

Notas breves sobre a distribuição encoberta de dividendos como caso de aplicação da cláusula geral antiabuso

1. Considerações iniciais

O problema da fraude e evasão fiscais vem sendo colocado de forma mais aguda, sobretudo depois da crise financeira internacional de 2008. Tema posteriormente impulsionado pelo agravar das dívidas públicas estaduais, que atualmente atingem níveis não vistos desde a última guerra mundial. É pois natural que a eficiência dos sistemas fiscais e o combate aos planeamentos fiscais agressivos se tenha transformado num tema sempre atual na esfera pública. No domínio europeu o tema tem relevância acrescida, já que o bom funcionamento do sistema fiscal permite aos Estados Membros da União Europeia cumprir os objetivos de governação económica estabelecidos no Pacto de Estabilidade e Crescimento.

É essencialmente neste contexto que atualmente se colocam as discussões em torno da cláusula geral antiabuso ⁽¹⁾, muito embora a sua história entre nós seja mais antiga. De facto, foi em 1999 que Portugal adotou uma norma geral antiabuso ⁽²⁾, de certo modo antecipando os movimentos contemporâneos do Direito Internacional Fiscal. A sua forte indeterminação exigiu, porém, um longo processo de maturação jurisprudencial, doutrinária e administrativa. Após uma fase inicial de adaptação, surgiu a primeira decisão judicial publicada sobre o tema, o

Acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) Sul de 15/2/2011 (proc. 04255/10) ⁽³⁾, a que eventualmente se seguiram muitas outras, até alcançar a aplicação regular que vemos hoje, movimento que está longe de apresentar tendência para abrandar.

Neste texto faremos uma curta incursão sobre os esquemas de distribuição encoberta de dividendos como caso de aplicação da CGAA, abordando brevemente o que pode ser nos nossos dias a aplicação prática da CGAA e o critério – ou falta dele – com que os contribuintes se veem a braços com procedimentos de aplicação nela fundados. O objetivo é, assim, contribuir para o debate sobre a questão da maioridade da previsão e aplicação desta norma ⁽⁴⁾, utilizando para tanto um caso prático ilustrativo do seu manejo por parte da administração. Concentraremos especial atenção sobre o elemento normativo-sistemático de aplicação desta cláusula, que assume um peso decisivo na distinção entre situações de legítimo exercício do direito a optar pelo negócio fiscalmente menos oneroso, daquelas em que se verifica um planeamento fiscal considerado agressivo, onde, mediante expedientes artificiais ou inusitados, são buscadas vantagens *que frustram o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável*.

Começaremos assim com algumas notas introdutórias sobre o regime da CGAA, passando de se-

⁽¹⁾ Adiante abreviadamente referida por CGAA.

⁽²⁾ Introduzido, numa versão muito embrionária, no já revogado Código de Processo Tributário pela Lei n.º 87-B/98, de 31/12, e sujeita posteriormente a variadas alterações até chegar à versão dos dias de hoje. Cfr. DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM DA SILVA RODRIGUES, JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, 3.ª ed., 2003, Vislis Editores, p. 175.

⁽³⁾ Cfr. a anotação sobre este acórdão de GUSTAVO LOPES COURINHA, “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”, in *Fiscalidade*, n.º 44, outubro-dezembro 2010, pp. 103 e segs.

⁽⁴⁾ Que exige uma destreza jurídica tão fina quanto abrangentes e até difíceis de conter serão os efeitos da sua aplicação a casos concretos.

guida ao caso particular dos esquemas de distribuição encoberta de dividendos, que têm vindo a merecer a atenção da administração fiscal. Por fim, passaremos à distinção entre estes esquemas e situações afins em que aquela artificialidade não ocorre e encontram-se, por isso, ainda no âmbito do espaço de autonomia necessariamente garantido aos indivíduos na condução dos seus destinos. Trata-se de um exercício sumário que se espera contribua para o debate sobre este instituto de carácter geral, que vem ganhando presença e relevância na prática quotidiana de muitos operadores. E cuja precisão dogmática merece, a bem da proteção da confiança, ser continuamente tematizada nos discursos fiscais.

2. Enquadramento

A atual formulação da CGAA encontra-se prevista entre nós no n.º 2 do art. 38.º da LGT ⁽⁵⁾, onde se dispõe que ⁽⁶⁾ “[a]s construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas.” ⁽⁷⁾.

⁽⁵⁾ Redação da Lei n.º 32/2019, de 3/5, que transpôs para o ordenamento português a Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016, também conhecida por Diretiva ATAD (*Anti Tax Avoidance Directive*), por sua vez tributária do trabalho que vem sendo desenvolvido no âmbito da OCDE em torno do Plano de Ação BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

⁽⁶⁾ A aplicação desta norma é regulada pelo art. 63.º do CPPT. JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES (coord.) e outros, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 2015, Almedina, pp. 321-328.

⁽⁷⁾ Já no domínio da atual redação da CGAA, DIOGO FEIO, “Cláusula geral anti-abuso: antes e depois. Conceitos em construção”, in *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 29, julho/setembro de 2020, pp. 3 e segs. Igualmente sobre o tema, concentrando-se nas recentes alterações que moldaram a mais recente versão desta cláusula, ver TOMÁS CANTISTA TAVARES, “Nova redação e novo contencioso da cláusula geral anti-abuso no direito fiscal: art. 38.º da LGT e art. 63.º do CPPT”, in *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 29, julho/setembro de 2020, pp. 32 e segs.; e BRUNO

Como refere a este propósito SÉRGIO VASQUES, a sua aplicação depende essencialmente da verificação de três elementos cumulativos: exige-se, em primeiro lugar a prática de ato ou esquema negocial que exprima abuso das formas jurídicas ou não seja considerado genuíno, que ocultem os seus verdadeiros propósitos e a que seja dada uma utilização manifestamente anómala face à prática jurídica comum. Em segundo lugar, exige-se que os mesmos tenham sido levados a cabo com o objetivo único ou principal de com os mesmos alcançar como finalidade principal, ou uma das finalidades principais, uma vantagem fiscal. Em terceiro lugar, exige-se que da lei resulte com clareza a finalidade do direito fiscal aplicável de tributar os bens em causa, nos mesmos termos em que estes o seriam caso o contribuinte tivesse recorrido às formas jurídicas e práticas negociais mais comuns ⁽⁸⁾.

Segundo outro esquema analítico, este mais difundido, introduzido entre nós por GUSTAVO LOPES COURINHA ⁽⁹⁾ e amplamente acolhido pela jurisprudência ⁽¹⁰⁾, o mecanismo da CGAA tem vindo a ser decomposto em cinco elementos essenciais. São eles os elementos meio, resultado, intelectual, normativo-sistemático e sancionatório ⁽¹¹⁾. O último destes elementos corresponde à estatuição da norma, cominando as construções abusivas com a desconsideração dos seus efeitos tributários, “efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica” (elemento sancionatório). Já os demais quatro elementos apresentam-se como um conjunto

SANTIAGO/JOÃO MIGUEL FERNANDES, “A nova cláusula anti-abuso”, in *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 30, outubro-dezembro de 2020, pp. 14 e segs.

⁽⁸⁾ SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., 2018, pp. 375-376.

⁽⁹⁾ Ver, por todos, sobre o tema, GUSTAVO LOPES COURINHA, *A cláusula geral anti-abuso no direito tributário: contributos para a sua compreensão*, Coimbra, Almedina, 2009.

⁽¹⁰⁾ Cfr. o já citado Acórdão do TCA Sul de 15/2/2011 (proc. 04255/10); e as decisões arbitrais do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) n.ºs 143/2014-T, de 21/7/2014; 208/2014-T, de 22/7/2014; e 377/2014-T, de 22/5/2015, entre muitos outros (as decisões arbitrais do CAAD citadas no texto estão disponíveis em www.caad.org.pt).

⁽¹¹⁾ GUSTAVO LOPES COURINHA, *A cláusula geral anti-abuso no direito tributário: contributos para a sua compreensão*, cit., pp. 165 e segs.

de testes cumulativos, resultado de longa gestação jurisprudencial, os quais exigem, para o desencadeamento da respetiva sanção, que:

a) ocorra uma transação, isolada ou realizada por diversos passos planeados e encadeados por uma lógica sequencial (elemento meio). As *construções ou séries de construções* em questão devem ser vistas na sua globalidade como um todo unitário (*step-transaction doctrine*), que em conjunto ganham pleno sentido quando contrapostos ao meio fiscalmente mais oneroso usualmente utilizado⁽¹²⁾;

b) tal construção ou esquema de atos, quando comparada com outros atos ou negócios com semelhante substância ou realidade económica, permita obter uma vantagem fiscal que não seria obtida sem o uso desses meios (elemento resultado). Mas não uma vantagem fiscal qualquer: como o legislador muitas vezes entrega aos contribuintes opções de/a que estes podem legitimamente lançar mão⁽¹³⁾, é ainda necessário que tal vantagem *frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável*⁽¹⁴⁾. Para o efeito é preciso que, recorrendo-se a uma análise que faça prevalecer a substância sobre a forma (*substance-over-form doctrine*), se estabeleça uma relação de equivalência funcional e fiscal entre o meio alternativo tributado mais gravosamente que em condições normais teria conduzido à obtenção do mesmo fim e o meio fiscalmente menos oneroso, efetivamente utilizado no caso concreto;

c) a *finalidade principal ou uma das finalidades principais* dos atos ou negócios jurídicos levados a cabo não se deva a razões comerciais válidas⁽¹⁵⁾ (*principle*

purpose test), mas antes se direcione principalmente à obtenção de uma vantagem fiscal (elemento intelectual);

d) finalmente, é necessário que o esquema de atos realizados (a *“construção”*) corresponda a uma transação farsa (*sham transaction*) visando ocultar ou substituir a transação efetivamente pretendida. Esta ocultação ou simulação deve ser posta em prática através de meios que, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, *sejam realizados com abuso das formas jurídicas ou não sejam considerados genuínos* (elemento normativo-sistemático). Estes critérios pretendem fazer apelo a situações em que se verifique a exploração de uma patente lacuna não intencional do sistema jurídico-fiscal, o que significa que deve ser levada a cabo por via de expedientes puramente artificiais que correspondam a uma utilização meramente formalista e ardilosa das normas fiscais. Uma utilização que, por resultar na frustração do objeto ou finalidade do direito fiscal aplicável, mereça juízo de censura do ponto de vista intra-sistemático.

Verificados estes quatro elementos, fica a Administração constituída no direito de proceder à desconsideração dos efeitos fiscais do ato ou negócio considerado abusivo, trazendo à luz a efetiva substância económica da estrutura criada ou do negócio realizado⁽¹⁶⁾, tributando os seus agentes de acordo com as normas aplicáveis aos atos ou negócios que visavam ocultar.

Para distinguir estas situações de abuso do direito ao planeamento fiscal do exercício legítimo do

⁽¹²⁾ GUSTAVO LOPES COURINHA, “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”, *cit.*, p. 111.

⁽¹³⁾ GUSTAVO LOPES COURINHA, “Da possibilidade de uma norma especial anti-abuso em sede de renúncia à isenção de IVA nas operações imobiliárias”, in *Fiscalidade*, n.º 23, julho-setembro 2005, pp. 59 e segs., *maxime* pp. 61-62.

⁽¹⁴⁾ Cfr. n.º 2 do art. 38.º da LGT.

⁽¹⁵⁾ De acordo com o n.º 2 do art. 6.º da Diretiva ATAD, considera-se que uma determinada construção *não é genuína na medida em que não seja posta em prática por razões comerciais válidas que reflitam realidade económica*. Este conceito provém de expressão semelhante contida na Diretiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, entretanto substituída pela Diretiva 2009/133/CE do Conselho, de 19 de Outubro de 2009, relativa

ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de diferentes Estados-Membros. Dispõe o art. 15.º da diretiva atualmente em vigor que os Estados-Membros podem recusar aplicar ou retirar o benefício de todas ou parte das disposições aí previstas se for evidente que as operações em causa tenham como objetivo a fraude ou evasão fiscais, *o que se presume nos casos em que operação não tenha sido executada por razões comerciais válidas*. O sentido interpretativo da expressão tem sido objeto de concretização por parte do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), destacando-se sobre o tema os Acórdãos *Leur-Bloem* (proc. C-28/95, de 17/7/1997), *Kofoed* (proc. C-321/05, de 5/7/2007), *Zwijnenburg* (proc. C-352/08, de 20/5/2010) e *Foggia* (proc. C-126/10, de 10/11/2011); disponíveis em *curia.europa.eu*.

⁽¹⁶⁾ Cfr. JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES (coord.) e outros, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 2015, Almedina, pp. 321-328.

direito à celebração do negócio fiscalmente menos oneroso, exige-se que a Administração detete e fundamente a existência de uma lacuna não intencional no direito fiscal, capaz de gerar distorções artificiais ao funcionamento neutral e equitativo do sistema fiscal. Ao procederem nestes termos devem o julgador ou o aplicador da CGAA postular uma norma sem carácter verdadeiramente inovatório, que, não importando uma alteração substancial do direito constituído, traduza a reprovação normativo-sistemática preexistente quanto à estrutura não genuína ou criada com abuso das formas jurídicas.

Estamos, assim, não perante uma cláusula destinada a atingir comportamentos na fronteira da legalidade, mas antes a atingir situações que, muito embora não expressamente previstas na lei, interfiram injustificadamente com a igualdade fiscal pretendida pelo sistema fiscal e por isso repugnem à consciência jurídica geral. Em suma, uma norma destinada a abranger comportamentos que, uma vez detetados, não possam seriamente deixar de considerar-se abrangidos pelo espírito da lei em atenção à unidade sistemática e coerência do sistema fiscal visto no seu conjunto. Como se pode ler na decisão arbitral proferida no âmbito do processo CAAD n.º 324/2017-T, de 5/8/2018, a criação da CGAA representa uma *manifestação do realismo do direito fiscal* e a constatação de que a este ramo de Direito não são indiferentes os efeitos económicos pretendidos pelas partes nem a consideração económica dos factos ou atos fiscalmente relevantes.

3. O caso particular da distribuição encoberta de dividendos

Caso particular e bastante comum de aplicação da CGAA é o da distribuição disfarçada ou encoberta de lucros, esquema que há vários anos vem concentrando a atenção por parte da Administração, fundamentando a desconsideração dos efeitos fiscais do conjunto de operações em que se desdobra. Descrevendo-o em termos gerais, podemos caracterizá-lo como o conjunto de operações levadas a cabo no seio de um mesmo grupo económico, em que:

a) os sócios de sociedade comercial numa situação económica saudável e com condições para dis-

tribuir resultados (Sociedade A) procedem à constituição de uma nova sociedade comercial (Sociedade B), da qual são igualmente sócios;

b) num segundo momento, os sócios daquela sociedade (Sociedade A) transmitem as participações sociais nela detidas para a sociedade recém-constituída (Sociedade B), ficando esta a dever-lhes o preço correspondente à compra acabada de fazer;

c) posteriormente, a sociedade recém-constituída (Sociedade B) faz aprovar a distribuição de lucros da sociedade primeiramente mencionada (Sociedade A), beneficiando do regime de eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos⁽¹⁷⁾ e pagando o preço devido aos seus sócios por conta daquela aquisição.

Esta construção pode naturalmente considerar-se artificial ou abusiva das formas jurídicas por uma simples razão: é que a par (i) da distribuição de lucros isenta da Sociedade A para a Sociedade B que através dela se consegue obter e (ii) do pagamento de tais quantias ilíquidas para os sócios que assim evitam a tributação desses rendimentos por retenção na fonte à taxa liberatória de 28%⁽¹⁸⁾, a verdade é que (iii) na estrutura organizacional do grupo nada se altera, sobretudo na medida em que dessas operações não resulta qualquer modificação na detenção de participações no seio do mesmo grupo nem qualquer evidente vantagem organizacional. E não será certamente uma construção considerada *genuína* no sentido previsto no n.º 2 do art. 6.º da Diretiva ATAD, na medida em que não seja posta em prática por razões comerciais válidas que reflitam uma realidade económica⁽¹⁹⁾.

Em suma, nas situações de distribuição disfarçada de lucros, verificam-se as duas seguintes condições:

a) em todas elas os vendedores de participações sociais são igualmente sócios – usualmente nas mesmas proporções – da sociedade recém-constituída que lhes adquire as participações; e

⁽¹⁷⁾ Cfr. o art. 51.º do Código do IRC.

⁽¹⁸⁾ Cfr. a alínea a) do n.º 1 do art. 71.º do Código do IRS.

⁽¹⁹⁾ Conceito que, no Acórdão *Leur-Bloem*, o TJUE entendeu dever “ser interpretado como indo além da procura de um benefício puramente fiscal” (proc. C-28/95).

b) em todas estas situações, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes refletindo a sua substância económica, existem poucos ou nenhuns motivos comerciais válidos para esses acordos, além de servirem o propósito de obstar à tributação em sede de IRS dos rendimentos de capitais obtidos pelos que nelas participam.

Em geral, as decisões proferidas no âmbito de processos em que esteve em causa este tipo de estruturas ⁽²⁰⁾, não obstante ter-se de facto interposto, entre os sócios e a sociedade distribuidora dos dividendos, uma nova sociedade, a verdade é que, *na prática*, e com exceção do efeito fiscal, *todos os envolvidos permanecem essencialmente em posição idêntica à original*. Tanto assim que na decisão arbitral proferida no âmbito do processo CAAD n.º 141/2020-T, de 5/2/2021, se tenha entendido que, “[e]m termos esquemáticos, sendo A a via não utilizada, e B a via utilizada, impõe-se que a Administração Fiscal demonstre, quanto a este requisito, que – B é fiscalmente mais vantajoso que A; e que – B produz efeitos económicos equivalentes a A.”.

Como pode ler-se numa daquelas decisões, “[a] reorganização do grupo através da constituição da A... SGPS (...) dificilmente se deixa plausibilizar à luz de uma lógica puramente económica e empresarial. (...) Em abono deste entendimento, afiguram-se especialmente relevantes e cogentes os seguintes argumentos: a) A transação em causa envolveu duas sociedades relacionadas e os sócios comuns a ambas; as ações detidas pelos sócios na B... foram alienadas à A... SGPS que também controlam” ⁽²¹⁾. Noutra decisão constatou-se estar em causa a “criação de uma estrutura (...) entre entidades juridicamente distintas, mas economicamente e de facto controladas pela mesma pessoa”, sendo que “[o] reconhecimento de uma dívida de elevado montante no seu passivo, quando não possuía estrutura para tal, apenas foi possível (...) atendendo às relações especiais que existem entre o alienante e o acionista da C... [sociedade compradora] (é a mesma pessoa). (...) Estamos perante

⁽²⁰⁾ Notavelmente, entre outros, no âmbito dos processos CAAD n.ºs 162/2017-T, de 14/11/2017; 324/2017-T, *cit.*; e 317/2019-T, de 15/1/2020.

⁽²¹⁾ Cfr. a citada decisão arbitral proferida no processo CAAD n.º 162/2017-T.

um dos múltiplos exemplos de escola da doutrina da transação-farsa (sham transaction doctrine), a qual (...) é uma de muitas modalidades estudadas de dividendos construtivos ou disfarçados.” ⁽²²⁾.

4. Exemplos de situações afins não abrangidas pela CGAA

Configurado o esquema da distribuição oculta ou encapotada de lucros e descritos os seus elementos principais, cumpre distingui-los de situações análogas onde, não obstante as semelhanças, com ele não se podem confundir. Sem prejuízo de outros cenários – que o leitor poderá conceber ou até mesmo conhecer –, tal sucederá, designadamente, em duas situações facilmente concebíveis, que passamos a caracterizar.

A primeira é a de um conjunto de sócios que detêm mais do que uma empresa e que, por pretenderem proceder à sua gestão como um mesmo grupo empresarial, procedem à sua reorganização, colocando todas elas sob a gestão unitária de uma mesma sociedade gestora de participações sociais, assim racionalizando recursos, eliminando redundâncias, centralizando decisões, otimizando processos.

Foi o que se constatou ser o caso no âmbito dos processos CAAD n.º 141/2020-T e n.º 222/2020-T, onde se observou faltar tanto o elemento intelectual como o elemento normativo-sistemático. Foi assim por ausência de reprovação normativo-sistemática das operações de reorganização empresarial em análise, já que nesses casos – como em muitos outros – a substância económica da utilização de sociedades holding, detidas para o exercício em comum da atividade de gestão de participações sociais, é inegável. Nestes casos, o deferimento do pagamento do preço pela aquisição das participações sociais transmitidas também se justifica pela evidente vantagem de se privilegiar o autofinanciamento sobre o recurso ao crédito bancário.

⁽²²⁾ Cfr. a citada decisão arbitral proferida no processo CAAD n.º 317/2019-T.

A segunda situação, mais evidente mas igualmente digna de nota porque também objeto de aplicação da CGAA por parte da Administração, é aquela em que: (1) os acionistas de sociedade em boa situação económica vendem as suas participações sociais a título definitivo, (2) essas participações sociais são adquiridas por uma sociedade que aqueles não controlam, constituída para a detenção e gestão das participações adquiridas, (3) estabelecendo-se contratualmente que, por falta de liquidez imediata, o pagamento do preço seja deferido para determinada data futura, após a obtenção da liquidez necessária para esse efeito.

Nestes casos tem lugar uma verdadeira e autêntica alienação de participações sociais e não qualquer reorganização empresarial artificial ou quaisquer atos e negócios jurídicos inusitados, anómalos ou inadequados, já que os alienantes deixam de ter qualquer interesse na sociedade a que dizem respeito as participações sociais alienadas⁽²³⁾. Por seu turno, a sociedade compradora, não dispondo da necessária liquidez, mas conhecendo a situação patrimonial da sociedade adquirida, pode naturalmente estabelecer e acordar contratualmente o deferimento do pagamento do preço para data futura, assim evitando o recurso a financiamentos externos.

5. Nota final

Como atrás se deu nota, a CGAA é um mecanismo que confere à Autoridade Tributária o poder de expressar regras implícitas, imanentes ao sistema tributário, com o objetivo de combater esquemas de fraude e evasão fiscais. Com ela não se permitem inovações de origem administrativa que, caso ocorressem, colidiriam de frente com o princípio reforçado da juridicidade tributária, que,

⁽²³⁾ Aqui é preciso dizer que o entendimento será idêntico, mesmo nos casos em que um ou mais alienantes tenham *um qualquer interesse* na sociedade compradora das participações sociais, *contando que*, por exemplo, a participação social detida na sociedade compradora seja materialmente diferente da anteriormente detida na sociedade a que dizem respeito as participações alienadas (se anteriormente eram maioritários e passaram a minoritários; se, ao contrário do que anteriormente sucedia, uma única pessoa passou a deter a maioria do capital, etc.).

como é sabido, em matéria de impostos apresentase especialmente exigente.

Trata-se, por isso, de uma norma fiscal aberta, cuja particular relevância assenta não tanto sobre a sua predeterminação legislativa, como sobre uma *praxis de aplicação tipificante*⁽²⁴⁾. Uma norma cuja legitimidade depende menos das práticas de justificação democrática e parlamentar que de uma articulação efetiva entre a sua concreta aplicação e o seu necessário controlo jurisdicional⁽²⁵⁾.

Por este seu carácter geral e aberto e a especial complexidade da sua aplicação – sobretudo aos novos casos que hão de surgir por força da ilimitada imaginação dos sujeitos passivos –, esta cláusula pressupõe primeiro a existência de um controlo jurisdicional efetivo, que possibilite depois um contínuo diálogo entre legislador, contribuintes, tribunais e administração. Um diálogo sem o qual pode facilmente quebrar-se a relação de confiança que apenas um Estado de Direito pode assegurar.

JOSÉ AVILEZ OGANDO

⁽²⁴⁾ ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal, Lições*, 2.^a ed., 2017, p. 117, e, mais desenvolvidamente, *O Princípio da Legalidade Fiscal, Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007.

⁽²⁵⁾ Como refere a este propósito DIOGO FEIO em “Cláusula geral anti-abuso: antes e depois. Conceitos em construção”, in *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 29, julho/setembro de 2020, pp. 3 e segs., “[a] norma deve (...) ser aplicada na estrita medida do que seja necessário, pois corresponde a uma limitação de direitos de liberdade económica; e deve respeitar o princípio de certeza no comércio jurídico em geral. Serão estes e não a determinação desde já dos elementos que fazem parte desta nova norma, os desafios fundamentais que se vão colocar na sua aplicação.”.