

**UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA - FACULDADE DE
DIREITO - ESCOLA DE LISBOA**



**UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA**

**ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DA APLICAÇÃO DA CLÁUSULA
GERAL ANTIABUSO:
CONVERGÊNCIA OU DIVERGÊNCIA?**

MARIA MARGARIDA HORTA E SILVA FORMIGAL PINTO

**SOB A ORIENTAÇÃO DA EXMA. SENHORA DOUTORA CARLA
CASTELO TRINDADE**

**MESTRADO FORENSE
LISBOA, MARÇO DE 2016**

ÍNDICE

LISTA DE ABREVIATURAS.....	3
RESUMO.....	5
ABSTRACT	6
INTRODUÇÃO	7
CAPÍTULO I - O PLANEAMENTO FISCAL DOS SUJEITOS PASSIVOS	10
1.1. - A Razão de ser do Planeamento Fiscal e os seus Limites.....	10
1.2. - A Barreira entre Planeamento Fiscal Legítimo e o Planeamento Fiscal Ilegítimo	11
1.3. - O Planeamento Fiscal Interno e Internacional	13
CAPÍTULO II – O RECURSO À CGAA.....	17
2.1. – Enquadramento Internacional	17
2.2. - A CGAA no Direito Fiscal Português	22
2.3. - Requisitos Substantivos da sua Aplicação.....	25
2.4. - O Ónus da Prova da Existência de Abuso.....	31
2.5. - Enquadramento Nacional e Internacional do Procedimento a Observar na Aplicação da CGAA	32
2.6. - Análise Crítica/ Conclusões Intermédias	35
CAPÍTULO III – A APLICAÇÃO DA CGAA: ANÁLISE JURISPRUDENCIAL	39
3.1. – Análise dos Comportamentos da AT.....	39
3.2. – Decisões do STA, do TCAN e do TCAS	41
3.3. – Decisões do CAAD.....	45
3.3.1. - Do Recurso à Arbitragem Tributária	46
3.3.2. - Da Aplicação do Elemento Resultado	47
3.3.3. - Da Aplicação do Elemento Intelectual.....	48
3.3.4. - Da Aplicação do Elemento Normativo-sistemático.....	52
3.3.5. - Das Decisões Favoráveis à Aplicação	58
Síntese Conclusiva.....	62
Jurisprudência	65
Bibliografia	67

LISTA DE ABREVIATURAS

Al. – Alínea

Art.º – Artigo

AT – Administração Tributária

CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária

CE – Comissão Europeia

CEAA – Cláusula Específica Antiabuso

cfr. – confrontar

CGAA – Cláusula Geral Antiabuso

CPA – Código de Procedimento Administrativo

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CPTA – Código de Processo dos Tribunais Administrativos

DL – Decreto-Lei

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

EM – Estado Membro

GAAR - General Anti-Avoidance Rule

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PIB – Produto Interno Bruto

p. - página

RCPIT – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária

RJAT – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária

ss. – e seguintes

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TA – Tribunal Arbitral

TC – Tribunal Constitucional

TCAN - Tribunal Central Administrativo do Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo do Sul

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

TJCE – Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias

UE – União Europeia

Vol. – Volume

ZFM – Zona Franca da Madeira

RESUMO

A presente dissertação visa chamar a atenção para algumas questões em volta da CGAA que, segundo se crê, merecem reflexão e discussão.

Para tanto, será feita uma exposição das razões que, salvo melhor opinião, subjazem ao planeamento fiscal ilegítimo. Procurar-se-á estabelecer a linha que separa as situações de planeamento fiscal legítimo das situações de planeamento fiscal ilegítimo, apresentando algumas soluções no que concerne ao seu combate. Abordar-se-ão igualmente as diferenças entre as situações de planeamento fiscal interno e as situações de planeamento fiscal internacional.

Em seguida, será abordada a questão da introdução da CGAA no ordenamento jurídico português e em alguns ordenamentos jurídicos estrangeiros. Para análise da CGAA no ordenamento jurídico português será feita uma breve referência àqueles que são os seus requisitos substantivos de aplicação. Proceder-se-á ainda a uma breve alusão aos requisitos procedimentais da aplicação da CGAA numa nota comparativa de direito nacional e internacional.

Por fim, será efetuada uma análise dos comportamentos da AT e das decisões jurisprudenciais onde se verificou a aplicação da CGAA. Proceder-se-á à identificação da tendência das decisões do TCAS e do CAAD na aplicação da CGAA, analisando a interpretação feita e concluindo pela existência de convergência ou divergência na sua aplicação.

ABSTRACT

The present dissertation aims to draw attention to some of the key issues surrounding the CGAA, which seem to deserve reflection and discussion.

It is in this sense that the underlying reasons for illegitimate fiscal planning will be exposed. In order to do this, we will establish a line that separates legitimate fiscal planning from illegitimate fiscal planning, and solutions will be presented when it comes to combatting against it. Additionally, it will be important to distinguish the situations of internal fiscal planning from the situations of international fiscal planning.

Furthermore, the introduction of the CGAA in the Portuguese legal system and in some foreign legal systems will be addressed. For the analysis of the CGAA in the Portuguese legal system we will make a brief reference to the substantial application requirements. There will also be a short allusion to the procedural application requirements of CGAA in a comparative note of national and international law.

To finalize, we will perform an analysis of the behavior of Tributary Authority (AT) and its jurisprudential decisions, where CGAA was verified. Then, we will identify the tendency of decisions of TCAS and CAAD in the application of the CGAA, performing an analysis of the interpretation, and concluding with the existence of convergence or divergence in its applications.

INTRODUÇÃO

No contexto de crise em que nos encontramos existe uma necessidade crescente de se fazer face às dificuldades económicas e financeiras. Por um lado, o Estado procura angariar receita fiscal, aumentando de forma sucessiva e generalizada os impostos. Por outro, os sujeitos passivos tendem a arranjar formas de minimizar a carga fiscal, de maximizar as vantagens ou obter benefícios fiscais.

Em Portugal, através da denominada Economia Não Registada, verifica-se que o planeamento fiscal equivale a cerca de 26,81% do PIB ¹, o que constitui um valor alarmante.

É fundamental perguntar até que ponto este comportamento dos sujeitos passivos não ultrapassa a barreira do chamado planeamento fiscal legítimo e entra no planeamento fiscal ilegítimo.

Até que ponto essas tendências não se podem ter por manipulações fiscais abusivas?

Verifica-se uma tendência crescente dos Estados em estabelecer um sistema fiscal eficiente, coerente e igualitário, criando, para tanto, meios de controlo e reação capazes de assegurar a sua subsistência.

Em nome da sustentabilidade financeira do Estado tornou-se necessário solucionar as situações de planeamento fiscal ilegítimo através de mecanismos legislativos, hermenêuticos e administrativos.

Os princípios constitucionais da igualdade fiscal, da legalidade e da segurança tributária surgem como princípios basilares do direito fiscal, capazes de também eles dar algumas respostas.

A CGAA surgiu, assim, da real necessidade de criar instrumentos que garantissem uma repartição justa dos encargos fiscais e que corrigissem o funcionamento do sistema fiscal.

¹ Cfr. Observatório de Economia e Gestão de Fraude.

A CGAA deve ser encarada como uma forma de combater o planeamento fiscal considerado ilícito, concretamente, a designada fraude à lei.

Partindo da ideia de que as decisões estruturantes do sistema fiscal, a repartição dos encargos tributários e a escolha dos indicadores de capacidade contributiva estão sob a alçada do legislador, não podemos ignorar que o legislador não pode prever toda a realidade evasiva e fraudulenta deixando, assim, uma margem de liberdade em que o sujeito passivo pode atuar, acabando, muitas vezes, por defraudar a lei fiscal.

Será o planeamento fiscal abusivo uma mera consequência de leis mal elaboradas e pouco densificadas?

Será a CGAA uma forma direta e eficiente de combater o planeamento fiscal abusivo?

Como se terá oportunidade de ver a decisão que originou a consagração legal de uma CGAA foi alvo de grandes críticas por parte da doutrina e esteve longe de ser consensual.

Críticas doutrinárias essas que, salvo melhor opinião, não merecem apoio. Tudo porque, como se procurará demonstrar, aquando da consagração da CGAA, a maioria dos países ocidentais já previam expressamente uma CGAA ou tinham já consolidada na doutrina e na jurisprudência a doutrina do abuso comercial.

A existência de tais críticas terá contribuído para que a sua consagração legal fosse envolta em grandes cautelas. Cautelas que se comprovam com a existência de um procedimento específico e muito garantístico do qual depende a aplicação da CGAA. Mas que, tanto quanto parece, impõem algumas limitações e alguns efeitos algo “perversos”.

A dificuldade de aplicação da CGAA, decorrente, eventualmente, do excesso de zelo do legislador, poderá ter aberto portas à massificação das CEAA, tal como poderá ter levado à diminuição da sua aplicação pela AT.

Raras são as vezes em que a AT aplica a CGAA, razão pela qual existem poucas decisões jurisprudenciais que versam sobre a aplicação da CGAA.

Não obstante, não se poderá deixar de constatar que nos últimos anos se tem verificado um maior recurso e utilização da CGAA pela AT, mas que, quando submetida à apreciação dos tribunais, na grande maioria das vezes é declarada ilegal.

A presente dissertação visa dar uma resposta, tão exaustiva quanto possível, a estas e a outras questões, tal como visa apresentar alguns pontos de reflexão.

CAPÍTULO I - O PLANEAMENTO FISCAL DOS SUJEITOS PASSIVOS ²

1.1. - A Razão de ser do Planeamento Fiscal e os seus Limites

Numa análise inicial das situações que geram poupança fiscal e redução da carga fiscal, salvo o devido respeito pela opinião contrária, parece atendível o entendimento segundo o qual a existência do planeamento fiscal se deve à falta de neutralidade e harmonização do sistema fiscal.

O princípio da neutralidade fiscal prevê que o sistema fiscal deve interferir o menos possível nas decisões económicas, satisfazendo, simultaneamente, as necessidades de financiamento e maximizando a eficiência económica.

Contudo, os comportamentos dos sujeitos passivos não decorrem exclusivamente de fatores económicos ou da existência de impostos, taxas e contribuições especiais de alto valor.

Também a existência de leis imprecisas, lacunas legais e a existência de diversas jurisdições fiscais a tributar de diferentes formas propicia a verificação destes comportamentos. Consequentemente verifica-se uma redução substancial de receita para o Estado.

Muitas situações se verificam em que o sujeito passivo escolhe o negócio fiscal menos oneroso, ao invés do negócio fiscal mais oneroso e em que o seu comportamento preenche o tipo legal do imposto. Tal conduta permite a redução da carga fiscal por comparação a outro tipo legal previsível de ser escolhido pelo sujeito passivo.

As vias dentro do sistema fiscal, através das quais o sujeito passivo pode, sem violar diretamente a lei, adotar um comportamento com a finalidade exclusiva ou principal de

² Para mais desenvolvimentos do tema *vide*: ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, «Planeamento fiscal, Evasão Fiscal, Elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto»; NUNO POMBO, *A Fraude Fiscal: a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*; SALDANHA SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal, Substância e Forma no Direito Fiscal Português*; SALDANHA SANCHES, «O Abuso de Direito em Matéria Fiscal: natureza, alcance e limites»;

contornar a lei fiscal de modo a mitigar a carga fiscal, não foram intencionalmente criadas pelo legislador, enquadrando-se na fraude à lei fiscal.

As intenções do legislador vão, regra geral, no sentido de assegurar um nível adequado de receitas fiscais. Para tanto, torna-se necessário que o sistema fiscal institua limites e consagre mecanismos que garantam a efetiva cobrança de receitas para o Estado, bem como mecanismos que combatam o planeamento fiscal ilegítimo.

1.2. - A Barreira entre Planeamento Fiscal Legítimo e o Planeamento Fiscal Ilegítimo

Seguindo os ensinamentos de SALDANHA SANCHES ³, adota-se a conceção segundo a qual o planeamento fiscal pode ser legítimo ou ilegítimo, sendo que este último se subdivide em fraude fiscal e fraude à lei fiscal.

Apresentando uma definição, tão rigorosa quanto possível, do que se entende por planeamento fiscal legítimo e por planeamento fiscal ilegítimo, dir-se-á que o primeiro dos conceitos se traduz num comportamento que não é alvo de qualquer censura. Ao invés do segundo dos conceitos que se traduz numa conduta censurável pela ordem jurídica.

Uma situação de planeamento fiscal legítimo verifica-se quando o sujeito passivo age em conformidade com a lei e dentro dos seus limites. Utilizando as possibilidades que a lei fiscal concede, ou rejeitando determinado comportamento, consegue diminuir aquela que seria a sua carga fiscal.

Já o planeamento fiscal ilegítimo verifica-se quando o sujeito consegue uma redução da carga fiscal através de um comportamento indevido. Seja por via de um comportamento que constitui um delito ou uma infração fiscal, seja por via de um comportamento que infringe e entra em contradição com os princípios e regras do ordenamento jurídico.

A lei fiscal concede situações em que o sujeito passivo pode optar pelo meio que melhor se adequa aos seus interesses e se associa a menores encargos fiscais. É a chamada conduta *intra legem*, não constituindo qualquer violação direta ou indireta da lei.

³ SALDANHA SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal, Substância e Forma no Direito Fiscal Português*, p. 20 e ss.

Pelo contrário, quando o sujeito passivo, com vista a obter menores encargos fiscais, atua em contradição com aquilo que é o propósito da norma fiscal, a sua conduta é considerada *contra legem*.

Prosseguindo com a distinção entre fraude fiscal e fraude à lei fiscal, conceitos que se inserem no âmbito do planeamento fiscal ilícito.

Nas situações de fraude fiscal ^{4 5} verifica-se o facto gerador e constitui-se o vínculo tributário, mas o sujeito passivo procura fugir ao cumprimento da prestação, através de meios ou processos ilícitos. Ora, existe um facto sujeito a tributação que é evitado pelo sujeito passivo.

Os comportamentos que aqui se enquadram são alvo de um maior desvalor pela ordem jurídica. Trata-se de um comportamento violador do dever de cooperação imposto ao sujeito passivo, podendo ter como consequência uma sanção penal ou contraordenacional.

Por sua vez, a fraude à lei fiscal ⁶ é configurável com um comportamento através do qual o sujeito passivo contorna a lei fiscal, sem que, para tanto, infrinja algum dever fiscal.

Trata-se de condutas intencionais e orientadas com o único propósito de obter uma vantagem. Vantagem essa que se pode traduzir numa atenuação ou eliminação do montante do imposto que seria devido.

Os aludidos comportamentos advêm de uma imprecisão e incompletude da lei fiscal, que foram indesejadas pelo legislador, na medida em que põem em causa os objetivos fiscais. Em face disso são alvo de medidas preventivas e corretivas, como as CGAA.

Com a fraude à lei fiscal o sujeito passivo consegue impedir a realização dos pressupostos de facto da norma tributária, criando de forma artificial os pressupostos de aplicação de um benefício fiscal, isenção, dedução ou outra vantagem fiscal, através do uso de meios, atos ou negócios jurídicos que são considerados lícitos, embora de carácter pouco usual ou anormal, relativamente ao recurso económico a alcançar.

⁴ Também denominada evasão fiscal.

⁵ Cfr. art.º 103 n.º 1 do RGIT.

⁶ Também denominada elisão fiscal ou planeamento fiscal abusivo.

Consegue-se evitar o nascimento de uma obrigação tributária ou a obrigação tributária que daí resulta é mais favorável, menos onerosa, alcançando, com isso, equivalentes resultados económicos.

A licitude destes atos é aparente, os comportamentos aqui retratados são considerados antijurídicos e antissistemáticos, conduzindo a uma *fraudem legis*, na medida em que desconsideram os efeitos fiscais que decorrem dos atos jurídicos.

Em suma, o que distingue estes dois conceitos é a obrigação tributária. Na fraude fiscal existe um não cumprimento culposo da obrigação tributária, resultante da realização de determinado facto tributário. Já na fraude à lei fiscal a obrigação tributária não chega a existir, dado que o nascimento dessa obrigação é impedido. A fraude fiscal apresenta, assim, um menor grau de desvalor quando comparada com a fraude à lei fiscal.

1.3. - O Planeamento Fiscal Interno e Internacional

O planeamento fiscal interno verifica-se quando determinada empresa, visando otimizar as suas receitas fiscais numa dado ordenamento jurídico-tributário, recorre a mecanismos legislativos e administrativos existentes no quadro fiscal interno ou a imprecisões da lei fiscal interna.

Algumas vezes através da utilização de certos benefícios fiscais, ou formas de redução da carga fiscal que o legislador coloca à sua disposição, outras vezes através da escolha pela opção mais favorável entre as alternativas que a própria lei fiscal lhe concede ⁷, outras ainda através de negócios jurídicos fiscalmente menos onerosos.

Por sua vez, o planeamento fiscal internacional ⁸ envolve uma relação com dois ou mais ordenamentos jurídico-tributários, que, ao terem regimes de tributação mais favoráveis e mais atrativos, fazem com que o sujeito passivo os escolha.

⁷ É o que sucede com a opção possibilidade de o sujeito passivo, em sede de IRS, optar pelo regime simplificado ou pela contabilidade organizada.

⁸ Sobre elisão fiscal internacional *vide*: ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*; GUSTAVO COURINHA, *A Cláusula Geral anti-abuso no direito (...)*; SALDANHA SANCHES, «*O Abuso de Direito em Matéria Fiscal: natureza, alcance e limites*».

A internacionalização de um ato ou negócio jurídico pode ser considerada artificiosa, na medida em que, com a alteração das condições de facto e de direito, se contorna determinada lei fiscal nacional.

A constituição de um mercado único europeu facilita este tipo de práticas ilícitas. As medidas de combate ao planeamento fiscal internacional ilícito são raras e de difícil aplicação, desde logo porque cada ordenamento jurídico tem a sua própria forma de o combater e de interpretar a norma fiscal defraudada.

Também a posição do TJUE ⁹ tem contribuído para eliminar tudo o que constitui um obstáculo à atividade económica comum, salvaguardando o mercado único europeu. O que, em caso extremo, poderá implicar riscos sérios de que estes esquemas fraudulentos se tornem comportamentos considerados aceitáveis pelo próprio TJUE.

Contudo, é de salientar que nos últimos anos se tem verificado uma recomendação por parte das organizações internacionais para que os Estados criem mecanismos de proteção e de combate a estas práticas. Trata-se, no entanto, de uma tendência que se verifica apenas dentro do regime fiscal de cada Estado.

Salvo melhor opinião, seria fundamental a criação de um mecanismo comum de combate ao planeamento fiscal internacional ilícito.

Para melhor compreensão da *supra* referida afirmação, alude-se ao seguinte exemplo: em Portugal, perante uma situação em que a AT se apercebe de um comportamento fraudulento entre dois países com dois ordenamentos jurídicos distintos, é aplicada a CGAA por remissão ¹⁰; sendo que a referida aplicação irá apoiar-se nos princípios do ordenamento jurídico-tributário português, o que pode conduzir a uma errada interpretação da lei fiscal internacional.

A internacionalização das relações tributárias, no âmbito da globalização económica e da harmonização fiscal, acrescido do facto de que cada país ter a sua própria legislação, tem colocado grandes desafios ao controlo das situações jurídico-tributárias.

⁹ Antigo Tribunal Europeu das Comunidades Europeias.

¹⁰ Ao nível internacional a CGAA é aplicada por remissão (cfr. art.º 1º, n.º 2 da Diretiva 90/435, de 23 de Julho de 1990 e art.º 5º da Diretiva 2003/49/CEE, de 3 de Junho de 2003).

i) As medidas de combate ao planeamento fiscal ilegítimo já tomadas

Apurados estes factos não se pode deixar de dar nota de importantes avanços no que diz respeito ao combate do planeamento fiscal interno e internacional ¹¹.

A nível interno uma primeira nota para dizer que alguns autores ¹² vão no sentido de defender que a questão central é ainda a da fraude fiscal. Razão pela qual se deve adotar, com alguma cautela, estas medidas.

Apesar disso é de referir que na sequência da autorização legislativa conferida pelo art.º 98.º da Lei n.º 53-A/2006 de 29 de Dezembro foi publicado o DL 29/2008, de 25 de fevereiro. Este diploma obrigava a que todos os esquemas fiscais de promotores e consultores fossem reportados à AT. A AT estava encarregue de prestar esclarecimentos, informar e divulgar os esquemas que do seu ponto de vista eram fraudulentos e abusivos.

Esta autorização referia expressamente que tinha como fonte as medidas do G8, da OCDE e da experiência de certos países, como Canadá, EUA e RU, que instituíram esta obrigação legal de comunicação dos esquemas de planeamento fiscal abusivo ¹³.

Em outubro de 2011 o Governo Português aprovou um *Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira* para o período de 2012 a 2014, onde se previa, entre outras coisas, o modo como a AT devia atuar, tornando eficiente o combate ao planeamento fiscal abusivo e uma flexibilização das regras de utilização da CGAA por parte da AT.

Em julho de 2015, semelhante Plano foi aprovado para o período entre 2015 e 2017, onde se pretende, no combate aos esquemas de planeamento fiscal abusivo, continuar a reforçar o uso e intensificar a utilização da CGAA pela AT.

Ao nível internacional, a OCDE tem desenvolvido muitos esforços no sentido de combater a fraude fiscal e a fraude à lei fiscal internacional. Designadamente, foi

¹¹ A este propósito *vide*: Abreu, Advogados «*As Medidas Anti-Fraude e Evasão Fiscal*»

¹² Neste sentido ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS e GUSTAVO COURINHA.

¹³ Este DL nasceu das “*preocupações de alguns países mais desenvolvidos com as incidências da globalização na erosão de receitas tributárias, com os custos administrativos das atividades de fiscalização (...) e com as repercussões que tais fenómenos acarretam na quebra de legislação dos sistemas fiscais*”, in ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, «*Planeamento fiscal, (...)*», p. 85.

publicado em 2013 o denominado *BEPS*¹⁴ *Action Plan*, um Plano de Ação para o combate à erosão da base tributável e à transferência de lucros.

Ao nível europeu é de referir que foi no decorrer do ano de 2012 que a Comunidade Europeia mostrou, pela primeira vez, intenção de criar um mecanismo de combate ao planeamento fiscal – uma CGAA dentro da UE.

Era urgente a adoção de medidas concretas, no sentido de melhorar os instrumentos vigentes e criar mecanismos concretos de atuação em paralelo nos EM, extensível a países terceiros. Era necessário que todos os países dispusessem dos mesmos instrumentos de luta no combate à fraude à lei fiscal.

Em dezembro de 2012, através da CE, houve lugar à Recomendação sobre Planeamento Fiscal Agressivo, denominada *Plano de Ação no Combate à Fraude e Evasão Fiscais*, onde se propôs, entre outras coisas, uma harmonização da CGAA¹⁵.

Em julho de 2014 foi aprovada pelo Conselho Europeu a revisão da Diretiva Mães e Afiliadas, sendo publicada em janeiro de 2015. Em resultado dessa publicação surgiu a primeira CGAA europeia a versar exclusivamente sobre esta matéria¹⁶.

¹⁴ *Base Erosion and Profit Shifting* (Erosão de Base Tributável e Transparência de Lucros).

¹⁵ Com a seguinte redação: «*Uma montagem artificial ou uma série de montagens artificiais criadas com o objetivo essencial de evitar a tributação e que conduza a um benefício fiscal deve ser ignorada. As autoridades nacionais devem tratar essas montagens para efeitos fiscais tendo como base a sua realidade económica*».

¹⁶ Com a seguinte redação: «*2.- Os Estados-Membros não concedem os benefícios da presente diretiva a uma montagem ou série de montagens que, tendo sido posta em prática com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que fruste o objeto ou a finalidade da presente diretiva, não seja genuína tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes. Uma montagem pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte. 3.- Para efeitos do n.º 2, considera-se que uma montagem ou série de montagens não é genuína na medida em que não seja posta em prática por razões comerciais válidas que reflitam a realidade económica. 4.- A presente diretiva não obsta a que sejam aplicadas as disposições nacionais ou convencionais necessárias para prevenir a evasão fiscal, a fraude fiscal ou práticas abusivas em matéria fiscal*».

CAPÍTULO II – O RECURSO À CGAA

2.1. – Enquadramento Internacional ¹⁷

O contexto internacional da CGAA é uma matéria que reveste particular interesse, especialmente no que concerne à presente dissertação. Uma visão internacional conduzirá a uma melhor compreensão do que se passa a nível interno.

Principie-se por salientar que são claras as diferenças existentes entre os ordenamentos jurídicos analisados, não existindo harmonização no respeito à introdução da CGAA. Quer quanto à sua redação ou forma, quer quanto à sua aplicação (tanto no âmbito objetivo, como no âmbito subjetivo), quer quanto ao seu conteúdo.

i) As semelhanças e as diferenças encontradas entre as CGAA dos vários ordenamentos jurídicos

Em traços gerais é possível identificar algumas semelhanças e algumas diferenças relativamente a estes pontos.

Quanto à sua redação, existem dois tipos de CGAA: escrita e não escrita. A CGAA escrita ou formal abrange aquelas que foram introduzidas pelo legislador ¹⁸ e aquelas que existem em países onde se aplica o princípio da substância sobre a forma.

A CGAA não escrita ou não formal existe em países que se regem pelos princípios gerais do abuso de direito e pela prática consolidada na jurisprudência ¹⁹.

No que concerne ao âmbito de aplicação objetivo é possível encontrar países onde a CGAA se aplica exclusivamente quando estejam em causa impostos diretos, como é o caso da Holanda, Itália e Reino Unido. Existem outros países em que a CGAA se aplica quando estejam em causa impostos diretos e indiretos.

¹⁷ Para melhor compreensão desta matéria *vide*: MOURA RAMOS, «*Da Cláusula Geral Anti-Abuso em Direito Fiscal e a sua Introdução no Ordenamento Jurídico Português*», p. 698 e ss; JOANA TRINCÃO MARQUES, «*Harmonização das Cláusulas Gerais Antiabuso*», p. 9 e ss.

¹⁸ Como as que existe em países como Alemanha, Espanha e França.

¹⁹ Como é o caso da Holanda, Polónia, Dinamarca, Reino Unido e EUA. Note-se, porém, que recentemente estes países introduziram uma CGAA escrita nos seus ordenamentos jurídicos.

Ainda quanto à sua aplicação, concretamente ao âmbito subjetivo, verifica-se que na maioria dos países a CGAA aplica-se quer a empresas, quer a indivíduos. Contudo, em países como a Alemanha, Itália e EUA, a aplicação da CGAA cinge-se apenas às empresas.

Outra divergência significativa se verifica quanto ao ónus da prova. A regra geral é, à semelhança do que se verifica em Portugal, a de que é à AT que cabe alegar e provar que estão preenchidos os elementos de que depende a aplicação da CGAA. Contudo em alguns países, como a Irlanda e a Suécia, o ónus da prova fica a cargo do sujeito passivo.

Uma análise tão profunda, quanto nos foi possível, do sentido normativo da CGAA, à luz das diversas jurisdições, permite-nos afirmar que, pese embora o conteúdo da CGAA seja substancialmente distinto, os elementos que a compõem são idênticos.

Iniciar-se-á a análise pelo elemento resultado, que se traduz na opção do sujeito passivo de reduzir ou eliminar aquela que seria a sua carga fiscal. Comumente denominada por "vantagem fiscal".

Este conceito está presente em todas as legislações, pese embora nem sempre esteja densificado. Regra geral estas legislações aplicam o conceito por referência ao sentido da norma ou àquela que foi a intenção do legislador.

Passando à análise do elemento objetivo, dir-se-á que este elemento corresponde aos atos ou transações que concretamente o sujeito passivo realizou.

Quanto este a elemento coloca-se a questão de saber se se exige abuso de direito²⁰ ou a lei se basta com a existência de atos ou transações contrárias à lei fiscal²¹.

Verifica-se que existe clara divergência dos vários ordenamentos jurídicos na concretização do que compõe este elemento.

Por fim considere-se o elemento subjetivo. Este consiste na verificação de uma motivação ou intenção do sujeito passivo em obter a *supra* referida vantagem fiscal.

²⁰ Como é o caso de França e, embora de forma não totalmente clara, da Alemanha e da Bélgica.

²¹ Como é o caso de Itália, da Suécia e do Reino Unido.

Este elemento subjetivo é adotado em alguns ordenamentos jurídicos, como por exemplo a Bélgica, a França e a Suécia. Outros ordenamentos jurídicos há em que, simplesmente, não é dada relevância a este elemento, como é o caso de Espanha.

Na linha do que defende GUSTAVO COURINHA, este é o elemento mais complexo de verificar no caso concreto. Também aqui se revela um elemento de elevado grau de complexidade. Na medida em que, não sendo adotado em todos os ordenamentos jurídicos, gera graves desigualdades na aplicação da CGAA.

E, mesmo os ordenamentos jurídicos que adotam este elemento, divergem quanto à questão de saber qual a motivação em causa. Por um lado, temos ordenamentos jurídicos que consideram que só há lugar à aplicação da CGAA quando a motivação fiscal seja a única motivação subjacente ao comportamento do sujeito passivo²². Por outro lado, existem ordenamentos jurídicos em que o comportamento do sujeito passivo pode ser tomado com base noutras motivações, para além da motivação fiscal, desde que esta seja a principal²³.

Constata-se que, havendo lugar à aplicação da CGAA, há lugar à aplicação de uma sanção.

Nos ordenamentos jurídicos que se analisou verifica-se, regra geral, a ineficácia dos atos ou transações consideradas abusivas. Essa ineficácia implica a desconsideração do esquema considerado abusivo e o pagamento do imposto que seria devido pelo sujeito passivo.

A acrescer à ineficácia constata-se que existem legislações que impõem uma outra sanção ao sujeito passivo, sanção essa que se traduz numa espécie de penalização através do aumento do valor que inicialmente deveria ter sido pago²⁴. Ao invés, verifica-se que existem outras legislações em que estas penalizações são expressamente proibidas²⁵.

Centre-se agora a análise no caso da Holanda. O ordenamento jurídico holandês apresenta-se como um dos exemplos onde existe uma CGAA não escrita. É a figura da *Fraus legis*.

²² Como é o caso de França.

²³ A maioria dos ordenamentos jurídicos que estudamos adotam esta conceção.

²⁴ É o caso de países como a França e a Irlanda.

²⁵ É o caso de Espanha.

Antes do surgimento desta figura existia uma CGAA escrita. Por não ter grande relevância prática, por raramente ser utilizada e aplicada, acabou por ser substituída pela *Fraus Legis*.

A *Fraus Legis* tem um âmbito de aplicação muito amplo. Engloba impostos diretos e indiretos. Para que haja lugar à sua aplicação, exige-se: i) que o sujeito passivo aja motivado pela inexistência ou quase inexistência de tributação; ii) o ato ou transação realizado pelo sujeito passivo seja contrário ao espírito do sistema; iii) que a sua escolha seja exclusivamente fiscal.

Verificados estes requisitos a *Fraus Legis* manda que o esquema usado pelo sujeito passivo seja eliminado e que o imposto seja recalculado.

ii) A solução que se considera como a mais adequada: a harmonização da CGAA

Concluída a análise às CGAA dos vários ordenamentos jurídicos é possível concluir que são inúmeras as diferenças existentes. Essas diferenças revelam-se geradoras de grandes desigualdades no que toca à aplicação da CGAA e bastante prejudiciais no que toca à angariação de receitas pelo Estado.

Parece fundamental a procura de uma harmonização. A proposta da CE, em dezembro de 2012, que visava a criação de uma CGAA escrita, foi um passo decisivo nesse sentido.

Porém, a proposta não tem natureza vinculativa^{26 27}, pelo que pode ou não ser adotada pelos Estados, consoante o entendam. A realidade é que, até à data, esta proposta não tem sido adotada.

A proposta da CE apresenta uma estrutura algo semelhante à que se verifica nas CGAA dos países que *supra* se analisou.

Na verdade, ao olhar à sua aplicação (tanto no âmbito objetivo, como no âmbito subjetivo), pensa-se, salvo melhor entendimento, que se poderá concluir que em relação

²⁶ A CE já se pronunciou neste sentido.

²⁷ Em sentido contrário FAUSTO QUADROS que entende que as recomendações produzem um efeito persuasivo, semelhante ao efeito vinculativo. Cfr. FAUSTO QUADROS, *Direito da União Europeia*, p. 368.

ao âmbito objetivo esta norma tem um âmbito de aplicação restrito, aplicando-se apenas aos impostos diretos e a alguns, poucos, impostos indiretos ²⁸.

Já no que concerne ao âmbito subjetivo, pese embora a norma não refira, tudo leva a crer que se aplica, quer a pessoas singulares, quer a pessoas coletivas.

Quanto ao conteúdo desta CGAA apura-se que a sua aplicação depende da verificação de três elementos: elemento resultado, elemento objetivo e elemento subjetivo. Verificados esses elementos a consequência será a ineficácia.

Algumas diferenças entre a proposta de harmonização e as CGAA dos vários ordenamentos jurídicos há, por fim, que realçar. Designadamente, a proposta da CE de uma CGAA aplica-se a situações plurilocalizadas (i.e. a países dentro e fora da UE).

A proposta da Comissão, também nada diz quanto à criação do órgão supervisor da aplicação da CGAA, o *GAAR Panels*, ou quanto à criação de um Observatório da GAAR ²⁹.

Concluí-se este ponto, afirmando, com convicção, que já alguns passos foram dados no sentido de criar uma CGAA escrita, aplicável aos países dentro e fora da UE. Outros, contudo, ainda estão por dar.

É fundamental criar mecanismos que garantam a adoção efetiva destas medidas de harmonização por Estados. Nomeadamente um mecanismo que vincule os Estados à CGAA harmonizada.

Como anteriormente ficou referido são claras as vantagens e as necessidades desta harmonização atentas as grandes diferenças existentes na aplicação que cada país faz da sua CGAA e nos procedimentos que observa.

As diferenças existentes entre as CGAA de cada país são reveladoras de uma discrepância de tratamento no combate ao planeamento fiscal ilícito. O que num

²⁸ Note-se que, por exemplo, quanto à matéria do IVA já existe harmonização europeia.

²⁹ Na linha do que defende JOANA TRINCÃO MARQUES, esse observatório, a existir, garantiria a compilação de vários casos de aplicação da CGAA que viessem a ocorrer. Através deste era possível mostrar a forma como a CGAA era interpretada e aplicada. Dessa forma os vários sujeitos passivos saberiam como atuar e compreenderiam quais as situações suscetíveis de serem consideradas como planeamento fiscal abusivo. O observatório da GAAR não teria poderes vinculativos, mas poderia sugerir a melhor forma de interpretação a seguir.

determinado país pode ser considerado planeamento fiscal ilícito noutra país pode não o ser, o que se tem por uma situação não aconselhável.

Através da harmonização tornar-se-ia possível garantir um tratamento igual na aplicação da CGAA e o correto funcionamento do mercado interno. Mas nem por isso se deverá considerar como desprecioso defender a ideia segundo a qual a proposta feita pela CE merece ser melhorada, concretizada e densificada, no sentido de dar resposta cabal às situações de planeamento fiscal.

Só uma CGAA uniforme e concreta assegurará as garantias fundamentais dos sujeitos passivos e a economia internacional. Na medida em que, quanto mais uniforme for, maior tratamento igualitário trará. Quanto mais concreta for, maior segurança jurídica trará.

2.2. - A CGAA no Direito Fiscal Português³⁰

De seguida será abordada a problemática da CGAA em Portugal. Aquele que é, por excelência, o meio ao dispor da AT para combater as situações de fraude à lei fiscal.

A CGAA foi introduzida no CPT pela Lei n.º 87-B/98, de 31/12 que aprovou o orçamento de Estado para 1999³¹, sendo transferida para a LGT, sem qualquer alteração, pela Lei 100/99, de 26/07³². Mais tarde, com a reforma fiscal de Dezembro de 2000, a sua redação foi parcialmente reformulada pela Lei n.º 30- G/2000, de 29/12. A redação atual consta do art.º 38.º, n.º 2, da LGT³³.

³⁰ Para mais desenvolvimentos *vide*: SALDANHA SANCHES, *O Abuso de Direito* (...) p. 13 e ss.; GUSTAVO COURINHA, *A Cláusula Geral Antiabuso* (...) p. 163 e ss.; CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, p. 101 e ss. GONÇALO AVELÃ NUNES, «Cláusula Geral Antiabuso de Direito em sede Fiscal» p. 45 e ss; DIOGO LEITE CAMPOS, «A cláusula Geral Anti-Abuso: artigo 38º n.º 2 da Lei Geral (e artigo 46º, 10 do CIRC)», p. 46 e ss.

³¹ Correspondendo ao art.º 32.º -A do Código de Processo Tributário.

³² A redação inicial do art.º 38.º, n.º 2 da LGT dispunha que: «São ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos».

³³ A atual redação dispõe que: «São ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou

O mencionado preceito legal traduz uma forma de garantir que o comportamento dos sujeitos passivos possa ser avaliado e averiguado pela AT. Surge, assim, como um mecanismo que visa impedir o uso desapropriado das faculdades concedidas aos sujeitos passivos e como mecanismo que evite que as intenções do legislador saiam frustradas.

Muitas críticas foram feitas e muitos problemas foram levantados a propósito, quer da redação inicial, quer da redação atual da CGAA.

Um dos problemas inicialmente levantado prendia-se com o facto de a introdução da CGAA não ter sido alvo de nenhum estudo prévio nem de qualquer instrução ou circular emitida pela AT que servisse de preparação para que se lidasse com esta norma de modo correto.

Outra das críticas feitas, e que neste ponto merece, salvo o devido respeito, reflexão, é a de que a inclusão da CGAA no ordenamento jurídico português envolvia muitos riscos para a certeza e segurança do direito e lesava gravemente os valores fundamentais subjacentes ao direito tributário.

Considerava-se, ainda, que a CGAA violava importantes princípios constitucionais, tais como o da determinação legal dos elementos essenciais dos impostos, o da autonomia privada, o da liberdade contratual e o da liberdade de gestão.

O problema da constitucionalidade da CGAA foi suscitado, não raras vezes, ao longo de vários anos. Acreditava-se que esta norma não só lesava gravemente os valores da certeza e da segurança no direito fiscal, como permitia uma grande intermediação do intérprete na aplicação da norma. Sucede que o TC sempre se pronunciou pela não inconstitucionalidade desta norma ³⁴.

Do que foi referido algumas conclusões é pertinente retirar.

à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas».

³⁴ Cfr. Ac. do TC n.º 196/03, de 10 de abril de 2003, processo n.º 355/02, Ac. do TC n.º 154/04, de 16 de março de 2004, processo n.º 254/00, Ac. do TC n.º 271/05, de 24 de abril de 2005, processo n.º 91/04.

O sujeito passivo/agente económico goza de um espaço de livre escolha dos seus meios de atuação privada e económica, podendo escolher livremente as suas formas de organização e persecução dos seus interesses, procurando uma maximização dos lucros e minimização dos custos.

Assim, vigorando entre nós o princípio da autonomia privada ou da liberdade negocial, cada indivíduo tem legitimidade para gerir e administrar os seus bens como entender.

DIOGO LEITE DE CAMPOS e JOÃO COSTA ANDRADE ³⁵ defendem que a principais garantias do sujeito passivo residem no facto de “*o Estado não pode exigir certos resultados económicos das atividades das pessoas, tributando-as na sua falta*” e de a AT não se poder substituir “*à vontade do indivíduo e da sociedade para apreciar a oportunidade, a necessidade ou a mera conveniência das decisões ou escolhas realizadas*”.

Estes Autores concluem dizendo que os indivíduos celebram “*os negócios que quiserem, com os fins que entenderem*” e que a CGAA surge posteriormente, apreciando esses negócios, invalidando-os se for caso disso. Sendo certo que os limites que se impõem à liberdade contratual devem “*ser reduzidos e bem definidos*”.

Esta visão deve ser, salvo melhor opinião, passível de crítica.

Não se afigura crível que o legislador consiga prever todas as situações em que existe um limite à liberdade contratual, parecendo, por isso, plausível que existam tipos legais de imposto suficientemente amplos para abrangerem todas as situações aptas a proporcionar resultados económicos equivalentes.

A proteção conferida por estes Autores à liberdade contratual é excessiva se se olhar à necessidade de o Estado angariar receita e gerir os assuntos relacionados com os impostos.

A falta de regulamentação de determinadas matérias, a imprecisão ou falta de densificação legal, que levam o sujeito passivo optar pela via que lhe é mais

³⁵ DIOGO LEITE DE CAMPOS e JOÃO COSTA ANDRADE, *Autonomia Contratual e Direito Tributário*, p. 50 e ss.

conveniente, não podem ser encarados como um espaço de liberdade que a lei confere aos sujeitos passivos.

A CGAA introduz-se como um critério de diferenciação entre aquilo que constitui a liberdade de escolha do sujeito passivo e aquilo que constitui um comportamento evasivo ou elisivo.

No fundo foi com a introdução da CGAA que passou a existir um critério legal que nos permite determinar se se está perante atos ou negócios jurídicos admitidos pelo ordenamento jurídico-tributário, de acordo com os efeitos fiscais que lhe estão subjacentes.

2.3. - Requisitos Substantivos da sua Aplicação

Cumpre, agora, apresentar os requisitos e os elementos que compõem a CGAA e são exigidos para aplicação do art.º 38.º, n.º 2, da LGT.

DIOGO LEITE DE CAMPOS e JOÃO COSTA ANDRADE ³⁶ referem quatro requisitos a verificar, numa análise mais literal do aludido preceito legal: *i)* atos ou negócios jurídicos; *ii)* essencial ou principalmente dirigidos à redução ou supressão da carga fiscal, na sequência de atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico; *iii)* a utilização de meios artificiosos ou fraudulentos; e *iv)* a existência de abuso de formas jurídicas.

SALDANHA SANCHES ³⁷, ao invés, afirma que os pressupostos a verificar para que seja aplicada a CGAA são: *i)* o carácter artificioso e fraudulento do ato ou negócios jurídicos; *ii)* a fraude à lei; *iii)* a necessidade de averiguar da intenção de tributar; *iv)* fundamentação da decisão administrativa.

Para além das *supra* referidas delimitações conceptuais, existem outras.

³⁶ DIOGO LEITE DE CAMPOS e JOÃO COSTA ANDRADE, *Autonomia Contratual (...)*, p. 59 e ss.

³⁷ SANCHES SALDANHA, *Os Limites do Planeamento Fiscal, (...)*, p. 169 e ss.

Segue-se o ensinamento de GUSTAVO COURINHA ³⁸ que sustenta que são cinco os elementos que compõem a CGAA, elementos esses que se passa a elencar:

i) A forma utilizada – elemento meio

A aplicação da CGAA implica que o sujeito passivo pratique efetivamente um *ato ou negócio jurídico* ³⁹, ou um conjunto de atos ou negócios jurídicos, dependentes entre si.

Quanto a este elemento far-se-á referência à doutrina *step-by-step transaction*, relacionada com a sequência de atos em cadeia, interdependentes entre si. Segundo esta doutrina é o conjunto de atos ou negócio jurídico, preparatórios ou complementares entre si, tomados sob uma arquitetura global e planeada, que são censurados, na medida em que só este conjunto se traduz num ato elisivo.

A aludida doutrina foi aceite pelos tribunais Portugueses. Esta questão melhor será abordada *infra* ⁴⁰, a propósito de alguns acórdãos do CAAD e do acórdão do TCAS.

Ensina GUSTAVO COURINHA ⁴¹, que este elemento corresponde à via usada pelo sujeito passivo para obter uma vantagem fiscal. Essa via tem de ser válida, lícita e tomada de forma livre.

Para efeitos do estatuído no art.º 38º, nº 2, da LGT, inserem-se na noção de ato jurídico todos os comportamentos humanos dos quais resulte um efeito jurídico. São considerados negócios jurídicos todos os comportamentos humanos que envolvam acordos de vontade e dos quais resulte um efeito jurídico.

Estes atos ou negócios jurídicos são planeados e projetados com vista a atingir uma vantagem económica. Correspondem à efetiva vontade do sujeito passivo, a um ato ou negócio jurídico pelo qual o sujeito passivo optou livremente ⁴².

³⁸ GUSTAVO COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-abuso (...)*, p. 163 e ss.

³⁹ O ato ou negocio jurídico não podem “*configurar uma mera aparência ou falsidade, nem possuir o intuito de enganar*”, cfr. GUSTAVO COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-abuso (...)*, p. 169.

⁴⁰ Cfr. al. i), ponto 2, capítulo III.

⁴¹ GUSTAVO COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-abuso (...)*, p. 165 e ss.

⁴² “*Só existindo uma opção, pode a mesma ser desconsiderada pela Administração Fiscal, por abusiva*”, cfr. GUSTAVO COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-abuso (...)*, p. 170 e ss.

Incluem-se, no âmbito deste preceito legal, os atos considerados inúteis ou desnecessários para a gestão pessoal ou empresarial de determinado sujeito passivo.

Tais atos ou negócios jurídicos revelam um carácter anómalo ou atípico. Os quais, embora não sejam qualificados como ilícitos, não se adequam à realidade do sujeito passivo e são desprovidos de uma causa negocial subjacente à natureza do negócio em apreço. Considerando-se, assim, que o sujeito passivo faz uso da imprecisão, da falta de densificação das normas fiscais ou que recorre a uma interpretação da lei desvirtuada do sentido que o legislador lhe pretendeu dar.

ii) A vantagem fiscal e a equivalência económica obtidas – elemento resultado (ou elemento fim)

Neste âmbito incluem-se todos os comportamentos tendentes à obtenção de uma vantagem fiscal. Num conceito amplo de vantagem fiscal.

Os atos ou negócios jurídicos têm de ser realizados com vista à obtenção de uma vantagem fiscal, como seja a de *redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos*.

A noção de vantagem fiscal aqui presente resulta de “*uma comparação entre os ónus fiscais normalmente suportados e os evitados com a actuação produzida*”⁴³. Desta forma cabem, no conceito de vantagem fiscal, todos os atos ou negócios jurídicos através dos quais o sujeito passivo opta por uma via fiscal menos onerosa, aumentando o seu património ou não o diminuindo.

A noção de via fiscal menos onerosa é aferida através da comparação entre aquela que seria a carga tributária apurada com uma operação normal e a carga tributária que, com aquele ato ou negócio jurídico, foi evitada.

Estes atos ou negócios jurídicos são praticados em momento anterior ao nascimento da obrigação tributária, de modo a evitar que essa mesma obrigação nasça. Dai que se insiram no âmbito da chamada fraude à lei fiscal, a que anteriormente se aludiu.

⁴³ GUSTAVO COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-abuso* (...) p. 172 e ss.

O que neste ponto importa realmente comprovar é que o sujeito passivo obteve um efeito económico equivalente ao decorrente do tipo legal de imposto, sem as inerentes consequências tributárias.

Em face disso a AT terá que demonstrar que o sujeito passivo visou obter uma vantagem económica, demonstrando efetivamente a obtenção dessa vantagem.

Note-se que a CGAA não é aplicável às situações em que a vantagem fiscal obtida resultou do facto de o próprio legislador estabelecer um benefício fiscal ou uma isenção fiscal, abrindo margem à poupança fiscal. Incluem-se aqui, salvo melhor entendimento, todas as situações de deduções, abatimentos, incentivos e outros benefícios ⁴⁴.

É igualmente de rejeitar a sua aplicação em todas as situações em que, derivada da opção legislativa, existam certas zonas, obviamente propícias à obtenção significativa de poupança fiscal, que o legislador optou por deixar fora do âmbito de tributação.

iii) A motivação do contribuinte – elemento intelectual

A aplicação da CGAA pressupõe que os atos ou negócios jurídicos sejam *essencial ou principalmente dirigidos* à obtenção de uma vantagem fiscal.

Para cumprimento deste elemento exige-se que o sujeito passivo atue intencionalmente, ou seja, que aja motivado e com o propósito de obter aquela vantagem fiscal.

Excluem-se do âmbito do art.º 38º, nº 2, da LGT os comportamentos que resultaram numa vantagem fiscal por mero acaso. Comumente é possível verificar que o sujeito passivo obteve uma vantagem fiscal sem qualquer intenção ou sem que tenha sido esse o seu principal objetivo e motivação na ação.

Para efeitos de verificação deste elemento exige-se que a escolha tenha tido como fundamento razões de poupança fiscal e não razões de negócio ou outras que não são predominantemente fiscais. Ora, exige-se que a poupança fiscal seja o único ou o principal fim do ato ou negócio jurídico em causa.

⁴⁴ Neste sentido ANTÓNIO LIMA GUERREIRO, «*Lei Geral Tributária Anotada*», p. 187.

Dai que seja perfilhado o entendimento GUSTAVO COURINHA ⁴⁵, quando afirma que este é o elemento que mais caracteriza a CGAA, cuja verificação é fundamental, na medida em que “*acrescenta justiça à aplicação da CGAA*” ⁴⁶.

Contudo, é dos elementos de mais difícil caracterização e verificação no caso concreto, e aquele que mais dificuldades cria à AT, na medida em que não existe um critério ou um padrão para aferir da motivação.

A avaliação do carácter intencional, de acordo com cada caso concreto, pode levantar algumas dúvidas e dificuldades. Se, por um lado, se afigurava difícil afirmar, com certeza, que o sujeito passivo agiu intencionalmente e que aquela vantagem fiscal não foi meramente incidental. Por outro, mais difícil seria, para a AT, fazer prova dessa intenção.

Para suprir a dificuldade a que se aludiu a avaliação deverá ser feita de acordo com o enquadramento do ato ou negócio do sujeito passivo no contexto corrente do comércio jurídico ⁴⁷.

O elemento intelectual é aferido em função do elemento meio e do elemento resultado. Procurando-se verificar se o ato ou negócio jurídico do sujeito passivo foi praticado predominantemente, ou exclusivamente, por motivos fiscais, que fazem prevalecer a finalidade fiscal do negócio sobre a finalidade não fiscal ⁴⁸.

iv) A reprovação normativo-sistemática da vantagem obtida – elemento normativo-sistemático

Muito embora não tenha consagração expressa ⁴⁹, o elemento normativo está implícito na letra da lei. Corresponde a uma questão de direito.

Encontra a sua justificação na teoria da fraude à lei e na teoria do abuso de direito ⁵⁰.

⁴⁵ Em sentido contrário, DIOGO LEITE DE CAMPOS.

⁴⁶ GUSTAVO COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-abuso (...)*, p. 177 e ss.

⁴⁷ GUSTAVO COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-abuso (...)*, p. 179 e ss.

⁴⁸ GUSTAVO COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-abuso (...)*, p. 179 e ss.

⁴⁹ Contrariamente ao que se verifica no Canadá e em Espanha.

⁵⁰ Exclusivamente por razões de síntese opta-se por não desenvolver e tecer considerações relativamente a estas teorias.

Conforme anteriormente ficou dito, a CGAA visa combater as situações de economia fiscal *extra legem*, ou seja, as situações de elisão fiscal. Ora, a verificação deste elemento desempenha aqui uma função essencial através da qual se distingue aquilo que constitui uma situação de economia fiscal *intra legem*, *contra legem* ou *extra legem*.

O elemento normativo é considerado “*o requisito pelo qual se avalia se a aplicação de uma CGAA a uma estrutura de planeamento fiscal cumpre o seu propósito de combate à fraude à lei fiscal, assim assegurando soluções sistematicamente integradas e harmoniosas*”. Este elemento assume “*uma função de garantia da aplicação coerente do sistema, auxiliando o aplicador na obtenção de soluções teleologicamente consideradas*”⁵¹.

Para que elemento se verifique exige-se que a finalidade negocial seja contrária à lei, ao seu espírito e aos fins visados pela lei. Através de atos ou negócios jurídicos que, em face daquela que foi a intenção do legislador e é o espírito da lei, se apresentam não queridos ou indesejados pelo direito.

O resultado fiscal alcançado através do conjunto de atos realizados pelo sujeito passivo acusa-se contra a finalidade da disciplina tributária e os valores do ordenamento jurídico-tributário.

A noção de reprovação normativo-sistemática da vantagem fiscal é aferida através do confronto com aquilo que foi a intenção ou espírito da lei ou com aqueles que são os princípios que estão subjacentes a determinada área tributária.

Considera-se pois que todo os esquemas negociais “*que ocultem os seus verdadeiros propósitos e aos quais seja dada uma utilização manifestamente anómala face à prática jurídica comum*”⁵² implicam um uso anómalo das formas jurídicas.

A verificação deste elemento apresenta, contudo, dois problemas; um respeitante à inexistência de um elemento explicativo em determinadas leis fiscais, de onde se consiga retirar qual foi a intenção do legislador e qual o espírito; outro respeitante à

⁵¹ GUSTAVO COURINHA «*Cláusula Geral Anti-Abuso no CADD*», p. 187.

⁵² SÉRGIO VÁSQUES, *Manual de Direito Fiscal*, p. 315.

formulação, pelo intérprete, de um juízo de prognose sobre a eventual intenção de legislador⁵³.

v) A efetivação da cláusula - elemento sancionatório

Contrariamente aos quatro elementos anteriores, que correspondem à previsão, o elemento sancionatório corresponde à estatuição da norma. Verificados os elementos *supra* indicados os atos ou negócios jurídicos serão considerados ineficazes no direito tributário, *efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não produzindo as vantagens fiscais referidas*.

À luz do direito privado, os negócios jurídicos mantêm-se válidos e eficazes, mantendo-se os efeitos extrafiscais decorrentes. Isto significa que não se trata de atos, contratos ou negócios jurídicos nulos ou anuláveis.

A consequência prevista é a ineficácia dos atos ou negócios jurídicos e a desconsideração dos seus efeitos fiscais, ainda que o negócio haja sido validamente celebrado. Assim, a qualquer ato ou negócio passível de ser considerado elisivo é negada a vantagem fiscal que dele resultaria.

Verifica-se uma anulação dos efeitos fiscais desse ato ou negócio e a AT passa a poder tributar de acordo com as normas aplicáveis ao caso, não se obtendo a vantagem fiscal que o sujeito passivo conseguiria com a utilização de meios artificiosos ou fraudulentos.

Por fim, uma última nota para referir que o ato ou negócio só é ineficaz mediante a prova pela AT que o sujeito passivo agiu com um propósito essencial ou predominantemente fiscal. Acrescente-se que essa ineficácia só é extensível ao sujeito passivo que visou a obtenção daquela vantagem fiscal e não a outros sujeitos passivos.

2.4. - O Ónus da Prova da Existência de Abuso

Os *supra* referidos pressupostos da aplicação da CGAA têm de ser alegados e provados pela AT, sob pena de a CGAA não poder ser aplicada.

⁵³ Neste sentido GUSTAVO COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-Abuso (...)*, p. 190 e ss.

Por um lado, cabe à AT alegar, provar e verificar o preenchimento dos pressupostos exigidos para aplicação do art.º 38.º, n.º 2, da LGT. Por outro lado, cabe à AT avaliar os efeitos pretendidos pelo sujeito passivo, i.e. apreciar se se está perante um comportamento facultado e permitido pela lei, dada a sua má formulação ou pouca densificação, ou se, pelo contrário, se está diante de uma intenção deliberada do sujeito passivo de contornar a lei. Tudo isto de acordo com cada caso concreto.

Nos termos do disposto no art.º 74.º da LGT cumpre à AT provar os factos constitutivos do seu direito.

Assim, cabe à AT: *i)* provar que o ato ou negócio jurídico foi celebrado; *ii)* alegar e provar o uso de meios artificiais ou fraudulentos se o abuso das formas jurídicas; *iii)* descrever os resultados fiscais alcançados; *iv)* demonstrar que o fim pretendido de obter uma vantagem fiscal se verificou; *v)* provar que o comportamento do sujeito passivo foi motivado; *vi)* provar que a vantagem fiscal obtida é uma vantagem reprovada pelo sistema.

2.5. - Enquadramento Nacional e Internacional do Procedimento a Observar na Aplicação da CGAA ⁵⁴

O art.º 63.º do CPPT contempla um procedimento tributário específico. Foi introduzido pelo DL n.º 433/99, de 26/10, alterado pelo DL n.º 64-A/2008, de 31/12. Atualmente encontra-se em vigor com a redação dada pela Lei 64-B/2011, de 30/12 ⁵⁵.

O art.º 63.º do CPPT tem carácter instrumental e estabelece importantes regras procedimentais que é necessário observar para que a CGAA seja aplicada, ou seja, para que os tributos sejam liquidados com base no n.º 2, do art.º 38.º da LGT.

Para alguns Autores o procedimento a que se aludiu é tido como uma forma de salvaguarda da segurança jurídica e das garantias dos sujeitos passivos ⁵⁶. Para outros

⁵⁴ Para mais desenvolvimentos *vide*: LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*, p. 579 e ss; JOÃO PACHECO DE CARVALHO, «*O Regime Procedimental de Aplicação das Normas Anti-Abuso: análise do artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário*», p. 65 e ss.

⁵⁵ Resultante das alterações da OE em 2012.

Autores ⁵⁷ é tido como um critério de admissibilidade e adequação do próprio art.º 38.º, n.º 2, da LGT.

Salvo melhor entendimento parece fundamental a existência de um preceito que sirva de requisito essencial para a aplicação de uma norma antiabuso, destinada a acautelar e reprimir as situações de elisão fiscal.

Há, agora, que atentar ao enquadramento internacional, observando o que se passa no ordenamento jurídico espanhol e no ordenamento jurídico inglês, para melhor serem formuladas as conclusões acerca da importância deste procedimento.

No ordenamento jurídico Espanhol a figura da *fraude de ley* ⁵⁸, introduzida em 1963, é bastante controversa, tendo aplicação meramente residual. Também a sua regulamentação procedimental, introduzida pelo *Real Decreto* 1919/1979, de 29 de junho, era alvo de críticas em face da demora e complexidade na sua aplicação.

Em 1995, com a revisão a *Ley General Tributaria*, surgiu uma nova redação para a CGAA. Ainda assim, foi constituída a *Comissão para el Estudio y Propuesta de medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria* que defendeu uma de duas vias: ou se eliminava a figura da *fraude de ley* ou se mantinha esta figura, aperfeiçoando-a e criando um procedimento próprio e especial, atendendo à sua excecionalidade.

Mantendo a figura da *fraude de ley* era fundamental que, em primeiro lugar, existisse um órgão especializado, cujos membros tivessem a experiência e formação adequada, e fossem capazes de proferir uma decisão vinculativa ⁵⁹ e, em segundo lugar, que, mais do que a mera audição prévia dos interessados, houvesse lugar uma concreta participação dos sujeito passivo.

No ordenamento jurídico inglês não existe uma CGAA escrita. Contudo, tem-se verificado uma evolução jurisprudencial e doutrinal das doutrinas antiabuso, através da

⁵⁶ Neste sentido CASALTA NABAIS e SALDANHA SANCHES.

⁵⁷ Neste sentido GONÇALO AVELÃ NUNES.

⁵⁸ Para mais esclarecimentos *vide*: GUSTAVO COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-abuso (...)*; EDUARDO SANZ GADEA, «*Medidas Antielusión Fiscal*»; MARTA VILLAR EZCURRA, «*Elusión Fiscal: La Experiencia de Españã*», ENRIQUE FONSECA CAPDEVILA «*Los negocios Anomalous ante el derecho tributario: prespectiva de futuro*».

⁵⁹ Neste sentido ENRIQUE FONSECA CAPDEVILA «*Los negocios Anomalous ante el derecho tributario: prespectiva de futuro*», p. 97 e ss.

chamada *Ramsay Doctrine*⁶⁰, tendo em 1997⁶¹ sido proposta a introdução de uma CGAA escrita, denominada *General Anti-Avoidance Rule*.

A aplicação da GAAR estaria submetida a um *clearance system*. Nessa medida, deveria ser criada uma entidade competente, que poderia ser uma secção especializada interna da AT ou um órgão de carácter administrativo externo, que analisasse o pedido do sujeito passivo.

O sujeito passivo poderia submeter à apreciação da referida entidade competente os termos e condições do ato ou negócio jurídico que pretendesse vir a praticar. De modo a que essa entidade o apreciasse, analisasse e concedesse a respetiva autorização para a sua prática, nos exatos termos e condições apresentados pelo sujeito passivo, caso não tivesse nenhuma dúvida razoável sobre a possibilidade de aplicação da GAAR ao caso concreto.

A função desta entidade seria a de uniformizar a AT sobre a melhor forma de aplicar a CGAA, eliminando a discricionariedade subjacente à aplicação deste tipo de normas. Pugnando por uma aplicação constante e uniforme.

Concedida essa mesma autorização, a AT fica vinculada a agir em conformidade com ela. Dando, assim, uma garantia ao sujeito passivo de que a CGAA não será aplicada àquele ato ou negócio jurídico.

Esse *clearance system* estabelece ainda os prazos e as regras do recurso das decisões *supra* mencionadas.

Por fim, é de referir que tanto a AT britânica, como o *The Institute for Fiscal Studies*, têm vindo a aferir da pertinência de criar um procedimento prévio, nos termos *supra* mencionados, para a aplicação da GAAR, garantindo desta forma a defesa dos interesses dos sujeitos passivos.

⁶⁰ Para mais esclarecimentos *vide*: GUSTAVO COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-abuso (...)*.

⁶¹ Através do relatório sobre elisão fiscal da *Tax Law Review Committee*, criada pelo *The Institute for Fiscal Studies*.

2.6. - Análise Crítica/ Conclusões Intermédias

Chegados a este ponto cumpre tecer algumas considerações e formular algumas conclusões.

Revela-se inegável que a CGAA tem um papel preponderante no que toca à justiça fiscal e à igualdade fiscal. Por um lado impede os esquemas de fraude à lei fiscal e contribui para um tratamento de todos por igual; por outro garante maior receita para o Estado.

A CGAA dos vários ordenamentos jurídicos, incluindo o ordenamento jurídico Português, é uma norma aberta, composta por um conjunto de requisitos e conceitos indeterminados, quase sempre de difícil densificação. Impõe-se um papel dos tribunais e da AT na tentativa de aplicação destes conceitos, que, não raras vezes, gera grande desigualdade e discricionariedade.

A aplicação da CGAA a um caso concreto pode levantar graves problemas de segurança jurídica e de legalidade. Razão pela qual e, salvo o devido respeito pela opinião contrária, deve ser aplicada da forma mais rigorosa possível.

Parece correta a delimitação e sistematização, bem como a análise dos elementos que compõem o art.º 38º, n.º 2, da LGT, feita por GUSTAVO COURINHA.

Como *infra*⁶² haverá oportunidade de analisar é esta a delimitação que é seguida nas decisões jurisprudenciais onde se discute a aplicação da CGAA.

Porém, e com a devida vénia, é de discordar de GUSTAVO COURINHA no ponto em que defende que a aplicação da CGAA depende da verificação cumulativa dos quatro elementos que preenchem a previsão da norma.

Salvo melhor opinião esta afirmação merece crítica, na medida em que a indispensabilidade de verificação cumulativa dos quatro elementos parece fazer com que, em última análise, a CGAA nunca tenha aplicação.

⁶² Cfr. ponto 3, capítulo III.

Seja porque a falta de um elemento implicaria a não aplicação da CGAA, seja porque, no caso concreto, é difícil a verificação de cada um dos elementos, sendo ainda mais difícil a verificação de todos eles.

Parece que a questão deve ser avaliada casuisticamente e que a análise de cada elemento não pode ser estanque.

Pese embora a existência de uma norma escrita onde se prevê a CGAA, os conceitos nela presentes são demasiado vagos, amplos e de difícil densificação. Ficando a cargo do intérprete a sua aplicação ao caso concreto, o que pode conduzir, não raras vezes, a tratamentos violadores do princípio da igualdade e da segurança jurídica.

Ao que dito ficou acresce que a CGAA está construída de forma cautelosa, sendo que os elementos que a compõem raramente se verificam na íntegra.

Mais, é de referir que os esquemas utilizados pelos sujeito passivo, com um grau de sofisticação cada vez maior, colocam grandes dificuldades e entraves na aplicação da norma, exigindo à AT um especial esforço de fundamentação na tentativa de conseguir demonstrar o carácter artificioso e fraudulento do ato ou negócio jurídico.

O que é certo é que a CGAA foi, por diversas vezes, considerada como não inconstitucional pelo TC. Assim, sendo lícita, deve ser aplicada nos exatos termos em que está prevista na LGT.

Pelas razões *supra* expostas e, mais uma vez com o devido respeito pela opinião contrária, parece ser de concluir que uma verificação cumulativa dos elementos que compõem a norma leva a que, em última análise, a CGAA raramente consiga ser aplicada. Razão pela qual se defende uma aplicação da CGAA à luz de cada caso concreto.

Esta aplicação não poderá deixar de obedecer aos valores e objetivos do ordenamento jurídico-tributário e as circunstâncias que envolvem a situação fiscalmente relevante em julgamento.

Porquanto, o funcionamento da CGAA *“pressupõe sempre uma realização concreta do Direito em função das circunstâncias fácticas e dos contornos materiais da situação sub iudice, não sendo viável, a seu propósito sob pena de se desprotegerem as*

necessidades reais que presidiram à sua consagração, reduzir a sua aplicação à subsunção estrita e autónoma das realidades a categorias jurídicas abstratas” ⁶³.

Por fim, cabe aferir da real necessidade deste procedimento. Há, pois, que ponderar se se está perante um procedimento de que depende a aplicação da CGAA, tal como *supra* ⁶⁴ viemos a afirmar, ou se, ao invés, se está perante uma mera conveniência.

A exigência de um maior equilíbrio entre o princípio da legalidade, por um lado, e o princípio da igualdade tributária e da capacidade contributiva, por outro, tem ditado um crescente aumento da importância deste procedimento. Nas palavras de DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA LEITE DE CAMPOS ⁶⁵ esta realidade constitui o “*motor e quadro da racionalidade do sistema, de eficácia, de administração e de justiça*”.

Só através deste procedimento se conseguirá controlar a interpretação e aplicação da CGAA. Considerando-se um instrumento fundamental para garantir que a AT atua no cumprimento dos princípios formais e materiais de legalidade e salvaguarda os sujeitos passivos.

Da análise dos três regimes jurídicos a que *supra* ⁶⁶ se aludiu, parece essencial destacar que, tal como se sustenta, este “procedimento próprio” é um critério de admissibilidade e de adequação da CGGA.

Segundo o entendimento de JOÃO PACHECO DE CARVALHO ⁶⁷ e de GONÇALO AVELÃ NUNES ⁶⁸, existem dois aspetos essenciais que devem ser aprofundados neste procedimento: *i*) a existência de uma real participação do sujeito passivo, que fosse mais além do que a simples audição prévia; *ii*) a existência de um órgão especializado que proferisse a decisão de que depende a aplicação da CGAA, à semelhança do que se verifica no ordenamento jurídico Espanhol e no ordenamento jurídico Inglês.

No que concerne ao primeiro aspeto a participação do sujeito passivo no procedimento realizar-se-ia por intermédio de um perito, seu representante no órgão especializado. Este perito poderia fornecer a este órgão decisor elementos relativos à situação

⁶³ Cfr. Processo n.º 377/2014-T (JORGE LOPES DE SOUSA).

⁶⁴ Cfr. ponto 5, capítulo II.

⁶⁵ DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, p. 105.

⁶⁶ Cfr. ponto 5, capítulo II.

⁶⁷ JOÃO PACHECO DE CARVALHO «*O Regime Procedimental (...)*», p. 104 e ss.

⁶⁸ GONÇALO AVELÃ NUNES «*A Cláusula Geral Anti-abuso (...)*», p. 59 e ss.

concretamente verificada, que permitissem à AT chegar à descoberta da verdade material. Desse modo, não só se preveniam litígios, como se obteria um reforço do controlo e transparência do procedimento e um reforço das garantias dos sujeitos passivos.

No que respeita ao segundo aspeto, os dois citados Autores preveem um órgão decisor “*devidamente especializado e preferencialmente independente, na linha do reforço do controlo sobre o procedimento administrativo e da submissão dos litígios fiscais a órgãos mistos (entre administração e sujeito passivo)*”⁶⁹.

Por um lado, com a criação deste órgão existiria um maior controlo e transparência na atividade da administração; por outro lado, os sujeitos passivos não estariam sujeitos à demora em obter uma decisão quanto à legalidade do seu ato ou negócio jurídico.

⁶⁹ JOÃO PACHECO DE CARVALHO «*O Regime Procedimental (...)*», p. 105.

CAPÍTULO III – A APLICAÇÃO DA CGAA: ANÁLISE JURISPRUDENCIAL

3.1. – Análise dos Comportamentos da AT

Defende-se a ideia segundo a qual a fraude à lei fiscal só é suscetível de ser combatida com uma maior e mais eficiente aplicação da CGAA pela AT.

Contudo, há que anotar que o papel desempenhado pela AT na aplicação da CGAA é deveras ingrato. Como ficou referido verifica-se um crescente nível de sofisticação dos esquemas usados pelos sujeitos passivos, o que, desde logo, se traduz numa apreensão e dificuldade acrescida na aplicação da CGAA pela AT.

Refira-se, ainda, a complexidade dos requisitos subjacentes à aplicação da CGAA, nomeadamente no que concerne à necessidade de a AT fundamentar devidamente os factos que estiveram na base e serviram de fundamento à elaboração do projeto de decisão e de aplicação da CGAA.

Veja-se o exemplo do *elemento intelectual* de acordo com o qual a AT está incumbida de demonstrar e provar a real motivação e intuito do sujeito passivo com a prática de determinado ato ou negócio. Afigura-se difícil saber qual é a real motivação do sujeito passivo, principalmente quando essa motivação é múltipla (fiscal e não fiscal).

A demonstração e prova do intuito e das motivações do sujeito passivo revela-se complexa. Desde logo porque “*não se poderá impor que, de modo direto, se demonstre o estado psicológico e emocional dos agentes no momento da prática dos ato (...)*”⁷⁰.

Apesar disso, não se pode, igualmente, deixar de apontar que, apesar da já longa existência da CGAA, raras foram as vezes em que a AT lançou mão desta disposição.

Vários motivos se podem apontar para justificar esta realidade. Desde logo a abundância de CEAA, destinadas a combater situações específicas de planeamento fiscal ilegítimo, aplicadas indiscriminadamente pela AT.

⁷⁰ Cfr. Processo n.º 173/2015-T (FERNANDA MAÇAS).

Mas também a introdução pouco clara da CGAA que fez nascer no seio da AT uma série de hesitações e dúvidas na sua aplicação aos atos ou negócios jurídicos realizados pelos sujeitos passivos, não podendo a AT aplicá-la livremente sobre pena de lesar os direitos constitucionalmente protegidos dos sujeitos passivos.

Diga-se, por fim, que a CGAA é composta por um sem número de conceitos e expressões indeterminados, que carecem de qualificação e concretização, o que em muito dificulta o papel da AT e a faz, salvo melhor entendimento, atuar de forma díspar.

Não se poderá deixar de alertar para o facto de a dificuldade de concretização destes conceitos e da sua aplicação ao caso concreto originar, muitas vezes, liquidações desajustadas e desadequadas, chegando mesmo a ser ilegais, efetuadas pela AT.

Tal como se procurará demonstrar *infra*⁷¹, o que se tem verificado é que a aplicação da CGAA pela AT, quando submetida à apreciação dos tribunais, tem, maioritariamente, dado lugar a decisões que consideram ilegal a sua aplicação. Esta tendência pode, desde logo, provocar apreensão na utilização e aplicação da CGAA pela AT.

No período anterior a 2012 a CGAA teve uma aplicação e utilização limitada pela AT, decorrente dos “*constrangimentos legais relativos ao seu âmbito e prazo de aplicação*”⁷².

Do Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012/2014 resultava, enquanto medidas a serem tomadas pela AT, a necessidade de *i*) efetuar um inventário com a tipologia dos atos ou negócios jurídicos onde se tenha verificado a aplicação da CGAA; *ii*) intensificar a utilização da CGAA; *iii*) identificar os promotores de atividades de planeamento fiscal abusivo;

Nos últimos anos verifica-se uma tendência crescente na utilização e aplicação pela AT da CGAA, que, ao que se julga, muito se deve à decisão jurisprudencial a favor da AT proferida no âmbito do Processo n.º 04255/10 e às medidas tomadas no âmbito do *supra* referido plano no sentido de intensificar a sua utilização.

⁷¹ Cfr. ponto 3, capítulo III.

⁷² Cfr. ponto 3.1.6 do Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012/2014

3.2. – Decisões do STA, do TCAN e do TCAS

Doze anos de vigência da CGAA foram necessários para que a sua aplicação tivesse lugar pela primeira vez em 2011 no caso Jerónimo Martins. Resta saber se, após essa data, se verificou uma evolução na sua utilização. Ou, se é sequer expectável que essa evolução venha a existir.

Antes de mais verifica-se que não existe diversidade de decisões sobre a aplicação da CGAA. Existem, tão só, algumas decisões que versam sobre temas idênticos ou conexos, sem se referirem, contudo, à concreta aplicação da CGAA.

No que a este ponto concerne, opta-se por uma análise pormenorizada daquela que é a decisão pioneira sobre a aplicação da CGAA: o Ac. do TCAS de 15 de fevereiro de 2011, proferido no Processo n.º 04255/10.

Em 2012 foi proferida mais uma decisão de grande relevo, o Ac. do TCAS de 14 de fevereiro de 2012, processo n.º 5104/11, a qual, por questão de síntese, não se irá abordar.

No aludido Acórdão o que estava em causa não era a legalidade da liquidação adicional de IRC, mas tão só o despacho do Diretor-Geral dos Impostos que autorizava a aplicação da CGAA.

Em face do disposto no n.º 7, do art.º 63.º do CPPT ⁷³, a aplicação da CGAA está dependente de prévia autorização pelo dirigente máximo do serviço ou do funcionário a quem tiver sido delegada essa competência ⁷⁴, devidamente fundamentada, nos termos do art.º 63, n.º 3, do CPPT ⁷⁵.

Esta autorização ⁷⁶ é obrigatória e, por isso, condição de aplicação da CGAA. Não só por garantir um controlo intra-administrativo do cumprimento das formalidades

⁷³ Para melhor compreensão opta-se por fazer referência aos números do art.º 63.º do CPPT na sua redação atual.

⁷⁴ Cfr. art.º 62.º, n.º 1 da LGT e art.º 35.º do CPA. Esta autorização visa a uniformização de decisões e apresenta bastantes especificidades, no que concerne à aplicação da CGAA, razão pela qual alguma doutrina é contra a delegação de poderes nesta matéria.

⁷⁵ O n.º 3, do art.º 63.º do CPPT corresponde ao antigo n.º 9, do referido preceito, com algumas alterações. O n.º 9 foi revogado pela redação dada pela Lei n.º 64 – B/2011, de 30 de dezembro.

⁷⁶ A decisão que autorize a aplicação da CGAA, nos termos do n.º 7, é suscetível de impugnação autónoma, por via judicial, sobre a forma de ação administrativa especial. Esta ação não tinha efeito suspensivo (art.º 103.º, n.º 3 do CPPT).

procedimentais, como por garantir um controlo intra-administrativo do mérito da proposta da decisão da AT.

No processo que deu origem ao Acórdão em apreço analisou-se um conjunto de operações que se traduziam no financiamento das restantes sociedades do grupo por uma sociedade sediada na ZFM.

O objetivo passava por transformar juros em dividendos não tributáveis, de forma a beneficiarem do regime que se encontrava previsto no então art.º 51.º do CIRC, regime esse que consagrava a eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos.

Resultou do circunstancialismo fáctico apurado que, aproveitando-se do regime do então art.º 52.º, n.º 5 do CIRC, que prevê a isenção de IRC, a sociedade sediada em Portugal realizava prestações suplementares de capital a favor da sociedade com sede na ZFM, que, por sua vez, concedia os respetivos montantes, a título de empréstimos, a outras empresas do grupo. Recebendo, como contrapartida dos empréstimos, juros isentos de tributação que, posteriormente, entregava à sociedade sediada em Portugal como dividendos não tributáveis.

Apreciando a matéria de facto, conclui-se que sem a intervenção da sociedade com sede na ZFM os juros recebidos como contrapartida dos empréstimos seriam *juros suscetíveis de tributação, em sede de lucro tributável da Autora, nos termos do art.º 20, n.º 1, al. c) do CIRC*.

Proceda-se agora à análise sucinta daqueles que foram os três argumentos invocados pela Autora no seu recurso para o TCAS, averiguando se o TCAS andou bem ao dar razão à AT.

i) Da alegada caducidade do direito à aplicação da CGAA

No recurso para o TCAS a Autora invocou a caducidade do procedimento de que depende a aplicação da CGAA com base no art.º 63.º, n.º 3, do CPPT, que fixava que este procedimento tinha de ser aberto no prazo máximo de três meses a contar do ato ou

negócio jurídico artificioso ou fraudulento, sob pena de os efeitos fiscais daí resultantes se consolidarem na ordem jurídica ⁷⁷.

Para tanto alegou que os factos ajuizados ocorreram em 1995 e 1997, com a transferência de prestações suplementares para a sociedade com sede na ZFM e a AT apenas iniciou o procedimento em 2004.

A leitura que Autora fez deste preceito divergiu da leitura feita pelo TCAS. O TCAS considerou que *“a contagem de tal prazo só se pode iniciar aquando da dedução dos dividendos, porque só nesse momento é que se torna evidente que a operação foi feita com o intuito de pagar imposto. (...) e que o que aqui está em causa é uma sucessão de atos/negócios coordenados entre si, que, embora possam ocorrer em momentos temporais diversos, e com objetivo comum de conseguir uma vantagem fiscal”*.

Chama-se à colação a *step transaction doctrine* ⁷⁸, valendo o argumento do momento em que o ato produziu os seus efeitos ⁷⁹. De acordo com esta doutrina, quando haja uma sucessão de atos ou negócios jurídicos, relacionados entre si, eles são tratados de forma unitária; considerando-se que existe apenas um ato ou negócio global.

Ora, aplicando-se a aludida doutrina ao caso em apreço, o procedimento só podia ser iniciado à data da receção dos dividendos.

II) Do alegado não preenchimento dos pressupostos de que depende a aplicação da CGAA e falta de fundamentação

No recurso interposto para o TCAS, o sujeito passivo alegou que os pressupostos de aplicação da CGAA não se encontravam preenchidos.

Considerou o Douto Acórdão sob análise que se encontravam preenchidos os quatro pressupostos de que depende a aplicação da CGAA. A saber: *i) Elemento meio* - o

⁷⁷ A referência aos três meses foi retirada da letra da lei, em 1 de janeiro de 2012, com as alterações introduzidas pelo OE.

⁷⁸ Esta terminologia surgiu nos EUA.

⁷⁹ Os Autores que defendem entendimento diverso sustentam que, pese embora se pudesse permitir a aplicação da *step transaction doctrine*, o certo é que ela vai frontalmente contra o texto da lei, que utiliza expressões como: “celebração do negócio” e “realização do ato”. Nesse sentido ter-se-ia que recorrer ao art.º 9, n.º 1 do CC, *ex vi* do art.º 11.º, n.º 1 da LGT.

tribunal considerou que existiam negócios jurídicos entre as empresas, com um carácter pré-planeado e artificioso, na medida em que os gerentes das sociedades sedeadas nos Países Baixos eram, igualmente, os quadros do grupo empresarial o que lhes permitia tomar as deliberações adequadas e oportunas, minimizando impostos; *ii) Elemento resultado*⁸⁰ - o uso do regime especial de isenção da empresa sedeada na ZFM para, através dele, efetuar empréstimos de capitais a entidades terceiras, recebendo os acréscimos patrimoniais sob a forma de dividendos dedutíveis; *iii) Elemento motivação* – a utilização de modo deliberado da empresa sedeada na ZFM para obter a referida vantagem fiscal; *iv) Elemento normativo* – o tribunal considerou que o comportamento da Autora se revelou de conteúdo antijurídico⁸¹, *desde logo porque a única atividade económica que a dita participada desenvolve na ZFM consiste na aplicação das prestações suplementares que a mesma recebe da A. e transfere para as entidades terceiras, não possuindo quaisquer meios físicos para a prossecução seu objeto social.*

Uma última nota para referir que talvez o TCAS pudesse ter ido mais longe no acórdão proferido, indagando se a ZFM é, ou não, abrangida por um regime de benefícios fiscais especial, aprovado pela CE como um regime de ajudas de Estado⁸², que admita os resultados deste modo obtidos.

A este propósito defende PEDRO PATRÍCIO AMORIM⁸³ que se o aproveitamento dos benefícios fiscais concedidos às empresas sedeadas na ZFM para beneficiar da aplicação do art.º 46.º do CIRC fosse abusivo, então a alteração legislativa de 2005 ao art.º 46.º, n.º 10, do CIRC não fazia sentido.

Salvo melhor opinião parece que o legislador português não só assumiu de forma consciente que as sociedades residentes em Portugal detenham sociedades que operem na ZFM, e que em face disso beneficiam do regime especial, como aceitou que fosse eliminado o regime da dupla tributação dos rendimentos distribuídos pelas sociedades sedeadas na ZFM.

Fica a dúvida, se será lacuna intencional do legislador.

⁸⁰ O requisito mais evidente e de mais fácil verificação, no caso *sub iudice*, dada e inexistência de qualquer carga fiscal decorrente da operação financeira.

⁸¹ Esta conceção decorre da acolhida no Acórdão “Cadbury Schwepps” (processo n.º C- 196/04, de 12 de setembro de 2006).

⁸² Nos termos do art.º 107.º e 108.º do Tratado sobre o funcionamento da União Europeia.

⁸³ PEDRO PATRÍCIO AMORIM, «Anotação à Primeira Decisão de um Tribunal Superior sobre a Aplicação da Cláusula Geral Anti-Abuso», p. 234.

III) Da alegada desconformidade da interpretação feita do art.º 38.º, n.º 2, da LGT com a Constituição

A Autora alegou, ainda, que a interpretação dada pela AT ao art.º 38.º, n.º 2, da LGT “*condiciona a liberdade de gestão empresarial e a tomada de opções que visam obter todas as vantagens fiscais possíveis*”, violando, assim, o art.º 103.º da CRP.

O TCAS não acolheu esta linha de argumentação, considerando que o direito de gestão empresarial e liberdade contratual não é absoluto, sendo indispensável a sua subordinação àquele que é o interesse geral da sociedade, o equilíbrio da concorrência e a necessidade de angariar receita para o Estado.

Pese embora este Acórdão suscite dúvidas, o certo é que esta decisão do TCAS permite à AT, parte vencedora, ganhar algum conforto na aplicação da CGAA.

A Douta decisão representa uma inovação no combate aos atos e negócios jurídicos elisivos praticados pelos sujeitos passivos, pelo que, deveria, desejavelmente, servir para “*arrefecer os ímpetos de criação e aplicação indiscriminada de normas específicas antiabuso*”⁸⁴.

3.3. – Decisões do CAAD

Neste ponto proceder-se-á ao estudo das decisões jurisprudenciais do CAAD, procurando identificar qual a tendência das decisões do CAAD e qual a linha interpretativa que é seguida pelo CAAD na aplicação da CGAA.

Para tanto, em primeiro lugar há que aferir da pertinência do recurso à arbitragem tributária e, em segundo lugar, analisar e interpretar, ainda que sucintamente, o sentido das decisões do CAAD, tentando ser tão sucinto quanto possível no que concerne à matéria de facto e mais explicativo na análise dos elementos que compõem a CGAA, pois que a matéria de facto enunciada nos acórdãos do CAAD que serão tratados é similar.

⁸⁴ PEDRO PATRÍCIO AMORIM, «*Anotação à Primeira Decisão (...)*», p. 226.

Poder-se-á, desde já, adiantar que as decisões do TA sobre a aplicação da CGAA têm ido maioritariamente no sentido de julgar procedente o pedido do sujeito passivo e de condenar a AT no pagamento das custas.

Porém, não se poderá deixar de apontar três decisões em sentido contrário, decisões essas que julgaram improcedente o pedido do sujeito passivo, com consequente manutenção das liquidações efetuadas e custas a cargo do sujeito passivo: Processo n.º 47/2013-T (JORGE CARITA), Processo n.º 377/2014-T (JORGE LOPES DE SOUSA) e Processo n.º 173/2015-T (FERNANDA MAÇÃS).

3.3.1. - Do Recurso à Arbitragem Tributária ⁸⁵

A possibilidade de recorrer à arbitragem tributária surgiu em 2012. Com ela cresceu o recurso à CGAA. É inegável que o CAAD tem tido um papel fundamental nesse sentido. Atualmente existem cerca de 25/30 processos ⁸⁶ submetidos à apreciação do CAAD que versam sobre a aplicação da CGAA.

A arbitragem tributária é regulada pelo RJAT, aprovado pelo DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro, posteriormente alterado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro. Por força da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, a AT encontra-se vinculada ao TA.

A arbitragem assenta num mecanismo alternativo de resolução de litígios, em que a decisão proferida tem o mesmo valor do que uma sentença do tribunal judicial.

No que à presente dissertação importa, o TA irá pronunciar-se sobre a legalidade ou ilegalidade do ato de liquidação adicional, tanto no âmbito do IRS como no âmbito do IRC ⁸⁷.

Assim, o sujeito passivo deverá apresentar o pedido de constituição do TA ao CAAD no prazo de 90 dias. A partir desse momento o dirigente máximo do serviço da AT dispõe

⁸⁵ A este propósito *vide* CARLA CASTELO TRINDADE Regime Jurídico de Arbitragem Tributária - Anotado; SÉRGIO VASQUES e CARLA CASTELO TRINDADE «Os Efeitos do Pedido de Constituição de Tribunal Arbitral Tributário», p. 3 a 12.

⁸⁶ Disponíveis em www.caad.pt.

⁸⁷ Cfr. art.º 2.º do RJAT.

do prazo de 30 dias para proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato cuja legalidade foi suscitada⁸⁸. Findo esse prazo a questão será apreciada pelo TA.

São claras as vantagens em recorrer à arbitragem tributária. A arbitragem tributária estabelece, porque assenta na rápida resolução de litígios, um limite máximo de seis meses para ser proferida decisão⁸⁹. Em média, os processos são resolvidos num curto espaço de tempo (cerca de 2 a 3 meses).

3.3.2. - Da Aplicação do Elemento Resultado

Considera-se pertinente proceder à análise do Processo n.º 240/2014-T (LINO RIBEIRO). No aludido processo a Requerente era uma sociedade anónima que realizou uma avaliação da sociedade, seguida de uma compra e venda de ações, sustentando a AT que o fez “*com o objectivo de retirada de dividendos da requerente e a transformação destes em reembolso de crédito gerado com a transmissão*”.

Alega a AT que os elementos de que depende a aplicação da CGAA se acham preenchidos, pois que o conjunto de operações realizadas pelo sujeito passivo obstem à tributação através da substituição da distribuição de dividendos (operação sujeita a imposto), pela venda de ações detidas há mais de 12 meses (operação não sujeita a imposto).

Considerou o Tribunal que o elemento resultado não se encontrava preenchido, na medida em que não se comprovava a existência de resultados fiscalmente vantajosos, No caso *sub iudice* não foi possível demonstrar a equivalência de resultados e efeitos entre os dois negócios.

Decidiu o Tribunal que a compra e venda de participações sociais e o ato jurídico de distribuição dos dividendos não têm *idêntico fim económico*, porquanto o primeiro é bilateral, porque obtém um valor como contrapartida, e o segundo unilateral. Razão pela qual no caso em apreço a Requerente não optou por nenhum ato substitutivo.

⁸⁸ Cfr. art.º 13.º do RJAT.

⁸⁹ Salvo as situações previstas no art.º 21.º do RJAT.

A falta do elemento resultado implica a não apreciação e conhecimento dos restantes elementos e gera a inaplicabilidade da CGAA. O pedido foi julgado procedente, dando-se razão à requerente.

Pelas razões anteriormente expostas ⁹⁰, salvo o devido respeito pela opinião contrária, discorda-se do entendimento de que a aplicação da CGAA pressupõe a verificação cumulativa dos quatro requisitos a que *supra* se alude.

3.3.3. - Da Aplicação do Elemento Intelectual

Principie-se pelo Processo n.º 305/2013-T (POÇAS FALCÃO) ⁹¹ onde a requerente é uma sociedade gestora de participações sociais (doravante SGPS, S.A.), que submete a liquidação adicional de imposto, feita em 2008, à decisão do TA, com base na errada aplicação da CGAA pela AT. A Requerente pede ao TA a restituição do que havia indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

No caso em apreço existe inicialmente uma sociedade por quotas constituída em 1993, com capital social no valor de € 5.000,00 (repartidos em partes diferentes entre o sócio 1 e o sócio 2).

Em junho de 2008 a referida sociedade realizou um aumento de capital social no valor de € 45.000,00 (repartidos em partes diferentes entre o sócio 1, 2, 3, 4 e 5), acrescida de uma transformação da sociedade em sociedade anónima (doravante sociedade B).

Em dezembro de 2008 procedeu a novo aumento de capital no valor de € 41.955,00 e uma incorporação da sociedade C por fusão. O capital social ficou composto por € 96.955,00 ações, com o valor nominal de € 1,00, distribuídas pelo sócio 1 (no valor de € 84.570,00) e pelo sócio 2 (no valor de € 12.425,00).

Em dezembro de 2009 o sócio 1 vendeu as suas ações (no valor de € 84.570,00) pelo valor nominal de € 25,86, cada, totalizando € 2.186.980,00 a uma SGPS S.A. A referida SGPS S.A foi constituída em 2008, pelo sócio 7 (no valor de € 49.996,00), 3 (no valor de € 1,00), 4 (no valor de € 1,00), 5 (no valor de € 1,00) e 6 (no valor de € 1,00).

⁹⁰ Cfr. ponto 6, capítulo II.

⁹¹ Este acórdão segue de perto a doutrina do Processo n.º 311/2013-T (JORGE LOPES DE SOUSA).

Esta venda considera-se excluída de tributação uma vez que é suscetível de ser enquadrada no art.º 10.º, n.º 2, al. a) do CIRE ⁹² e porque que o sócio 1 detinha as referidas ações à mais de 12 meses. Sem as *supra* referidas operações, os fluxos financeiros chegariam aos sócios sobre a forma de dividendos, sujeitos a IRS, e não, como se verificou, sobre a forma de reembolso de crédito sem tributação em sede de IRS.

Para além disso a SGPS, S.A também não era tributada, na medida em que, em face do disposto no art.º 32.º, n.º 1 do EBF, “*este proveito na SGPS nunca chega a dividendo e, conseqüentemente, não há tributação em sede de IRS na esfera dos sócios/acionistas*” ⁹³.

A AT verificou ainda que existiam diversas operações realizadas entre a sociedade B e a SGPS, S.A e que, pese embora a sociedade B apresentasse resultados positivos no período compreendido entre 2008 e 2010, não distribuía dividendos. A distribuição de dividendos só veio a ocorrer em janeiro de 2011, após a constituição da SGPS, S.A e efetiva aquisição da sociedade B.

Em resultado dos factos *supra* descritos a AT considerou que se tratava de um negócio artificialoso ou fraudulento através do qual o sócio 1 financiou a sua própria compra e se tornou credor pelo pagamento das ações alienadas, com o único propósito de obtenção de uma vantagem fiscal.

Analisada a matéria de facto o Tribunal optou por considerar como não provado que a SGPS, S.A tenha praticado o negócio jurídico elencado com o único e principal objetivo de conseguir vantagens fiscais, designadamente ao nível da não tributação em sede de IRS.

Ora, no *supra* referido acórdão o TA deu como não provado o elemento intelectual. Considerou o Tribunal que a prova da essencialidade desse objetivo para a finalidade de

⁹² De acordo com o regime do art.º 10, n.º 1, al. a) do CIRS até julho de 2010 a alienação de ações detidas há menos de 12 meses estava sujeita a uma taxa de tributação de 10%. Já a alienação de ações detidas há menos de 12 meses estavam excluídas de tributação. Com a alteração legislativa, preconizada pela Lei n.º 15/2010 de 26 de Julho veio introduzir alterações significativas ao CIRS e ao EBF. Estabelecendo um aumento da taxa de tributação das mais-valias de 10% para 20%, independentemente de serem detidas há mais ou menos de 12 meses.

⁹³ Cfr. Processo n.º 305/2013-T (POÇAS FALCÃO).

menor tributação não resulta evidente no caso em apreço. Razão pela qual o pedido foi julgado procedente, dando-se razão à requerente.

Mais considerou o douto Tribunal, em situações factualmente semelhantes, que é objetivamente impossível valorar a importância relativa dos dois interesses em presença (fiscal e não fiscal), razão pela qual, na dúvida, a valoração terá de aproveitar o sujeito passivo, num contexto em que o ónus da prova dos factos alegados recai sobre a AT ⁹⁴.

Veja-se o caso do Processo n.º 180/2014-T (POÇAS FALCÃO), onde se verificou a constituição de uma SGPS, S.A., seguida da compra de ações da Sociedade E (a compra das *supra* referidas ações deveu-se a prestações suplementares dos acionistas C e B, que eram os próprios titulares das ações na sociedade E), com posterior distribuição de dividendos da sociedade E à SGPS, S.A., por fim teve lugar o reembolso das prestações suplementares aos acionistas C e B.

Os negócios jurídicos *supra* descritos totalizaram um ganho fiscal, imediato e concreto, de cerca de 2 milhões de euros, constatando-se, assim, a obtenção efetiva de uma vantagem. Resta, contudo, aferir do real motivo que determinou a atuação do sujeito passivo.

Quando confrontado com os factos a SGPS, S.A. justificou a realização dos negócios jurídicos com a proteção que, através deles, seria conferida aos acionistas B e C, dado que esses negócios jurídicos iriam “*prevenir desvirtuações de controlo e governações societárias da sociedade E, por via de alianças com minoritários e/ou futuros investidores ou perturbações de estabilidade societária*”. Sem, contudo, juntar qualquer elemento probatório.

A doutrina de GUSTAVO COURINHA, que *supra* se considera de acolher, impõe que “*as escolhas e formas adotadas pelo contribuinte sejam fiscalmente dirigidas, e que aquele (resultado fiscal) prevaleça sobre este (resultado não fiscal)*” ⁹⁵.

⁹⁴ Neste sentido *vide* p.e. o Processo n.º 180/2014-T (POÇAS FALCÃO), Processo n.º 62/2014-T (JORGE LOPES DE SOUSA) e Processo n.º 267/2013-T (JORGE LOPES DE SOUSA).

⁹⁵ GUSTAVO COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-abuso (...)*, p. 176.

Analisada a argumentação apresentada pela SGPS, S.A., resulta que a vantagem não fiscal alegadamente obtida é muito inferior e menos significativa do que a vantagem fiscal obtida.

Conforme decorre da declaração de voto de JORGE CARITA, “*os diversos negócios jurídicos que conduziram à realização de mais-valias não sujeitas a tributação demonstram que a única vantagem real, concreta e indiscutível, foi o ganho fiscal obtido pelos sócios da Requerente*”⁹⁶.

No entender de JORGE CARITA é de estranhar que o ganho não tenha sido refletido e tencionado, perante a sequência de negócios jurídicos realizados. Mais considera que, nestes casos, o que merece ser apreciado é a realização de uma mais-valia com a alienação das ações. Pelo que, neste caso concreto, apreciando, se afigura evidente que aquele conjunto de negócios jurídicos⁹⁷ foi *essencial ou principalmente dirigidos* à obtenção daquela vantagem fiscal.

Salvo o devido respeito pela opinião contrária entende-se que se deverá considerar que o tribunal tem evidente dificuldade em valorar a importância e o peso dado pelo sujeito passivo às duas vantagens em jogo (a vantagem fiscal e a vantagem não fiscal). Compreende-se igualmente que, em caso de dúvida, a questão seja valorada a favor do sujeito passivo, uma vez que o ónus da prova dos factos alegados pela AT é da própria AT.

Na demonstração do elemento intelectual existe uma dificuldade acrescida para a AT em valorar e fazer prova do real peso dado pelo sujeito passivo a cada uma das motivações. Esta realidade é transversal a quase todos os casos em que se afere da verificação do elemento intelectual.

Parece passível de se poder sustentar, salvo melhor opinião, que, tratando-se do elemento mais característico da CGAA, deverá ser analisado de acordo com cada caso concreto. Impedindo que a dificuldade já existente em valorar e fazer prova seja, desde logo, um impeditivo à verificação deste elemento.

⁹⁶ Veja-se a este propósito o ponto 4 da declaração de veto.

⁹⁷ Com referência à doutrina do *Step by Step*.

Assim, pelas razões aduzidas na declaração de voto, não se sufraga a opinião de que neste caso concreto, a “*exclusividade ou a preponderância do interesse fiscal*” não tenham ficado demonstrados⁹⁸.

3.3.4. - Da Aplicação do Elemento Normativo-sistemático

As decisões objeto de análise procedem a uma interpretação bastante particular do elemento normativo. Salvo o devido respeito pela opinião contrária pensa-se que, no que a este elemento concerne, são decisões algo contraditórias.

Em todas as decisões a que *infra* se fará referência importa apurar se a transformação de uma sociedade por quotas em sociedade anónima, com subsequente alienação das ações, merece reprovação do sistema normativo-tributário.

Como muito bem afirma GUSTAVO COURINHA, os artigos 10.º, n.º 2, al. a)⁹⁹ e 43.º, n.º 6, al. b) do CIRE são “*um poderoso instrumento de indução de comportamentos dos sujeitos passivos*”¹⁰⁰.

Na verdade este regime é amplamente estimulador e incentivador da adoção de comportamentos de planeamento fiscal por parte do sujeito passivo, compreendendo-se, desta forma, as divergências existentes quanto à qualificação destes comportamentos como legítimos¹⁰¹ ou ilegítimos.

O ato que visa a transformação de sociedade por quotas em anónima, com a subsequente alienação das participações sociais, com objetivos puramente fiscais, atenta contra o espírito da lei fiscal merecendo a reprovação normativo-sistemática?

Não será antes uma situação em que o legislador optou por fazer uma discriminação positiva, privilegiando as mais-valias resultantes das ações?

⁹⁸ Em sentido contrário *vide* a fundamentação do Tribunal “*A ausência de prova quanto à exclusividade ou preponderância do interesse fiscal na prática da sucessão de atos que também conduziram a uma efetiva e significativa poupança.*”, razão pela qual julgou o pedido procedente, condenando a AT.

⁹⁹ Cfr. nota de rodapé 92.

¹⁰⁰ GUSTAVO COURINHA «*Cláusula Geral Anti-Abuso no CADD*», p. 189.

¹⁰¹ No sentido de que está em causa um direito de opção do legislador e que, por isso, se trata de um comportamento legítimo, vão SALDANHA SANCHES, ANTÓNIO FERNANDES DE OLIVEIRA, MANUEL FREITAS PEREIRA.

Atente-se no Processo n.º 47/2013-T (JORGE CARITA) ¹⁰², em que o sujeito passivo, Requerente, alega que o elemento normativo não se encontra verificado. Defendendo que a transformação não se realiza por meios artificiosos e fraudulentos “*quando é a própria lei que consente e deseja o resultado utilizado pelo contribuinte*”.

Fundamenta a sua argumentação com recurso ao estatuído nos art.º 10.º, n.º 2, al. a) ¹⁰³ e 43.º, n.º 4, al. b), ambos do CIRE ¹⁰⁴ e à jurisprudência do CAAD, designadamente às decisões proferidas no âmbito do Processos n.º 123/2012-T, Processo n.º 124/2012-T e Processo n.º 138/2012-T.

As *supra* referidas decisões vão no sentido dos ensinamentos de SALDANHA SANCHES, que defende a existência de um imperativo de previsibilidade na lei fiscal, em nome do princípio da segurança jurídica.

Assim, determinado negócio jurídico só pode ser considerado artificioso ou fraudulento, com intenção primordial de redução da carga fiscal, se para tanto existir uma norma fiscal, aplicável ao caso concreto, expressa e inequívoca nesse sentido.

Ora, existem situações em que o legislador optou por não tributar. São as chamadas *lacunas conscientes de tributação*, onde se inclui o caso da transformação das sociedades por quotas em sociedades anónimas, com posterior alienação dessas ações, para obtenção de mais-valias não tributadas.

Como é referido no Processo n.º 123/2012-T (JORGE LOPES DE SOUSA) “*é o legislador que opta, expressamente, por tributar a venda de quotas, e por não tributar a venda de ações naquele contexto*”.

Perante a inexistência de uma intenção clara em tributar SALDANHA SANCHES ¹⁰⁵ considera que essa transformação é fiscalmente aceite, mesmo que realizada com fundamento exclusivamente fiscal.

¹⁰² Um dos poucos processos em que o Tribunal julgou improcedente o pedido do sujeito passivo.

¹⁰³ Cfr. nota de rodapé 92.

¹⁰⁴ Na redação dada em 2008.

¹⁰⁵ Adotar a teoria de SALDANHA SANCHES levaria a que, no limite, se impedisse qualquer aplicação da CGAA, tanto nas situações em que a conduta estava expressamente proibida, como nas situações em que havendo uma lacuna, o sujeito passivo podia manipular a teologia da norma (sem que se pudesse sequer suscitar a questão da aplicação da CGAA não se levantava).

Acresce que “*será legítimo que o contribuinte opte pela via legal menos onerosa, num contexto de racionalidade económica, considerando o ato alegadamente abusivo como ainda constituindo planeamento fiscal lícito*”^{106 107}.

De acordo com a *supra* referida jurisprudência do CAAD a verificação dos outros elementos da CGAA é indiferente, dado que concentram a análise no elemento normativo. Concluindo que não é viável a aplicação da CGAA a todo e qualquer comportamento em que não exista uma expressa rejeição da lei fiscal.

Assim, segundo este entendimento e olhando ao caso concreto, não tendo o legislador optado por tributar a alienação das ações, a CGAA não tem aplicação.

Entendimento diferente resulta das decisões proferidas no Processos n.º 47/2013-T, no Processo n.º 51/2014-T e no Processo n.º 131/2014-T. Quanto a estes existe uma mudança na interpretação e um sentido diverso a dar ao elemento normativo.

Trata-se de uma orientação que preconiza que, ao considerarem-se verificados os demais elementos que compõem a CGAA, o elemento normativo também se encontra verificado. Desvalorizando-o e negando-lhe alguma autonomia.

Alerta GUSTAVO COURINHA para um dado que parece do máximo interesse realçar. No fundo não existe diferença entre a posição sufragada nestes processos e a posição que “*defende a pura e simples inexistência de um tal requisito*”¹⁰⁸.

Quer a doutrina em que se nega, por completo, a existência de tal elemento¹⁰⁹, quer a doutrina que desvaloriza este elemento e lhe nega autonomia deveria, salvo melhor opinião, considerar que constitui fraude à lei a transformação de uma sociedade por quotas em sociedade anónima, realizada com o único propósito de beneficiar da não tributação das mais-valias de ações, aplicando a CGAA.

¹⁰⁶ Cfr. Processo n.º 123/2012-T (JORGE LOPES DE SOUSA).

¹⁰⁷ É considerada a “*técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais*”

¹⁰⁸ GUSTAVO COURINHA «*Cláusula Geral Anti-Abuso no CADD*», p. 187 e ss.

¹⁰⁹ Nesse sentido DIOGO LEITE DE CAMPOS. Na linha desta sua posição, o Autor apresenta o caso da transformação das sociedades por quotas em sociedades anónimas como um exemplo de um comportamento que viola a CGAA.

Pelo que, nesta parte, não se acompanham as decisões constantes dos *supra*¹¹⁰ processos referidos.

Estranho parece que, no caso concreto da transformação de uma sociedade por quotas em sociedade anônima, com subsequente alienação das ações, a ausência de verificação do elemento normativo leve a uma não aplicação da CGAA.

Conforme se deixou referido, perfilha-se o entendimento de que, perante um comportamento de planeamento fiscal, a verificação da existência ou não de uma reprovação dos resultados obtidos é da máxima importância, ainda que os restantes elementos se achem verificados.

Se é certo que “a CGAA funciona como instrumento de aperfeiçoamento do sistema e impedimento de contorno da Lei Fiscal”¹¹¹, deverá existir um elemento capaz de garantir uma aplicação coerente, através da descoberta daquela que é a teologia da norma.

O elemento normativo mais não visa do que identificar a desconformidade entre a finalidade da disciplina tributária de certas estruturas negociais e utilização que é feita destas estruturas negociais.

Como se vem referindo o direito ao planeamento fiscal é um direito constitucionalmente protegido. Com efeito, a CGAA não poderia ser aplicada se o elemento normativo não existisse e não tivesse um papel preponderante.

Com a não aplicação ou desconsideração deste elemento estar-se-ia a aceitar os riscos de uma aplicação errada e desigual da lei fiscal, permitindo, por um lado, que as falhas e as lacunas legais fossem aproveitadas como autênticos benefícios fiscais e, por outro lado, que as zonas de planeamento abertas, promovidas e até mesmo sugeridas pelo próprio legislador, fossem vedadas ao sujeito passivo, forçando-o a optar pela via fiscal mais onerosa.

Conclui-se sustentando que, eventualmente, haverá uma incorreta interpretação deste elemento, no que aos *supra* referidos processos concerne.

¹¹⁰ Cfr. Processos n.º 123/2012-T, Processo n.º 124/2012-T, Processo n.º 138/2012-T, Processos n.º 47/2013-T, Processo n.º 51/2014-T e Processo n.º 131/2014-T.

¹¹¹ GUSTAVO COURINHA «Cláusula Geral Anti-Abuso no CADD», p. 188 e ss.

Muito embora esta transformação societária não seja um comportamento expressamente proibido pela letra da lei, não se deverá considerar que a prática destes comportamentos decorrem da intenção ou do estímulo do legislador.

Tal como, salvo o devido respeito pela opinião contrária, não se deverá atender ao argumento segundo o qual os atos ou negócios jurídicos realizados são tutelados pela liberdade de empresa e de iniciativa privada ¹¹².

A letra do art.º 38.º, n.º 2 da LGT é clara no sentido de pretender sancionar todos os comportamentos suscetíveis de qualificar como fraude à lei fiscal, ou seja, *“comportamentos que só aparentemente são legais, que se escondem sob operações artificiais, às quais não subjaz uma verdadeira razão económica”* ¹¹³.

Aparentemente não poderia deixar de se considerar que o ato que visa a transformação de sociedade por quotas em anónima, com a subsequente alienação das participações sociais, com objetivos puramente fiscais, atenta contra o espírito da lei fiscal, merecendo a reprovação normativo-sistemática.

Designadamente porque, regra geral, este ato surge acrescido de sucessivos e meticulosos negócios jurídicos aparentemente abusivos, que resultam na obtenção de uma vantagem fiscal que de outro modo não seria obtida.

Conduto, só é possível retirar tal elação, acompanhando a decisão de aplicação da CGAA, se se verificar a desconformidade normativo-sistemática.

Sucedo que, para que se dê uma resposta cabal a esta questão, haveria, salvo melhor opinião, que ter em consideração a norma constante do art.º 43.º, n.º 6, al. b), do CIRE (que equivale aos antigos art.º 34.º e art.º 35.º, ambos do EBF).

Na aludida al. b) do n.º 6 do art.º 43.º do CIRE mostra-se consagrado o benefício fiscal que está em causa nos casos de transformação das sociedades por quotas em sociedades anónimas, com subsequente alienação de ações.

Sendo certo que, manifestamente, não é de concluir que o sujeito passivo age em fraude à lei fiscal quando apenas se comporta como o legislador, que atribuiu este benefício fiscal ou incentivo fiscal, pretendeu que o sujeito passivo se comportasse.

¹¹² A este propósito *vide* os argumentos apresentados na al. iii), ponto 2, capítulo III.

¹¹³ GUSTAVO COURINHA «Cláusula Geral Anti-Abuso no CADD», p. 184.

Contudo, em todos os processos a que se aludiu a resposta dada à questão da transformação foi sempre no sentido de declarar a CGAA não aplicável, seja porque se concluiu que inexistindo uma expressa rejeição da lei fiscal que considerasse ilícitas estas transformações, elas eram fiscalmente aceites, seja porque se desconsiderou a verificação do elemento normativo.

E mesmo nos processos em que se procedeu à análise elemento normativo, nunca se fez referência ao preceituado na aludida al. b) do nº 6 do art.º 43.º do CIRE.

Sufraga-se a opinião de GUSTAVO COURINHA segundo a qual é esta a razão - a existência de um benefício fiscal consagrado na al. b) do nº 6 do art.º 43.º do CIRE - pela qual se deve considerar estes casos como operações de planeamento fiscal lícito *“posto que na ausência do elemento normativo a CGAA não é manifestamente aplicável”*¹¹⁴.

Pelas razões aduzidas *supra*, apenas seria possível sustentar o sentido das referidas decisões do CAAD – de não aplicação da CGAA – se aquando da verificação do elemento normativo concluíssem pela existência de benefício fiscal expressamente consagrado, que impossibilitasse a qualificação da operação do sujeito passivo como abusiva ou fraudulenta.

Uma última nota para referir, no que concerne à divergência existente entre esta linha jurisprudencial e aquela a que anteriormente se aludiu, que GUSTAVO COURINHA¹¹⁵ identifica três questões pertinentes: *i)* a natureza definitiva das decisões do CAAD e os problemas resultantes da sua irrecurribilidade; *ii)* a aceitação da CGAA pelas partes interessadas; *iii)* a desresponsabilização da atividade legiferante que tais decisões implicam.

Quanto à primeira das identificadas questões importa dizer que cada processo é decidido de acordo com a convicção e consciência dos árbitros nomeados, não se impondo qualquer linha condutora para as decisões. Assim, existem decisões que, apreciando a mesma questão, são divergentes. Por outro lado, e de acordo com a regra geral da arbitragem tributária, são irrecurríveis.

¹¹⁴ GUSTAVO COURINHA «Cláusula Geral Anti-Abuso no CADD», p. 191 e ss.

¹¹⁵ GUSTAVO COURINHA «Cláusula Geral Anti-Abuso no CADD», p. 185 e ss.

A segunda das questões que GUSTAVO COURINHA refere prende-se com a aceitação da existência da CGAA pela AT e pelo sujeito passivo. É que a verificação da existência de decisões contraditórias no que toca ao valor, à definição e à concretização do elemento normativo poderá revelar-se favorável ao regresso das doutrinas assentes na crítica à introdução de uma CGAA.

A terceira e última das questões suscitadas por GUSTAVO COURINHA respeita à desresponsabilização do legislador perante as leis fiscais que cria. A existência de decisões contraditórias contribui para que seja indiferente a questão de saber se o legislador promove a falta de neutralidade, convidativa a operações de fraude à lei fiscal.

3.3.5. - Das Decisões Favoráveis à Aplicação

Como *supra*¹¹⁶ se mencionou poucas são as decisões que consideram válida a aplicação da CGAA pela AT. Nesse sentido destaca-se o Processo n.º 173/2015 (FERNANDA MACAS), considerando pertinente proceder à sua análise.

No mencionado Acórdão o TA começa por analisar o *elemento meio* apurando que a constituição de uma SGPS, S.A., foi levada a cabo pelos sócios C e D, que eram igualmente sócios e detinham a totalidade do capital da sociedade A.

Em outubro de 2009 a SGPS, S.A., tinha alienado a totalidade do capital da sociedade A aos sócios C e D por € 472.877,39 (tornando-se cada sócio devedor de € 236.438,70), não ocorrendo nenhum pagamento.

Posteriormente, em dezembro de 2009, C e D venderam a totalidade das ações da SGPS, S.A. à sociedade A pelo valor de € 42.000.000,00 novamente sem se verificar nenhum pagamento imediato, apenas se procedendo ao registo da dívida. Depois, em maio de 2010, este crédito dos sócios sobre a sociedade A foi transformado em prestações acessórias, com características de prestações suplementares.

Em agosto de 2010, a sociedade A recebeu da SGPS, S.A. € 400.000,00 e a sociedade A transferiu € 200.000,00 para cada um dos sócios a título de reembolso das prestações acessórias.

¹¹⁶ Cfr. capítulo III.

Relativamente ao *elemento resultado*, o TA veio a dar como provado a existência de uma intenção de gerar artificialmente uma mais-valia, não tributável à data, acrescida de criação de um crédito artificial através do qual se procedia a pagamentos não-tributados em substituição de uma distribuição de dividendos.

Considerando, para tanto, que a distribuição de dividendos, encapsulados sob a forma de um reembolso das prestações acessórias, fez com que não fosse objeto de tributação em virtude da anulação da dupla tributação económica e que não houvesse lugar a tributação em sede de IRS, nem retenção na fonte do valor legalmente devido. Consagrado ficou igualmente que a compra e venda de ações da SGPS, S.A., geraram para C e D uma mais-valia não tributada por força do disposto no então art.º 10.º, n.º 2, al. a) do CIRS.

No que respeita ao *elemento intelectual*, a Requerente alegou que a sua conduta se orientou com base na intenção de nivelar o exercício do poder social e atrair acionistas para o grupo com vista a suprir as suas necessidades financeiras.

O TA considerou que as vias usadas foram demasiado complexas para a prossecução do alegado fim. Na medida em que a realização de um acordo parassocial, condicionando a entrada dos novos sócios à assinatura desse mesmo acordo, garantia da mesma forma e com os mesmos efeitos a alegada intenção da requerente. Acrescente-se que esta via, a ser adotada, não traria qualquer vantagem fiscal em sede de IRS.

Em face do exposto, o TA pugnou pela verificação do elemento intelectual, considerando frágeis as alegadas motivações do sujeito passivo, o carácter notório da vantagem fiscal e o relevo desta. Atendendo a que os sujeitos passivos eram conhecedores da lei fiscal, não podia deixar de se considerar que a sua conduta foi desejada e planeada, pelo menos a título principal.

Por fim, o TA considerou o *elemento normativo*, verificando que o recurso a meios artificiosos e ao abuso de forma jurídica se demonstrava por um notório elemento de anormalidade, que se traduziu no facto de a SGPS, S.A. passar a ser encabeçada por uma sociedade de prestação de marketing e consultoria fabril, não vocacionada para a gestão de participações sociais.

O TA decidiu, entendimento que se perfilha, que a argumentação expendida era bastante para que se considerassem preenchidos os necessários requisitos, aplicando a CGAA.

A matéria factual em apreço no processo objeto de análise é semelhante à do Processo n.º 377/2014-T (JORGE LOPES DE SOUSA) ¹¹⁷. Todavia a análise feita têm-se por dogmaticamente divergente.

Principie-se por referir que sobre esta decisão foi elaborado voto vencido do árbitro presidente JORGE LOPES DE SOUSA, no qual se opõe frontalmente à doutrina sustentada neste processo.

A extensão da materialidade fáctica apurada no Processo n.º 377/2014-T conduz a que se proceda a uma exposição muito sucinta dos factos. Verifica-se que a sociedade B (detentora de avultadas reservas disponíveis resultante da política sistemática de não distribuição) procede à alienação onerosa de ações a uma SGPS, S.A., controlada pela sociedade B, com pagamento diferido do preço. Verifica-se, ainda, um aumento de capital com a entrada em espécie realizada entre a sociedade B e a SGPS, S.A., e uma cessão de créditos a título gratuito entre os sócios C e N.

O TA, na sua Douta decisão, começou pela análise do *elemento resultado*, considerando que se encontrava preenchido, na medida em que com a venda de ações se conseguiu transfigurar o que seria uma regular distribuição de dividendos aos acionistas, num conjunto de alienações de ações sobre as quais não incidiu qualquer tributação efetiva em sede de IRS para os sócios, atenta a redação ao tempo em vigor do art.º 10.º, n.º 2, al. c) do CIRS. O pagamento do preço só seria efetuado depois de divididas as reservas disponíveis à SGPS, S.A., que também não suportava qualquer tributação, dado o mecanismo de eliminação da dupla tributação económica prevista no art.º 32.º, 1.º do EBF e art.º 51.º do CIRC.

Considerou-se igualmente provado o *elemento intelectual* por não terem sido dadas como provadas as motivações económicas da Requerente e por não se encontrarem razões comerciais legítimas, mas apenas objetivos de eliminação económica.

O TA prosseguiu a sua análise com a verificação do *elemento meio* acompanhada da verificação do *elemento normativo*, sustentando que é “*dogmaticamente inaceitável (...) pretender que, não obstante observados todos os elementos meio, resultado e intelectual (...) seria possível corroborar o dito elemento normativo*”.

¹¹⁷ A requerente recorreu para o TC, para que este se pronunciasse quanto a inconstitucionalidade, sendo que à data do fecho da presente dissertação ainda não é conhecida a decisão do TC.

Mais se defende no Douo TA que “*só um ultrapassado e inadmissível formalismo conceptual poderia propiciar tal ideia, da qual derivaria que se poderia reconhecer, ao mesmo tempo e sem contradição, a adopção pelo contribuinte de actos ou negócios jurídicos artificiosos, com abuso das formas jurídicas ou em fraude à lei, e a não reprovação ou a aceitação dessa conduta pelo ordenamento jurídico.*”

Atento o exposto o TA considerou que o conjunto de operações desencadeadas pelos acionistas - venda de ações e esvaziamento das reservas disponíveis na sociedade B através da configuração artificial do pagamento de uma dívida em vez da distribuição de dividendos, com uma finalidade exclusivamente fiscal - configura uma utilização anómala, claramente desviada dos seus fins típicos.

O TA reconheceu no conjunto de atos *supra* descritos uma prática abusiva de evitação fiscal, concluindo pela verificação do *elemento meio* e do *elemento normativo*. Termos em que julgou improcedente o pedido da Requerente quanto à falta dos pressupostos necessários para aplicação da CGAA.

Uma última nota para dar conta do carácter inovador da *supra* referida decisão de acordo com a qual se opta por uma análise casuística, à semelhança do que se defendeu *supra*¹¹⁸, e pela aplicação do *elemento meio* acompanhado do *elemento normativo*.

Perfilha-se o entendimento segundo o qual a autonomização do elemento normativo pode ser conveniente em termos de explicitação da matéria respeitante à CGAA, contudo, para efeitos de resolução de um caso concreto tem de ser apreciado em consonância com o elemento meio, de acordo com o n.º 2 do art.º 38.º da LGT que se refere a “*meios artificiosos ou fraudulentos, com abuso das formas jurídicas*”.

A verificação destes dois elementos, no caso concreto, corresponde ao caso mais explícito onde a “*fixação de um elemento pode, na prática, depender de um outro*”, “*auxiliando-se mutuamente*”¹¹⁹.

¹¹⁸ Cfr. ponto 6, capítulo II.

¹¹⁹ GUSTAVO COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-Abuso (...)* p. 165.

Síntese Conclusiva

1. O planeamento fiscal dos sujeitos passivos pode ser lícito ou ilícito. O planeamento fiscal ilícito subdivide-se em fraude fiscal e em fraude à lei.
2. Os sujeitos passivos são livres de escolher os meios através dos quais negociam, gerem e se organizam para atingir os seus objetivos económicos. Contudo, é-lhes vedada a possibilidade de ultrapassar o limiar do planeamento fiscal lícito. Assim, quando para a obtenção de uma vantagem fiscal se recorre a meios artificiosos ou ao abuso das formas há lugar à aplicação da CGAA.
3. A CGAA é um dos mais relevantes meios de combate à fraude à lei fiscal. Através dela é possível sancionar todos os comportamentos que aparentemente são legais, mas que se escondem através de esquemas artificiosos ou fraudulentos, assentes em razões puramente fiscais. Mostram-se excluídas do seu âmbito de aplicação as situações de planeamento fiscal lícito e de fraude fiscal.
4. Vários são os países que tem uma CGAA, compostas, regra geral, pelo elemento resultado, elemento objetivo e elemento subjetivo e cuja consequência se traduz na ineficácia do ato tributário.
5. Inúmeras são as diferenças no que concerne à interpretação, redação e aplicação das CGAA de cada ordenamento jurídico, reveladoras de grandes entraves ao aperfeiçoamento do sistema fiscal, à obtenção de receita fiscal e ao tratamento igualitário e não discriminatório dos sujeitos passivos.
6. Só a existência de uma CGAA harmonizada colmataria estas falhas. A proposta da CE de uma CGAA harmonizada contribuiu para importantes avanços neste domínio. Contudo, carece de ser melhorada, concretizada e densificada, de modo a que a sua interpretação e aplicação seja feita de modo uniforme em todos os países que a aplicam.
7. A CGAA harmonizada, quando comparada com a CGAA Portuguesa, revela-se portadora de um âmbito de aplicação menos abrangente e mais limitado. Também os conceitos usados na CGAA harmonizada são terminologicamente mais complexos e carentes de densificação, o que pode gerar dificuldades na sua transposição para a Lei Portuguesa.

8. A CGAA Portuguesa vem prevista no art.º 38, n.º 2, da LGT e a sua aplicação depende da observância do procedimento previsto no art.º 63.º do CPPT. É composta por quatro elementos de previsão e um de estatuição. Os quatro elementos de previsão são o *elemento meio*, *elemento resultado*, *elemento intelectual*, *elemento normativo* e o *elemento de sancionatório*.
9. Para que se ache verificado o *elemento meio* é necessário que os atos ou negócio jurídico levados a cabo pelo sujeito passivo sejam considerados anormais, desadequados ou pouco usais.
10. Para que o *elemento resultado* se ache preenchido é necessário que se verifique a obtenção de uma vantagem fiscal, aferida através da comparação entre aqueles que são os encargos fiscais normalmente suportados e os encargos fiscais suportados ou evitados com a operação fraudulenta.
11. A averiguação do *elemento intelectual* é feita através da motivação empregue pelo sujeito passivo na obtenção daquela vantagem. Para que este elemento se verifique é necessário que os atos ou negócios jurídicos usados ou realizados pelo sujeito passivo sejam dirigidos à obtenção daquela vantagem fiscal.
12. Através do *elemento normativo* é possível aferir da existência de uma desconformidade entre aquilo que é a letra ou o espírito da lei e a vantagem económica obtida. Este elemento permite uma correta distinção entre o comportamento que se traduz numa fraude à lei fiscal e o comportamento que constitui planeamento fiscal lícito.
13. A aplicação da CGAA culmina no *elemento sancionatório*, que visa impedir a produção do resultado fraudulento e dos efeitos fiscais pretendidos pelo sujeito passivo. Os atos ou negócios jurídicos são considerados ineficazes à luz do direito fiscal e os seus efeitos são desconsiderados. Ao nível dos outros ramos do direito o negócio mantém-se válido.
14. A doutrina tem vindo a defender a aplicação cumulativa dos elementos que compõem a CGAA. Salvo melhor entendimento considera-se que uma verificação cumulativa dos elementos que compõem a norma leva a que, em última análise, a CGAA raramente consiga ser aplicada.
15. São muitas as objeções e dificuldades encontradas pela AT aquando da aplicação da CGAA, designadamente a complexidade subjacente à verificação dos requisitos, a falta de densificação dos conceitos, o excesso de zelo do legislador e a cada vez maior sofisticação dos esquemas usados pelos sujeitos passivos.

16. O anteriormente exposto contribuiu para que raras fossem as vezes que a AT aplicou a CGAA. O Ac. do TCAS de 15 de fevereiro de 2011 representou um importante avanço no que a esta matéria concerne. Desde então verifica-se uma crescente aplicação da CGAA pela AT.
17. Analisada a jurisprudência do CAAD respeitante à CGAA apura-se que igualmente raras são as decisões que pugnam pela aplicação da CGAA.
18. É feita uma interpretação demasiado restritiva do elemento intelectual, porquanto existe uma enorme dificuldade em valorar e fazer prova da real vontade do sujeito passivo. Tal orientação é suscetível de constituir um obstáculo à verificação deste elemento, com a conseqüente inaplicabilidade da CGAA.
19. No que concerne ao elemento normativo, pese embora exista convergência quanto ao sentido das decisões tomadas, existe uma clara divergência na interpretação que é feita deste elemento pela jurisprudência do CAAD. Havendo, tanto quanto parece, uma clara incompreensão da interpretação deste elemento.
20. Da análise geral dos vários processos do CAAD a versar sobre a aplicação da CGAA, é de concluir que na maioria dos processos do CAAD se adota, para aplicação da CGAA, o esquema analítico dos cinco elementos, bem como a conceção segundo a qual os requisitos têm natureza cumulativa, permitindo aferir, como se de um teste se tratasse, se há ou não lugar à aplicação da CGAA.
21. Salvo o devido respeito pela opinião contrária perfilha-se entendimento diverso, considerando-se que a CGAA deve ser aplicada casuisticamente.
22. É de considerar relevante a fundamentação constante da decisão proferida pelo CAAD no processo n.º 377/2014-T. Defende-se que à luz do caso concreto deve-se proceder à avaliação do *elemento meio* acompanhada do *elemento normativo*. Salvo melhor opinião trata-se de conceção que apresenta valia dogmática.
23. Conclui-se a presente dissertação afirmando, salvo melhor entendimento, pela existência de uma clara divergência no que concerne à análise dos elementos que compõe a CGAA e à aplicação da CGAA pelos Tribunais Judiciais e pelos Tribunais Arbitrais.

Jurisprudência

Jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Sul

TCA Sul, Processo n.º 04255/10, de 15 de fevereiro de 2011, Juiz Relator José Correia

TCA Sul, Processo n.º 05104/11 de 14 de fevereiro de 2012, Juiz Relator Eugénio Sequeira

Jurisprudência do Centro de Arbitragem Administrativa

CAAD, Processo n.º 5/2011-T, 26 de Janeiro de 2012, Árbitro Rui Barreira

CAAD, Processo n.º 123/2012-T, de 09 de maio de 2013, Árbitro Presidente Jorge Lopes de Sousa

CAAD, Processo n.º 124/2012-T, de 06 de maio de 2013, Árbitro Presidente Jorge Lopes de Sousa

CAAD, Processo n.º 138/2012-T, de 12 de julho de 2013, Árbitro Presidente Manuel Macaísta Malheiros

CAAD, Processo n.º 34/2013-T, de 28 de outubro de 2013, Árbitro Presidente Benjamim Sousa Rodrigues

CAAD, Processo n.º 43/2013-T, de 26 de novembro 2013, Árbitro Presidente Maria Manuela Roseiro

CAAD, Processo n.º 46/2013-T, de 18 de outubro de 2013, Árbitro Presidente Augusto Vieira

CAAD, Processo n.º 47/2013-T, de 20 de dezembro de 2013 Árbitro Jorge Carita

CAAD, Processo n.º 70/2013-T, de 04 de novembro de 2013, Árbitro Presidente Jorge Lopes de Sousa

CAAD, Processo n.º 124/2013-T, de 14 de novembro de 2013, Árbitro Presidente Jorge Lopes de Sousa

CAAD, Processo n.º 139/2013-T, de 19 de dezembro de 2013, Árbitro Presidente José Poças Falcão

CAAD, Processo n.º 234/2013-T, de 28 de março de 2014, Árbitro Jorge Lino Ribeiro

CAAD, Processo n.º 258/2013-T, de 14 de junho de 2014, Árbitro Presidente José Poças Falcão

CAAD, Processo n.º 51/2014-T, de 27 de novembro de 2014, Árbitro Presidente Jorge Lopes de Sousa

CAAD, Processo n.º 62/2014-T, de 01 de setembro de 2014, Árbitro Presidente Jorge Lopes de Sousa

CAAD, Processo n.º 106/2014-T, de 17 de outubro de 2014, Árbitro Presidente Manuel Macaísta Malheiros

CAAD, Processo n.º 142/2014-T, de 30 de setembro de 2014, Árbitro Presidente Jorge Lopes de Sousa

CAAD, Processo n.º 200/2014-T, de 19 de dezembro de 2014, Árbitro Presidente Jorge Lopes de Sousa

CAAD, Processo n.º 234/2014-T, de 16 de setembro de 2014, Árbitro Presidente Jorge Lopes de Sousa

CAAD, Processo n.º 240/2014-T, de 03 de janeiro de 2015, Árbitro Jorge Lino Ribeiro

CAAD, Processo n.º 264/2014-T, de 07 de outubro de 2014, Árbitro Presidente Jorge Lopes de Sousa

CAAD, Processo n.º 284/2014-T, de 05 de dezembro de 2014, Árbitro Presidente José Poças Falcão

CAAD, Processo n.º 377/2014-T, de 22 de maio de 2015, Árbitro Presidente Jorge Lopes de Sousa

CAAD, Processo n.º 666/2014-T, de 26 de junho de 2015, Árbitro Presidente Jorge Lopes de Sousa

CAAD, Processo n.º 32/2015-T, de 28 de outubro de 2015, Árbitro Presidente José Poças Falcão

CAAD, Processo n.º 173/2015-T, de 04 de novembro de 2015, Árbitro Presidente Fernanda Maçãs

Bibliografia

ABREU, ADVOGADOS, «*As Medidas Anti-Fraude e Evasão Fiscal*», Direito Fiscal, Dez. 2012, acessível in www.abreuadvogados.com;

AMORIM, CATARINA FERREIRA, «*Cláusula geral anti-abuso – reflexões e aplicação à realidade empresarial*», in *Fiscalidade*, Lisboa, (Jan. - Mar. 2014);

AMORIM, PEDRO PATRÍCIO, «*Anotação à Primeira Decisão de um Tribunal Superior sobre a Aplicação da Cláusula Geral Anti-Abuso*», in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Coimbra, 2011;

CALDAS, MARTA, «*O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal*», in *cadernos IDEFF n.º 18*;

CAMPOS, DIOGO LEITE DE, «*Evasão Fiscal, Fraude Fiscal e Prevenção Fiscal*», in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, Lisboa, 1999;

CAMPOS, DIOGO LEITE DE, «*A cláusula Geral Anti-Abuso: artigo 38º n.º 2 da Lei Geral (e artigo 46º, 10 do CIRC)*», in *Revisores e empresas*, Lisboa, 2005;

CAMPOS, DIOGO LEITE DE E ANDRADE, JOÃO COSTA, *Autonomia Contratual e Direito Tributário*, Almedina, Coimbra, 2008;

CAMPOS, DIOGO LEITE DE E CAMPOS, MÓNICA LEITE DE, *Direito Tributário*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2001;

CAMPOS, DIOGO LEITE DE, RODRIGUES, BENJAMIM SILVA, SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária: Anotada e Comentada*, 4ª edição, Encontro da Escrita Editora, Lisboa, 2012;

CANOTILHO, JOSÉ JOAQUIM GOMES, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 5ª Edição, Almedina, Coimbra, 2002;

CAPDEVILA, ENRIQUE FONSECA, «*Los negocios Anomalos ante el derecho tributario: perspectiva de futuro*», in *crónica tributária*, nº 100 (2001), acessível in www.ief.es/publicaciones/revistacronicatributaria/100;

CARDOSO, RENATA DA CRUZ ALMEIDA, «*A Cláusula Geral Anti-Abuso Qualificada à luz da Lei Geral Tributária e da Lei Fundamental da República*», in Estudos de Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2007;

CARVALHO, JOÃO FILIPE PACHECO DE, «*O Regime Procedimental de Aplicação das Normas Anti-Abuso: análise do artigo 63º do código de procedimento e de processo tributário*», in Fiscalidade, Lisboa, n.23 (Jul. - Set. 2005);

COURINHA, GUSTAVO LOPES, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: contributos para a sua compreensão*, Almedina, Coimbra, 2009;

COURINHA, GUSTAVO LOPES, «*E Assim Começou a História... A aplicação Jurisprudencial da Cláusula Geral Anti-Abuso: anotação ao Ac. TCA – S P. N.º 4255/10, DE 15-02-2011*», In Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal, Edição do Instituto Superior Gestão, Lisboa, 2010;

COURINHA, GUSTAVO LOPES, «*A Cláusula Geral Anti-Abuso no CADD: A insustentabilidade de uma jurisprudência contraditória: comentário às decisões dos processos n.º 47/2013, 51/2014 e 131/2014*», In Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Coimbra, 2014;

COSTA, JOAQUIM CARDOSO DA, «*A Evasão e Fraude Fiscais face à Teoria da Interpretação da Lei Fiscal*», in Fisco n.º 74/75, (Jan. - Fev. 1996);

DOURADO, ANA PAULA, «*O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa*», in Ciência e Técnica Fiscal n.º 379, Centro de Estudos Fiscais, Ciência Técnica Fiscal, nº 143, 1970;

DOURADO, ANA PAULA, *Direito Fiscal, lições*, Almedina, Coimbra, 2015;

EZCURRA, MARTA VILLAR, «*Elusión Fiscal: La Experiência de Espanã*», in ciência e técnica fiscal, n.º 404 (Out. - Dez. 2001);

FREITAS, IARA RODRIGUES COSTA MARQUES, «*A Cláusula Geral Anti-Abuso como meio de combate ao planeamento fiscal ilegítimo: pressupostos e condições de aplicação da CGAA no Direito Fiscal Português*», Dissertação de Mestrado Forense, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa - Escola de Lisboa, Ago. 2012;

GARCIA, NUNO OLIVEIRA e FERNANDES, JOSÉ ALMEIDA, «*Comentário ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 15 de fevereiro de 2011*» in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Coimbra, 2011;

GUERREIRO, ANTÓNIO LIMA, *Lei Geral Tributária, Anotada*, Rei dos Livros, Lisboa, 2001;

GADEA, EDUARDO SANZ, «*Medidas Antielusión Fiscal*», in instituto de estudios fiscales, documento n.º 22/01, acessível in www.ief.es/documentos/doc.2201;

GOMES, NUNO SÁ, *Evasão fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal*, 2ª ed., Rei dos Livros, Lisboa, 2000;

GOUVEIA, JORGE BACELAR, «*A Evasão Fiscal na Interpretação e Integração da Lei Fiscal*», in *Fiscália*, Lisboa, a.4n.15 (Jan.-Mar.1996);

LEITÃO, LUÍS M. T. DE MENEZES, «*A evasão e a Fraude Fiscais Face à Teoria da Interpretação da Lei Fiscal*», in *Fisco*, Lisboa, a.3 n.32 (Jun. 1991);

LEITÃO, PATRÍCIA MENEZES, «*A Cláusula Geral Anti-Abuso e o seu Procedimento de Aplicação*», in *Vida Económica*, 2012; acessível in www.livraria.vidaeconomica.pt/direito-fiscal;

LÓPEZ, JORGE MARTÍN, «*La Norma Geral Anti-Abuso del Reino Unido*», in *Revista Española de Derecho Financiero*, Pamplona, 2014;

MACEDO VITORINO & ASSOCIADOS, «*Planeamento Fiscal e os seus Limites*», Out. 2012, acessível in www.macedovitorino.com;

MANCHETTE, PEDRO, «*A Audiência Prévia do Contribuinte*», in *Direitos Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999;

MARQUES, JOANA TRINCÃO, «*Harmonização das Cláusulas Gerais Antiabuso: análise da proposta da comissão europeia, no âmbito da recomendação sobre planeamento fiscal agressivo*», Dissertação de Mestrado Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa - Escola de Lisboa, Mar. 2014;

MARTINS, ALEXANDRA COELHO, *A Admissibilidade de uma Cláusula Geral Anti-Abuso em sede de IVA*, Almedina, Coimbra, 2007;

MATOS, PEDRO VIDAL, *O Princípio Inquisitório no Procedimento Tributário*, Coimbra, Wolters Kluwer Portugal, 2010;

NUNES, GONÇALO AVELÃS, «*A Cláusula Geral Anti-Abuso de Direito em Sede Fiscal – art. 38 n.º 2, da Lei Geral Tributária – à luz dos Princípios Constitucionais do Direito Fiscal*», in *Fiscalidade*, n.º 3, Julho de 2000;

OLIVEIRA, ANTÓNIO FERNANDES DE, *A Legitimidade do Planeamento Fiscal, as Cláusulas Gerais Anti-Abuso e os Conflitos de Interesse*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009;

PEREIRA, SOFIA GOUVEIA, «*A Fronteira entre a Poupança Fiscal Lícita e Ilícita: antes e depois da introdução da cláusula geral: antes e depois da introdução da cláusula geral anti-abuso*», in *Revista Direito e Justiça*, Revista da FDUCP, Vol. XIV, tomo 2 2000;

POMBO, NUNO, *A Fraude Fiscal: a Norma Incriminadora, a Simulação e Outras Reflexões*, Almedina, Coimbra, 2007;

PORTELA, JOANA, «*Ainda uma Soberania Fiscal Nacional? A cláusula geral anti-abuso como instrumento de justiça na distribuição dos encargos fiscais*», in *jurisprudência do Direito Fiscal*, 2009;

RAMOS, VASCO MOURA, «*Da Cláusula Geral Anti-Abuso em Direito Fiscal e a sua Introdução no Ordenamento Jurídico Português*», in *Boletim da Faculdade de Direito*, Coimbra, 2001;

SANCHES, J. L. SALDANHA, «*O combate à fraude fiscal e à defesa do contribuinte: dois objetivos inconciliáveis?*» ROROC, Lisboa, 2000, acessível in <http://www.saldanhasanches.pt/>;

SANCHES, J. L. SALDANHA, «*O Abuso de Direito em Matéria Fiscal: natureza, alcance e limites*», in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 398 (Abr.-Jun. 2002), acessível in <http://www.saldanhasanches.pt/>;

SANCHES, J. L. SALDANHA, «*Normas anti-abuso, jurisprudência comunitária e direito português: as provisões no balanço fiscal*», in *Planeamento e concorrência fiscal internacional* / Ana Paula Dourado, Lisboa: Fisco, 2003;

SANCHES, J. L. SALDANHA, *Os limites do planeamento fiscal, Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, Coimbra 2006;

SANCHES, J. L. SALDANHA, «*As Duas Constituições: nos Dez Anos da Cláusula Geral Anti-Abuso*», in *Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra 2009;

SANTOS, ANTÓNIO CARLOS DOS, «*Planeamento fiscal, Evasão Fiscal, Elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto*», in *Fiscalidade*, Lisboa, n.38 (Abr. - Jun. 2009);

SILVA, NUNO CALVÃO, «*Elisão fiscal e Norma Geral Anti-Abuso*», in *revista da Ordem dos Advogados*, Lisboa, Set. 2006;

SOUSA, JORGE LOPES DE, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Vol. I, 6ª ed., Áreas Editora, Lisboa, 2011;

TRINDADE, CARLA CASTELO, *Regime Jurídico de Arbitragem Tributária - Anotado*, Almedina, Coimbra, 2015;

VASQUES, SÉRGIO, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011;

VASQUES, SÉRGIO, e TRINDADE, CARLA CASTELO, «*Os Efeitos do Pedido de Constituição de Tribunal Arbitral Tributário*», *Cadernos de Justiça Tributária, Braga*, n.º 2 (Out. – Dez. 2013);

XAVIER, ALBERTO, «*O Negócio Indireto no Direito Fiscal*», in *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 147, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, Mar. 1971;

XAVIER, ALBERTO, *Direito Tributário Internacional*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2014;