, o início da contagem do prazo – não sendo exigida a verificação da vantagem fiscal – na verdade não poderá ser este o entendimento a adotar. Desde logo, porque o próprio preceito aplicado que estipula o prazo de caducidade, diz respeito à

---

<sup>36</sup> Decisão do Tribunal Arbitral n.º 420/2014-T, de 31 de Dezembro de 2014.

<sup>37</sup> Advirta-se, desde já, que a decisão do Tribunal Arbitral transcrita analisa a situação anterior a 2011, contudo, a argumentação constante da mesma poderá ser aplicada – ainda que necessite de ajustes – a situação posterior a 2011, pois, à semelhança do explicitado, entendemos que se o legislador pretendesse que do facto tributário se incluisse a verificação de uma vantagem fiscal, tê-lo-ia mencionado expressamente – o que nunca fez.

<sup>38</sup> Art. 38.º, n.º 2 da LGT.

<sup>39</sup> Art. 63.º do CPPT.

<sup>40</sup> O ato instrumental necessário para proceder à desconsideração das construções ou séries de construções e arrecadar o imposto devido e não pago.

caducidade do direito de liquidação <sup>(41)</sup>. Logo, a verificação do facto tributário não poderá considerar-se consumado, enquanto o rendimento não for colocado à disposição – originando a produção da vantagem fiscal – o que possibilitará a liquidação. Significa, portanto, que a revogação do prazo de caducidade prevista no art. 63.º do CPPT decretou, ainda que indiretamente, a incrementação da verificação da vantagem fiscal nos pressupostos do facto tributário, pois só aí se encontrarão os requisitos necessários para a instauração do procedimento.

Assim, consideramos que atendendo ao procedimento de aplicação da cláusula geral, o prazo de caducidade deverá ser aplicado quando haja efetivamente lugar a uma liquidação, isto é, quando haja a produção parcial ou total da vantagem fiscal.

A este propósito revela-se pertinente atender à seguinte hipótese: no âmbito do procedimento desencadeado no ano de 2019 verifica-se que a construção abusiva ocorreu no ano de 2012 e a vantagem fiscal verificou-se de forma diferida no tempo, nos anos de 2013 e 2014. Nesta hipótese entender-se-á que o direito à liquidação de cada vantagem parcial caducou, pois, tendo o prazo de caducidade de quatro anos iniciado nos referidos anos, conheceu o seu termo no ano de 2017 e 2018, respetivamente<sup>42</sup>.

Salvagarde-se o seguinte, a solução apresentada não está em conformidade com o estipulado pela cláusula geral antiabuso, contudo, perante as exigências do procedimento não poderá aplicar-se o prazo de outra forma<sup>43</sup>.

A obscuridade da incerteza refletida nas normas analisadas é reveladora da falta de coerência e determinação do legislador fiscal, que amedrontado com o contribuinte astuto tenta criar escapes e armadilhas que garantam a atuação do Estado.

---

<sup>41</sup> A este propósito João Catarino e Vasco Guimarães entendem que “O direito à liquidação traduz-se no direito ou dever que o Estado tem de liquidar impostos, quando constata que o contribuinte o não fez ou que o fez do ponto de vista da administração em quantia insuficiente, face ao valor que seria correto.” (CATARINO, João Ricardo e Vasco Branco Guimarães (2017) – *Vol. I – Princípios Gerais da Fiscalidade Interna*, Almedina).

<sup>42</sup> Contagem de prazos meramente exemplificativa.

<sup>43</sup> De ressaltar que o prazo conta-se a partir do termo do ano em que se verificou a vantagem fiscal (total ou parcialmente), momento em que o facto tributário se encontra consumado.

### 3. Da aplicação da lei no tempo

O ponto de partida da presente dissertação assenta na evolução normativa do disposto no art. 63.º do CPPT. Havendo uma sucessão de leis, é incontornável suscitar a questão da aplicação da lei no tempo, pois, é natural que hoje se discutam factos reportados a anos em que a lei procedimental continha outros elementos de tramitação.

Esta questão torna-se relevante, essencialmente, em relação a dois aspetos.

O primeiro prende-se com o prazo de caducidade, uma vez que a primeira versão contemplava um prazo de 3 anos, a contar da prática do ato jurídico ou da celebração do negócio jurídico, para a AT instaurar o procedimento, enquanto que a atual versão é omissa não só em relação ao prazo como, conseqüentemente, ao momento em que se inicia a contagem do mesmo, sendo aplicado, subsidiariamente o art. 45.º da LGT. Assim, o prazo de caducidade é de 4 anos, a contar do termo do ano em que se verificou o facto tributário<sup>44</sup>, no caso de estar em causa a liquidação de um tributo periódico, ou a contar da data em que se verificou o facto tributário, quando esteja em causa a liquidação de um tributo de obrigação única.<sup>(45)</sup>

Já o segundo diz respeito ao próprio procedimento, uma vez que a partir de 2012, deixou de haver um procedimento autónomo especial desencadeado no âmbito da aplicação da CGAA – que permitia a desconsideração total do esquema – e passou a desencadear-se um procedimento – ainda que especial – que apenas se efetiva com a emissão de um ato de liquidação, ato esse que permite a eliminação de uma vantagem fiscal.

No que diz respeito ao prazo de caducidade assume enorme relevância atender ao estabelecido no Ac. do STA, sob o proc. n.º 0931/11, de 8 de Fevereiro de 2012:

*“Ora, na lição de BAPTISTA MACHADO (Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 13.ª reimpress., Coimbra, Almedina, 2002, p. 235), «(...) nada impede que a lei nova se aplique a factos passados que ela assume como pressupostos impeditivos ou desimpeditivos (isto é, como pressupostos negativos*

---

<sup>44</sup> Conforme analisado no ponto anterior, entendemos que o facto tributário só se encontra consumado quando os requisitos da norma a aplicar – art. 38.º, n.º 2 da LGT – se verificarem preenchidos e (em nosso entender) se produzir a vantagem fiscal (total ou parcialmente).

<sup>45</sup> Nos termos do n.º 4 do art. 45.º da LGT.

*ou positivos) relativamente à questão da validade ou admissibilidade da situação jurídica, questão essa que é da sua exclusiva competência”». E continua o insigne Mestre, a páginas 242/243, «tendo o decurso global do prazo o valor de um facto constitutivo (ou extintivo) de um direito ou situação jurídica, se tal prazo ainda se encontrava em curso no momento do início de vigência da lei nova, é porque tal situação jurídica ainda não se encontrava constituída (ou extinta) neste momento. Logo, cabe à lei nova a competência para determinar os requisitos da constituição da mesma situação jurídica. Achando-se uma situação jurídica em curso de constituição, passa o respectivo processo constitutivo a ficar imediatamente subordinado à lei nova». Assim, aceite o pressuposto de que não é o início do prazo de caducidade, mas o seu integral decurso, o facto extintivo do direito à liquidação do tributo por parte da administração fiscal, pressuposto que nos parece inquestionável, impõe-se a conclusão, por aplicação da regra contida na parte final do n.º 2 do artigo 12.º do Código Civil e no artigo 12.º n.º 1 da Lei Geral Tributária, de que a nova redacção do preceito é aplicável aos caso dos autos (prazos de caducidade do IVA relativo a Fevereiro e Junho de 2002)”.*

Do entendimento jurisprudencial supratranscrito é possível concluir que estando em causa uma nova redacção de uma norma processual, deverá aplicar-se o disposto no art. 12.º da LGT <sup>(46)</sup> e, conseqüentemente, a nova redacção assumirá eficácia em relação aos factos que não conheceram a extinção do prazo de caducidade anteriormente estipulado. Convém, contudo, lembrar que o prazo de caducidade revogado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro dizia respeito ao prazo para instaurar o procedimento de aplicação da norma, enquanto que, atualmente o prazo subsidiariamente aplicável é referente ao direito a liquidar.<sup>47</sup>

---

<sup>46</sup> “1 - As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos.

2 - Se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor.

3 - As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes.

4 - Não são abrangidas pelo disposto no número anterior as normas que, embora integradas no processo de determinação da matéria tributável, tenham por função o desenvolvimento das normas de incidência tributária.”

<sup>47</sup> “Reportando-nos à situação do caso, não basta, por conseguinte, para se iniciar a contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação que for devida, tomar como ponto de referência a data em que foram efectuadas as alienações das participações sociais já que estas operações não consubstanciam em si mesmo um meio artificioso ou fraudulento ou um abuso de formas jurídicas. O que poderá ter justificado a aplicação da cláusula geral anti-abuso – na perspectiva da Autoridade Tributária - é o facto de o retorno do crédito gerado pela venda de acções vir a ocorrer através de pagamentos que dissimulam uma

Ora, no que respeita concretamente ao prazo de caducidade, é perfeitamente compreensível este entendimento, pois se o direito ainda não foi extinto pelo decurso do prazo de caducidade, fará todo o sentido que seja aplicado o princípio da aplicação imediata. Contudo, importa salientar que não está em causa apenas a revogação do prazo de caducidade, pois, este prazo conheceu também uma alteração quanto ao seu objeto, isto é, o prazo revogado dizia respeito ao procedimento e o atual diz respeito À liquidação – não é, de todo, o mesmo objeto de aplicação; e, ainda, a mesma lei decretou o desaparecimento do procedimento autónomo.

No âmbito do princípio de aplicação imediata cumpre conhecer duas exceções, nomeadamente, a afetação de “garantias, direitos ou interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes” e a de se “tratar de normas que, embora respeitantes ao procedimento de determinação da matéria coletável, tenham por função o desenvolvimento de normas de incidência tributária.”<sup>(48)(49)</sup>

Reveste enorme importância a averiguação da exceção relativa às “normas que, embora respeitantes ao procedimento de determinação da matéria coletável, tenham por função o desenvolvimento de normas de incidência tributária.” Desde já, pese embora pareça que este requisito apenas diz respeito às normas procedimentais de determinação da matéria coletável, o sentido da norma, não parece permitir tal conclusão. A expressão

---

*distribuição de dividendos, e, por isso mesmo, o esquema negocial que é objecto da cláusula geral anti-abuso apenas se completa com o acréscimo patrimonial que é obtido indevidamente por esse meio. O artigo 63.º, n.º 3, do CPPT determinava, na sua redacção originária, que o procedimento de aplicação da cláusula anti-abuso poderia ser aberto no prazo de três anos a contar do início do ano civil seguinte à realização do negócio objecto das disposições anti-abuso, configurando-se como um prazo especial referente a esse específico procedimento tributário. Essa norma foi entretanto revogada pela nova redacção introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, pelo que deverá entender-se que o prazo de caducidade do direito à liquidação, mesmo nesse caso, é agora o prazo geral de quatro anos constante do n.º 1 do artigo 45.º da LGT, que o n.º 4 explicita contar-se, nos impostos periódicos, “a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário”.*

*Considerando o já anteriormente exposto, o facto tributário a ser tido em atenção para efeito da contagem do prazo de caducidade, no caso de aplicação da cláusula geral anti-abuso, é o dito facto complexo, que se não reduz à mera operação de alienação de participações sociais, mas culmina com o rendimento auferido e o modo como foi auferido.*

*Sendo assim – como é bem de ver -, o prazo de caducidade não se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que ocorreram as alienações das participações sociais (2005), nem da data em que as alienações foram declaradas à Autoridade Tributária (10 de Março de 2006), nem da data em que foram efectuados os primeiros pagamentos (2006). (Decisão do Tribunal Arbitral, processo n.º 317/2019-T, de 15 de janeiro de 2020).*

<sup>48</sup> NABAIS, José Casalta (2016) – *Direito Fiscal*, Almedina.

<sup>49</sup> No que concerne à salvaguarda das garantias, direitos e interesses legítimos dos contribuintes “está em causa uma vez mais o princípio da segurança jurídica, isto é, a proteção da confiança, que resulta da própria ideia de Estado de direito democrático, o que é garantido na parte final do n.º3” do artigo 12.º da LGT (AA. VV. (2019) – *Códigos Anotados & Comentados: Justiça Tributária (LGT/CPPT/RGIT/RCPITA/RAT/LPFA)*, O Informador Fiscal).

“embora integradas” transmite a ideia de que até mesmo estas normas deverão ser excecionadas do princípio de aplicabilidade imediata, caso digam respeito ao desenvolvimento de normas de incidência tributária. Ou seja, todas as normas procedimentais que desenvolvam normas de incidência, incluindo as de determinação da matéria coletável, não poderão ser aplicadas imediatamente a factos anteriores à sua introdução no ordenamento jurídico.

Posto isto, torna-se relevante apurar se o artigo 63.º do CPPT é uma norma de desenvolvimento de incidência. Ora, conforme aludido, este preceito tem em vista a concretização da aplicação da CGAA. A disposição antiabuso não opera por si só, carecendo de uma norma procedimental que a concretize na prática. Assim, torna-se fundamental saber se esta dependência entre as normas, *in casu*, se enquadra na exceção identificada.

Caso se entenda que o desenvolvimento de incidência apenas se relaciona com o âmbito de aplicação da norma, nomeadamente às situações de facto aplicada e os seus intervenientes, então as alterações introduzidas no procedimento não poderão ser enquadradas no âmbito desta exceção<sup>(50)</sup> havendo, conseqüentemente, a aplicação do princípio da aplicabilidade imediata. Pelo contrário, caso se entenda que o desenvolvimento de incidência abrange questões mais amplas, como a tramitação de um determinado procedimento, a verificação de requisitos obrigatórios para a sua aplicação e a previsão de prazos para prática de certos atos, então, esta norma teria que ser enquadrada no âmbito da referida exceção.

Esta divergência interpretativa do conceito é determinante na matéria em causa, pois havendo lugar ao acolhimento da exceção, a nova redação do procedimento, introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro só poderá ser aplicada a factos ocorridos depois da sua publicação e, conseqüente, entrada no nosso ordenamento jurídico. O que significa que, em termos práticos, caso estivesse em causa a averiguação de factos ocorridos antes de 2011, o procedimento a aplicar seria o revogado.

Pelo contrário, caso não haja lugar à admissibilidade da exceção, a partir do momento da sua introdução no ordenamento jurídico, esta atuaria em relação a factos ocorridos antes do seu início de vigência, contudo, dentro do prazo do direito a liquidar.

---

<sup>50</sup> Uma vez que as alterações introduzidas na norma procedimental não dizem respeito a estas matérias.

Repare-se que, pese embora esteja em causa uma norma procedimental, certo é que foi extinto o procedimento especial autónomo, revogado o prazo de caducidade para iniciar o processo, bem como o meio de reação contra a autorização proferida pelo dirigente dos serviços competentes. Ou seja, houve uma alteração significativa do processo a adotar.<sup>51</sup>

#### **4. O beneficiário efetivo e o seu aliado**

A eliminação da vantagem fiscal através do ato de liquidação carece de destinatário. Neste sentido, parece claro e evidente que o destinatário da aplicação da norma seria o beneficiário da vantagem fiscal usufruída indevidamente. Contudo, na prática, a concretização deste entendimento comporta algumas dificuldades. Para melhor compreensão, imagine-se o seguinte esquema abusivo:

*A sociedade Mente Brilhante S.A é detida por dois acionistas, Duarte e Leonor. Os acionistas da Mente Brilhante S.A são casados e fundaram juntos esta empresa no ano de 2012. No ano de 2015, a empresa registou um grande crescimento, gerando um lucro significativo. Aquando da tomada de decisão acerca da distribuição de dividendos desse ano, o casal verificou que, caso optasse pela distribuição de dividendos, teria que declarar o rendimento para efeitos de IRS, ficando sujeito à tributação prevista no art. 71.º do CIRS. Foi então que decidiram que a distribuição de dividendos não era o melhor caminho para obter aqueles rendimentos. Por isso, criaram uma holding, a Génio Luminoso SGPS, Lda. Posteriormente, venderam as ações que detinham na Mente Brilhante S.A à Génio Luminoso SGPS, Lda..*

*Acontece que, a Génio Luminoso SGPS, Lda. não possuía os meios necessários para proceder ao pronto pagamento do valor das ações. Desta forma, contraiu uma dívida para com os acionistas, ficando obrigada a pagar o preço da compra das ações de forma faseada nos anos subsequentes. No ano x, a sociedade Mente Brilhante, S.A.*

---

<sup>51</sup> A propósito do ponto tratado poderia surgir a questão de saber o que acontece aos factos que, pela aplicação do prazo de caducidade revogado conheceram a sua extinção, porém, se aplicada a norma subsidiária (art. 45.º da LGT) esta ainda se encontra em prazo para liquidar. É evidente que esta situação retrata a hipótese de aquando da introdução da nova redação da norma, o direito a liquidar se encontrar extinto e, conseqüentemente, não lhe possa ser aplicado o novo prazo. Havendo uma extinção, o direito não poderá renascer com a lei nova, sob pena de violar o princípio da segurança e confiança jurídica.

*distribuiu os dividendos à SGPS e, após a referida distribuição, procedeu ao pagamento de uma pequena parte do empréstimo aos acionistas (credores). No ano seguinte, voltou a manobrar o mesmo ciclo de transações. Primeiro, procedeu à distribuição de dividendos da Mente Brilhante S.A. para a SGPS e, posteriormente, procedeu ao pagamento parcial do empréstimo contraído junto dos acionistas. Tal ciclo de distribuição de dividendos, mascarado de pagamento do empréstimo, foi se repetindo em anos seguintes. Através desta transação (venda de ações), os acionistas passam a deter um crédito em relação à SGPS, obtendo o rendimento pretendido – dividendos – embora revestindo uma natureza diferente e, conseqüentemente, afastando a tributação devida.*

O esquema supra apresentado corresponde, ainda que descrito de uma forma muitíssimo simples, a construção mais usual levada a cabo pelo contribuinte que pretende distribuir os dividendos, sem que tal implique uma tributação.

Perante este caso prático, diremos que os beneficiários da vantagem fiscal serão os acionistas, concretamente o Duarte e a Leonor. Portanto, o processo de aplicação da CGAA seria dirigido a estes intervenientes e, conseqüentemente, seriam praticados dois atos de liquidação, cada um dirigido a cada beneficiário.

Conforme já mencionado, a tributação de dividendos está sujeita ao regime previsto no art. 71.º do CIRS, a uma taxa liberatória, sujeita a retenção na fonte a título definitivo. Através da aplicação da CGAA, esta transação deixaria de ser tratada como um empréstimo – apenas para efeitos fiscais – e passaria a consistir em distribuição de dividendos. A desconsideração da construção implica a restituição do valor do imposto que deveria ter sido retido na fonte, antes da distribuição. E é justamente neste ponto, que surge o primeiro conflito.

A entidade obrigada a reter o imposto devido na fonte é a sociedade Génio Luminoso SGPS, Lda., uma vez que esta, realmente, não está a proceder ao pagamento de uma dívida, mas sim à distribuição de dividendos. Ora, como é sabido, sempre que esteja em causa a retenção na fonte a título definitivo, são aplicadas as regras da responsabilidade em caso de substituição tributária, nos termos do art. 28.º da LGT.

No âmbito deste regime, a entidade está obrigada a reter o imposto – *in casu*, a Génio Luminoso SGPS, Lda – e posteriormente entregar ao Estado esse montante. Ora, na eventualidade de incumprir tal obrigação, responderá pelo seu pagamento, ficando os substituídos – Duarte e Leonor – desonerados deste encargo. Acontece que, tal só fará

sentido caso haja verdadeiramente uma retenção o que, nestas situações, não acontece. Os acionistas recebem o valor integral, não havendo qualquer acréscimo patrimonial indevido na esfera do substituto. Perante tal facto, o legislador contemplou <sup>(52)</sup> uma solução bastante inovadora e benéfica para a entidade obrigada à retenção, desonerando-a de qualquer responsabilidade, quando se verifique que o substituto não reteve qualquer valor, não tendo em sua posse qualquer valor que não lhe pertence. Esta solução veio determinar a responsabilização total do beneficiário da vantagem fiscal, pois foi este que tomou indevidamente o valor integral, incluindo o valor que deveria ter sido retido.

Porém, na mesma altura, surgiu o n.º 5 do art. 38.º da LGT, que dada a sua pertinência cumpre transcrever: “Sem prejuízo do número anterior, quando o substituto tenha ou devesse ter conhecimento daquela construção ou série de construções, devem aplicar-se as regras gerais de responsabilidade em caso de substituição tributária.”

Ora, esta disposição vem desfazer a solução constante do n.º 4, pois, se estamos perante um negócio abusivo, construído no abuso de normas jurídicas e com intenção, (sublinhe-se intenção) de beneficiar de uma vantagem fiscal, desvirtuando a situação de facto, é claro e evidente que o substituto sabe que se está a distribuir dividendos – ainda que revestindo outra natureza – tem que proceder à retenção na fonte.

Por outras palavras, não obstante a iniciativa do legislador em responsabilizar apenas o beneficiário no que concerne ao pagamento do imposto, a verdade é que o n.º 5 do mesmo preceito legal, veio desconstruir este caminho. Assim, a janela inovadora aberta pelo n.º 4, foi obstruída pela n.º 5, sendo praticamente inutilizada em termos práticos.

Esta questão transporta-nos a um outro ponto crítico. Imagine-se que após se consumir a total distribuição de dividendos, o beneficiário da vantagem fiscal e também titular da entidade obrigada a reter na fonte decide alienar a dita entidade a um terceiro. Após a referida alienação é desencadeada uma ação inspetiva e a transação tida como empréstimo passa a ser considerada como distribuição de dividendos. Ou seja, através da desconsideração, a AT exige o imposto não retido efetivamente ao substituto, por força do 38.º, n.º 5 da LGT.

---

<sup>52</sup> No n.º 4, do art. 38.º da LGT.

Aliás, o contribuinte experiente e altamente conhecedor das normas fiscais, pode prever exatamente esta questão. Distribui os dividendos e depois desfaz-se da sociedade para que, caso haja uma ação inspetiva, o valor não retido não lhe ser exigido, por intermédio da sociedade. É um problema real e para a qual não há solução.

Embora a lei consagre o direito de regresso neste casos, nos termos do art. 63.º, n.º 12, al. a) do CPPT, a verdade é que a entidade obrigada a reter o imposto terá que adiantar o dinheiro, procedendo à sua entrega e, só depois, poderá fazer valer o seu direito junto do beneficiário efetivo da vantagem. Salientando que correrá sempre o risco de nunca ver o seu direito ressarcido, caso o beneficiário não possua dinheiro ou bens para satisfazer a sua pretensão. Há aqui uma clara violação do princípio da capacidade contributiva<sup>53</sup> e do princípio da tributação com respeito pela justiça material<sup>(54)</sup>.

## **5. A novidade: Admissibilidade da Coligação**

A temática relacionada com o destinatário da aplicação da cláusula geral não se esgota no seu apuramento. Como vimos, em sede do mesmo esquema abusivo podemos ter vários destinatários de aplicação da norma, o(s) beneficiário(s) efetivo(s) da vantagem fiscal, responsável substituto. Ou seja, perante a mesma ação inspetiva e a adoção do mesmo procedimento poderão ser emanados vários atos de liquidação dirigidos aos intervenientes passivos do procedimento em causa.

Esta eventualidade evidencia a possibilidade de através de uma só construção abusiva e no âmbito da mesma ação inspetiva, serem praticados atos de liquidação em relação a destinatários diferentes. Isto releva não só relativamente aos vários atos de liquidação, como também relativamente ao ato administrativo que legitima a prática desses atos de liquidação.

Começaremos pelo ato legitimador – ato administrativo. Perante o enquadramento da presente temática cumpre questionar se nestas situações haverá um ato de administrativo em relação a cada ato de liquidação ou se o mesmo ato vale para todas as liquidações. Ora, estando em causa um ato que visa autorizar a aplicação da cláusula geral

---

<sup>53</sup> Art. 104.º, n.º 2 da CRP.

<sup>54</sup> Art. 5.º, n.º 2 da LGT.

no âmbito de um esquema abusivo, parece-nos até mesmo pela própria redação da norma que, haverá apenas uma autorização que legitima essa aplicação e, conseqüentemente, origina a prática de vários atos de liquidação. Significa, portanto, que quando for dada publicidade do ato administrativo aos titulares de interesses diretos e pessoais da prática do mesmo, estes terão legitimidade para impugnar judicialmente o ato administrativo.

Nestes termos, poderá existir mais do que uma impugnação em relação ao mesmo ato administrativo. Caso tal aconteça estaremos perante a apreciação do ato que autoriza a aplicação da cláusula geral antiabuso, tendo em vista a desconsideração de um determinado esquema (denominador comum a todas as possíveis ações de impugnação). Estas ações correrão termos, possivelmente, em tribunais diferentes, existindo o risco de serem proferidas decisões contrárias em relação aos mesmo factos. Tal hipótese coloca, evidentemente, em risco a segurança e confiança jurídica. Para além disso, a economia processual é completamente abandonada, com todas as conseqüências associadas.

A este propósito surge um mecanismo legal de enorme relevância para a problemática apresentada: **a Coligação**, prevista no artigo 12.º do CPTA. Através deste mecanismo legal podem vários autores coligarem-se na mesma ação, caso “a causa de pedir seja a mesma e única ou os pedidos estejam entre si numa relação de prejudicialidade ou de dependência, nomeadamente por se inscreverem no âmbito da mesma relação jurídica material;”<sup>55</sup> ou “sendo diferente a causa de pedir, a procedência dos pedidos principais depende essencialmente da apreciação dos mesmos factos ou da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.”<sup>56</sup> Embora o artigo comece por afirmar que os autores “podem”, transmitindo a ideia que este instituto é apenas uma faculdade, a verdade é que em sede do procedimento especial de aplicação da CGAA este instituto deveria ser obrigatório, pois, caso as partes não usufruam desta faculdade, existe o risco de em relação os mesmos factos, sejam proferidas decisões completamente contraditórias.

Ultrapassada a questão relativa à impugnação do ato administrativo surge agora uma das questões fulcrais da presente dissertação, concretamente, a impugnação de todos os atos de liquidação emitidos, em relação aos sujeitos passivos identificados na mesma ação inspetiva, que tem por base um só esquema abusivo.

---

<sup>55</sup> Art. 12.º, n.º1, al. a) do CPTA.

<sup>56</sup> Art. 12.º, n.º1, al. b) do CPTA.

Recuperando o caso prático acima exposto, os sujeitos passivos da relação tributária em causa eram o Duarte, a Leonor e a sociedade Génio Luminoso SGPS, Lda. Através da desconsideração do esquema abusivo, o Duarte e a Leonor responderiam como beneficiários efetivos da vantagem fiscal e a sociedade Génio Luminoso SGPS, Lda. como entidade substituta. Em termos práticos, o processo de aplicação da cláusula geral culminaria numa de duas situações: a) prática de dois atos de liquidação diferentes, relativamente ao Duarte e à Leonor, beneficiários efetivos da vantagem fiscal; b) a prática de um ato de liquidação contra a entidade substituta, que deveria ter retido o imposto e não o fez.

De referir que em qualquer solução é conferida a possibilidade de proceder ao pagamento voluntário da quantia peticionada, dentro de um determinado prazo ou optar pela reclamação graciosa desse ato. Note-se que, por imposição normativa <sup>(57)</sup>, só haverá lugar a impugnação da liquidação, quando previamente se formule reclamação graciosa, após verificação destes requisitos e confirmada a manutenção do ato de liquidação, as partes poderão impugnar judicialmente. O que significa que na hipótese a), se os sujeitos passivos optarem pela impugnação, existirão duas impugnações judiciais – existindo a probabilidade de correr termos em tribunais diferentes – com a particularidade de a fundamentação factual ser exatamente a mesma, uma vez que foi através da desconsideração do mesmo esquema abusivo que nasceram as liquidações ora impugnadas.

Claro que, o pedido será diferente, pois estarão em causa atos de liquidação diferentes, contudo, o facto gerador é exatamente o mesmo. Ora, tal enquadramento leva-nos exatamente para a mesma questão apreciada no âmbito do ato administrativo. Pois, correndo duas ações sobre os mesmos factos, em tribunais diferentes, haverá o risco de serem proferidas decisões diferentes. Isto é, pode acontecer que um tribunal opte por considerar o esquema abusivo e, conseqüentemente, julgar improcedente a impugnação intentada, originando a obrigação de pagar o imposto por forma a eliminar a produção da vantagem fiscal indevida e, outro tribunal, em relação a um sujeito passivo distinto, considerar que o esquema que sustenta a liquidação não é abusivo julgando procedente a ação de impugnação e, conseqüentemente, absolver o autor do pagamento do imposto

---

<sup>57</sup> Art. 63.º, n.º 11 do CPPT.

liquidado. É claro e evidente que isto não pode ocorrer, sob pena, uma vez mais, de violar princípios basilares como a segurança e a confiança jurídica.

A solução apresentada é, novamente, a coligação. Todavia, no âmbito da problemática apresentada, este mecanismo tem que ser obrigatório. É fundamental que a decisão acerca de um esquema abusivo, legitimador de vários atos de liquidação, seja discutida em sede da mesma ação, garantindo dessa forma que a mesma sentença produza os mesmos efeitos em relação a todos os intervenientes passivos da relação jurídica tributária.

## **6. A sucessão de atos de liquidação travada pelo caso julgado**

A primeira versão do procedimento de aplicação da CGAA contemplava um procedimento autónomo especial que tinha por finalidade neutralizar o esquema abusivo, desconsiderando, apenas para efeitos fiscais, os negócios e atos celebrados pelo contribuinte. Desta forma, a vantagem fiscal conseguida através desse esquema era anulada, sendo exigida ao beneficiário dessa vantagem a restituição do imposto devido.

Na verdade, a revogação do procedimento autónomo acarretou graves consequências pois, não sendo possível proceder à neutralização total do esquema, a única forma que a AT tem de eliminar a vantagem fiscal produzida consiste na emissão sucessiva de atos de liquidação. Significa, portanto, que tais atos serão instrumentais no âmbito de aplicação da cláusula geral antiabuso. Sucede que, como já mencionado, é frequente que a vantagem fiscal se verifique de forma faseada, isto é, a sua produção se prolongue no tempo.

Neste sentido, caso a vantagem fiscal não seja adquirida de uma só vez, a AT não poderá neutralizar através de um só ato o esquema abusivo. Terá que eliminar a produção da vantagem na medida em que esta é produzida ou verificada. Portanto, em sede de um único esquema abusivo e tendo como destinatário um só sujeito passivo, é possível ter mais do que uma liquidação. Ora, conforme evidenciado no ponto anterior, o sujeito passivo poderá impugnar judicialmente cada ato de liquidação. É exatamente em relação a esta possibilidade que surge um dos problemas mais complexos.

Imagine-se que o mesmo sujeito passivo é notificado de vários atos de liquidação, referentes às alegadas vantagens fiscais insurgentes do esquema desenvolvido pelo mesmo. Na verdade, embora existam vários atos de liquidação, a sua fundamentação parte dos mesmos factos, isto é, do mesmo esquema considerado abusivo. Ora, caso o sujeito passivo recorra aos meios de reação judicial – impugnação judicial – existirão tantas ações de impugnação, quantos atos de liquidação <sup>(58)</sup>.

Esta conjuntura reúne os ingredientes perfeitos para a verificação de sentenças contraditórias, em relação ao mesmo esquema, implicando necessariamente um cenário de desigualdade inerente à mesma situação controvertida. Por forma a solucionar esta questão, cumpre analisar o instituto do caso julgado que, embora seja uma figura típica do Direito Civil, poderá em muito beneficiar o procedimento tributário, fundamentalmente no que concerne à problemática em análise.

Ora, por força dos artigos 619.º, n.º 1 e 628.º do CPC, haverá caso julgado sempre que se verifique a preclusão dos meios de impugnação da decisão proferida. Por outras palavras, haverá caso julgado sempre que a sentença transite em julgado. Todavia, este instituto subdivide-se em duas vertentes; a positiva designada por “autoridade do caso julgado”<sup>59</sup> e a negativa enquadrada no âmbito da exceção do caso julgado.

---

<sup>58</sup> A este propósito, e apenas como um breve apontamento, carece de particular atenção a hipótese de existirem várias ações de impugnação, sem que haja uma sentença proferida. Nessa medida, enquanto não houver uma decisão que transite em julgado, não haverá caso julgado. Todavia, parece fundamental que, após a impugnação da primeira liquidação, as restantes (caso existam) sejam suspensas, uma vez que existe uma relação de prejudicialidade entre as ações. O direito civil contém um instituto a aplicar nestas situações, nomeadamente a litispendência, contudo, para que possa ser aplicada tem que haver “(...) repetição da mesma ação em dois processos, depende, pois, da verificação cumulativa da identidade de sujeitos, do pedido e da causa de pedir (...)” (Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, processo n.º 1220/15.9T8STR.E1.S1, de 6 de Julho de 2017.), o que *in casu* não poderá ser aplicado, pois as ações partem de atos de liquidação diferentes. Esta questão necessita de intervenção urgente, sob pena de serem proferidas sentenças contraditórias entre si, em relação à mesma questão prejudicial. Admitindo que este problema não é de fácil resolução, dada a necessidade de resposta legal deverá aplicar-se subsidiariamente o direito civil, no que respeita à suspensão da instância nos termos do art. 272.º do CPC. Desta forma, havendo a mesma causa prejudicial no âmbito da primeira e da segunda ação, este instituto determinará a suspensão da instância da segunda ação, enquanto não for proferida sentença relativa à primeira ação. Assim que for conhecida a sentença da primeira ação, a questão deixa de estar inserida na suspensão da instância e passa a haver caso julgado.

É ainda de considerar a apensação, nos termos do art. 28.º do CPTA, contudo esta solução poderá ser mais onerosa, uma vez que pressupõe sempre uma reação aos atos de liquidação sucessivos e requerimento para apensar todos os processos relativos aquele esquema abusivo. Todavia, é uma solução válida e viável.

<sup>59</sup> Cfr. Acórdão do STJ, processo n.º 644/08.2TBVFR.P1.S1, de 23 de novembro de 2011. Vd. Ac. do STJ, processo n.º 4043/10.8TBVLG.P1.S1, de 26 de fevereiro de 2019.

Para que se possa invocar a exceção do caso julgado é necessário que se verifique a tríplice identidade <sup>(60)</sup>, que consiste na identidade quanto aos sujeitos, pedido e causa de pedir, no âmbito da segunda ação. Contudo, uma vez que as ações têm por base atos de liquidação distintos, não se verificarão estes pressupostos e, por consequência, não haverá lugar à invocação da exceção. A inadmissibilidade da exceção do caso julgado perante a existência de vários atos de liquidação, baseados na desconsideração do mesmo esquema não impede a aplicação deste instituto na sua vertente positiva, concretizada na autoridade do caso julgado.

A este propósito, JOSÉ LEBRE DE FREITAS entende que “*o efeito positivo do caso julgado, pressupondo igualmente a identidade das partes, assenta sempre na existência duma relação de prejudicialidade entre a primeira e a segunda ação: na primeira terá de ser decidido questão jurídica cuja resolução constitua pressuposto necessário da decisão de mérito a proferir na segunda, nomeadamente por respeitar a causa de pedir ou uma exceção perentória*”. <sup>(61)</sup><sup>62</sup>

Este entendimento é seguido pelo STJ, no âmbito do proc. n.º 1565/15.8T8VFR-A.P1.S1, de 5 de Dezembro de 2017, acórdão esse que estabelece que “*A função positiva opera por via de “autoridade de caso julgado”, que pressupõe que a decisão de determinada questão – proferida em ação anterior e que se inscreve, quanto ao seu objeto, no objeto da segunda – não possa voltar a ser discutida.*”

A autoridade do caso julgado<sup>63</sup> reveste uma particularidade muito interessante: a possibilidade de invocar o caso julgado perante a ausência da tríplice identidade. A este propósito, refira-se que se este instituto apenas se efetivasse no âmbito da tríplice identidade, estaria a abrir-se a porta à repetibilidade de discussão de matérias e factos já julgados e alvos de sentença. Neste sentido, a vertente positiva abrange estas situações, garantindo a vinculatividade da decisão proferida pelo Tribunal, sendo esse o seu

---

<sup>60</sup> Art. 581.º, n.º 1 do CPC.

<sup>61</sup> FREITAS, José Lebre (2019) – “*Um Polvo chamado Autoridade do Caso Julgado*”, Revista da Ordem dos Advogados III-IV.

<sup>62</sup> Cfr. Ac. do STJ, processo n.º 4148/16.1T8BRG.G1.S1, de 09 de abril de 2019.

<sup>63</sup> Cfr. PINTO, Rui – “*Exceção e autoridade de caso julgado – algumas notas provisórias*”, Revista Julgar, novembro de 2018 <http://julgar.pt/excecao-e-autoridade-de-caso-julgado-algumas-notas-provisorias/>. Vide também, BARREIRA, Germana Sanhudo (2017) – “*A aplicação judicial do conceito do caso julgado: análise crítica*”, Dissertação de Mestrado em Direito Judiciário: Direitos Processuais e Organização Judiciária, Universidade do Minho.

pressuposto essencial. A autoridade do caso julgado vincula, assim, todas as questões diretas e essenciais que compõem a decisão da causa.<sup>64</sup>

Transportando para a situação em análise, entre todas as ações de impugnação referente aos diversos atos de liquidação haverá não só identidade das partes, pois os autores das impugnações serão sempre os sujeitos passivos constituídos no âmbito do procedimento desencadeado pela AT e a ré será sempre a própria AT, como também haverá uma relação de prejudicialidade entre as ações em curso. Saliente-se que, caso a coligação entre os autores das impugnações seja obrigatória, a sentença será a mesma para todos os intervenientes e fará caso julgado na sua plenitude, tornando a questão da identidade das partes um dado praticamente adquirido. Assim, reunidas as condições de admissibilidade do chamamento do caso julgado na sua vertente positiva, deverá este ser um recurso conferido às partes por forma a evitar a repetição de discussão de factos já julgados em sentença anterior e afastando uma eventual contradição.

Concluindo, na eventualidade de uma ação de impugnação ser julgada procedente, sendo o esquema considerado lícito e conforme às normas de direito aplicável, os autores serão absolvidos do pagamento do ato de liquidação, não podendo desencadear qualquer ação inspetiva posterior, que tenha por base o esquema de planeamento alvo de sentença. Acresce ainda que, na hipótese de existirem outras ações de impugnação referentes a outros atos de liquidação posteriores<sup>(65)</sup>, com o trânsito em julgado da decisão da primeira ação, as posteriores deverão ser extintas. Já na eventualidade de a ação ser julgada improcedente, por provado o caráter abusivo do esquema desenvolvido pelos sujeitos passivos, o caso julgado produzirá os seus efeitos, dispensando a discussão da mesma matéria que sustenta a primeira ação, apenas havendo lugar a discussão nas possíveis ações posteriores dos montantes a liquidar.

A solução apresentada tem como principal objetivo garantir a vinculatividade das decisões judiciais, conferindo-lhes autoridade e salvaguardando a segurança jurídica de todos os intervenientes. Desta forma, é colmatado um dos principais problemas associados à aplicação da norma geral antiabuso, originado pela revogação do procedimento autónomo especial.

---

<sup>64</sup> A este propósito importa considerar o exposto no Ac. do STJ, sob o processo n.º 478/08.4TBASL.EI.S1, de 8 de Novembro de 2018.

<sup>65</sup> Suspensas até trânsito em julgado da primeira ação, em concordância com o descrito na nota de rodapé n.º 44.

## IV. Considerações Finais

Após esta breve, viagem pelo procedimento de aplicação da cláusula geral antiabuso, cumpre-nos destacar os pontos chave da presente dissertação.

Primeiramente, importa salientar que embora a norma antiabuso que o procedimento em análise visa aplicar revista uma enorme e indiscutível importância, a verdade é que esta, carece de uma forma procedimental especial que a torne eficaz. Se, por um lado, é evidente a enorme preocupação em tornar a norma antiabuso perfeita e capaz de reprimir as práticas de evasão e fraude fiscal, o mesmo cuidado não é evidenciado no que concerne à sua norma de aplicação. O nosso estudo identificou fragilidades de enorme relevo.

A primeira relacionada com a impugnação do ato administrativo de autorização de aplicação do procedimento. Este ato é fundamental para que se proceda à liquidação. Não se entende como é que um ato de tamanha importância conste do artigo de forma leviana, sem que haja qualquer menção à sua publicidade e eventual impugnação. Tal omissão leva-nos a aplicar os mecanismos gerais previstos no processo administrativo, não só a ação de impugnação de atos administrativos, como também o procedimento cautelar de suspensão da eficácia do ato administrativo, tendo como finalidade salvaguardar o efeito útil da decisão.

Solucionada a questão relativa à impugnabilidade do ato legitimador do ato de liquidação, revelou-se necessário averiguar em que medida seria liquidado o valor do tributo. A este respeito, constatou-se que o procedimento apenas poderá levar à eliminação da vantagem fiscal efetivamente produzida. Esta solução não é a desejável, pois, nos casos em que há um diferimento temporal da vantagem fiscal e perante a impossibilidade de liquidar tudo de uma só vez, o mesmo sujeito passivo será notificado de diversos atos de liquidação que correspondem ao mesmo esquema por si construído.

Todavia, as alterações introduzidas não afetam apenas a autonomia do procedimento e os seus requisitos de tramitação. Na verdade, a revogação do prazo de caducidade revelou-se um dos núcleos essenciais da dissertação. Na ausência de estipulação expressa de um prazo de caducidade, terá que se aplicar o prazo previsto no art. 45.º da LGT.

Porém, a sua contagem evidenciou-se uma tarefa delicada e complexa. Foi possível concluir que, existindo um abismo entre a norma antiabuso a aplicar e o seu procedimento, a solução que nos parece mais lógica passa por contar o prazo a partir do momento da verificação parcial ou total da vantagem fiscal.

Diga-se, uma vez mais, que este entendimento não é o que resulta da norma antiabuso a aplicar. Contudo, se o procedimento carece do ato de liquidação para se efetivar e o próprio prazo aplicado subsidiariamente diz respeito ao direito de liquidação, não resta alternativa em considerar o momento da verificação da vantagem como o momento inicial para a contagem do prazo.

Conforme ficou evidenciado o procedimento sofreu grandes alterações, legitimando a apreciação da questão da aplicação da lei no tempo. Ora, a este propósito entende-se que no âmbito de alterações introduzidas nas normas procedimentais é aplicável o princípio da aplicabilidade imediata. Porém, tal princípio conhece duas exceções, a primeira relacionada com a afetação de garantias, direitos ou interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes e a segunda com a alteração de normas que tenham por função o desenvolvimento de normas de incidência tributária. A segunda exceção mereceu especial atenção, tendo sido levantada uma questão muito pertinente; caso se entenda que a norma procedimental alvo de alterações está incluída nas normas que têm por função o desenvolvimento de normas de incidência tributária, então aplicar-se-á a exceção e, conseqüentemente, a nova redação da norma procedimental apenas produzirá os seus efeitos em relação aos factos que se produzirão após a sua vigência; caso se entenda que a norma procedimental não integra a exceção, então aplicar-se-á o princípio da aplicabilidade imediata e os novos trâmites do procedimento serão aplicados a factos que ocorreram antes da sua vigência, mas que ainda são suscetíveis da sua aplicação.

De seguida, procedeu-se ao apuramento do destinatário de aplicação da norma antiabuso, constatando-se que será todo aquele que beneficiar da vantagem produzida. É evidente que, a matéria respeitante ao apuramento do destinatário de aplicação não se esgota nesta questão. Revelou-se fundamental analisar criticamente o n.º 4 do art. 38.º da LGT, que parece excluir a responsabilidade dos substitutos. Todavia, o n.º 5 do mesmo preceito legal, inutiliza, em larga medida, o efeito prático da norma anterior.

Para terminar, a análise das fragilidades evidentes neste procedimento suscitou uma outra questão de enorme relevo, e para a qual ainda não existe uma solução evidente. Conforme foi referido ao longo da dissertação, o procedimento culminará na prática de um ato de liquidação, que tem por finalidade eliminar a vantagem fiscal produzida. Neste âmbito, surge desde logo a questão inerente à existência de várias impugnações judiciais desses atos de liquidação, intentadas por vários sujeitos passivos, tendo por base o mesmo esquema abusivo. A este propósito analisou-se o instituto da coligação, que vem permitir que, no âmbito de uma só ação, sejam discutidas as diversas liquidações, vinculando a pluralidade de sujeitos passivos à sentença proferida. Desta forma, elimina-se o risco de contradição das decisões proferidas no âmbito do mesmo esquema abusivo e assegura-se a segurança e confiança jurídica.

A existência de várias ações de impugnação de atos de liquidação não conhece a sua resolução apenas através da coligação. Existindo uma sentença que se pronuncie acerca da aplicação da cláusula geral a uma determinada construção desenvolvida pelo contribuinte deverá invocar-se a autoridade do caso julgado, por forma a garantir que no âmbito da mesma relação de prejudicialidade não são proferidas sentenças contraditórias.

Estas soluções comportam em si um caráter de inovação, contudo não deverão ser desconsideradas, pois são mecanismos importantes no âmbito de resolução de problemas nucleares do procedimento de aplicação da cláusula geral antiabuso.

## V. Bibliografia

AA. VV. (2019) – *Códigos Anotados & Comentados: Justiça Tributária (LGT/CPPT/RGIT/RCPITA/RAT/LPFA)*, O Informador Fiscal.

ALMEIDA, Mário Aroso (2016) – *Teoria Geral do Direito Administrativo: O Novo Regime do Código do Procedimento Administrativo*, Almedina.

ALMEIDA, Mário Aroso e Carlos Alberto Fernandes Cadilha (2010) – *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, Almedina.

AMARAL, Diogo Freitas (2016) – *Curso de Direito Administrativo, Volume II*, Almedina.

AMORIM, José de Campos – *Algumas medidas de combate à evasão fiscal*”, Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas/ Review of Business and Lega Sciences, n.º 12 (2007).

ANDRADE, José Carlos Vieira (2017) – *A Justiça Administrativa, Lições*, Almedina

BARREIRA, Germana Sanhudo (2017) – *“A aplicação judicial do conceito do caso julgado: análise crítica”*, Dissertação de Mestrado em Direito Judiciário: Direitos Processuais e Organização Judiciária, Universidade do Minho.

CATARINO, João Ricardo e Vasco Guimarães (2017) – *Lições de Fiscalidade*, Almedina.

COURINHA, Gustavo Lopes (2009) – *A Cláusula Geral Anti-abuso no Direito Tributário*, Almedina.

FREITAS, José Lebre (2019) – *“Um Polvo chamado Autoridade do Caso Julgado”*, Revista da Ordem dos Advogados III-IV.

MACHADO, Jónatas E.M e Paulo Nogueira da Costa (2012) – *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora.

MACHADO, Jónatas E.M e Paulo Nogueira da Costa (2016) – *Manual de Direito Fiscal, Perspetiva Multinível*, Almedina.

MORAIS, Rui Duarte (2016) – *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina.

NABAIS, José Casalta Nabais (2016) – *Direito Fiscal*, Almedina.

NASCIMENTO, Hernani (2018) – “*O Planeamento Fiscal Abusivo*”, Mestrado em Fiscalidade, Instituto Superior de Ciências Económicas e Empresariais.

OLIVEIRA, Fernanda Paula e José Eduardo Figueiredo Dias (2013) – *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, Almedina.

PINTO, Rui (2018) – *Exceção e autoridade do caso julgado – algumas notas provisórias*, Revista Julgar.

SANCHES, J.L.S (2006) – *Os Limites do Planeamento Fiscal: Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora

## **JURISPRUDÊNCIA**

### **Supremo Tribunal Administrativo**

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 01088/13, de 26 de fevereiro de 2014.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0931/11, de 8 de fevereiro de 2012.

### **Supremo Tribunal de Justiça**

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, processo n.º 4148/16.1T8BRG.G1.S1, de 09 de abril de 2019.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, processo n.º 4043/10.8TBVLG.P1.S1, de 26 de fevereiro de 2019.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, processo n.º 478/08.4TBASL.E1.S1, de 8 de novembro de 2018.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, processo n.º 1565/15.8T8VFR-A.P1.S1, de 5 de dezembro de 2017.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, processo n.º 1220/15.9T8STR.E1.S1, de 6 de julho de 2017.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, processo n.º 128/15.2YFLSB, de 31 de março de 2016.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, processo n.º 177/04.6TBRMZ.E1.S1, de 4 de junho de 2015.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, processo n.º 209/09.1TBPTL.G1.S1, de 18 de junho de 2014.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, processo n.º 644/08.2TBVFR.P1.S1, de 23 de novembro de 2011.

### **Tribunal Central Administrativo Norte**

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo n.º 01810/16.2BEPRT, de 15 de março de 2019.

### **Tribunal Central Administrativo Sul**

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 237/05.6BEALM, de 30 de novembro de 2017.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 04255/10, de 15 de fevereiro de 2011.

### **CENTRO DE ARBITRAGEM ADMINISTRATIVA**

Decisão do Tribunal Arbitral n.º 317/2019-T, de 15 de janeiro de 2020

Decisão do Tribunal Arbitral n.º 235/2018 – T, de 03 de janeiro de 2019.

Decisão do Tribunal Arbitral n.º 363/2016-T, de 14 de dezembro de 2016.

Decisão do Tribunal Arbitral n.º 377/2014-T, de 22 de maio de 2015.

Decisão do Tribunal Arbitral n.º 420/2014-T, de 31 de dezembro de 2014.

Decisão do Tribunal Arbitral n.º 264/2014-T, de 31 de outubro de 2014.

Decisão do Tribunal Arbitral n.º 234/2014-T, de 16 de setembro de 2014.

Decisão do Tribunal Arbitral n.º 123/2012-T, de 9 de maio de 2013.