

Análise da cláusula geral antiabuso em Portugal, à luz da lei n.º 32/2019, de 3 de maio

Analysis of the general antiabuse clause in Portugal, in the light of law no. 32/2019, of may 3

Paulo Sérgio de Sousa Magalhães¹

Patrícia Anjos Azevedo²

Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Politécnico do Porto.

Sumário: 1. Introdução; Generalidades; 2. Planeamento Fiscal; 2.1. Planeamento fiscal *extra-legem*; 3. A cláusula geral antiabuso; 3.1. A evolução da cláusula geral antiabuso no ordenamento jurídico português (breves referências); 3.2. A atual redação da cláusula geral antiabuso no ordenamento jurídico português e o seu procedimento de aplicação; 3.2.1. Alteração de regime e de conceito; 3.2.2. A especificidade das situações de retenção na fonte com carácter definitivo; 3.2.3. Alterações ao nível do procedimento tributário; 4. Conclusões; 5. Referências Bibliográficas e Jurisprudenciais.

Resumo: Com o desígnio de combater o planeamento fiscal *extra legem*, o legislador português introduziu no nosso ordenamento jurídico uma disposição geral antiabuso denominada de cláusula geral antiabuso que, atualmente, se encontra plasmada no artigo 38.º da Lei Geral Tributária.

Nesta norma, o legislador atribui à administração fiscal o poder de desconsiderar os efeitos fiscais de atos ou negócios praticados pelo contribuinte em puro contorno à lei fiscal e liquidar o imposto que seria devido em condições normais, *i.e.*, a situação em que o contribuinte não optasse por reduzir, eliminar ou diferir o pagamento dos impostos devidos.

Para que a administração fiscal possa recorrer à aludida cláusula, que sofreu alterações significativas por intermédio da Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, esta deve proceder à abertura prévia do procedimento de aplicação previsto no artigo 63.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário.

Palavras-Chave: Planeamento fiscal; planeamento fiscal *extra legem*; cláusula geral antiabuso; procedimento tributário; perspetiva evolutiva da CGAA.

Abstract: With the aim of combating extra legem tax planning, the portuguese legislator introduced in our legal system a general anti-abuse provision called the general anti-abuse clause, which is currently embodied in article 38 of the General Tax Law.

In this norm, the legislator attributes to the tax administration the power to disregard the tax effects of acts or business carried out by the taxpayer in pure contour to the tax law and to settle the tax that would be due under normal conditions, *ie*, the situation in which the taxpayer did not choose to reduce, eliminate or defer the payment of taxes due.

¹ Licenciado em Solicitadoria pela Escola Superior de Gestão do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave e Mestre em Solicitadoria pela Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Politécnico do Porto.

² Licenciada, Mestre e Doutora em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Professora Adjunta Convidada na Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Politécnico do Porto.

In order for the tax administration to have recourse to the aforementioned clause, which has undergone significant changes through Law No. 32/2019, of 3 May, it must proceed to the prior opening of the application procedure provided for in article 63 of the Code of Tax Procedure and Process.

Keywords: Tax planning; *extra legem* tax planning; general anti-abuse clause; tax procedure; evolutionary perspective of the GAAC.

“Taxes are the price we pay for a civilized society”
(Oliver Wendell Holmes, Jr.)

1. Introdução; Generalidades

Contrariamente ao que outrora acontecia, nos dias de hoje, os cidadãos esperam que o Estado lhes proporcione a satisfação de um alargado número de necessidades coletivas, tais como o bem-estar da comunidade, a segurança social, a cultura, a formação e a saúde, a crescer a outras que há muito eram entendidas como questões de soberania, a saber: a Justiça, a Defesa e a Administração Interna. Neste sentido, atualmente, temos o que alguns denominam de Estado Social.

Porém, este Estado Social é um Estado que necessita de mais (e novas) formas de financiamento para fazer face a tão nobres imperativos, sendo que, por esse motivo, é fulcral que os contribuintes (pessoas singulares ou coletivas), ajam com absoluta correção, respeitando as normas estatuídas pelo legislador fiscal; ou, dito de outra forma, para que o Estado consiga satisfazer na íntegra as suas atribuições, o problema da fuga aos impostos não pode ocorrer. Todavia, este tipo de comportamento é cada vez mais recorrente por parte dos contribuintes, com a finalidade de evitar o pagamento dos impostos e de conseguir uma situação fiscal mais favorável. Por este motivo, atualmente, podemos asseverar que nos encontramos perante um Estado Fiscal (isto é, um Estado cujo intuito passa – principalmente – por cobrar impostos) como condição do Estado Social³, uma vez que as novas funções tendentes às conformações económica e social pressupõem um alargamento das necessidades financeiras, que serão respondidas através da cobrança de impostos, o que trará uma maior receita fiscal aos cofres do Estado⁴.

A aludida conceção encontra-se refletida na nossa lei fundamental. Veja-se o disposto no n.º1 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (doravante “CRP”) que, sob epígrafe “sistema fiscal”, dispõe que “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”, normativo que deve ser conjugado com a alínea d) do artigo 9.º do mesmo diploma, que estabelece como tarefa fundamental do Estado a promoção do “bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efetivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais”. Neste seguimento, e acerca deste preceito, DANIEL BRÁS MARQUES e ELSA SÁ CARNEIRO⁵ escrevem que “os

³ Para mais desenvolvimentos sobre o tema, veja-se: BRÁS MARQUES, D. e SÁ CARNEIRO, E. “O planeamento fiscal, os seus limites e o direito legítimo ao planeamento”, *Revista Revisores & Auditores*, dezembro de 2015, p. 51.

⁴ Como escrevem DANIEL BRÁS MARQUES e ELSA SÁ CARNEIRO citando SALDANHA SANCHES e JOÃO TABORDA DA GAMA “não há Estado sem Direitos, nem Direitos sem Impostos” – Cf. BRÁS MARQUES, D. e SÁ CARNEIRO, E. “O planeamento fiscal, os seus limites e o direito legítimo ao planeamento”, *Op. Cit.*, p. 52.

⁵ Cf. BRÁS MARQUES, D. e SÁ CARNEIRO, E. “O planeamento fiscal, os seus limites e o direito legítimo ao planeamento”, *Op. Cit.*, p. 52.

cidadãos têm, por um lado, um dever fundamental de pagar os seus impostos, contribuindo desse modo para a sustentabilidade económica e social da sociedade onde se inserem e, por outro, a liberdade para planearem fiscalmente as suas atividades e os seus rendimentos de modo a delimitar o montante das suas obrigações fiscais”, por este motivo, estão em conflito diversos direitos/deveres do contribuinte que devem ser harmonizados.

Além do mais, como se refere na frase em epigrafe, “os impostos são o preço que pagamos por uma sociedade civilizada” (ou então uma outra, vista sob um prisma mais negativista, de que “na vida, só existem duas coisas certas: os impostos e a morte”⁶), a verdade, é que a poupança fiscal também é um direito “fundamental” do contribuinte e esse direito subjetivo encontra-se previsto no n.º1 do artigo 61.º da CRP, no denominado princípio da liberdade de iniciativa económica, que também engloba a liberdade de gestão e reveste natureza análoga aos Direitos, Liberdades e Garantias (geralmente denominados por “DLG”), pelo que teremos de observar o disposto nos artigos 17.º e 18.º da CRP, este último, acerca das restrições aos DLG por aplicação de outros princípios constitucionais – cf. n.ºs 2 e 3, do artigo 18.º da CRP⁷.

Assim sendo, e na esteira de PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO⁸, nada obsta a que os contribuintes detenham alguma liberdade de escolha, dentro da racionalidade que legalmente se permite, no sentido de conformarem as suas condutas da maneira que concretamente melhor lhes convier, com o objetivo de poupança (lícita) de despesas fiscais. A isto se chama planeamento fiscal (legítimo).

Nesta matéria, também o Tribunal de Justiça da União Europeia (doravante “TJUE”) tem sido prolífico em desmistificar a ideia do planeamento fiscal como uma prática ilícita, nomeadamente, ao reconhecer o direito do contribuinte a “escolher a estrutura da sua atividade de forma a limitar a sua dívida fiscal”⁹.

⁶ Frase celebrizada por Benjamin Franklin que se refere à inevitabilidade do pagamento de impostos, que se vislumbra como uma das obrigações mais generalizadas e enraizadas das sociedades contemporâneas.

⁷ Cf. ANJOS AZEVEDO, P. “Breves notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas antiabuso”, in MONEIRO, S.; COSTA, S. e PEREIRA, L. (coord.) *A fiscalidade como instrumento de recuperação económica*, Vida Económica, Porto, 2011, p. 294.

⁸ Neste sentido, veja-se: ANJOS AZEVEDO, P. “Breves notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas antiabuso”, *Op. Cit.*, p. 293.

⁹ Cf. Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 21.02.2006, proferido no proc. n.º C-255/02, pesquisável em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62002CJ0255&from=EN>.

No âmbito do referido Acórdão, a Halifax é uma instituição bancária que na maioria de serviços que presta é isenta de Imposto sobre o Valor Acrescentado (doravante “IVA”). Juntamente com esta instituição bancária, estão ainda implicadas nas operações discutidas a Leeds Development, a County e a Halifax Property Investments Ltd (filiais integralmente detidas pela Halifax).

Neste sentido, e para desenvolver a sua atividade, a Halifax, deveria construir *call centers* e, para tal e daí tirar proveito a nível fiscal, esta desenvolveu um esquema de sucessivas contratações com as filiais suprarreferidas pertencentes ao mesmo grupo, com o objetivo de deduzir os encargos de IVA gerados pela criação dos referidos *call centers*.

Em face do exposto, estabeleceu o TJUE que o reconhecimento da existência de uma prática abusiva exige por um lado, que: “as operações em causa, apesar da aplicação formal das condições previstas” na regulação comunitária e legislações internas que transpõe essa regulação “tenham por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seria contrária ao objetivo prosseguido por essas disposições”. E que resulta de um conjunto de elementos objetivos que as operações têm como finalidade essencial a obtenção de uma vantagem fiscal.

Importa ainda realçar que, a verificação da existência de uma prática abusiva não conduzirá à aplicação de uma sanção, uma vez que, não existe uma base jurídica para aplicar sanções desta natureza. Não obstante, verificar-se-á o reembolso do indevido, isto é, terão de ser reembolsadas todas as deduções que se obtiveram à custa de esquemas totalmente artificiais com finalidade fraudulenta. Para tal, as operações devem ser “redefinidas de forma

Aliás, se refletirmos bem, e atentarmos à figura do *bonus pater família*, é desejável e natural que um sujeito bem formado tome as suas decisões tendo por base a rendibilidade (maximizando os proveitos e diminuindo os custos) fiscal ou de outra ordem. Aliás, nas palavras de JOSÉ A. PINHEIRO PINTO¹⁰ “trata-se, no fundo, de uma questão de boa ou má gestão (...) fiscal”. Conforme referem as conclusões gerais (n.º 85) do já citado Acórdão do TJUE de 21 de fevereiro de 2006, “o princípio essencial é a liberdade de optar, na gestão de um negócio, pela via da menor tributação, de forma a minimizar os custos”.

Sem prescindir, não deve confundir-se o direito ao planeamento fiscal legítimo com práticas abusivas (ou até mesmo ilícitas), pois não estamos a referir-nos às mesmas realidades.

A ocorrência de situações de planeamento fiscal abusivo, agressivo ou *extra legem* – infelizmente – tem vindo a aumentar, sobretudo por força da elevada carga fiscal a que o país está sujeito desde a crise económica e financeira de 2010-2014, que se iniciou como parte da crise financeira global de 2007-2008 (precipitada pela falência do tradicional banco de investimento estadunidense *Lehman Brothers*), desenvolvendo-se no contexto da crise da dívida pública da Zona Euro, que assolou o nosso país.

Desde então, agravou-se substancialmente a necessidade de cobrança de tributos pelo Estado, mantendo-se uma elevada carga fiscal até aos dias de hoje. Todavia, não nos parece que a elevada carga fiscal seja o único motivo que conduz o contribuinte a furta-se ao pagamento de impostos, a complexidade da lei fiscal¹¹ e a falta de meios humanos e logísticos também provocam na administração fiscal incapacidade para fiscalizar todas as operações duvidosas.

Por outro lado, a sensação ainda dominante no seio da nossa sociedade – mas que a nosso ver, talvez comece nos dias de hoje a tomar um rumo inverso, sobretudo no que às grandes fraudes e fugas diz respeito – de que o infrator fiscal é merecedor de reconhecimento social pela sua inteligência, sendo vista a sua atitude de “fuga ao fisco” como se de um prémio se tratasse, leva a que uma parte substancial da população continue a desconsiderar a prática de ilícitos fiscais. Este sentimento/perspetiva, que tem origem muitas das vezes na sensação de impunidade e no reduzido número de condenações judiciais de índole fiscal, só é passível de ser alterado(a) através de uma transformação profunda de mentalidades – não fossemos nós latinos!

Porém, como é de conhecimento generalizado, o efeito “bola de neve” é, *in casu*, paradigmático: como resultado destas atitudes, diminuem as receitas do Estado que por sua vez aumenta a carga fiscal “o que gera, em novo ciclo, a apetência por fugas ao fisco ainda mais elaboradas e sofisticadas”¹².

Por este motivo, dada a relevância e pertinência que esta temática assume, torna-se fulcral um aprofundado estudo destas matérias. Exemplo desta pertinência, são as recomendações da Comissão Europeia de 06 de dezembro de 2012¹³ relativamente ao planeamento fiscal agressivo.

Nestas recomendações, podemos ler nos considerandos iniciais que os países de todo o mundo têm tradicionalmente considerado o planeamento fiscal como uma

a restabelecer a situação tal como ela existiria na ausência das operações constitutivas da prática abusiva”.

¹⁰ Cf. PINHEIRO PINTO, J.A. “Planeamento Fiscal e Normas Antiabuso”, *In* CAMPOS AMORIM, J. (coord.) *Planeamento e Evasão Fiscal*, Vida Económica, Porto, 2010, p. 210.

¹¹ Que como refere JOSÉ DE CAMPOS AMORIM “é agravada com a utilização, cada vez mais frequente, pelo legislador de normas especiais antiabuso, que tornam mais complexas as normas tributárias e inacessível o seu conteúdo ao contribuinte comum” – cf. CAMPOS AMORIM, J. “Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal”, *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º12, 2007, p. 11.

¹² Cf. Ac. do Tribunal de Círculo de Oliveira de Azeméis de 24.05.96 *apud* nota de rodapé 11 *in* CAMPOS AMORIM, J. “Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal”, *Op. Cit.*, p. 11.

¹³ Recomendação da Comissão de 6 de dezembro de 2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo - 2012/772/UE, JO L 345 de 29.12.2011.

prática legítima. Mas, ao longo do tempo, as estruturas de planeamento fiscal tornaram-se cada vez mais sofisticadas, tendo-se desenvolvido de forma eficaz em várias jurisdições e possibilitando a transferência dos lucros tributáveis para Estados em que os regimes fiscais são mais favoráveis. Uma das principais características das práticas em causa é de permitir reduzir as obrigações fiscais através de mecanismos que, apesar de estritamente legais, contrariam o espírito da lei.

Segundo a Comissão Europeia¹⁴, o “planeamento fiscal agressivo consiste em tirar partido dos aspetos técnicos de um sistema fiscal ou das assimetrias existentes entre dois ou vários sistemas fiscais”, originando situações de duplas deduções (dupla tributação positiva) e de dupla não tributação (dupla tributação negativa).

2. Planeamento Fiscal

O planeamento fiscal é um conjunto de opções levadas a cabo por determinados contribuintes (pessoas singulares ou coletivas), com o intuito da poupança de despesas fiscais. Dentro deste, podemos distinguir três tipos/modalidades de planeamento fiscal, a saber: o planeamento fiscal legítimo (ou *intra legem*); o planeamento fiscal abusivo, agressivo, excessivo ou elisivo (quando ultrapassa as fronteiras da legalidade, ou seja, planeamento *extra legem*); ou, ainda, poderemos estar em presença de fraude/evasão fiscal (planeamento fiscal ilegítimo), sendo, neste caso, o planeamento fiscal levado a cabo de uma forma diretamente contrária e claramente atentatória da legislação vigente (planeamento fiscal *contra legem*)¹⁵.

2.1. Planeamento fiscal *extra-legem*

Contrariamente ao que acontece na modalidade de planeamento fiscal *intra legem*, pode dar-se o caso de o contribuinte praticar atos lícitos, mas cujo resultado não é bem aceite pelo ordenamento jurídico em questão, já que estes contrariam os princípios fundamentais do sistema fiscal, designadamente o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva. *In casu*, estamos perante o planeamento fiscal abusivo, agressivo, excessivo, elisão¹⁶ fiscal, ou, na linguagem anglo-saxónica, *tax avoidance*¹⁷. Não obstante, para efeitos deste estudo, quando nos referimos a esta realidade, por uma questão de coerência, fá-lo-emos através da designação em epígrafe.

Nas palavras de PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO¹⁸, o planeamento fiscal *extra-legem* “não sendo ilícito – e portanto não tocando nos meandros da pura ilegalidade –, não é contudo aceite pelo ordenamento jurídico-fiscal”. Neste contexto, a análise terá de ser casuística e cuidadosa. A mesma autora defende que “a poupança de despesas fiscais verifica-se através da utilização de artifícios jurídicos que não se encontram previstos nem na letra nem no espírito das normas de incidência fiscal ou, estando nelas previstos, apresentam um nível de tributação diferente daquele

¹⁴ Cf. *Ibid.*

¹⁵ Para Mais desenvolvimentos sobre a temática do Planeamento Fiscal e as suas modalidades, Vd. SOUSA MAGALHÃES, P.S. e ANJOS AZEVEDO, P. *Tax Planning: A problemática, as suas fronteiras, medidas antiabuso e questões conexas*, Novas Edições Acadêmicas, Mauritius, 2020, pp. 28 e ss.

¹⁶ Palavra de origem latina que quer significar eliminar ou suprimir.

¹⁷ Com qualquer uma das expressões, pretender-se-á tendencialmente significar o mesmo.

¹⁸ Cf. ANJOS AZEVEDO, P. “Breves notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas antiabuso”, *Op. Cit.*, p. 297.

que concretamente se consegue¹⁹, na prática, através da utilização desses mesmos artifícios, o que leva a soluções de mais baixa tributação ou de tributação inexistente²⁰. Assim sendo, neste contexto, o contribuinte pratica “atos ou operações que, continuando a situar-se dentro da esfera de liberdade concedida em observância dos princípios da legalidade e da tipicidade de tributação, terão como efeito a aplicação de um regime fiscal menos oneroso, comparativamente ao que seria aplicável caso o contribuinte não tivesse recorrido a esse tipo de ato ou operação”²¹.

Deste modo, verifica-se que esta modalidade de planeamento fiscal não se traduz na redução de carga fiscal, mas na “intenção manifesta de tornear o ordenamento jurídico tributário, para conseguir um objetivo oposto aos valores que o estruturam”²², sendo encarada, por isso, como uma habilidade fiscal ou até mesmo um negócio de destreza fiscal. Por esse motivo é uma prática, apesar de lícita, muitas vezes considerada censurável e antijurídica²³.

O planeamento fiscal *extra legem* pode ocorrer a nível interno (quando está em causa um único ordenamento jurídico) ou a nível internacional (situação em que estão em contacto dois ou mais ordenamentos jurídicos – situações plurilocalizadas). Em ambas as hipóteses estamos no âmbito de atos lícitos, mas antijurídicos, como vimos anteriormente.

Quando nos referimos ao planeamento fiscal *extra legem* internacional, este poderá ainda revestir uma de duas modalidades, a saber: subjetiva ou objetiva (conforme a natureza do elemento de conexão considerado).

A primeira modalidade, tal como o próprio nome sugere ocorre quando o elemento de conexão é, por exemplo, o domicílio ou a residência do contribuinte singular ou a sede ou direção efetiva da empresa no caso de pessoas coletivas²⁴.

A segunda modalidade ocorre quando o elemento de conexão em apreço é, por exemplo, o local onde se situa a fonte produtiva ou de pagamento de um rendimento (v.g. local do exercício da atividade ou local da instalação de um estabelecimento estável). Nas palavras de PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO²⁵, “visa tentar impedir a configuração jurídica da fonte de produção da renda ou pelo menos imputá-la, em parte ou no seu todo, a um território com regime fiscal mais favorável”.

Para combater as situações de planeamento fiscal *extra legem* atribuiu-se à Autoridade Tributária e Aduaneira a prerrogativa de qualificar os atos praticados pelos contribuintes (pessoas singulares ou coletivas) e de proceder à subsequente correção da matéria coletável²⁶. Por este motivo, não temos aqui qualquer tipo de

¹⁹ Daí a designação *extra-legem*.

²⁰ Cf. ANJOS AZEVEDO, P. *A tributação do rendimento na residência e na fonte - Fatores de conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal*, Novas Edições Acadêmicas, Mauritius, 2020, p. 52.

²¹ Cf. *Ibid.*

²² Cf. SALDANHA SANCHES, J. L. *Abuso de Direito em matéria fiscal: Natureza, alcance e limites*, CFT, abril – junho 2000, p.14 *apud* CAMPOS AMORIM, J. *Algumas medidas de combate à evasão fiscal*, *Op. Cit.* p. 17.

²³ Nas Palavras de JOSÉ CAMPOS AMORIM, “são antijurídicos porque não são ilícitos e não lhes é aplicada qualquer sanção. Não são, todavia, completamente regulares, porque a lei tributária permite que, para efeito de tributação, a Administração fiscal corrija a matéria coletável deles resultante” – cf. CAMPOS AMORIM, J. *Algumas medidas de combate à evasão fiscal*, *Op. Cit.* p. 18.

²⁴ Nesta modalidade, são exemplos paradigmáticos a alteração/deslocalização do domicílio, residência, sede ou o local da direção efetiva da empresa para um outro país ou jurisdição onde se aplique um regime tributário mais favorável.

²⁵ Cf. ANJOS AZEVEDO, P. “Breves Notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas antiabuso”, *Op. Cit.*, p.298.

²⁶ Cf. CAMPOS AMORIM, J. “Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal”, *Op. Cit.*, p.19

sanção criminal, mas tão somente correções à matéria coletável que redundam no agravamento do imposto a pagar²⁷.

Sem prescindir, e como vimos tratar-se de uma modalidade de planeamento fiscal lícita, uma vez que também ela é censurável e antijurídica, a lei proíbe o planeamento fiscal *extra legem*, para que os contribuintes, os demais obrigados tributários e os próprios promotores (como, por exemplo, assessores jurídicos e contabilistas certificados) não cometam determinados abusos.

Neste contexto, surge então a denominada cláusula geral antiabuso (doravante "CGAA")²⁸ – plasmada no artigo 38.º da Lei Geral Tributária portuguesa (doravante "LGT") – e, ainda, as diversas cláusulas especiais antiabuso, que se encontram dispersas pelos diversos códigos fiscais. De notar que, na linguagem anglo-saxónica (em cujo sistema jurídico tiveram origem estas cláusulas), as medidas ou cláusulas antiabuso denominam-se *anti tax avoidance clauses*, apresentando como intuito limitar os abusos potencialmente cometidos pelos contribuintes.

Ao nível internacional e europeu, encontram-se previstas algumas disposições antiabuso nas diversas convenções de dupla tributação celebradas entre os Estados, bem como em diretivas da União Europeia. Neste âmbito, é digna de referência a matéria da cooperação mútua administrativa entre os Estados, pois na ausência desta obrigação de cooperação tornar-se-ia impossível efetivar a aplicabilidade prática das disposições antiabuso a nível europeu e internacional.

3. A cláusula geral antiabuso

Tal como fomos discorrendo ao longo do presente contributo, e de um modo especial no ponto anterior, o planeamento fiscal *extra-legem* não configura em si mesmo atos ilícitos e, por esse motivo, não é punido criminalmente. Não obstante, isso não significa que os referidos atos devam ficar impunes, bem pelo contrário. Por isso, é neste contexto que, para "combater" o referido planeamento fiscal, surgem as medidas antiabuso.

Sem prescindir, não podemos deixar de referenciar, que tal como refere PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO²⁹ as "cláusulas (ou medidas) antiabuso não resolvem, de forma alguma, a dificuldade de balizamento entre as práticas de planeamento legítimo e as práticas de planeamento abusivo".

Outrora, e até à entrada em vigor da Lei n.º 64-B/2011, de 30/12³⁰, o n.º 2 do artigo 63.º da LGT³¹ continha uma definição de disposições antiabuso³² como sendo "quaisquer normas legais que consagrem a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou actos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos". Todavia, tal conceção acabou por ser revogada.

Pelo exposto, chegou agora o momento deste nosso estudo em que é fulcral aferir o que é que pode ser levado a cabo para se "combater" o planeamento fiscal *extra-legem*, e, deste modo, obter as – tão almejadas – igualdade tributária e justiça na distribuição dos encargos fiscais. Passemos agora, por isso, para uma análise mais profunda da CGAA, sem deixar de frisar que, não obstante não serem

²⁷ Cf. ANJOS AZEVEDO, P. "Breves Notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas antiabuso", *Op. Cit.*, p. 299.

²⁸ A CGAA será abordada mais pormenorizadamente no ponto 3..

²⁹ Cf. ANJOS AZEVEDO, P. "Breves Notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas antiabuso", *Op. Cit.* p. 301

³⁰ Lei do Orçamento do Estado para 2012.

³¹ Esta disposição legal refere-se aos procedimentos para a aplicação das normas antiabuso.

³² Ainda que para efeitos da LGT.

objeto do presente estudo, existem no nosso ordenamento jurídico diversas disposições antiabuso específicas.

Como refere PATRÍCIA MENESES LEIRIÃO³³ “durante muito tempo entendia-se que, por respeito ao princípio da legalidade fiscal, da igualdade e da justiça fiscal, a luta contra a evasão fiscal devia estar a cargo do legislador e não da Administração Fiscal, só cabendo ao legislador prevenir as situações de evasão fiscal”. Por este motivo, normalmente, o legislador socorria-se do recorte legal dos factos tributários, da configuração legal dos tipos tributários e do recurso a presunções legais, enquanto que, por sua vez, à Administração Fiscal apenas competia executar as leis fiscais emanadas pelo legislador.

Atualmente o panorama modificou-se e a Administração Fiscal passou a “dotar-se de mecanismos que efetivamente permitem exercer um significativo controlo sobre a gestão dos impostos”³⁴, sendo disso exemplo paradigmático a CGAA, prevista no n.º2 do artigo 38.º da LGT, e que tem o seu procedimento de aplicação consagrado no artigo 63.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário português (doravante “CPPT”).

Neste contexto, e conforme ensina ANTÓNIO FERNANDES DE OLIVEIRA³⁵ a CGAA Portuguesa “não é mais do que uma norma de sobreposição sobre todo o ordenamento fiscal, que permite, verificadas as condições e requisitos que consagra, alargar a incidência tributária desse ordenamento ou diminuir o recorte negativo ou exclusões de incidência operadas nesse ordenamento”.

A CGAA vem sendo já utilizada em diversos ordenamentos jurídicos, como é o caso dos Estados Unidos da América, Alemanha, Holanda, França, Áustria, Bélgica, Canadá, Reino Unido e em Portugal – onde foi introduzida tardiamente³⁶ – “tem como objetivo principal reprimir os negócios anómalos que, embora lícitos, tenham como propósito exclusivo elidir a aplicação de regras tributárias”³⁷.

Em Portugal, no ano de 1995 já se podia encontrar referências expressas a medidas antiabuso no ordenamento jurídico-fiscal, o que por si só já ia refletindo a importância e a atualidade que o combate às práticas fiscais abusivas ia paulatinamente conquistando na agenda económica internacional, muito por força do trabalho de estudo, análise e sensibilização desenvolvido, nomeadamente, pela OCDE³⁸ e UE³⁹.

3.1. A evolução da cláusula geral antiabuso no ordenamento jurídico português (breves referências)

A CGAA surgiu, pela primeira vez, no ordenamento jurídico português, por intermédio da Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro⁴⁰, tendo sido introduzida no artigo 32.º-A⁴¹ do (então vigente) Código de Processo Tributário (português)⁴²,

³³ Cf. MENESES LEIRIÃO, P. *A cláusula geral antiabuso e o seu procedimento de aplicação*, Vida Económica, Porto, 2012, p. 73.

³⁴ Cf. *Ibid.*

³⁵ Cf. FERNANDES DE OLIVEIRA, A. *A legitimidade do Planeamento Fiscal, As cláusulas Gerais Anti-abuso e os Conflitos de Interesse*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, p.135.

³⁶ Quando comparado com a maioria dos ordenamentos jurídicos ocidentais onde, há muito, já vigorava uma cláusula deste tipo.

³⁷ Cf. CAIADO GUERREIRO, T. *O novo regime fiscal das SGPS. Como estruturar e organizar um processo de optimização fiscal*, Porto, Vida Económica, 2003, p. 85 *apud* CAMPOS AMORIM, J. “Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal”, *Op. Cit.*, p. 51.

³⁸ Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico.

³⁹ União Europeia.

⁴⁰ Lei que aprovou o orçamento de estado de 1999.

⁴¹ Com a seguinte redação:

“Ineficácia dos negócios jurídicos

A ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes”.

doravante “CPT”. Porém, a inserção desta norma no CPT originou algumas críticas pela doutrina, que considerava que a CGAA deveria estar prevista na LGT, uma vez que, de acordo com o seu n.º 1 do artigo 1.º, este diploma “regula as situações jurídicas tributárias (...)”. Certo é que o legislador atendeu às críticas, e através da lei n.º 100/99, de 26 de julho, introduziu a CGAA no artigo 38.º da LGT. Porém, devemos salientar que a exata redação do artigo 32.º-A do CPT, foi refletida no artigo 38.º da LGT – entretanto aprovada pelo DL n.º 398/98, de 17 de dezembro, e cujo início de vigência se reporta a 01/01/1999 – através do aditamento do seu n.º 2 pela Lei n.º 100/99, de 26 de julho, com entrada em vigor em 01/08/1999.

Tínhamos então uma segunda versão da CGAA, desta vez no artigo 38.º da LGT que, sob a epígrafe “Ineficácia de actos e negócios jurídicos”, consagrava no seu n.º 2 o seguinte: “são ineficazes os actos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de actos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos”. Acontece que esta nova redação da CGAA também levantou críticas na doutrina portuguesa, nomeadamente por parte de GONÇALO AVELÃS NUNES⁴³, que considerou – à época – que ficava “em causa a adequação constitucional da norma do art. 38.º, n.º2, da LGT”⁴⁴.

Por um lado, a CGAA visa a salvaguarda do princípio da igualdade fiscal, do princípio da capacidade contributiva e do princípio da justiça social (princípios de onde se colhe a sua legitimidade legal). Todavia, como refere VÍTOR FAZENDEIRO “não pode, porém, esquecer os limites formais de que o legislador constitucional rodeou o sistema fiscal- falamos do princípio da legalidade fiscal, do princípio da segurança jurídica e do princípio da proteção da confiança”⁴⁵. Na doutrina deste autor, é necessário que haja um equilíbrio/harmonização entre os valores formais e materiais – o que não ocorreu –, uma vez que (e tendo por referência a doutrina de CASALTA NABAIS) “ela é demasiado ampla e sacrifica em demasia os valores formais do sistema fiscal uma vez que não fornece um critério determinável de distinção entre o legítimo *tax planning* e o abuso de direito”⁴⁶; o que, no limite, poderia levar a que todas as operações de planeamento fiscal se encontrassem no âmbito de abrangência desta norma; sendo, em consequência, consideradas ineficazes.

Mais uma vez, sensível às críticas da doutrina, o legislador acolheu-as e formulou uma nova redação para o n.º 2 do artigo 38.º da LGT, através do artigo 13.º da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, que visava a reforma da tributação do rendimento e adotava medidas destinadas a combater a evasão e fraude fiscais. Com esta alteração, a redação do n.º 2 do artigo 38.º da LGT passou a ser a seguinte: “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

⁴² Aprovado pelo DL 154/91, de 23 de abril.

⁴³ Para maiores desenvolvimentos sobre o tema, *vd.* AVELÃS NUNES, G. “A cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal-art. 38.º, n.º2, da lei geral tributária- à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal”, *Fiscalidade*, n.º3, julho de 2000, pp. 53 e ss.

⁴⁴ Cf. AVELÃS NUNES, G. “A cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal-art. 38.º, n.º2, da lei geral tributária- à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal”, *Op. Cit.*, p. 56.

⁴⁵ Cf. FAZENDEIRO, V. Anotação ao artigo 38.º da LGT, no âmbito do projeto editorial Lexit, disponível em www.lexit.pt, de acesso condicionado a subscritores do serviço (acedido em 15 de dezembro de 2020).

⁴⁶ Cf. CASALTA NABAIS, J. *Direito Fiscal*, 4ª edição, Almedina, Coimbra, 2006, p. 225 *apud* FAZENDEIRO, V. Anotação ao artigo 38.º da LGT, no âmbito do projeto editorial Lexit.

então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”.

Com esta alteração, o referido preceito passou a delimitar com maior precisão os contornos da CGAA e a distinção entre o planeamento fiscal *intra legem* e o abuso de direito em sede fiscal. Assim, e como refere VÍTOR FAZENDEIRO⁴⁷, esta nova redação aproximava-se “dos objetivos que devem presidir à construção de uma cláusula geral anti-abuso. Erigindo e construindo o facto tributário, ligando-se a um sujeito passivo que revele uma determinada capacidade contributiva, a cláusula geral anti-abuso recorre para o efeito aos negócios que normalmente são utilizados para alcançar o fim económico associado a essa capacidade”. Assim sendo, se um contribuinte celebra um negócio jurídico essencial ou principalmente dirigido, 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 à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, esta vantagem fiscal será desconsiderada sob o ponto de vista fiscal, mantendo-se contudo, os efeitos civis do negócio.

3.2. A atual redação da cláusula geral antiabuso no ordenamento jurídico português e o seu procedimento de aplicação⁴⁸

A Lei n.º 32/2019, de 3 de maio veio transpor para o ordenamento jurídico português a Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016⁴⁹, introduzindo alterações à LGT, ao CPPT e ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas português.

Das referidas alterações, destaca-se a muito significativa alteração à CGAA, quer no que ao seu regime diz respeito (artigo 38.º da LGT), quer quanto ao seu procedimento de aplicação (artigo 63.º do CPPT).

Relativamente ao regime legal da CGAA, as alterações consubstanciaram-se numa nova redação no n.º 2 do artigo 38.º da LGT e simultaneamente no aditamento de quatro novos números, ou seja, apenas se manteve inalterado o n.º 1, que continua a prescrever que “a ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes”.

3.2.1. Alteração de regime e de conceito

Da alteração ao referido n.º 2 do artigo 38.º da LGT, realçamos o facto de deixar de ser necessário identificar como finalidade principal a obtenção de uma vantagem fiscal, bastando, somente, identificar a finalidade de obtenção de vantagens fiscais entre as diversas finalidades principais que existam em torno da construção ou série de construções.

⁴⁷ Cf. FAZENDEIRO, V. Anotação ao artigo 38.º da LGT, no âmbito do projeto editorial Lexit.

⁴⁸ Para maiores desenvolvimentos sobre o tema, *vd.* PALA SCHWALBACH, T. *ATAD Express #3: alterações à cláusula geral anti-abuso*, publicações sérvulo, 02 de outubro 2019, disponível em <https://www.servulo.com/pt/investigacao-e-conhecimento/ATAD-Express-3-alteracoes-clausula-geral-anti-abuso/6717/> (acedido em 17 de dezembro de 2020); ALMEIDA, J. *A nova cláusula geral anti-abuso*, *Jornal Económico & EY*, 15 de maio de 2019, disponível em <https://easytax.jornaleconomico.pt/a-nova-clausula-geral-anti-abuso> (acedido em 17 de dezembro de 2020) e ainda SANTIAGO, B. *et al*, *Fiscalidade das empresas alterações à cláusula geral antiabuso e ao código do IRC na sequência da transposição da diretiva antielisão*, *Legal Alert*, Morais Leitão, Galvão Teles, Soares da Silva & Associados, 2019, disponível em <https://www.mlqts.pt/pt/> (acedido em 17 de dezembro de 2020).

⁴⁹ Também conhecida como *Anti Tax Avoidance Directive* e que estabelece regras contra práticas de elisão fiscal consideradas lesivas no contexto da iniciativa *Base Erosion Profit Shifting* (BEPS) da OCDE.

Além do mais, a anterior redação referia-se a “atos ou negócio jurídicos”, sendo que a nova redação passa a ser aplicável a “construções ou séries de construções”, conceito que não é definido. Sobre estas construções ou séries de construções apenas se refere o facto de que a construção pode ser constituída por mais de uma etapa ou parte –cf. alínea b), do n.º 3, do artigo 38.º da LGT – e que uma “construção ou série de construções” não é genuína se não for realizada por “razões económicas válidas” – cf. alínea a), do n.º 3, do artigo 38.º da LGT.

Nesta matéria, e tal como refere TERESA PALA SCHWALBACH⁵⁰, a CGAA passa ainda a utilizar um “conceito do Direito Fiscal Europeu- o de “razões económicas válidas”- já utilizado noutras normas do Direito Fiscal Português, tal como a cláusula específica antiabuso do regime de neutralidade fiscal consagrada no n.º 10 do art. 73.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas”. Atendendo a que este preceito não densifica este conceito, acreditámos que a sua interpretação seguirá a que tem sido feita ao longo dos anos pelo TJUE.

Neste contexto, a CGAA passa a aplicar-se nos seguintes termos: (i) a construções ou série de construções realizadas; (ii) que tenham como uma das finalidades principais obter uma vantagem fiscal; (iii) que tenham sido realizadas com abuso das formas jurídicas ou que não sejam consideradas genuínas.

Ademais, prevê-se, no n.º 6 do artigo 38.º da LGT, que os juros compensatórios que sejam devidos em resultado de liquidações adicionais de imposto por via da aplicação da cláusula geral antiabuso sejam majorados em 15 pontos percentuais.

3.2.2. A especificidade das situações de retenção na fonte com carácter definitivo

O legislador, nos n.ºs 4 e 5 do artigo 38.º da LGT, vem ainda consagrar que, nos casos em que da construção ou série de construções tenha resultado a não aplicação de retenção na fonte com carácter definitivo, ou uma redução do montante do imposto retido a título definitivo, considera-se que a correspondente vantagem fiscal se produz na esfera jurídica do beneficiário do rendimento, tendo em conta os negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica. Porém, sem prejuízo das situações em que o substituto tenha ou devesse ter conhecimento daquela construção ou série de construções, situação em que deve aplicar-se as regras gerais de responsabilidade em caso de substituição tributária.

Não obstante, e tal como apontam TERESA PALA SCHWALBACH⁵¹ e BRUNO SANTIAGO, MIGUEL CORTEZ PIMENTAL, MARIA GOUVEIA e JOÃO MIGUEL FERNANDES⁵² o legislador não esclarece/não concretiza as situações/condições em que, eventualmente, deve considerar-se que o substituto tributário tem ou devesse ter conhecimento da “construção ou série de construções” que deu/deram origem à aplicação da CGAA, o que pode vir a contribuir para um aumento do grau de insegurança jurídica.

⁵⁰ Cf. PALA SCHWALBACH, T. *ATAD Express #3: alterações à cláusula geral anti-abuso*, publicações sérvulo, 02 de outubro 2019.

⁵¹ Cf. PALA SCHWALBACH, T. *ATAD Express #3: alterações à cláusula geral anti-abuso*, publicações sérvulo, 02 de outubro 2019.

⁵² Cf. SANTIAGO, B. *et al*, *Fiscalidade das empresas alterações à cláusula geral antiabuso e ao código do IRC na sequência da transposição da diretiva antielisão*, Legal Alert, Morais Leitão, Galvão Teles, Soares da Silva & Associados, 2019.

3.2.3. Alterações ao nível do procedimento tributário

Finalmente, a Lei n.º 32/2019, de 3 de maio veio operar mais algumas mudanças em termos procedimentais (nomeadamente no artigo 63.º do CPPT⁵³). As aludidas alterações tiveram como intuito essencial acomodar as alterações registadas no regime material da cláusula, razão pela qual não se registou uma alteração de paradigma no que ao funcionamento e tramitação diz respeito.

Salientemos, assim, as seguintes novidades: (i) passou a prever-se uma reclamação graciosa necessária para os contribuintes que pretendam contestar a liquidação do imposto⁵⁴; (ii) nas situações de substituição tributária passou a ser obrigatória a realização de procedimento inspetivo dirigido quer ao beneficiário do rendimento, quer ao substituto tributário⁵⁵.

4. Conclusões

O presente contributo teve em vista analisar a temática da CGAA, com especial enfoque para as alterações produzidas pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio.

Começámos por abordar a temática do planeamento fiscal, sendo que este, reflete uma sociedade em que os contribuintes não se limitam a adotar uma posição passiva, de cumprimento escrupuloso e acrítico das normas fiscais. Por este motivo, admitimos que o planeamento fiscal é intrínseco aos próprios ordenamentos jurídicos fiscais (diríamos, mesmo, que faz parte da evolução dos diferentes ordenamentos).

Partindo desta premissa, é essencial entender e conhecer todas as modalidades que a lei acaba por permitir de planeamento fiscal, nomeadamente, o planeamento *intra legem*, *extra legem* e, ainda, *contra legem*.

Como vimos, os contribuintes têm alguma liberdade de escolha, dentro da racionalidade que legalmente se permite, no sentido de conformarem as suas condutas da maneira que concretamente melhor lhes convier, com o objetivo de poupança (lícita) de despesas fiscais. Assim, são apenas indesejáveis e reprováveis o planeamento fiscal *extra legem* e, também, o *contra legem*, este último, claramente atentatório das normas legais aplicáveis a determinada situação.

A ocorrência de circunstâncias de planeamento fiscal abusivo, agressivo ou *extra legem* tem vindo a aumentar, sobretudo por força da elevada carga fiscal a que o nosso país está sujeito, devido aos ciclos de crises económicas. Desde então, agravou-se substancialmente a necessidade de recolha de tributos pelo Estado, mantendo-se a elevada carga fiscal até aos dias de hoje.

Não obstante, não nos parece que este seja o único motivo, pois a facilitação e o aumento da mobilidade dos trabalhadores e do capital são outro motivo que tem vindo a originar situações de planeamento fiscal abusivo.

Finalmente, também a inovação financeira e a competição entre as empresas podem levar a situações de ausência ou diminuição de tributação. A primeira, com a promoção de esquemas e produtos cada vez mais sofisticados e agressivos, nomeadamente, através do recurso a atos ou conjunto de atos cujos resultados não são bem aceites pelo ordenamento jurídico tributário. No que diz respeito à competição entre empresas, estas, tendo em vista uma diminuição dos custos com as obrigações fiscais, recorrem a lacunas na lei com o intuito de procederem à poupança de quantias pecuniárias que poderão ser aplicadas em atividades benéficas para o desenvolvimento da empresa, aumentando assim a sua competitividade no mercado.

⁵³ Esta disposição refere-se aos procedimentos para a aplicação das normas antiabuso, e, como prescreve o n.º1, “a liquidação de tributos com base na disposição antiabuso constante do n.º 2 do artigo 38.º da lei geral tributária (acrescentámos nós a CGAA) segue os termos previstos neste artigo (acrescentámos art. 63.º do CPPT)”.

⁵⁴ Cf. alínea b), do n.º 4, do artigo 63.º do CPPT.

⁵⁵ Cf. n.º 11 do artigo 63.º do CPPT.

Seguidamente, verificámos que o planeamento fiscal *extra-legem* não configura em si mesmo atos ilícitos e que, por isso, não é punido criminalmente. Não obstante, isso não significa que os referidos atos devam ficar “impunes”; bem pelo contrário. Neste contexto, para “combater” o referido planeamento fiscal, surgem as medidas antiabuso. Mais especificamente, tivemos oportunidade de verificar que, no ordenamento jurídico português, se encontra prevista uma disposição geral antiabuso (que denominamos de CGAA) e diversas disposições antiabuso específicas.

Como vimos, a CGAA “*não é mais do que uma norma de sobreposição sobre todo o ordenamento fiscal, que permite, verificadas as condições e requisitos que consagra, alargar a incidência tributária desse ordenamento ou diminuir o recorte negativo ou exclusões de incidência operadas nesse ordenamento*”⁵⁶, todavia, como tivemos oportunidade de verificar, esta já conheceu diversas alterações no seu regime.

A mais recente, foi operada pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio que veio transpor para o ordenamento jurídico português a Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016, introduzindo ainda alterações à LGT, ao CPPT e ao Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas.

Destacámos por um lado a alteração de regime e de conceito e por outro a especificidade das situações de retenção na fonte com carácter definitivo. Além disso, destacámos ainda algumas mudanças em termos procedimentais, designadamente no artigo 63.º do CPPT.

Para além da CGAA, existem ainda uma panóplia de cláusulas antiabuso específicas pensadas cirurgicamente para determinadas situações específicas e especiais, as quais, podemos encontrar a propósito de variadíssimas situações e nos mais diversos diplomas pertencentes ao ordenamento jurídico-tributário português. Estas, derogam a norma geral (*lex specialis derogat legi generali*), sendo por esse motivo mais recorrente a aplicação das normas antiabuso específicas.

5. Referências Bibliográficas e Jurisprodências

Acórdão do Tribunal de Círculo de Oliveira de Azeméis de 24.05.96.

Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 21.02.2006, proferido no proc. n.º C-255/02, pesquisável em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62002CJ0255&from=EN>.

ALMEIDA, J. *A nova cláusula geral anti-abuso*, Jornal Económico & EY, 15 de maio de 2019, disponível em <https://easytax.jornaleconomico.pt/a-nova-clausula-geral-anti-abuso>.

ANJOS AZEVEDO, P. “Breves notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas antiabuso”, in MONEIRO, S.; COSTA, S. e PEREIRA, L. (coord.) *A fiscalidade como instrumento de recuperação económica*, Vida Económica, Porto, 2011.

ANJOS AZEVEDO, P. *A tributação do rendimento na residência e na fonte - Fatores de conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal*, Novas Edições Acadêmicas, Mauritius, 2020.

AVELÃS NUNES, G. “A cláusula geral anti-abuso de direito em sede fiscal-art. 38.º, n.º2, da lei geral tributária- à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal”, *Fiscalidade*, n.º3, julho de 2000.

BRÁS MARQUES, D. e SÁ CARNEIRO, E. “O planeamento fiscal, os seus limites e o direito legítimo ao planeamento”, *Revista Revisores & Auditores*, dezembro de 2015.

⁵⁶ Cf. FERNANDES DE OLIVEIRA, A. *A legitimidade do Planeamento Fiscal, As cláusulas Gerais Anti-abuso e os Conflitos de Interesse*, Op. Cit., p.135.

- CAMPOS AMORIM, J. "Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal", *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º12, 2007.
- FAZENDEIRO, V. Anotação ao artigo 38.º da LGT, no âmbito do projeto editorial Lexit, disponível em www.lexit.pt, de acesso condicionado a subscritores do serviço.
- FERNANDES DE OLIVEIRA, A. *A legitimidade do Planeamento Fiscal, As cláusulas Gerais Anti-abuso e os Conflitos de Interesse*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009.
- MENESES LEIRIÃO, P. *A cláusula geral antiabuso e o seu procedimento de aplicação*, Vida Económica, Porto, 2012.
- PALA SCHWALBACH, T. *ATAD Express #3: alterações à cláusula geral anti-abuso*, publicações sérvulo, 02 de outubro 2019, disponível em <https://www.servulo.com/pt/investigacao-e-conhecimento/ATAD-Express-3-alteracoes-clausula-geral-anti-abuso/6717/>.
- PINHEIRO PINTO, J.A. "Planeamento Fiscal e Normas Antiabuso", In CAMPOS AMORIM, J. (coord.) *Planeamento e Evasão Fiscal*, Vida Económica, Porto, 2010.
- Recomendação da Comissão de 6 de dezembro de 2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo - 2012/772/UE, JO L 345 de 29.12.2011.
- SANTIAGO, B. *et al*, *Fiscalidade das empresas alterações à cláusula geral antiabuso e ao código do IRC na sequência da transposição da diretiva antielisão*, Legal Alert, Morais leitão, Galvão Teles, Soares da Silva & Associados, 2019, disponível em <https://www.mlqts.pt/pt/>.
- SOUSA MAGALHÃES, P.S. e ANJOS AZEVEDO, P. *Tax Planing: A problemática, as suas fronteiras, medidas antiabuso e questões conexas*, Novas Edições Acadêmicas, Mauritius, 2020.