



## CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO: PRIMEIRA DECISÃO JUDICIAL

Foi recentemente conhecida a primeira decisão de um tribunal superior, proferida por unanimidade, sobre a aplicação da denominada cláusula geral anti-abuso. Trata-se do Acórdão n.º 4255/10, de 15 de Fevereiro de 2011, do Tribunal Central Administrativo - Sul (TCAS).

A cláusula geral anti-abuso foi introduzida no nosso ordenamento em 1999, Lei Geral Tributária, onde se determinou a ineficácia, em matéria tributária, 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. Nestes casos, e perante a *ineficácia* de tais negócios, a tributação dos rendimentos que deles advenha é feita de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência, não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas.

Durante a década de noventa, e por influência comunitária, começaram a ser adoptadas, também em Portugal e de forma progressiva, algumas medidas anti-abuso. Para além da cláusula geral anti-abuso - que poderá aplicar-se, em abstracto a uma qualquer operação ou negócio jurídico que preencha os pressupostos previstos na norma em

causa e determine a sua ineficácia - foram, assim, também introduzidas normas anti-abuso específicas, dirigidas a *certos* negócios específicos, que o legislador também identificou como abusivos ou anómalos. Exemplos disso são os preceitos que encontramos no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) em matéria de preços de transferência e de subcapitalização.

Quer as normas anti-abuso específicas, quer a cláusula geral anti-abuso, encontram a sua razão de ser no comportamento evasivo ou fraudulento dos sujeitos passivos em matéria fiscal e, bem assim, na necessidade de se estabelecerem meios de reacção adequados a garantir o cumprimento do princípio da igualdade na repartição dos encargos tributários e, também, na prossecução da satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas. Na prática, a Administração tributária acabou por optar, na maioria dos casos, pela aplicação dessas normas anti-abusos específicas, na medida em que prevêem a inversão do ónus da prova, ao contrário do que sucede com a cláusula geral anti-abuso, em que a norma procedimental, inserida no Código do Procedimento e Processo Tributário, prevê que seja aquela Administração tributária a provar que se encontram reunidos os pressupostos que permitem desencadear as consequências previstas na referida cláusula geral.

“Sociedade de Advogados Portuguesa do Ano”

*Chambers Europe Excellence 2009, IFLR Awards 2006 & Who's Who legal Awards 2006, 2008, 2009, 2010*

“Melhor Sociedade de Advocacia de negócios da Europa do Sul”  
*ACQ Finance Magazine, 2009*

“Melhor Sociedade de Advogados no Serviço ao Cliente”  
*Clients Choice Award - International Law Office, 2008, 2010*

“Melhor Departamento Fiscal do Ano”  
*International Tax Review - Tax Awards 2006, 2008*

Prémio Mind Leaders Awards™  
*Human Resources Suppliers 2007*

É neste contexto que este Acórdão de Fevereiro do TCAS assume grande relevância, pela decisão pioneira que comporta de concluir a favor da pretensão da Administração tributária, considerando que a factualidade constante dos autos consubstancia um caso evidente de elisão fiscal e que preenche os pressupostos de aplicação da referida Cláusula Geral Anti-Abuso.

Talvez por isto, são muito poucos até à publicação deste recente Acórdão do TCAS os casos em que a Administração tributária tentou aplicar a cláusula geral anti-abuso, de tal forma que a mesma passou a ser considerada de (muito) difícil aplicação, diminuindo, conseqüentemente, o seu carácter preventivo. Houve, é certo, uma tentativa de inversão desta situação, com a divulgação, por parte da Administração tributária, dos (chamados) esquemas de planeamento fiscal abusivo, assim considerados ao abrigo do respectivo Decreto-Lei, nos quais, no entanto, a Administração tributária acabou por referir-se, quase sempre, à eventual aplicação das normas específicas anti-abuso, em detrimento, uma vez mais, de uma aplicação bem mais generalizada da cláusula geral anti-abuso.

É neste contexto que este Acórdão de Fevereiro do TCAS assume grande relevância, pela decisão pioneira que comporta de concluir a favor da pretensão da Administração tributária, considerando que a factualidade constante dos autos consubstancia um caso evidente de elisão fiscal e que preenche os pressupostos de aplicação da referida Cláusula Geral Anti-Abuso. Com efeito, na situação em causa, o Tribunal veio a confirmar a verificação dos pressupostos da aplicação da cláusula geral anti-abuso, concluindo pela existência de um negócio artificial, visando, exclusivamente, a minimização ou eliminação dos impostos que seriam suportados caso esse negócio não tivesse sido celebrado. No caso concreto, entendeu o Tribunal que o contribuinte ultrapassou os limites da liberdade da gestão empresarial - e que são, precisamente, os da "subsistência e manutenção do sistema fiscal" -, pela sua motivação fiscal. E esta terá assentado no facto de os actos ou negócios praticados, que implicaram a interposição de uma estrutura societária com sede na Zona

Franca da Madeira, para financiamento de diversas empresas do Grupo, serem, essencial ou principalmente, dirigidos à transformação de juros em dividendos, que escapa(va)m à tributação pela aplicação do regime de eliminação de dupla tributação económica de lucros distribuídos, actualmente previsto no Código do IRC.

O Tribunal pronunciou-se, porém, ainda sobre se, no caso concreto, já teria ou não decorrido o prazo de caducidade de três anos, aplicável ao procedimento específico de aplicação da cláusula geral anti-abuso, o qual consta no Código de Procedimento e de Processo Tributário, acabando por acolher, a este respeito, a *step transaction doctrine*, segundo a qual a disposição anti-abuso pode e deve aplicar-se ao momento decisivo e final que é representado, no caso, pela recepção de acréscimos patrimoniais como dividendos dedutíveis, em vez de juros. Ora, o acolhimento de tal doutrina permitiu ao Tribunal concluir que os procedimentos inspectivos foram iniciados em tempo, ou seja, dentro do prazo de caducidade legal de três anos, apesar de os contratos de mútuo em causa terem sido celebrados já em 1996 e 1997 e o procedimento de aplicação da cláusula geral anti-abuso apenas se ter iniciado só em 2004.

O referido Acórdão do TCAS representa um novo passo na aplicação da cláusula geral anti-abuso portuguesa e no combate aos comportamentos evasivos e fraudulentos dos contribuintes. Adivinhamos, por isso, que, após a sua divulgação, a Administração tributária ganhe também novo ímpeto nas suas tentativas de aplicação dessa cláusula geral anti-abuso, cujo incremento prevemos num contexto económico e, sobretudo, tributário em que a pressão para obtenção da receita fiscal parece inevitável.

Rogério M. Fernandes Ferreira  
Mónica Respício Gonçalves  
Luís Bordalo e Sá

A presente Informação Fiscal destina-se a ser distribuída entre Clientes e Colegas e a informação nela contida é prestada de forma geral e abstracta, não devendo servir de base para qualquer tomada de decisão sem assistência profissional qualificada e dirigida ao caso concreto. O conteúdo desta Informação Fiscal não pode ser reproduzido, no seu todo ou em parte, sem a expressa autorização do editor. Caso deseje obter esclarecimentos adicionais sobre este assunto contacte [arfis@plmj.pt](mailto:arfis@plmj.pt)

Lisboa, 03 de Junho de 2011  
21/2011