



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

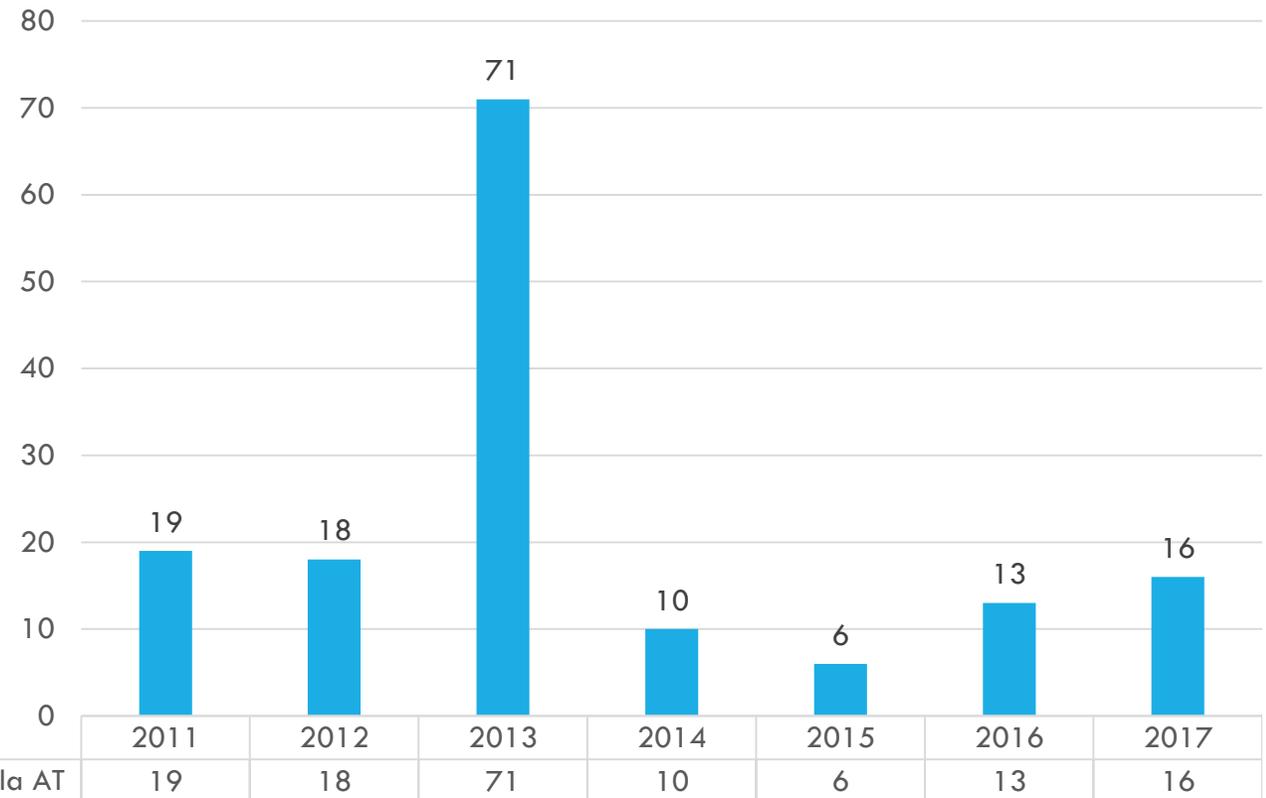
CGAA: O QUE É?

- ❖ 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
Total		3	3	0

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 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
Total		6	3	3

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
Total	60	50 (84%)	10 (16%)

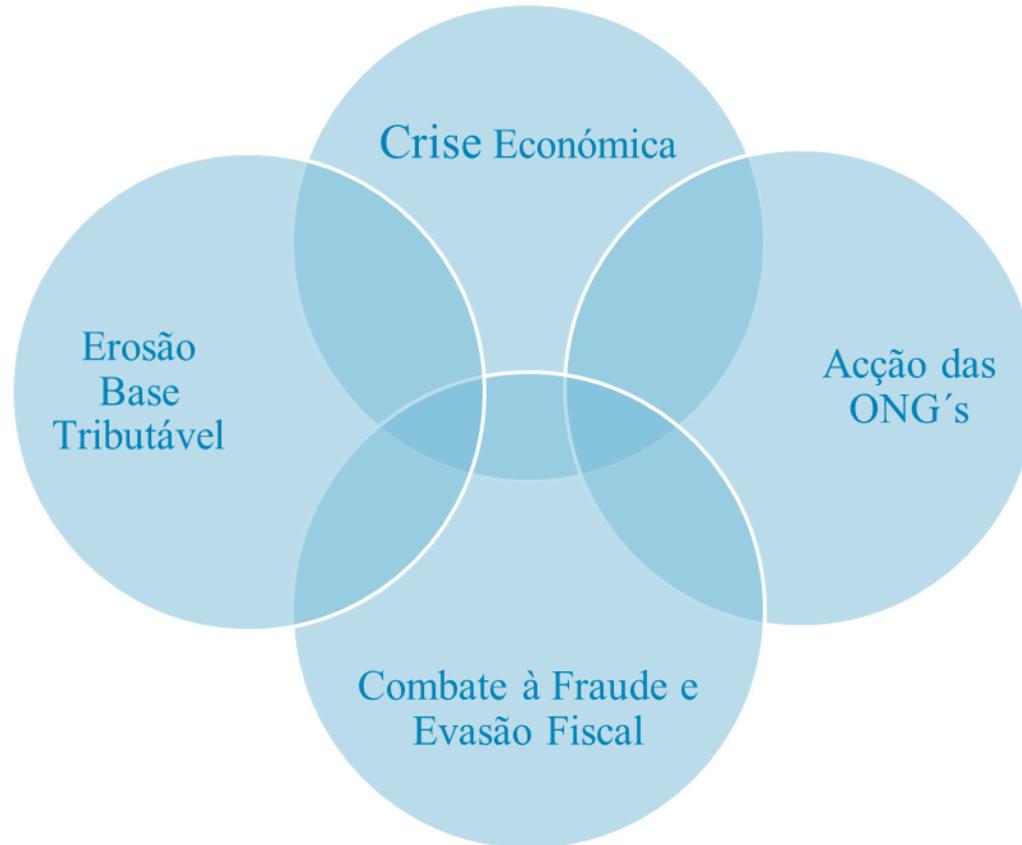
EXPERIMENTAÇÃO E BALANÇO - CONCLUSÃO

- ❖ 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
Total	153 aplicações		69 processos	

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

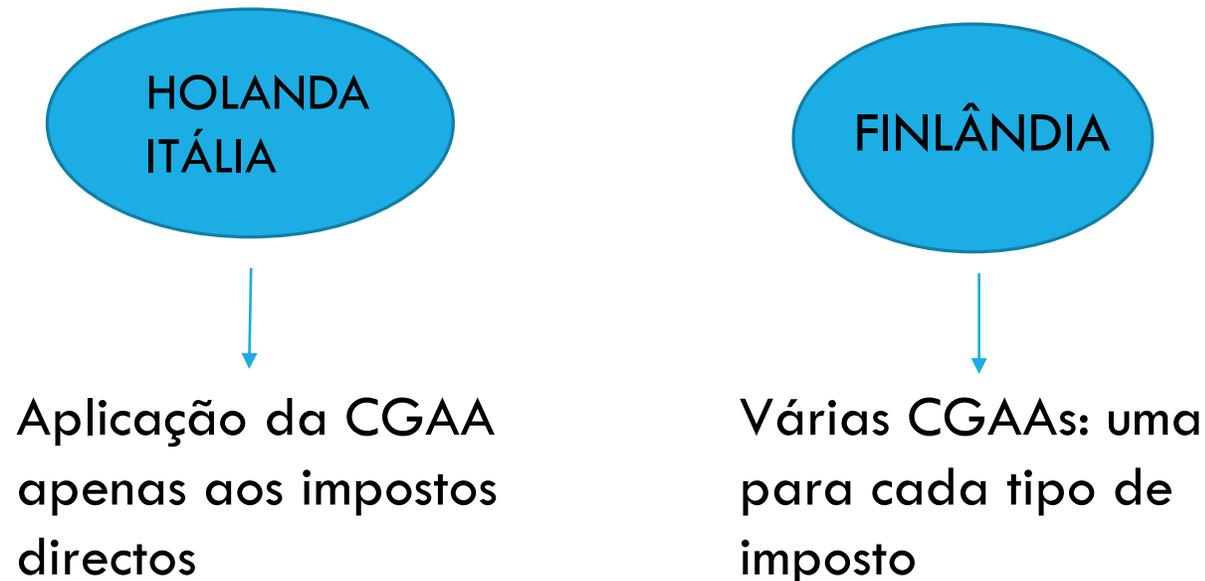
Elemento Resultado

- 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

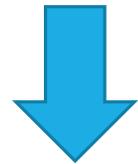
1. Consagração das regras relativas à limitação de encargos financeiros que no BEPS era uma mera recomendação + CGAA + Regras de tributação à saída
2. Data específica de transposição - 31 de Dezembro de 2018 - Portugal já se encontra assim atrasado na transposição
3. Possibilidade de submeter as questões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