

CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO – OPUS I

COMENTÁRIO AO ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL DE 15 DE FEVEREIRO DE 2011 (PROCESSO Nº 04255/10)

Nuno Oliveira Garcia e José Almeida Fernandes

Sumário parcial

«O elemento sancionatório ínsito na referida estatuição é a ineficácia, no âmbito tributário, dos actos ou negócios jurídicos em causa, os quais passam a ser inoponíveis à Adm. Fiscal, dependendo a sua aplicação da verificação cumulativa dos pressupostos consagrados na sua previsão, os quais se verificaram no caso vertente, porquanto:

a) Os negócios jurídicos em causa nos presentes autos prendem-se com os empréstimos realizados pela A. a outras empresas pertencentes ao mesmo grupo empresarial, através de uma sua participada, de forma pré -planeada, como o demonstra o facto de, em regra, a canalização dos fluxos financeiros da A. para aquela empresa serem seguidamente remetidos às empresas terceiras beneficiárias de tais empréstimos, igualmente se devendo levar em consideração que os gerentes de tal participada eram quadros integrados no grupo empresarial em causa, o que lhes permitia tomar as deliberações adequadas e oportunas relativamente aos empréstimos a conceder, tudo visando a minimização dos impostos a suportar.

b) O segundo pressuposto também se verifica já que foi utilizada a situação tributária da empresa participada, a qual beneficia de isenção de IRC (no âmbito do desenvolvimento das suas actividades na Zona Franca da Madeira – *cfr.* Decreto Regulamentar n.º 53/82, de 23/8), para efectuar os empréstimos de capitais a entidades terceiras e beneficiando da correspondente recepção dos acréscimos patrimoniais enquanto dividendos dedutíveis ao abrigo do art. 46.º do CIRC, em vez de juros susceptíveis de tributação em sede de lucro tributável da A. nos termos do art. 20.º, n.º.1, al. c), do CIRC.

c) Também no caso concreto ocorre o terceiro pressuposto, pois a motivação fiscal do contribuinte assentou no facto dos actos ou negócios pelo mesmo praticados serem essencial ou principalmente dirigidos ao resultado que é a vantagem fiscal e está demonstrado que, de modo deliberado a A. utilizou a sua participada para conceder os empréstimos a outras empresas por forma a socorrer-se do seu estatuto de isenção em sede de IRC para eliminar a tributação fiscal, convertendo os juros pagos em resultado de tais empréstimos em dividendos, dedutíveis ao abrigo do art. 46.º do CIRC.

d) Por fim, quanto ao quarto pressuposto, que se liga à reprovação normativo-sistemática da vantagem obtida (cfr. art. 63.º, n.º 2, do CPPT), o comportamento da A. revela-se anti-jurídico, atento o espírito da norma isentadora do imposto (cfr. Decreto Regulamentar n.º 53/82, de 23/8), desde logo, porque a única actividade económica que a dita participada desenvolve na Zona Franca da Madeira consiste na aplicação das prestações suplementares que a mesma recebe da A. e transfere de seguida para entidades terceiras, não possuindo quaisquer meios físicos para a prossecução do seu objecto social.

Esta concepção anti-juridicista é a também acolhida ao nível das instâncias jurisdicionais comunitárias manifestada na prolação de diversos acórdãos do TJCE, em que pontifica o acórdão «Cadbury Schweppes», respeitante ao processo C-196/04, de 12/9/2006, no qual se decidiu que quando a minimização da tributação «diga apenas respeito aos expedientes puramente artificiais destinados a contornar o imposto nacional normalmente devido não deverá aceitar-se a posição do sujeito passivo, a não ser que seja demonstrado que a referida sociedade controlada está realmente implantada no Estado-Membro de acolhimento e aí exerce actividades económicas efectivas», o que não sucede no caso em apreciação, como o revela a materialidade apurada.

A interpretação da norma constante do art. 38.º, n.º 2, da LGT, deve ser operada em conformidade com a Constituição, sob pena de declaração da inconstitucionalidade da mesma, nomeadamente devido à violação do disposto no art. 103.º da Constituição da República, o que passando muito embora pelo respeito pela liberdade de opção quanto às formas de gestão empresariais visando obter todas as vantagens fiscais possíveis, assim devendo ser restringidas as limitações públicas a tal liberdade de opção empresarial, não deve ser entendida como um direito absoluto, mas apenas aceitável no plano de razoabilidade com base num relacionamento social que se pretende justo e

equilibrado face à óbvia constatação da existência de direitos conflituantes (cfr. art. 18.º, n.º 2, da Constituição da República).

COMENTÁRIO

Mais de uma década depois da introdução no ordenamento nacional – primeiro no CPT no artigo 32.º-A e depois no n.º 2 do artigo 38.º da LGT – de uma norma que seria rapidamente baptizada pela doutrina por «cláusula geral anti-abuso» (adiante apenas CGAA), surge publicada a primeira decisão de um tribunal relativamente a um processo no qual a Administração fiscal invocou a referida norma. Trata-se, também, de uma das primeiras decisões a versar sobre o procedimento previsto no artigo 63.º do CPPT, apesar do disposto neste artigo se referir genericamente a «*disposições antiabuso*» (cit., itálico nosso) enquanto «*quaisquer normas legais que consagrem a ineficácia [...] de negócios ou actos celebrados com manifesto abuso*» (cit., itálico nosso) pressupondo a sua utilização para outros casos que não apenas os fundados na aplicação do n.º 2 do artigo 38.º da LGT.¹

Vejamos de seguida, sucintamente, os cinco pontos que consideramos essenciais neste importante acórdão do TCA-Sul, começando (i) por referir o procedimento próprio referido no artigo 63.º do CPPT, (ii) indagando, depois, sobre o conceito anglo-saxónico de *step transaction* e a sua utilização na determinação do momento a partir do qual se inicia o período de contagem do prazo especial de caducidade do procedimento da CGAA, e (iii) analisando criticamente o modo como o TCA-Sul lidou com o julgamento da matéria de facto. Faremos também (iv) uma breve referência aos elementos da CGAA considerados no acórdão, e terminaremos com (v) um enfoque no direito comunitário recorrendo a recentes decisões do Tribunal de Justiça.

1.

¹ Com muito menor desenvolvimento, e sobre a (não) aplicação do artigo 63.º do CPPT ao disposto na norma anti-abuso relativa a pagamentos a entidades não residentes sujeitas a regime fiscal privilegiado, v. o acórdão do STA de 28 de Maio de 2008 no processo n.º 188/08.

O objecto do acórdão em análise é o «despacho do Director-Geral dos Impostos [...] que autorizou a aplicação das disposições anti-abuso» (cit.), acto esse que decorre da necessidade imposta pelo n.º 7 do artigo 63.º do CPPT de uma prévia e obrigatória autorização da aplicação da CGAA pelo dirigente máximo do serviço e que a lei qualifica como um acto destacável ao expressamente estipular, no n.º 10 do artigo 63.º do CPPT, que é esse acto passível de recurso contencioso autónomo.²

A necessidade de assegurar que na aplicação da CGAA se respeita, dada a sua natureza operativa específica, em particular, o princípio da segurança jurídica, impeliu o legislador no sentido do reforço das garantias dos contribuintes mediante a definição de um *iter* procedimental próprio com acrescidas exigências formais.

Contudo, refira-se que, na lição do Juiz-Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, «os efeitos do acto do dirigente máximo do serviço consistem em permitir, sem impor, à entidade que dirige o procedimento que faça aplicação da disposição antiabuso e, por isso, não resulta dele a definição da posição definitiva da Administração perante o contribuinte» (cit.).³

² Um caso de recurso autónomo consagrado pela jurisprudência ocorreu no âmbito do regime de consolidação aplicável a grupos de empresas que vigorou até 2001, tendo-se fixado o entendimento de que o acto que procedeu à cessação do regime era passível de recurso, não cabendo reagir dos actos de liquidação adicional resultantes dessa cessação (com a excepção de eventuais vícios próprios) – assim, entre outros e por todos, v. os acórdãos do STA no processo n.º 0531/02, de 10 de Julho de 2002 e no processo n.º 0714/04, de 11 de Abril de 2004. Este entendimento resultou do facto do Código do IRC, no âmbito do extinto regime de consolidação, fazer depender a aplicação deste regime de uma autorização do Ministro das Finanças (era o disposto no então artigo 59.º do Código do IRC), havendo também lugar a um acto expresso de cessação. Ao invés, o vigente Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS), previsto nos actuais artigos 69.º a 71.º do Código do IRC, não está subordinado a nenhuma autorização do Ministro das Finanças ou da Administração fiscal, não se verificando a existência de qualquer acto autónomo de cessação do regime especial. Nesta medida, e apesar das evidentes vantagens a nível da celeridade e coerência processuais patentes no anterior regime (*i.e.*, recurso do acto de cessação e discussão das liquidações adicionais quanto a eventuais vícios próprios), a actual configuração legal apenas permite a reacção às liquidações adicionais decorrentes da cessão do RETGS.

³ *Cfr.* Jorge Lopes de Sousa (Lisboa, 2006) *Código do Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado*,⁵ I Vol., p. 500.

Nessa medida, importa precisar que no presente acórdão não se discute a legalidade do acto de correcção da matéria tributável e a subsequente liquidação adicional decorrente da aplicação da CGAA, o qual deverá ser objecto de impugnação contenciosa em sede própria.

Mais, a impugnação de ambos os actos – o acto de autorização pelo dirigente máximo dos serviços e o acto de aplicação da CGAA – pode ocorrer em simultâneo, sem que haja qualquer obstáculo a que um seja apreciado antes de outro e muito menos que exista qualquer situação de litispêndia entre essa duas possíveis impugnações judiciais dada a necessária autonomia de vícios. Os vícios que podem afectar o acto destacável apenas podem ser impugnados na impugnação desse mesmo acto destacável e não também no acto consequente de aplicação da CGAA. Apenas existirá uma eventual relação de prejudicialidade decorrente do facto de um possível anulação do acto destacável de autorização em que se baseou a aplicação da CGAA acarretar a nulidade superveniente deste último acto.⁴

Deste modo, a decisão do presente acórdão não prejudica que em sede de impugnação judicial do acto de liquidação consequente da aplicação da CGAA se venha a entender diferentemente que a aplicação da CGAA encontra-se ferida de uma possível ilegalidade à luz da análise dos vícios próprios desse acto. O título da presente anotação é, pois, justificado precisamente porque esta é provavelmente apenas a primeira *opus* sobre a matéria...

2.

⁴ *Cfr.* Jorge Lopes de Sousa (Lisboa, 2006), pp. 868-869, relativamente à impugnabilidade do acto de destacável de fixação da matéria colectável e a sua relação com a impugnação do consequente acto de liquidação, considerações essas que por *eadem ratio* são também aplicáveis à relação entre o acto destacável de autorização da aplicação da CGAA e o consequente acto de liquidação decorrente dessa aplicação.

Importa agora realçar, ainda que de forma sucinta, a recepção do conceito anglo-saxónico de construção jurisprudencial *step transaction* pelos nossos tribunais, o qual parece, aliás, decisivo pelo Tribunal para efeitos de determinação do momento a partir do qual se deve iniciar o período de contagem do prazo de caducidade especial constante do n.º 3 do artigo 63.º do CPPT. O TCA-Sul é claro nesta matéria ao afirmar que a data relevante para a contagem desse prazo de caducidade é a data do último negócio jurídico dessa *step transaction* – no caso, «a data da recepção dos acréscimos patrimoniais como dividendos» (cit.) – sendo que é essa a data (e não o final do exercício em sede de impostos periódicos ou de cumprimento das obrigações declarativas referentes a essa transacção) a data inicial de contagem.

Apesar de introduzida neste acórdão, a plena recepção do conceito de *step transaction* precisará, parece-nos, ainda de desenvolvimento adicional pela nossa jurisprudência⁵, porque, por exemplo, pode-se legitimamente questionar se identicamente a natureza não abusiva de uma transacção analisada na sua totalidade poderá ser invocada pelos contribuintes⁶ e aceite pelos nossos Tribunais para obstar à aplicação de normas anti-abuso (v.g., normas específicas) a alguns dos passos intermédios dessa transacção que sejam isoladamente passíveis de um juízo de artificialidade.

⁵ Desde logo, a necessidade de desenvolver critérios para definir quando um conjunto de transacções é passível de ser entendido de forma compósita, o que no contexto da jurisprudência americana deu origem aos denominados *binding agreement*, *mutual interdependence* e *end result tests* para densificar a *step transaction doctrine* ou, na jurisprudência inglesa, resultou na criação de uma doutrina própria anti-abuso sujeita a quatro requisitos discriminados do seguinte modo: «(1) that the series of transactions was, at the time when the intermediate transaction was entered into, pre-ordained in order to produce a given result; (2) that the transaction had no other purpose than tax mitigation; (3) that there was at that time no practical likelihood that the pre-planned events would not take place in the order ordained, so that the intermediate transaction was not even contemplated practically as having an independent life, and (4) that the pre-ordained events did in fact take place» – *Craven v. White* [1989] AC 398 (HL), pp. 514 (cit.).

⁶ Cfr. *J.E. Seagram v. Commissioner* [104 T.C. (1995)] que, a título de exemplo, ilustra um caso nos EUA em que o contribuinte procura aplicar a *step transaction doctrine* no contexto de um litígio sobre o tratamento de uma reestruturação para obter uma determinada caracterização fiscalmente mais favorável.

3.

Quanto à discussão da matéria de facto, e não obstante não dispormos de elementos que permitam discordar do julgamento efectuado, a sensibilidade do tema do abuso em matéria fiscal sugere-se-nos que a apreciação da factualidade deve ser cuidada e pormenorizada. Na verdade, se como o próprio TCA-Sul reconhece, o cerne da questão passa por decidir se o Autor agiu *contra legem* ou *extra legem* (na distinção entre fraude e abuso), não se vê como tal exame possa dispensar a meticulosa verificação de todos os elementos invocados por ambas as partes.

Não se discute, certamente, o princípio da livre apreciação do julgador. Todavia, um processo que depende da íntima convicção do juiz perante um conjunto de operações comerciais válidas afigura-se incompatível, quer com a não pronuncia sobre a totalidade dos factos invocados, quer com adopção de fórmulas gerais que instigam a uma análise dos factos menos precisa com seja a remessa para a factualidade expressa no relatório da Inspeção Tributária.

In casu, o julgamento da matéria de facto, sobretudo no âmbito da primeira instância, parece ter não sido completamente sensível a duas preocupações muito actuais em matéria de fundamentação do juízo probatório. Uma dessas preocupações é que a *convicção* do juiz não pode ser um estado de fé, impondo-se sim como um estado crítico.⁷ É, por isso, que o julgador não pode limitar-se a aderir a uma das teses (cfr. artigo 158.º, n.º 2, do CPC), mas antes indicar os fundamentos que demonstrem a realização de uma reflexão independente às teses das partes.

A segunda preocupação é que a necessária *íntima convicção* do juiz – fórmula que o acórdão do TCA-Sul repete em defesa do juízo da primeira instância – não é hoje outra coisa que a prudente convicção do juiz acerca de cada facto. Ora, a prudente

⁷ Cfr. Marta João Dias, «A fundamentação do juízo probatório – Breves considerações, in *Julgar* n.º 13 (2011), pp. 175-199, p. 178.

convicção sobre cada facto implica não só a análise crítica de todos os factos invocados pelas partes, mas também a especificação dos fundamentos que foram decisivos para a formação da convicção do julgador, posto que a convicção não dispensa a análise crítica das provas, a sua valoração, e a justificação do valor relativo que atribuiu a cada meio ou elemento de prova. Da leitura do acórdão em análise fica-se com a sensação que pouco dessa valoração foi efectuada (ao que acresce o facto do TCA-Sul não ter superado a inércia da decisão anterior).

Isto não significa que nos inclinemos para um caso de nulidade de sentença, tal como alegado pela recorrente, mas sim que o grau de exigência no juízo probatório deve ser sempre altíssimo e não vemos como, em matéria de abuso de direito, tal grau de exigência possa ser menor, bem pelo contrário.

Quanto maior é margem de actuação criada pelo legislador fiscal maior é a necessidade de uma decisão que escrutine exhaustivamente os pressupostos e a fundamentação da actuação administrativa. A existência de uma norma geral anti-abuso (como seja o n.º 2 do artigo 38.º da LGT) pressupõe, mais ainda do que deve suceder com as cláusulas anti-abuso específicas,⁸ um exigente exame judicial à sua aplicação concreta.

4.

O TCA-Sul, aderindo à matriz analítica do tribunal de primeira instância, interpretou a CGAA como consagrando quatro pressupostos para sua aplicação (*i.e.*, a

⁸ Mais a mais quando algumas das normas anti-abusos existentes no nosso ordenamento jurídico carecem de ser interpretadas de forma restritiva, como se procurou demonstrar em Nuno de Oliveira Garcia, «Prejuízos, Menos e Mais-Valias – Casos de Aplicação de Normas Anti-Abuso Específicas no Código do IRC», in *Fiscalidade*, n.º 29 (2007), pp. 105-125.

verificação dos elemento meio, resultado, intelectual e normativo), na esteira do defendido na doutrina nacional por Gustavo Lopes Courinha.⁹

Apesar de ser sempre passível de discussão a exacta configuração dos pressupostos da CGAA – empresa dificultada pela própria tentativa de síntese de diferentes doutrinas sobre a conceptualização do abuso no direito fiscal presente na nossa CGAA –, admite-se que a opção pelo recurso à verificação dos elementos efectuada como operativa. Mas, já na sua concreta aferição afigura-se que a análise jurisprudencial poderia ser mais precisa e detalhada dado que, em grande medida, a aparente constatação da verificação dos pressupostos parecer decorrer da impressiva constatação da existência de transacções com uma empresa residente na Zona Franca da Madeira e desta beneficiar aí de um regime de isenção, o que se afigura por si só insuficiente.

Raciocínio particularmente evidente quando se afirma que existe um comportamento anti-jurídico decorrente, em grande medida, da pretensa utilização abusiva da isenção concedida às sociedades da Zona Franca Madeira decorrente da simples opção do contribuinte de recorrer a uma sociedade sujeita a esse regime de tributação. Mas, o legislador português, de forma consciente e assumida, aceita que sociedades residentes em Portugal detenham sociedades que se encontrem licenciadas para operar na Zona Franca da Madeira e beneficiar do regime especial previsto para essas sociedades. E, também de forma consciente e assumida, permitia em 2000, 2001 e 2002, que as sociedades residentes em Portugal beneficiassem do regime da eliminação da dupla tributação económica relativamente aos rendimentos distribuídos por sociedades instaladas na Zona Franca da Madeira. Razão pela qual se poderia mesmo discutir se o caso em análise não corresponderia, afinal, a uma lacuna (intencional?) do nosso sistema tributário, sendo que certamente não deve a CGAA ser a forma adequada de proceder à integração dessa lacuna.

⁹ Cfr. Gustavo Lopes Courinha (Coimbra, 2009) *A Cláusula Geral Anti-abuso no Direito Tributário*,² pp. 167 a 197.

5.

O TCA-Sul invoca ainda a jurisprudência comunitária, em concreto o acórdão Cadbury-Schewepps (C-196/04), a qual pode revelar-se efectivamente um instrumento útil para a nossa jurisprudência na análise das questões suscitadas pelo fenómeno do abuso de direito no domínio tributário. Mas, não se deve olvidar que a matéria do abuso de direito foi objecto de desenvolvimento subsequente desde o acórdão Cadbury-Schewepps. Concretamente, quanto à densificação do conceito de «expediente puramente artificial», expressamente citado pelo TCA-Sul, decorre hoje da própria jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia que o simples facto de uma sociedade ser caracterizada como uma «caixa de correio» (*letterbox*) pode ser insuficiente para um juízo negativo de carácter abusivo,¹⁰ porque uma análise de substância económica deve ser apropriada ao tipo de actividade das sociedades e evidentemente que determinadas actividades podem ser prosseguidas sem a necessidade meios humanos ou físicos relevantes (v.g., caso das sociedades gestoras de participações sociais), sendo igualmente irrelevante se uma sociedade realiza ou não determinadas transacções no quadro das suas transacções comerciais normais¹¹. Recentemente, no acórdão RBS Deutschland (C-277/09) o Tribunal de Justiça reafirmou que *«o facto de os serviços terem sido fornecidos a uma sociedade estabelecida num Estado-Membro por uma sociedade estabelecida noutra Estado-Membro e de os termos das transacções realizadas terem sido escolhidos em função de considerações próprias dos operadores económicos interessados não pode ser considerado constitutivo de um abuso de direito*

¹⁰ Cfr. Acórdão Eurofood IFSC (C-34/04) em que se decidiu que «a presunção simples prevista pelo legislador comunitário em favor da sede estatutária dessa sociedade só pode ser ilidida se elementos objectivos e determináveis por terceiros permitirem concluir pela existência de uma situação real diferente daquela que a localização da referida sede é suposto reflectir [...] Tal pode ser, nomeadamente, o caso de uma sociedade «caixa de correio», que não exerce qualquer actividade no território do Estado-Membro onde está situada a sua sede estatutária [...] quando uma sociedade exerce a sua actividade no território do Estado-Membro onde se situa a respectiva sede estatutária, o simples facto de as suas decisões económicas serem ou poderem ser controladas por uma sociedade-mãe noutra Estado-Membro não é suficiente para ilidir a presunção prevista pelo regulamento» (cit., § 34 a 36).

¹¹ Cfr. Acórdão Weald Leasing (C-103/09): «a constatação da existência de uma prática abusiva não resulta da natureza das transacções comerciais normalmente efectuadas pelo autor das operações em causa, mas do objecto, da finalidade e dos efeitos dessas mesmas operações» (cit. § 44).

[...] que os sujeitos passivos têm geralmente a liberdade de escolher as estruturas organizacionais e as modalidades transaccionais que considerem mais adequadas às suas actividades económicas e com o objectivo de limitar os seus encargos fiscais» (cit., § 52 a 53, itálico nosso).

Nota final

O acórdão do TCA-Sul n.º 04255/10, de 15 de Fevereiro de 2011, versa sobre a autorização da aplicação da CGAA. Trata-se da primeira decisão publicada, sendo susceptível de se identificar nela algumas matérias sensíveis que, certamente, serão abordadas noutros processos nos quais igualmente esteja em causa a aplicação da CGAA.

Dois desses aspectos são essencialmente formais, e respeitam ao procedimento próprio previsto no artigo 63.º do CPPT e no prazo especial de caducidade previsto no n.º 3 deste artigo. Quanto ao primeiro ponto, dúvidas não nos restam que a impugnação do acto de autorização e do acto de aplicação da CGAA pode ocorrer em simultâneo (e que a impugnação do acto de liquidação consequente da aplicação da CGAA pode ter um desfecho oposto sobre a aplicação da CGAA à luz dos vícios próprios desse acto); quanto ao segundo ponto, sustentamos que não se deve proceder a uma recepção acrítica do conceito de *step transaction* e que a mesma carece de adicional desenvolvimento jurisprudencial para a sua densificação.

Um outro assunto que se afigura essencial é a matéria da prova, e, em especial, a sua valoração numa área onde o escrutínio do elemento subjectivo subjacente à prática de determinados negócios se afigura central. Esta *centralidade* não é compatível com meros juízos de fé e remissões para documentos da Inspeção Tributária; carece de ser esmiuçada e sobre cada facto deve ser feito um juízo específico de valoração.

A importância de um processo como este também não parece ser totalmente compaginável com algumas alusões do TCA-Sul que careciam de maior desenvolvimento e aprofundamento. Veja-se, a este respeito, que os quatro pressupostos da GCAA escolhidos pelo tribunal são satisfeitos quase exclusivamente pela constatação da existência de transacções com uma empresa residente na Zona Franca da Madeira e da opção do contribuinte em recorrer a uma sociedade sujeita a esse regime fiscal. E veja-se também que a própria jurisprudência comunitária a propósito do conceito de «expediente puramente artificial» permite concluir que o simples facto de uma sociedade ser caracterizada como uma *letterbox* ou não realizar determinadas transacções no quadro das suas transacções comerciais normais não é, por si só, suficiente para um juízo sobre o seu carácter abusivo, carecendo de uma análise ao tipo de actividade da sociedade.

Por fim, um pequeno apontamento quanto à não publicação online das decisões da primeira instância e à reserva quanto à identificação das partes. É naturalmente discutível, desde logo por ser inútil, o acto de omissão da identificação das partes no sumário do acórdão quando tal preocupação não se reflecte em todo o texto. Por outro lado, a não publicação online das decisões da primeira instância (*i.e.*, tribunais tributários), em contraponto com as do TCA e STA, é susceptível de produzir distorções quanto à decisão de recorrer. Tendo em consideração a exposição e o denominado risco reputacional, mais a mais em processos nos quais se discute o eventual carácter abusivo de determinadas operações, a primeira instância oferece um anonimato que a segunda instância não consegue aparentemente garantir o que pode influenciar, de forma inadmissível, a decisão de recorrer.