

E assim começou a história... a aplicação jurisprudencial da cláusula geral anti-abuso: anotação ao AcTCA-S P. n.º 4255/10 (Rel.: José Correia), de 15/02/2011

Gustavo Lopes Courinha*

I. AcTCA-S P. n.º 4255/10 (Rel.: José Correia), de 15/02/2011

Sumário:

I) – *As normas anti-abuso encontram a sua “raison d’être” no comportamento evasivo e fraudatório dos sujeitos passivos em matéria fiscal tem e na necessidade de estabelecer meios de reacção adequados por forma a garantir o cumprimento do princípio da igualdade na repartição da carga tributária e na prossecução da satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas (cfr.artº.103, nº.1, da C.R. Portuguesa).*

II) – *Isso porque é inerente à racionalidade económica a minimização dos impostos a suportar, podendo utilizar-se várias vias para atingir tal desiderato, embora a fronteira de distinção entre elas nem sempre seja fácil de vislumbrar e nesse sentido são seguidas normalmente as vias da gestão ou planeamento fiscal da evasão ou elisão fiscal e da fraude fiscal.*

III) – *Assim, através da primeira das apontadas vias, procura-se a minimização dos impostos a pagar de um modo totalmente legítimo e lícito, querido até pelo legislador, ou deixado à liberdade de opção do contribuinte, como sejam os benefícios fiscais e as alternativas fiscais (v.g.a decisão de tributação separada, ou conjunta, em sede de uniões de facto no I.R.S.; a opção pelo regime simplificado ou pela contabilidade organizada para a determinação do lucro tributável em sede de I.R.C.; a opção, ou não, pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades em I.R.C.) pelo que, dentro dos limites da lei e do direito, o sujeito passivo pode escolher as formas menos onerosas de tributação tendo como limite da sua pretensão minimizadora a fraude à lei.*

IV) – *A evasão ou elisão fiscal, dá-se pela prática de actos ou negócios lícitos mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade económica que lhe está subjacente, assim devendo qualificar-se como anómalos, anormais ou abusivos, sendo também caracterizados como comportamentos “extra legem”, em contraposição com a via da fraude fiscal, caracterizada como “contra legem” e dos comportamentos tributários evasivos resulta um sério entrave à concorrência empresarial, uma notória erosão das receitas fiscais, a distorção do princípio da equidade e um claro menosprezo do cumprimento das regras de cidadania, situações*

* Docente da Pós-Graduação em Fiscalidade da UCP Lisboa. Assistente da FDL.

que se fundam em causas de carácter político, económico, psicológico e técnico. E as formas utilizadas giram em torno de actos e contratos atípicos ou anormais visando torneá-la lei (vg. utilização do regime especial de tributação dos grupos de sociedades - artº.63 e seg. do C.I.R.C. - através da produção de menos-valias ou da utilização de benefícios fiscais através da transmissão de prejuízos) ou interpretando-a com fins diversos daqueles que o legislador tinha em mente, designadamente aproveitando-se da existência de jurisdições fiscais diferentes para escolher, apenas por motivações de diminuição do imposto a pagar, a localização mais favorável para a residência de pessoas singulares ou colectivas ou para nelas instalar "estruturas" que não desempenham outra função que não seja permitirem essa diminuição.

V) -A fraude fiscal consiste na realização de actos ou negócios ilícitos frontalmente contrários à lei fiscal, por isso mesmo também designados como "contra legem", sendo deles exemplo a não entrega ao Estado dos tributos cobrados a terceiros, a obtenção de reembolsos de tributos indevidos, a alteração ou ocultação de factos ou valores que devam constar de livros de contabilidade ou de declarações fiscais, ou a existência de negócios simulados, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza.

VI) -É em vista de tais situações que os Estados se preocupam com a tomada de medidas visando combater os comportamentos evasivos e fraudulentos dos sujeitos passivos através das designadas cláusulas específicas anti-abuso (de que são exemplo as normas contidas nos artºs.58, relativa a preços de transferência, e 61, atinente à subcapitalização, ambas do C.I.R.C.), e cláusulas gerais anti-abuso (de que é exemplo a norma contida no artº.38, nº.2, da L.G.Tributária).

VII) - o artº.63, nº.3, do C. P. P. Tributário, na redacção da Lei 15/2001, de 5/6, sobre o prazo de caducidade estabelece que "O procedimento referido no número anterior pode ser aberto no prazo de três anos após a realização do acto ou da celebração do negócio jurídico objecto da aplicação das disposições antiabuso".

VIII) -Tendo presente que as leis fiscais se interpretam como quaisquer outras, havendo que determinar o seu verdadeiro sentido de acordo com as técnicas e elementos interpretativos geralmente aceites pela doutrina (cfr.artº.11, da L.G. Tributária; artº.9, do C.Civil), pelo que, para determinar qual o termo inicial do consagrado prazo de três anos, ao contrário do que entende a A., de que os negócios jurídicos que devem abarcar a previsão da norma no caso concreto são os contratos de mútuo realizados nos anos de 1995 a 1997, situação que, manifestamente, impediria a aplicação da norma geral anti-abuso ao caso "sub judice" devido a caducidade do direito de instaurar o procedimento anti-abuso (cfr.nº.4, als. d), f) e g), da matéria de facto provada), mas, uma vez que nos encontramos perante um conjunto complexo de actos

sujeito a uma arquitectura global, nos quais vamos encontrar eventos preparatórios, como aqueles a que quer dar realce a A., tal como outros com características complementares, somente na sua visão completa se detectando o desenho elisivo.

IX) – Estamos aqui perante as denominadas "step by step transactions" nas quais se encontra uma "facti species" complexa, envolvendo uma sucessão de actos/ negócios coordenados entre si, embora possam ocorrer em momentos temporais diversos, e com o objectivo comum de conseguir uma vantagem fiscal. Face a esta espécie de operações, deve o aplicador da lei operar um tratamento integrado visualizando-as como uma única transacção, propendendo para um único e final resultado. Trata-se da "step transaction doctrine", a qual se deve aplicar ao caso dos autos, daí decorrendo que a disposição anti -abuso pode e deve aplicar-se ao momento decisivo e final que é representado, "in casu", pela recepção de acréscimos patrimoniais como dividendos dedutíveis, em vez de juros, que seria o que aconteceria na ausência da operação compósita evasiva.

X) – Visto que a recepção dos acréscimos patrimoniais enquanto dividendos dedutíveis (ao abrigo do artº.46, do C.I.R.C.), em vez de juros susceptíveis de tributação em sede de lucro tributável da A. (nos termos do artº.20, nº.1, al. c), do C.I.R.C.), se verificou nos anos de 2000, 2001 e 2002 e o procedimento de inspecção externa em consequência do qual foi estruturado o despacho objecto do presente recurso contencioso foi iniciado em 26/11/2003, para os exercícios de 2000 e 2001, e em 5/3/2004, para o exercício de 2002, deve concluir-se que os procedimentos inspectivos foram iniciados em tempo, assim não ocorrendo a caducidade dos mesmos.

XI) -O princípio da boa fé, um dos princípios do direito civil (cfr.artºs.227, 334 e 762, do C.Civil), encontra consagração legal no âmbito do direito público no artº.6º-A, do C. P. Administrativo, definindo-se doutrinariamente como um padrão objectivo de comportamento e, concomitantemente, um critério normativo da sua valoração e significando, enquanto princípio geral de direito, que qualquer pessoa deve ter um comportamento correcto, leal e sem reservas, quando entra em relação com outras pessoas, mais se devendo tal análise reconduzir a normas jurídicas, e não apenas a estados espirituais ou psicológicos, sendo que este princípio deve igualmente reger as relações entre a Administração e os administrados, pelo que o órgão ou agente que actue no exercício de um poder público está impedido de agir de má fé, utilizando artificios ou qualquer outro meio, por acção ou omissão, tendo em vista enganar o administrado. Porém, o administrado só poderá invocar o princípio da boa fé quando tenha um motivo sério para acreditar na validade do acto a que tenha ajustado a sua conduta e desde que tenha sido levado a tomar medidas em prejuízo dos seus interesses.

XII) – Ora, limitando-se a A. a invocar a existência de um alegado comportamento de má fé da A. Fiscal, sem ter demonstrado, objectiva ou subjectivamente, tal factualidade acrescendo que, no tocante à alegada violação do dever de imparcialidade pela Fazenda Pública, também foi demonstrada pela A. qualquer desproporcionalidade na conduta da A. Fiscal para que tal violação se tenha por verificada ou possa ser sancionada.

XIII) –O artº.38, nº.2, da L. G. Tributária, na redacção resultante da lei 30-G/2000, de 29/12 (cfr.artº.12, do C.Civil),ao estatuir que "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", em tal previsão consagra quatro pressupostos da sua aplicação, os quais são: 1-O elemento meio - o qual tem a ver com a forma utilizada, portanto, com a prática de certos actos ou negócios dirigidos, essencial ou principalmente, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos; 2-O elemento resultado - o qual visa a vantagem fiscal como fim da actividade do contribuinte, portanto, a redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos; 3-O elemento intelectual - o qual tem a ver com a motivação fiscal do contribuinte, portanto, com o facto dos actos ou negócios pelo mesmo praticados serem essencial ou principalmente dirigidos ao resultado que é a vantagem fiscal; 4-Elemento normativo - o qual tem a ver com a reprovação normativo -sistemática da vantagem obtida, portanto, o contribuinte actua com manifesto abuso das formas jurídicas (cfr.artº.63, nº,2, do C.P.P. Tributário).

XIV) - 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 A. 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 I.R.C. (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.º.46, do C.I.R.C., em vez de juros susceptíveis de tributação em sede de lucro tributável da A. nos termos do art.º.20, n.º.1, al.c), do C.I.R.C..

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 I.R.C. para eliminar a tributação fiscal, convertendo os juros pagos em resultado de tais empréstimos em dividendos, dedutíveis ao abrigo do art.º.46, do C.I.R.C.

d) -Por fim, quanto ao quarto pressuposto, que se liga à reprovação normativo -sistemática da vantagem obtida (cfr.art.º.63, n.º.2, do C.P.P. Tributário), 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.

XV) Esta concepção anti -juridicista é a também acolhida ao nível das instâncias jurisdicionais comunitárias manifestada na prolação de diversos acórdãos do T.J.C.E., em que pontifica o acórdão "Cadbury Schwepps", 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.

XVI) A interpretação da norma constante do art.º.38, n.º.2, da L.G.Tributária, deve ser operada em conformidade com a Constituição, sob pena de declaração da inconstitucionalidade da

mesma, nomeadamente devido à violação do disposto no artº.103, 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 conflitantes (cfr.artº.18, nº.2, da Constituição da República).

XVII) Um dos limites à liberdade de gestão empresarial, é o da subsistência e manutenção do sistema fiscal visando a satisfação das necessidades financeiras do Estado e demais entidades públicas no quadro de uma repartição justa do rendimento e da riqueza criados (cfr.artº.103, nº.1, da Constituição da República), estabelecendo a lei, para tanto, mecanismos de planeamento fiscal, ao mesmo tempo que visa prevenir a ocorrência de situações de evasão e fraude fiscais por razões de justiça social nessa medida se justificando a adopção de decisões de limitação legítima de direitos, liberdades e garantias em confronto.

XVIII) Sendo certo que a liberdade de gestão fiscal tem a sua expressão nas liberdades de iniciativa económica e de empresa, contempladas nos artºs.61, 80, al.c), e 86, da Constituição da República, também o é que a legitimação da liberdade das empresas, guiando-se pelo planeamento fiscal, passa, nomeadamente, pela escolha da forma e organização da empresa (v.g. empresa individual/empresa societária, estabelecimento estável/sociedade afiliada), do financiamento (v.g. autofinanciamento, heterofinanciamento, recurso a suprimentos), do local da sede da empresa, afiliadas e estabelecimentos estáveis, da política de gestão de défices e da política de reintegrações e amortizações.

XIX) Todavia, a liberdade de gestão fiscal das empresas, vista pelo lado do Estado, concretiza-se no princípio da neutralidade fiscal, o qual tem clara expressão no artº.81, al. f), da Constituição (após a revisão efectuada pela Lei Constitucional 1/2005, de 12/8), norma em que se estabelece como incumbência prioritária do Estado, assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolista e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral.

XX) Assim, não estando, nem podendo estar em causa a liberdade de escolha do contribuinte na conformação dos seus negócios, ou, dito de outro modo, não estando em causa o exercício da sua autonomia privada, o que se limita é a possibilidade de a vontade do contribuinte ser relevante no que respeita ao grau da sua oneração fiscal, pelo que a interpretação da norma constante do

artº.38, nº.2, da L. G. Tributária, produzida pela A. Fiscal e sufragada por este Tribunal nos sobreditos termos é conforme com a Constituição.

II. Anotação

1. O presente acórdão constitui um marco na jurisprudência fiscal portuguesa.

A par do que já sucede por outras paragens, a Cláusula Geral Anti-Abuso (CGAA) inicia aqui a sua efectiva aplicação, sendo, ao que julgamos saber, a primeira decisão de um tribunal superior sobre este assunto.

Este particular mecanismo surge, assim, submetido ao crivo do Tribunal Central Administrativo, no seguimento da leitura propugnada pela Administração Fiscal (e já previamente avalizada pela primeira instância), no âmbito do processo contencioso autónomo previsto pelo artigo 63.º/n.º 10 do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

Este acórdão sucede com o prazo de uma década a mediar entre a sua introdução entre nós e a respectiva aplicação pelos tribunais superiores, *décalage* temporal esta que revela ser uma, também aqui coerente (com outros países), característica deste género de cláusulas. Se se mantiver o paralelismo aplicativo face a outros ordenamentos será de esperar, todavia, um aumento da litigância nos próximos anos e uma maior frequência no recurso a esta figura pela Administração Fiscal.

2. Importa salientar algumas notas iniciais que, desde logo, ressaltam deste caso.

A primeira nota a reter no presente acórdão diz respeito à subalternidade das discussões do foro constitucional sobre o artigo 38.º/n.º 2 da Lei Geral Tributária. Esta questão, porventura a que mais discussão gerou entre nós num passado recente foi só

muito acidentalmente abordada no acórdão, o que atesta bem da falta de serenidade com que se recebeu há mais de uma década aquela cláusula.

Sem que a tal fosse obrigado – e daí a natureza acidental da discussão – o TCAS avança com uma extensa excursão sobre a funcionalidade da cláusula geral e os fundamentos da mesma no plano de um ordenamento fiscal contemporâneo e à luz da Lei Fundamental.

Uma segunda nota para a questão da instrução conveniente dos processos conducentes à aplicação da CGAA.

Os casos sujeitos ao artigo 38.º/n.º 2 da LGT são, via da regra, bastante complexos. São-no quanto às relações societárias, são-no quanto às estruturas contratuais e são-no quanto à economia dos negócios; para não falar da diversidade de línguas em que, não raramente, se encontra vertida a documentação associada à estrutura em causa. E à Administração Fiscal cabe carrear ao procedimento a totalidade das provas necessárias a tal efeito e, em primeiro lugar, proceder à explicação da economia fiscal da estrutura jurídica montada.

Por isso, este género de processos apresenta, quase sempre, uma factualidade densa, cuja prova cabal é, por um lado, prévia a qualquer juízo substantivo sobre a própria cláusula e, por outro, determinante do mesmo quanto a cada um dos elementos estruturantes da CGAA. Sucede, frequentemente, que cadeias de participações sociais mal explicadas, contratos não juntos aos autos, a falta de cooperação por parte das administrações estrangeira ou a demonstração (ou não) de outros factos alegados tendem a desempenhar um papel decisivo nas conclusões e fazer pender, para um lado ou outro, o resultado da lide. O presente caso é, a este respeito, bem revelador da importância do esmiuçar das componentes da estrutura elisiva (e da sua prova) para, em seguida, as poder contestar na sua globalidade com sucesso – é esta a metodologia

adequada a estes casos e o TCAS (e a Administração Fiscal) sabia-o de antemão. E, assim, se explica o pormenorizado elenco dos elementos provados da base instrutória.

Por último e ainda a título preliminar, impõe-se referir que o presente aresto revela, de modo cabal, que o *supra* referido hiato temporal deu oportunidade a que a doutrina nacional se pronunciasse sobre o assunto de modo que os Venerandos Juízes Desembargadores pudessem emitir uma decisão sobre a questão de fundo da CGAA estribando-se num arsenal bibliográfico que, pelo menos, não é menos extenso do que aquele de que se valeram ao pronunciarem-se sobre as demais questões levantadas nos autos¹. E, merece realce, fizeram-no extensa e aturadamente, referindo quer a principal doutrina nacional, quer mesmo alguma da jurisprudência do Tribunal do Luxemburgo que aborda as temáticas do Abuso de Direito.

3. A factualidade tida por provada – e não vamos efectuar, nesta sede, considerações sobre a mesma – condensa-se num conjunto de operações em que se opera um financiamento tendo como destino sociedades dos Países Baixos (de ora em diante, “BV”) a partir de sociedades sedeadas na Zona Franca da Madeira (de ora em diante, “ZFM”).

Para o efeito, uma sociedade sedeadada em Portugal continental realizava prestações suplementares de capital a favor de sociedades ZFM, que canalizavam, por seu turno, os respectivos montantes para as sociedades BV sob a forma de mútuos; os respectivos juros, uma vez pagos (e isentos na ZFM, ao abrigo do respectivo regime), eram posteriormente distribuídos à sociedade do continente sob a forma de dividendos, ao abrigo do regime interno de eliminação da dupla tributação económica dos lucros.

¹ Sobre as quais, naturalmente, aqui não nos pronunciaremos.

4. Sobre a avaliação dos requisitos de aplicação da CGAA a partir da factualidade assente no acórdão, salienta-se, desde logo, que o Tribunal seguiu uma linha de raciocínio substantiva que, em abstracto, é muito próxima daquela que temos vindo a defender².

Com efeito, o Tribunal considera que o artigo 38.º/n.º 2 da LGT exige a verificação de quatro condições ou requisitos de aplicação, denominados elementos, importando testar a forma como apurou aquela instância o seu concreto preenchimento.

Quanto ao primeiro requisito – os meios de que se vale o contribuinte deverão configurar um abuso de formas jurídicas (elemento meio)³ – o Tribunal sustenta que a existência de contratos entre entidades relacionadas, assim como o carácter pré-planeado e o facto de quadros do grupo empresarial serem, simultaneamente, os gerentes das entidades BV comprova o carácter artificioso das mesmas.

O que é exigido nesta sede é a demonstração da anormalidade da estrutura – da “artificialidade”, para usar uma semântica cara ao Tribunal de Justiça da União Europeia (e que o TCAS cita, a outro propósito) –, entendida a estrutura como um conjunto de actos e negócios jurídicos que concretizam a actividade elisiva⁴.

A admissibilidade dos critérios coligidos pelo Tribunal para este propósito deve ser, nomeadamente, complementada com a contraposição do caso em análise às

² GUSTAVO LOPES COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, 2.ª edição, Almedina, Coimbra, 2009, pp. 165 e ss..

³ GUSTAVO LOPES COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, 2.ª edição, Almedina, Coimbra, 2009, pp. 152 e ss. e 165 e ss..

⁴ GUSTAVO LOPES COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, 2.ª edição, Almedina, Coimbra, 2009, pp. 166-8.

estruturas paralelas em cenários fiscalmente não eficientes para melhor avaliar a leitura daquela instância judicial, bem como aos indícios de que, noutras paragens, se socorre a jurisprudência para este efeito.

No que respeita ao segundo requisito – obtenção de um resultado fiscal vantajoso – o Tribunal demonstrou, com rigor, as vantagens fiscais decorrentes da estrutura, enunciando as opções feitas com vista a exponenciar a eficiência fiscal do financiamento. E, como se supunha, tratou-se do requisito mais facilmente atestado por aquele Tribunal, para mais com a evidente inexistência de qualquer carga fiscal relevante decorrente da operação de financiamento⁵.

Sobre o terceiro requisito – motivação fiscal do contribuinte – o Tribunal pronunciou-se, ainda que brevemente, no sentido de que o primeiro requisito já certificava, em termos suficientes, o preenchimento desta condição.

É também essa a leitura que vimos fazendo deste instituto, sustentando que importa reconhecer uma certa interdependência entre os requisitos e que a demonstração de uns tende a facilitar a mesma tarefa quanto a outros. Em particular, quanto maior for o abuso de formas jurídicas, mais difícil se apresenta para os contribuintes a tarefa de afastarem uma leitura pela qual os meios por si postos em acção se destinavam, predominante ou exclusivamente, à busca das vantagens fiscais⁶.

O último requisito – o da reprovação normativo-sistemática da estrutura – mereceu uma maior atenção do TCAS. Em particular, este teceu algumas considerações sobre “*o espírito da norma isentadora*”, alegando que esta pressupõe a “*existência de meios físicos para a prossecução da actividade [na ZFM]*” e invocando nesse sentido a

⁵ GUSTAVO LOPES COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, 2.ª edição, Almedina, Coimbra, 2009, pp. 171-2.

⁶ GUSTAVO LOPES COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, 2.ª edição, Almedina, Coimbra, 2009, p. 165.

jurisprudência *Cadbury Schweppes*, sustentando que as sociedades sedeadas na ZFM não desenvolviam qualquer actividade económica efectiva (*sic*).

Sem prejuízo de esta argumentação poder dar um interessante contributo para esta problemática – e se integrar, em larga medida, na nossa linha de abordagem – julgamos que o Tribunal poderia ter ido ainda um pouco mais longe. Em especial, faria sentido indagar se a ZFM visa (ou admite) a promoção de actividades de conteúdo eminentemente passivo; o mesmo se diga acerca dos propósitos do regime de eliminação da dupla tributação económica: também eles poderiam ser aquilatadas de modo a dar uma resposta cabal acerca do cariz anti-sistemático dos resultados obtidos por intermédio daquela estrutura⁷.

5. Um último ponto para dar conta da questão, também levantada, da caducidade.

Com a alteração feita pela lei ao artigo 63.º/n.º 3 do CPPT, pode bem ser todo o mecanismo procedimental de aplicação da cláusula que fica, em potência, prejudicado. Ao fixar o ponto de referência para o início da contagem da mesma nos negócios jurídicos “realizados” (será de entender “celebrados” ?) – eliminando todas as referências aos “actos” subsequentes que, frequentemente, concretizam as estruturas e lhe dão algum sentido, o legislador golpeou, ao menos em parte, o alcance prático da cláusula.

O mesmo se diga a propósito do artigo 63.º/n.º 8 daquele Código. Sem prejuízo das melhores intenções com que o terá feito, a redução para 90 dias do prazo de resposta da Administração a um pedido de informação vinculativa – findo o qual se

⁷ GUSTAVO LOPES COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, 2.ª edição, Almedina, Coimbra, 2009, pp. 141 e ss. e 185 e ss.

forma um deferimento tácito – não pode ter, sem menosprezo pelo trabalho desta, como destinatária a Administração Fiscal Portuguesa.

A criação de mecanismos de deferimento tácito (ou deste afins), assim como a fixação de prazos encurtados deve envolver uma ponderação prévia sobre a disponibilidade de recursos administrativos, em especial humanos, considerando, em particular, que os aumentos (até agora sustentados) da eficiência administrativa não são infinitos e que a elasticidade dos recursos pode vir a ser, inesperadamente, atingida.

Afinal, ao invés de se discutir a substância das estruturas, é a formalidade procedimental que pode acabar por ganhar, por esta via, uma denotada primazia; ironia suprema esta, quando estamos a falar precisamente da aplicação da cláusula geral anti-abuso.

