



# CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO NA JURISPRUDÊNCIA PORTUGUESA...

Carla Castelo Trindade | UCP  
Jornadas de Jurisprudência  
26 Março 2019

# ÍNDICE

- ❖ CGAA em Portugal até à transposição da ATAD – experimentação e balanço
- ❖ CGAA's na União Europeia - ATAD
- ❖ CGAA pós-ATAD: proposta de transposição – futuro da CGAA em Portugal

# CGAA EM PORTUGAL ATÉ À TRANSPOSIÇÃO DA ATAD EXPERIMENTAÇÃO E BALANÇO

---

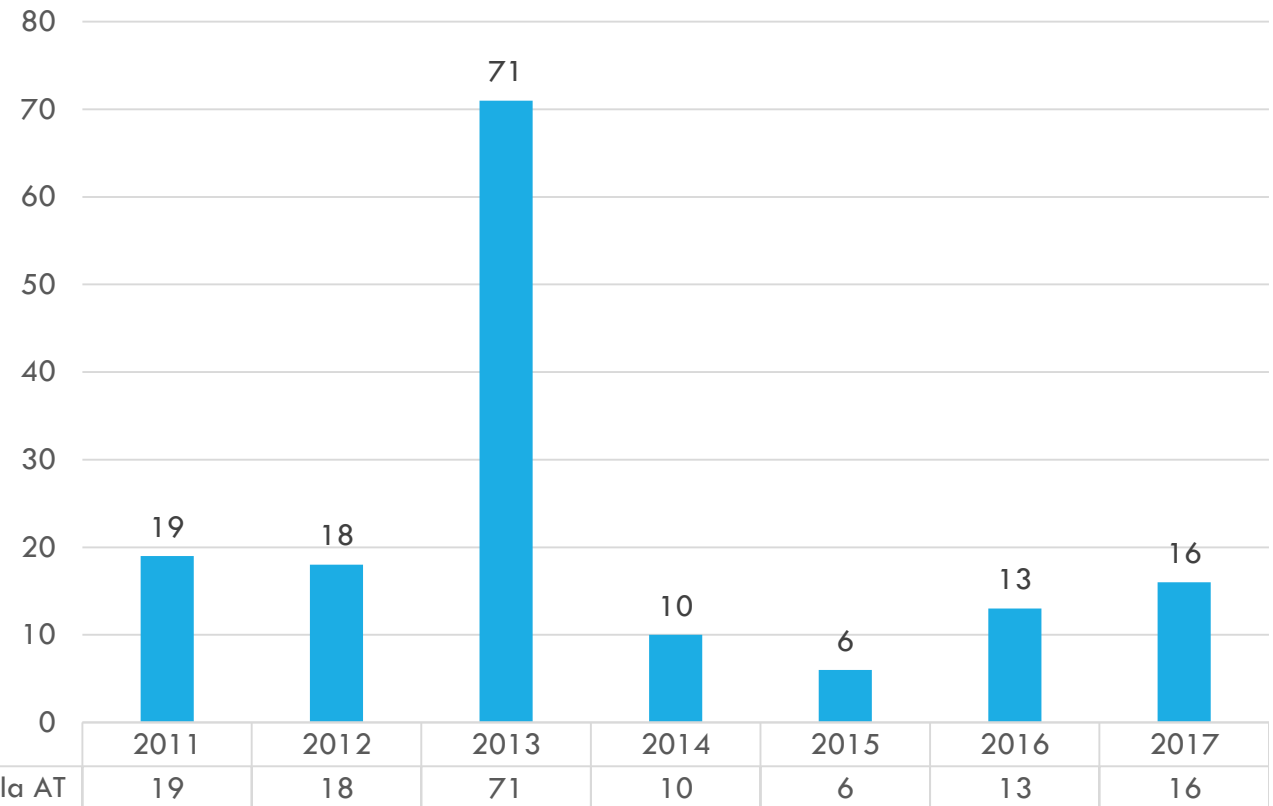
# CGAA: O QUE É?

- ❖ A CGAA foi introduzida no nosso ordenamento em 1999
- ❖ Actual redacção consta do artigo 38.º n.º 2 Lei Geral Tributária - reforma fiscal de 2000
- ❖ **Ineficácia**, dos actos 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, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais** que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios

# EXPERIMENTAÇÃO E BALANÇO - AT

## Aplicação da CGAA pela Autoridade Tributária

- ❖ Pouca aplicação nos anos iniciais – durante os primeiros 10 anos não teve expressão
- ❖ De 2011 a 2017 – aplicada 153 vezes – média 14 vezes por ano desconsiderando o ano de 2013
- ❖ Aplicação da CGAA pela AT vs Contestação pelos contribuintes presume-se que seja de perto de 100%



# EXPERIMENTAÇÃO E BALANÇO - STA

## Decisões sobre a CGAA proferidas pelo Supremo Tribunal Administrativo

- ❖ Três decisões e em todas o STA considerou ilegal a actuação da AT
- ❖ O STA considerou que para a AT desconsiderar negócios jurídicos e corrigir a situação jurídico-tributária dos sujeitos passivos deve sempre desencadear o procedimento específico previsto no CPPT
- ❖ Há portanto um delimitação “negativa” da CGAA exigindo-se a aplicação da norma e do seu mecanismo específico em qualquer caso de abuso

| Ano          | Processo n.º | Nº de processos | Anulação do acto | Confirmação do acto |
|--------------|--------------|-----------------|------------------|---------------------|
| 2014         | 0576/13      | 1               | 1                | 0                   |
| 2015         | 01720/13     | 1               | 1                | 0                   |
| 2016         | 0166/14      | 1               | 1                | 0                   |
| <b>Total</b> |              | <b>3</b>        | <b>3</b>         | <b>0</b>            |

# EXPERIMENTAÇÃO E BALANÇO – TCA’S

## Decisões sobre a CGAA proferidas pelo Tribunal Central Administrativo Sul e Norte

- ❖ Ainda que em 50% dos casos os TCAs tenham confirmado a aplicação da CGAA...
- ❖ O certo é que a aceitação da aplicação da CGAA ocorreu nos primeiros 3 processos – entre os anos de 2011 e 2012...
- ❖ E dois processos são sobre o mesmo contribuinte (JM) sendo o terceiro processo sobre caducidade do procedimento da CGAA

| Ano          | Processo n.º         | Nº de processos | Negação da aplicação da CGAA | Confirmação da aplicação da CGAA |
|--------------|----------------------|-----------------|------------------------------|----------------------------------|
| 2011         | 4255/10              | 1               | 0                            | 1                                |
| 2012         | 3877/2010<br>5104/11 | 2               | 0                            | 2                                |
| 2013         |                      | 0               | -                            | -                                |
| 2014         | 0166/14              | 1               | 1                            | 0                                |
| 2015         | 0144/14              | 1               | 1                            | 0                                |
| 2016         |                      | 0               | -                            | -                                |
| 2017         |                      | 0               | -                            | -                                |
| 2018         | 00917/13.3BECBR      | 1               | 1                            | 0                                |
| <b>Total</b> |                      | <b>6</b>        | <b>3</b>                     | <b>3</b>                         |

# EXPERIMENTAÇÃO E BALANÇO – TRIBUNAIS ARBITRAIS

## Decisões sobre a CGAA proferidas pelos Tribunais Arbitrais

- ❖ 87% - 60 de 69- dos casos de CGAA dos tribunais portugueses foram decididos por tribunais arbitrais
- ❖ Aplicação menos “formalista” dos requisitos – excesso de literalismo como justificação da proliferação da elisão
- ❖ 84% das decisões são a favor do contribuinte
- ❖ Há porém várias decisões contraditórias

| Ano          | Nº de processos | Negação da aplicação da CGAA | Confirmação da aplicação da CGAA |
|--------------|-----------------|------------------------------|----------------------------------|
| 2012         | 0               | 0                            | 0                                |
| 2013         | 9               | 7                            | 2                                |
| 2014         | 24              | 22                           | 2                                |
| 2015         | 12              | 8                            | 4                                |
| 2016         | 6               | 6                            | 0                                |
| 2017         | 2               | 0                            | 2                                |
| 2018         | 7               | 7                            | 0                                |
| <b>Total</b> | <b>60</b>       | <b>50 (84%)</b>              | <b>10 (16%)</b>                  |



# EXPERIMENTAÇÃO E BALANÇO - CONCLUSÃO

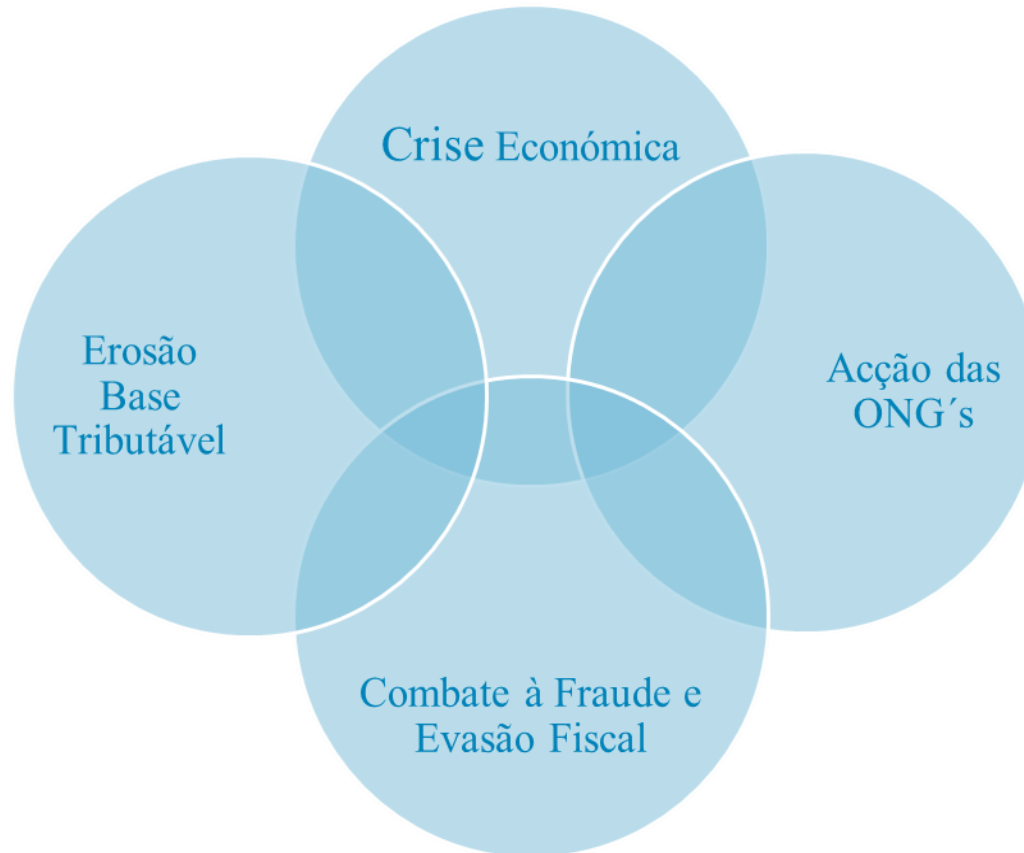
- ❖ Das 153 decisões de aplicação da CGAA pela AT só há 69 decisões de tribunais publicadas - i.e. 45% - das quais:
  - ❖ 3 STA – 4%
  - ❖ 6 TCA´s – 9%
  - ❖ 60 dos Tribunais Arbitrais – 87%
- ❖ As restantes 84 decisões de aplicação da CGAA:
  - ❖ Ou não foram discutidas pelos contribuintes
  - ❖ Ou estão pendentes de decisão – nos TF´s, nos TCA´s ou no próprio STA
  - ❖ Ou foram decididas pelos TAF´s

| Ano          | Aplicações pela AT    | STA | TCA´s               | Tribunais Arbitrais |
|--------------|-----------------------|-----|---------------------|---------------------|
| 2011         | 19                    |     | 1                   |                     |
| 2012         | 18                    |     | 2                   |                     |
| 2013         | 71                    |     | 0                   | 9                   |
| 2014         | 10                    | 1   | 1                   | 24                  |
| 2015         | 6                     | 1   | 1                   | 12                  |
| 2016         | 13                    | 1   | 0                   | 6                   |
| 2017         | 16                    |     | 0                   | 2                   |
| 2018         |                       |     | 1                   | 7                   |
| <b>Total</b> | <b>153 aplicações</b> |     | <b>69 processos</b> |                     |

# CGAA's NA UNIÃO EUROPEIA - ATAD

---

# ABUSO: RAZÃO DE SER



= CGAA por todo o território Europeu

FORMAIS

NÃO-FORMAIS

Holanda,  
Dinamarca e  
Polónia

# CGAA'S NA UNIÃO EUROPEIA-PRÉ ATAD

- ❖ Mesmo nas CGAA's formais são bastante diferentes no que toca ao seu recorte material: *meio, intelectual e resultado*

## **Elemento Meio**

- Abuso de direito ou mera violação da lei fiscal?
- Consagração da substância sobre a forma: inexistência de elemento meio?

## **Elemento Intelectual**

- Aferição estrita da intenção (principal ou única?) do agente em obter vantagem fiscal
- Exigência de prova das “razões válidas” para o negócio: comerciais ou económicas?
- Supressão do elemento: Espanha, Roménia, República Checa e Eslovénia

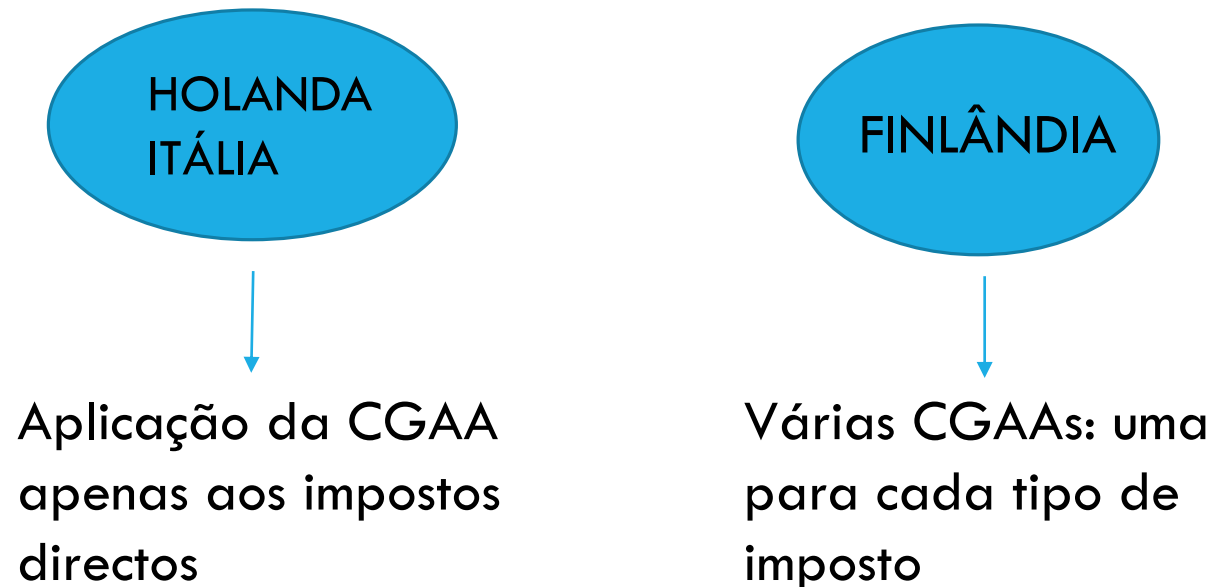
## **Elemento Resultado**

- As dificuldades do conceito de “vantagem fiscal”

# CGAA'S NA UNIÃO EUROPEIA-PRÉ ATAD

- ❖ São também várias as diferenças no que toca ao escopo de aplicação, aos efeitos retroactivos, ao ónus da prova...
- ❖ **Aplicação a que tipo de impostos?**

Via de regra, não há distinção entre os vários tipos de impostos, aplicando-se a CGAA a todos os tipos de impostos



# CGAA'S NA UNIÃO EUROPEIA-PRÉ ATAD

## ❖ Aplicação a que contribuintes?

Via de regra a CGAA aplica-se a Pessoas Singulares e Colectivas



↓  
Aplicação somente às  
Pessoas Colectivas



↓  
Aplicação a todas as  
pessoas que participam  
directa ou indirectamente  
na estrutura abusiva

# CGAA'S NA UNIÃO EUROPEIA-PRÉ ATAD

- ❖ Há (havia) ainda diferenças quanto ao ónus da prova - se cabe à AT ou ao contribuinte - e quanto à aplicação retroactiva



# CGAA'S NA UNIÃO EUROPEIA-ATAD

**2011** - Proposta de directiva sobre a Matéria Comum Consolidada do imposto sobre as Sociedades tendo sido aqui que surgiu pela primeira vez a manifestação da intenção de se adoptar uma CGAA comum dentro da UE

**2012** - Recomendação da Comissão sobre Planeamento Fiscal Agressivo para a adopção de uma CGAA harmonizada

**2014** - Surge no seio da OCDE o BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) referindo-se na Acção 6 à CGAA como forma da prevenção abusiva nos acordos multilaterais

**2015** - Proposta de alteração da Directiva Mães e Afiliadas no sentido de incluir uma CGAA nesta Directiva

**2016** - *Anti-Tax Avoidance Package*: Directiva Anti Elisão (ATAD 1 e 2) com obrigatoriedade de transposição dos Estados Membros até 31-12-2018



# CGAA'S NA UNIÃO EUROPEIA-ATAD vs BEPS

- ❖ O BEPS tem um âmbito de aplicação aos países da OCDE, mas a CGAA só tem aplicação no âmbito das convenções multilaterais
- ❖ O que se quer com a ATAD é que os Estados Membros aplicassem o BEPS de forma concertada
- ❖ Grosso modo a ATAD é o BEPS no plano Europeu + CGAA + Regras de tributação à saída

## Vantagens da ATAD vs BEPS

1. Consagração das regras relativas à limitação de encargos financeiros que no BEPS era uma mera recomendação + CGAA + Regras de tributação à saída
2. Data específica de transposição - 31 de Dezembro de 2018 - Portugal já se encontra assim atrasado na transposição
3. Possibilidade de submeter as questões da ATAD ao TJUE

# **CGAA PÓS-ATAD: PROPOSTA DE TRANSPOSIÇÃO O FUTURO DA CGAA EM PORTUGAL**

---

# CGAA-ATAD

## 6º, nº 1 da ATAD

Para efeitos do cálculo da matéria colectável das sociedades, os Estados-Membros devem ignorar 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 frustrate o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, **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



CRITÉRIO DA  
GENUINIDADE



STEP TRANSACTION  
DOCTRINE

A montagem “pode ser constituída por  
mais do que uma etapa ou parte”

(Directiva (UE) 2016/1164 do Conselho de 12 de julho de 2016 que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência directa no funcionamento do mercado interno)

# ATAD EM PORTUGAL: PROPOSTA DE LEI N.º 177/XIII

## 38.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária

São ineficazes no âmbito tributário os actos 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, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.

As **construções** ou **séries de construções** que, tendo sido realizadas com a **finalidade principal** ou **uma das finalidades principais** de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, sejam realizadas **com abuso das formas jurídicas** ou **não sejam consideradas genuínas**, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas.

# ATAD EM PORTUGAL: PROPOSTA DE LEI N.º 177/XIII

## CGAA (PÓS TRANSPOSIÇÃO)

NEGÓCIOS JURÍDICOS  
REALIZADOS COM  
ABUSOS DE FORMA  
JURÍDICA  
+  
CONSTRUÇÕES  
CONSIDERADAS NÃO  
GENUÍNAS  
=  
**ABUSO**

FICA CLARA A  
CONSEQUÊNCIA  
LEGAL DA TRIBUTAÇÃO  
DO NEGÓCIO QUE  
DEVIA TER EXISTIDO DE  
ACORDO COM A  
REALIDADE  
ECONÓMICA

ESCLARECEM-SE AS REGRAS DE  
RESPONSABILIZAÇÃO/LIQUIDAÇÃO  
DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO

STEP TRANSACTION  
DOCTRINE

# ATAD EM PORTUGAL: PROPOSTA DE LEI N.º 177/XIII

## ALTERAÇÕES AO ARTIGO 63.º DO CPPT

ALTERAM-SE/  
REFORÇAM-SE OS  
REQUISITOS DE  
FUNDAMENTAÇÃO POR  
PARTE DA AT

PERMITE-SE O  
ENGLOBAMENTO DOS  
RENDIMENTOS  
CONSIDERADOS NA  
ESFERA DO  
DESTINATÁRIO DA  
CGAA

CLARIFICA-SE O  
EVENTUAL DIREITO DE  
REGRESSO DO  
SUBSTITUTO

RECLAMAÇÃO  
GRACIOSA PRÉVIA  
NECESSÁRIA\*

# CGAA PÓS-ATAD QUESTÕES A RESOLVER

## ❖ Questões a resolver:

1. Como vai ser a aplicação da lei no tempo da nova redacção do art.º 38.º LGT e do art.º 63.º do CPPT?
2. Será possível submeter questões prejudiciais para o TJUE quanto a todas as decisões em matéria de CGAA ou só nas matérias de CGAA que se relacionem com IRC?
3. A reclamação graciosa necessária é só para a impugnação? Então e a arbitragem?
4. Não será o englobamento o “diário de uma morte anunciada da CGAA”? Onde se diz que *“a aplicação da disposição antiabuso não prejudica (...) o direito do beneficiário de optar pelo englobamento do rendimento”* não se estará a abrir a porta à sindicância deste novo acto de liquidação resultado do englobamento por parte dos sujeitos passivos?





[ccastelotrindade@gmail.com](mailto:ccastelotrindade@gmail.com) |