

A nova cláusula geral antiabuso

I. Enquadramento

A cláusula geral antiabuso (CGAA) vigente no nosso sistema fiscal foi recentemente alterada pela Lei n.º 32/2019, de 3/5, a qual transpõe para o ordenamento jurídico português a Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016 (usualmente conhecida por Diretiva ATAD – *Anti Tax Avoidance Directive*), que estabelece regras contra práticas de elisão fiscal consideradas lesivas no contexto da iniciativa *Base Erosion Profit Shifting* (BEPS) da OCDE.

Conforme imediatamente se apreende deste enquadramento, esta nova CGAA tem a sua génese nos esforços de concertação internacional empreendidos quer no âmbito da OCDE (e que têm a sua face mais visível nos BEPS), quer no âmbito da União Europeia (e que têm a sua face mais visível nas Diretivas ATAD) ⁽¹⁾.

Com efeito, em virtude quer da crise financeira de 2008, quer, sobretudo, da desmaterialização inerente à evolução tecnológica e à consequente alteração dos modelos de criação de valor, vivenciamos hoje um verdadeiro processo de redefinição do frágil equilíbrio entre o direito dos contribuintes a tomarem a decisão economicamente mais racional (ancorado no princípio da livre iniciativa económica) e a proteção dos poderes tributários dos Estados através do desvendar de novos modelos de identificação e quantificação do rendimento, bem como da identificação de novos elementos de conexão.

Naturalmente, num contexto como este, a revisão da CGAA enquanto linha que separa o planea-

mento fiscal legítimo do ilegítimo não deixa de ser um passo expectável e, até, desejável ⁽²⁾.

No fim de contas, conforme é pacificamente reconhecido, a CGAA é “*uma norma que, simultaneamente, legitima e limita a atuação dos sujeitos passivos e do Estado*” ⁽³⁾, razão pela qual é particularmente importante que a mesma disponha de um equilíbrio próximo do perfeito, tendo em vista a salvaguarda da segurança jurídica e a potenciação de uma relação de cooperação entre sujeitos passivos e Estado sem alterações de maior monta ⁽⁴⁾ ⁽⁵⁾.

Em face do exposto, e demonstrada que está a inequívoca relevância do tema em causa, o presente artigo propõe-se realizar uma análise crítica da nova CGAA, tendo em vista aferir, designadamente: *i)* qual o âmbito da sua alteração; *ii)* qual a sua adequação para se assumir, efetivamente, como uma

⁽²⁾ Em particular, sobre todo o enquadramento e contexto em que teve lugar a alteração da CGAA, veja-se ANTÓNIO MARTINS/CRISTINA SÁ/DANIEL TABORDA, “A Cláusula Geral Antiabuso: Alguns desenvolvimentos recentes”, in *A Dedutibilidade de Gastos no IRC*, Almedina, 2020, pp. 353 e seg.

⁽³⁾ Cf. PEDRO MENEZES CARDOSO, *Os Desafios da “Maioridade” da Cláusula Geral Anti-Abuso*, AAFDL, 2017, p. 386. Tema diferente – e que não vamos abordar – é o da legitimidade da introdução na lei fiscal de uma cláusula geral contra os abusos da administração fiscal, o que nos parece, em tese, da mais elementar justiça.

⁽⁴⁾ Sobre este tema, veja-se mais desenvolvidamente J. L. SALDANHA SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal, Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.

⁽⁵⁾ Como se reconhece no notável Acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) Sul, de 30/9/2020, proferido no proc. 2925/04.5BELSB, “(...) face à dinâmica e complexidade actuais das relações económicas e ao fenómeno da globalização, tem de se reconhecer a impossibilidade de a lei prever todas as hipóteses de incidência. Todavia, tal não significa que se deva deixar ao livre sabor da subjectividade dos aplicadores da lei e julgadores actuar na ausência de CGAA, o que impõe também, por imposição do princípio da legalidade fiscal, apanágio do Estado de Direito democrático, e do princípio da reserva de lei, que estejam perfeitamente definidas as situações tributárias que podem ser subsumidas à CGAA, bem como o procedimento de aplicação desta” (disponível em www.dgsi.pt).

⁽¹⁾ Para uma defesa da CGAA consagrada na ATAD como uma codificação parcial do princípio da proibição do abuso como um princípio geral de direito da União Europeia, cf. RITA DE LA FERIA, “On Prohibition of Abuse of Law as a General Principle of EU Law”, in *EC Tax Review*, 2020-4, pp. 142 e segs.