

# O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

XIII ENCONTRO  
DE PROFESSORES DE DIREITO PÚBLICO

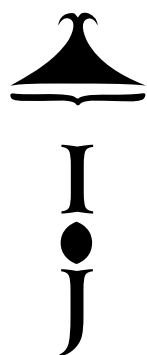
COMISSÃO ORGANIZADORA

DULCE LOPES  
FRANCISCO PEREIRA COUTINHO  
CATARINA SANTOS BOTELHO



• U •  
INSTITUTO JURÍDICO  
FACULDADE DE DIREITO  
UNIVERSIDADE DE  
COIMBRA





O presente livro foi realizado no âmbito das actividades da Área de Investigação «Risco, Transparência e Litigiosidade», integrada no projecto «Desafios Sociais, Incerteza e Direito: Pluralidade | Vulnerabilidade | Indecidibilidade» do Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (UIDB/04643/2020).

#### EDIÇÃO

Instituto Jurídico  
Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

#### CONCEÇÃO GRÁFICA

Sersilito-Empresa Gráfica, Lda.

#### CONTACTOS

geral@ij.uc.pt  
www.uc.pt/fduc/ij  
Pátio da Universidade | 3004-528 Coimbra

#### ISBN

978-989-9075-13-9

#### DEPÓSITO LEGAL

489004/21

[www.doi.org/10.47907/clq2021\\_2](https://doi.org/10.47907/clq2021_2)

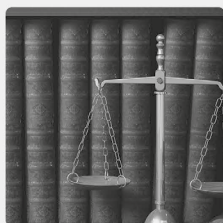
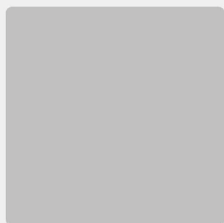
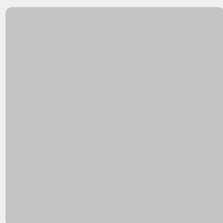
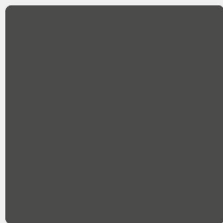
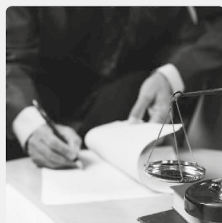
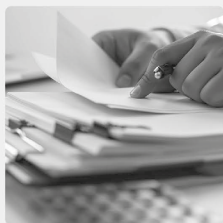
© SETEMBRO 2021

Instituto Jurídico | Faculdade de Direito | Universidade de Coimbra

**O PRINCÍPIO  
DA PROPORCIONALIDADE**  
XIII ENCONTRO  
DE PROFESSORES DE DIREITO PÚBLICO

COMISSÃO ORGANIZADORA  
**DULCE LOPES**  
**FRANCISCO PEREIRA COUTINHO**  
**CATARINA SANTOS BOTELHO**

**2021**



# PROGRAMA

## O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

### 10h15 SESSÃO DE ABERTURA

RUI MANUEL DE FIGUEIREDO MARCOS (Director da FDUC)

JOSÉ MANUEL AROSO LINHARES (Presidente do Instituto Jurídico da UC)

### 10h30 PROPORCIONALIDADE COMO PRINCÍPIO JURÍDICO FUNDAMENTAL

MODERADOR:

FERNANDO ALVES CORREIA

J.C. VIEIRA DE ANDRADE

*O princípio da proporcionalidade no direito administrativo*

VITALINO CANAS

*O fundamento constitucional do princípio da proibição do excesso*

ANABELA LEÃO

*O princípio da proporcionalidade e os seus críticos*

### 11h30 · 12h30 DEBATE

ALMOÇO (RESTAURANTE LOGGIA)

## 14h00 JUÍZO OU JUÍZOS DE PROPORCIONALIDADE

MODERADORA: FILIPA URBANO CALVÃO  
SANDRA LOPES LUÍS

*Juízos de proporcionalidade e de razoabilidade à luz do CPA de 2015*

JOÃO FELIX NOGUEIRA

*Juizo(s) de proporcionalidade na Jurisprudência do TJUE e TEDH*

ANA RAQUEL MONIZ

*Juízo(s) de proporcionalidade e Justiça Constitucional*

ARMANDO ROCHA

*Proporcionalidade e Direito Internacional*

## 15h00 · 16h00 DEBATE

Pausa para café

## 16h30 · 17h30 JUSTICIABILIDADE DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

MODERADOR: CARLOS BLANCO DE MORAIS

MARIANA CANOTILHO · *A era da proporcionalidade no direito constitucional*

WLADIMIR BRITO · *Processo e democracia*

GUSTAVO GRAMAXO ROZEIRA

*Controlo jurisdicional da proporcionalidade na tributação  
em aplicação da cláusula geral antiabuso*

PAULA VEIGA

*Proporcionalidade e TEDH: O Princípio da Proporcionalidade no  
Âmbito Europeu de Protecção de Direitos Humanos*

## 17h30 · 18h30 DEBATE

## 18h30 · 19h00 REUNIÃO DE ORGANIZAÇÃO DO XIV ENCONTRO DE PROFESSORES DE DIREITO PÚBLICO

## 20h00 JANTAR DEBATE (Quinta das Lágrimas)

MIGUEL POIARES MADURO

*Constitucionalismo sem Fronteiras e Governança para além dos Estados*  
Apresentação a cargo de FRANCISCO PEREIRA COUTINHO





# Índice

Nota de apresentação . . . . .	9
O princípio constitucional da proporcionalidade e o seu lugar na metódica constitucional . . . . .	11
Mariana Canotilho	<a href="http://www.doi.org/10.47907/clq2021_2a1">www.doi.org/10.47907/clq2021_2a1</a>
Juízo(s) de proporcionalidade e Justiça Constitucional . . . . .	25
Ana Raquel Gonçalves Moniz	<a href="http://www.doi.org/10.47907/clq2021_2a2">www.doi.org/10.47907/clq2021_2a2</a>
Juízos de proporcionalidade e de razoabilidade à luz dos artigos 7.º e 8.º do Código do Procedimento Administrativo . .	63
Sandra Lopes Luís	<a href="http://www.doi.org/10.47907/clq2021_2a3">www.doi.org/10.47907/clq2021_2a3</a>
Proporcionalidade e razoabilidade na tributação por aplica- ção da disposição geral antiabuso. . . . .	83
Gustavo Gramaxo Rozeira	<a href="http://www.doi.org/10.47907/clq2021_2a4">www.doi.org/10.47907/clq2021_2a4</a>
Proporcionalidade e direitos humanos: TEDH e margem de apreciação . . . . .	103
Paula Veiga	<a href="http://www.doi.org/10.47907/clq2021_2a5">www.doi.org/10.47907/clq2021_2a5</a>
Juízos de proporcionalidade – em Direito Internacional. . . . .	111
Armando Rocha	<a href="http://www.doi.org/10.47907/clq2021_2a6">www.doi.org/10.47907/clq2021_2a6</a>
O princípio da proporcionalidade e os seus críticos . . . . .	127
Anabela Costa Leão	<a href="http://www.doi.org/10.47907/clq2021_2a7">www.doi.org/10.47907/clq2021_2a7</a>



# Nota de apresentação

A presente obra coletiva “Princípio da Proporcionalidade – Textos do XIII Encontro de Professores de Direito Público” compila algumas das intervenções proferidas naquele Encontro que teve lugar, no dia 24 de Janeiro de 2019, na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, com o apoio desta e do Instituto Jurídico da Universidade de Coimbra.

Os textos que se publicam demonstram a centralidade do princípio da proporcionalidade no direito público, traçando os seus contornos no direito constitucional, no direito administrativo, no direito fiscal, no direito europeu e no direito internacional público. Sem esquecer, em nenhuma destas áreas, as críticas ao e os críticos daquele princípio ...

Os organizadores, oradores e público do XIII Encontro de Professores de Direito Público tiveram a sorte de poder contar com um evento presencial, repleto de encontros e de reencontros e de diálogos não mediados por um ecrã.

Pouco tempo depois, com a pandemia da COVID-19, veio perceber-se quão importante foi encetar esta reflexão conjunta sobre o princípio da proporcionalidade. Um princípio que responde aos desafios do direito em tempos de normalidade e em tempos de exceção, mostrando quão ajustável e virtuoso pode ser.

*Os coordenadores*

Dulce Lopes

Francisco Pereira Coutinho

Catarina Santos Botelho



# Proporcionalidade e razoabilidade na tributação por aplicação da disposição geral antiabuso

Gustavo Gramaxo Rozeira\*

1. Dispõe-se no art. 38.º, n.º 2, da LGT, na redação dada pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio que “[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.”

Não obstante as várias críticas que a consagração deste preceito legal mereceu por parte de alguma doutrina<sup>1</sup>, esta denominada disposição geral antiabuso estabelece entre nós um mecanismo legal anti-elisivo instrumental à realização de uma evidente opção de

---

\* Professor Auxiliar da Faculdade de Direito e Ciência Política da Universidade Lusófona do Porto  
Investigador integrado CEAD – Centro de Estudos Avançados em Direito Francisco Suárez

<sup>1</sup> DIOGO LEITE DE CAMPOS / BENJAMIN DA SILVA RODRIGUES / JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, 4.ª ed., Encontros da Escrita, 2012, p. 301.

política legislativa no sentido de fazer prevalecer “a ontologia dos factos económicos sobre a fenomenologia da aparência das formas jurídicas”<sup>2</sup>.

Com efeito, este art. 38.º da LGT “integra-se numa certa vertente do chamado ‘realismo’ do Direito Fiscal”<sup>3</sup> ao qual preside uma ideia central de tributação dos efeitos económicos dos atos e negócios jurídicos, já que “são exatamente eles que a lei pretende sujeitar a imposto”<sup>4</sup>.

Em síntese, a tributação ao abrigo da disposição geral antiabuso prevista no art. 38.º, n.º 2, da LGT visa fazer prevalecer a substância sobre a forma e postula a desconsideração, no plano estritamente fiscal, das construções negociais realmente realizadas pelos sujeitos passivos e, em substituição delas, a tributação de negócios jurídicos alternativos de “efeitos económicos equivalentes.”

Não se pretende, por manifesta exiguidade de espaço, fazer aqui uma análise completa do instituto da tributação por aplicação da disposição geral antiabuso, até porque há já abundante doutrina que dele se ocupa com detalhe. Esta exposição centrar-se-á num aspeto nuclear da aplicação desta norma: a operação de determinação dos atos e negócios de efeito económico equivalente à construção negocial efetivamente realizada pelos sujeitos passivos e que, em substituição desta última, será sujeita a tributação.

Há, na realização desta operação pela Administração fiscal, uma amplíssima margem de atuação que se presta facilmente a abusos e desvios e que, como se pretende demonstrar seguidamente, não pode ficar imune a uma aplicação estrita e vinculada quer do princípio da proporcionalidade, quer do princípio da razoabilidade.

**2.** Como se viu, para evitar a elisão fiscal o legislador estabeleceu, entre o mais, uma disposição geral antiabuso contida no art. 38.º, n.º 2, da LGT, através da qual o legislador teve por fito “conduzir à

<sup>2</sup> J. MARIA FERNANDES PIRES (coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, 2015, p. 322.

<sup>3</sup> LEITE DE CAMPOS / SILVA RODRIGUES / LOPES DE SOUSA, *LGT Anotada*, 2012.

<sup>4</sup> FERNANDES PIRES (coord.), *Lei Geral*, 2015, p. 323.

tributação determinadas realidades que, por força da distorção introduzida pelos contribuintes, produziram uma redução, eliminação ou diferimento temporal dos impostos a entregar ao Estado, se comparadas com aquelas que seriam normalmente praticadas”<sup>5</sup>.

Temos assim que o âmbito de aplicação da disposição geral antiabuso está circunscrito àquelas hipóteses onde exista um “indevido aproveitamento do precário corpo normativo, donde fiquem frustrados os objetivos arrecadatórios do legislador” pois a disposição geral antiabuso respeita “à atitude do sujeito passivo tributário atinente ao aproveitamento abusivo de lacunas do ordenamento jurídico-fiscal”<sup>6</sup>, nela se enquadrando as atuações do sujeito passivo que se situam no campo da chamada elisão fiscal que assenta na existência de negócios que as partes pretenderam validamente realizar (e realizaram) e que apenas são ineficazes de um ponto de vista fiscal – isto é, desconsiderados fiscalmente – por contrariarem os propósitos que presidem à política legislativa em matéria fiscal.

Ou seja: a tipologia dos atos e negócios abrangidos pela disposição geral antiabuso está circunscrita àquelas construções negociais que sendo plenamente válidas perante a ordem jurídica passam por ser artificiosas e desnecessárias para a obtenção do fim extrafiscal visado pelos sujeitos negociais, só se justificando o emprego delas em face dos ganhos fiscais decorrentes da sua utilização. Para se concluir pela aplicação da disposição geral antiabuso não é suficiente “que da prática integrada de um conjunto de atos ou negócios jurídicos resulte determinada vantagem fiscal, sendo necessário comprovar que a mesma é alcançada em razão de uma pré-determinação que se encontra na génese de tais atos ou negócios jurídicos”<sup>7</sup>.

Através desta disposição pretende-se, portanto, fazer prevalecer a realidade substancial e económica subjacente aos atos e negócios praticados através de formas jurídicas gizadas e implementadas com

<sup>5</sup> JOSÉ PAULO SIMÕES, A Cláusula Geral Anti Abuso: Problemática, Aplicação e Procedimento, *Báscula Fiscal*, 1, p. 206.

<sup>6</sup> RENATA ALMEIDA CARDOSO, A Cláusula Geral Anti-Abuso Qualificado à Luz da Lei Geral Tributária e da Lei Fundamental da República, in DIOGO LEITE CAMPOS (coord.), *Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, pp. 172-174.

<sup>7</sup> JOSÉ PAULO SIMÕES, A Cláusula Geral, p. 209.

o fito principal de reduzir ou eliminar carga fiscal que seria devida caso tivesse sido utilizada a forma jurídica normalmente adequada aos efeitos económicos e materiais cuja obtenção se visava. A disposição geral antiabuso aparece assim como *ultima ratio* do sistema, destinada a prevenir e dissuadir um uso da lei fiscal inadequado e contrário ao espírito que a anima.

Da aplicação da disposição geral antiabuso decorre a descon sideração no âmbito tributário das construções negociais jurídicos levadas a cabo pelo sujeito passivo, as quais são havidas, *nesta sede e apenas nesta sede*, como ineficazes. Em suma, esta disposição confere à Administração fiscal o poder para descon siderar, no âmbito tributário, construções negociais lícitas, mas abusivas, realizadas pelos sujeitos passivos com o intuito de elidir a aplicação de determinada norma de incidência tributária. Porém, os negócios celebrados pelos sujeitos passivos não perdem sua validade, tornando-se ineficazes apenas no plano do ordenamento tributário como meio de sancionar fiscalmente a sua manobra astuciosa.

Há assim que ter presente que a disposição antiabuso reclama, como pressuposto essencial, que estejamos na presença de uma construção negocial plenamente válida e que as partes quiseram efetivamente realizar. A opção tomada pelos sujeitos passivos no sentido de obter a poupança fiscal deve “corresponder à efetiva vontade do indivíduo, nunca equivalendo a um ato simulado ou oculto, mas sempre real. Cumpre lembrar tratar-se de atividades válidas e lícitas, a serem admitidas de forma livre e mediante opção. Vale dizer, os atos ou negócios não são objeto de reprovação por quaisquer normas e como tais, devem ter sido eleitos voluntariamente pelo contribuinte, dentre alternativas que conduzem a um resultado fiscalmente menos oneroso”<sup>8</sup>.

Note-se, portanto, que a disposição geral antiabuso não se confunde com a simulação, em que as partes declaram celebrar determinado negócio, quando sob ele existe outro que foi aquele efetivamente pretenderam realizar (matéria de que trata o art. 39.º da LGT). Esta figura tão-pouco se confunde com a deficiente qualificação jurídica dos factos tributários pois nestas situações haverá apenas

<sup>8</sup> ALMEIDA CARDOSO, *A Cláusula Geral*, p. 181.



que fazer a sua qualificação de acordo com a caracterização fiscal, conforme se dispõe no art. 36.º, n.º 4, da LGT. A janela de aplicação da disposição antiabuso encontra-se precisamente naqueles casos em que nem a requalificação tributária nem o regime da simulação têm aplicação, pois estas disciplinas, quando possam ser aplicadas, prevalecem sobre o regime da disposição antiabuso<sup>(9)</sup> porquanto tanto no caso da realização de um negócio simulado (ou de um conjunto de negócios simulados), como no da errónea qualificação jurídica de um facto tributário se está na presença de uma conduta violadora da lei mediante a qual “é alcançada uma vantagem fiscal através de atos ilícitos. A estas hipóteses costuma-se atribuir a terminologia de evasão fiscal ou evasão fiscal *stricto sensu*”<sup>10</sup>.

Ou seja, no âmbito de um negócio simulado as partes *não querem* efetivamente o negócio que celebraram<sup>11</sup> que se constituiu assim com base numa declaração falsa. Por seu turno, no âmbito da elisão fiscal (campo de atuação da disposição geral antiabuso) as partes de facto querem realizar o negócio em causa, ainda que por motivos distintos daqueles que normalmente presidem à vontade das partes nesse tipo negocial<sup>12</sup>. Neste caso, falsa é apenas e tão só a *causa* que

<sup>9</sup> Na mesma linha de entendimento, vai a lição avisada de LEITE DE CAMPOS / SILVA RODRIGUES / LOPES DE SOUSA, *LGT Anotada*, 2012, p. 303: “A simulação também prevalece sobre a ineficácia dos atos previstos no artigo 38.º, n.º 2, da LGT, sendo distinta deste tipo legal. Os atos elisivos são atos verdadeiros, desejados. Há unicamente uma intenção de diminuir a carga fiscal utilizando estruturas jurídicas anómalas. Anómalas, mas verdadeiras. O que não sucede na simulação.”

<sup>10</sup> ALMEIDA CARDOSO, *A Cláusula Geral* p. 174. É, porém, necessário realçar que é de ilicitude tributária de que se trata: a evasão fiscal *strictu sensu* não corresponde, necessariamente, ao preenchimento de qualquer tipo de ilícito (penal ou contraordenacional), cuja verificação se coloca já num outro plano, jurídico-penal, que escapa ao objeto desta exposição.

<sup>11</sup> No negócio simulado existe uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada, porquanto a declaração não corresponde à vontade dos sujeitos negociais, seja porque aquela inexistente em absoluto apesar da declaração produzida, seja por que o que se declarou não corresponde, parcial ou integralmente, à vontade real.

<sup>12</sup> Cfr. LEITE DE CAMPOS / SILVA RODRIGUES / JORGE LOPES DE SOUSA, *LGT Anotada*, 2012, p. 322.

conduziu à celebração do negócio, pois o negócio realizado corresponde à real vontade das partes, existindo a vontade de o realizar de acordo com aquela concreta configuração e de o ver produzir os efeitos jurídicos para que tipicamente tende.

Por isso no âmbito da aplicação da disposição geral antiabuso “não há, nem poderá haver, divergência entre a vontade e a declaração”<sup>13 14</sup>.

A existência de uma cláusula específica para a hipótese de simulação (o art. 39.º da LGT) a par de uma disposição geral antiabuso (o art. 38.º, n.º 2, da LGT) convoca necessariamente a conclusão de que o legislador visou que a simulação fosse tratada autonomamente e não pudesse ser enquadrada e reconduzida à disposição geral antiabuso: o regime jurídico-fiscal da simulação de negócios jurídicos não é “um instrumento de combate à elisão fiscal, mas sim à evasão fiscal. (...)”, porquanto a “simulação diz respeito a atos e negócios falsos (ou não queridos), enquanto a elisão (planeamento fiscal abusivo) diz respeito a operações verdadeiras. Daí, pelo menos entre nós, a inadequação da simulação para lidar com fenómenos elisivos”<sup>15</sup>.

**3.** Na esteira da doutrina que atualmente se afigura como dominante, a análise da aplicação daquela norma é decomposta em dois momentos<sup>16</sup>: num momento, do lado da previsão normativa, a constatação de que a construção negocial efetivamente realizada pelos

<sup>13</sup> Cfr. GUSTAVO LOPES COURINHA, *Antiabuso no Direito Tributário*, Coimbra, Almedina, 2004, p. 89.

<sup>14</sup> Nesse caso, a tributação ocorrerá já não pela aplicação da disposição geral antiabuso mas pela observância das regras respeitantes ao instituto da simulação: “a reação jurídica contra esta forma de redução abusiva do imposto a pagar pode seguir as conhecidas fórmulas civilistas: nulidade do negócio praticado e tributação do negócio simulado” (SALDANHA SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 79). Ou seja: para efeitos fiscais é o negócio dissimulado que, por força da aplicação do art. 39.º da LGT, deverá ser considerado para efeitos de tributação.

<sup>15</sup> ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, Planeamento fiscal, evasão fiscal, elisão fiscal: o fiscalista no seu labirinto, *Fiscalidade*, 38, p. 83.

<sup>16</sup> Simplificamos, neste passo, a análise da aplicação da cláusula geral antiabuso desdobrada em cinco elementos, conforme propugnado por LOPES COURINHA, *A Cláusula Geral*, 2004, p. 165.

sujeitos passivos – não obstante válida e eficaz do ponto de vista do direito material – foi celebrada em abuso das formas jurídicas e com a finalidade, única ou principal, de obter uma vantagem fiscal ou de frustrar a aplicação da lei fiscal.

Num segundo momento, do lado da estatuição, a reprovação da normativo-sistemática da vantagem fiscal assim abusivamente obtida: a desconsideração, no plano do ordenamento jurídico-fiscal, dos negócios efetivamente realizados pelos sujeitos passivos e, em lugar deles, a sujeição a tributação dos negócios de efeito económico equivalente ou, nos dizeres da lei, dos “atos e negócios que correspondam à substância ou realidade económica.”

É esse também o modelo analítico seguido pela generalidade da jurisprudência nas operações de sindicância da legalidade dos atos de aplicação daquele art. 38.º, n.º 2, da LGT<sup>17</sup>.

O primeiro momento – traduzido na demonstração do abuso de formas jurídicas – impõe ao aplicador da disposição antiabuso a demonstração de que o conjunto de atos ou negócios jurídicos celebrados pelo sujeito passivo foi realizado com recurso a soluções jurídicas inusitadas ou improváveis com o fito de obter um ganho fiscal.

Exige-se portanto que os sujeitos passivos tenham distorcido a função social dos negócios jurídicos que implementaram, introduzindo neles cláusulas que deturpam o seu figurino legal típico ou utilizando-os em contextos desadequados à sua normal utilização no tráfego jurídico com o objetivo de obtenção de soluções fiscalmente vantajosas que sejam económica ou substancialmente equivalentes a outras soluções que, se adotadas, teriam sido sujeitas a tributação mais gravosa. A atuação da disposição antiabuso pressupõe e exige uma ‘inusualidade’ dos atos e negócios realizados que é demonstrativa da deturpação das funções que os negócios jurídicos foram chamados a cumprir aquando da sua regulação pelo legislador de direito material.

---

<sup>17</sup> Assim, cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 15-2-2011 (Proc.º 04255/10, pesquisável em <http://www.dgsi.pt>); Decisão do CAAD n.º 143/2014-T; Decisão do CAAD n.º 208/2014-T; e Decisão do CAAD n.º 377/2014-T, pesquisáveis em <http://www.caad.pt>.

Feito esse diagnóstico, incumbe à Administração fiscal identificar os atos e negócios de efeito económico equivalente às operações realizadas pelos sujeitos passivos e sujeitá-los a tributação.

Recorde-se, portanto, que a aplicação do art. 38.º, n.º 2, da LGT não implica um juízo de invalidação ou de ineficácia dos negócios efetivamente realizados pelos sujeitos passivos: estes permanecem válidos e eficazes na ordem jurídica – os seus efeitos civis não deixam de se produzir. Porém, a consequência da aplicação da disposição antiabuso refletir-se-á no plano do ordenamento jurídico-tributário: os negócios serão desconsiderados fiscalmente, não relevando para a aplicação das leis tributárias. Em lugar deles, relevarão fiscalmente, sendo sujeitos a tributação, os negócios ou construções negociais que a Administração fiscal identificar como de efeito económico equivalente.

Trata-se, portanto, de uma operação em que a Administração é chamada a *ficcionar* negócios jurídicos que, em boa verdade, nunca foram celebrados para, em substituição daqueles que os sujeitos passivos realmente celebraram, os sujeitar à aplicação das normas impositivas: nessa operação intelectual cabe à Administração fiscal identificar os negócios jurídicos de efeito económico equivalente àqueles efetivamente realizados pelos sujeitos passivos e fazer incidir a tributação sobre aqueles, como se efetivamente tivessem sido realizados.

4. O poder para proceder à tributação por aplicação da disposição geral antiabuso prevista no art. 38.º, n.º 2, da LGT compreende uma ampla margem de atuação por parte da Administração na medida em que está em causa a aplicação de um conjunto de conceitos legais indeterminados, plasmados no art. 38.º, n.º 2, da LGT, cujo preenchimento o legislador confiou, num primeiro momento, à Administração fiscal.

É portanto à Administração fiscal que cabe fazer uma apreciação quanto à identificação e determinação das construções negociais de efeito económico equivalente àquelas efetivamente realizadas pelos sujeitos passivos, determinando quais os negócios que efetivamente serão sujeitos a tributação.

Tal porém não implica – nem deve ser tido como implicando – que essa atuação administrativa seja arbitrária ou mesmo discricionária.

Entre os princípios gerais de Direito Administrativo que parametrizam a atuação administrativa o princípio da proporcionalidade constitui um dos elementos estruturantes do Estado de direito assumindo aí, desde os seus primórdios, um lugar de destaque<sup>18</sup> e que “constitui, porventura, o mais apurado parâmetro de controlo da atuação administrativa ao abrigo da margem de livre decisão”<sup>19</sup>, designadamente quando esteja em causa a interpretação e aplicação de conceitos legais indeterminados porquanto “a sua interpretação e aplicação não são discricionárias e, por conseguinte, são jurisdicionalmente controláveis”<sup>20</sup>.

Como é sabido, um dos sentidos do princípio da proporcionalidade reporta-se à proibição do excesso: a proporcionalidade em sentido amplo compreende, em primeiro lugar a congruência, adequação ou idoneidade do meio ou da medida para lograr o fim legalmente proposto; em segundo lugar, engloba a proporcionalidade em sentido estrito, a já aludida proibição de excesso. Como deixou dito o Supremo Tribunal Administrativo: “a Administração está obrigada, ao atuar discricionariamente perante os particulares, a escolher de entre várias medidas que satisfazem igualmente o interesse público, a que menos gravosa se mostrar para a esfera jurídica daqueles”<sup>21</sup>. Assim, “[o] princípio da proporcionalidade, ou da proibição do excesso, constitui um limite interno da discricionariedade administrativa, que implica não estar a Administração obrigada apenas a prosseguir o interesse público – a alcançar os fins visados pelo legislador –, mas a consegui-lo pelo meio que represente um menor

---

<sup>18</sup> Assim, cfr. FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito*, cit., p.123.

<sup>19</sup> MARCELO REBELO DE SOUSA / ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *Direito Administrativo Geral*, tomo I, Lisboa, D. Quixote, 2004, p. 207.

<sup>20</sup> MARCELO REBELO DE SOUSA, *Lições de Direito Administrativo*, vol. I, Lisboa, Lex, p. 111.

<sup>21</sup> Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10-10-1998 (Proc.º 28610, pesquisável em <http://www.dgsi.pt>).

sacrifício para as posições jurídicas dos particulares”<sup>22</sup>. Em sentido estrito, também denominado como o (sub)princípio da proibição de excesso, o princípio da proporcionalidade postula “o denominado princípio da intervenção mínima, perfeitamente em consonância com o princípio de favor libertatis”<sup>23</sup>.

Na esteira dessa linha de pensamento, o novo Código de Procedimento Administrativo veio introduzir, no leque dos princípios gerais da atividade administrativa, a consagração expressa de um novo princípio: o princípio da razoabilidade (art. 8.º). Nos deste preceito legal “[a] Administração Pública deve tratar de forma justa todos aqueles que com ela entrem em relação, e rejeitar as soluções manifestamente desrazoáveis ou incompatíveis com a ideia de Direito, nomeadamente em matéria de interpretação das normas jurídicas e das valorações próprias do exercício da função administrativa”.

Trata-se de um princípio que tem uma enorme afinidade com o princípio da proporcionalidade, em particular na sua dimensão de proporcionalidade em sentido estrito<sup>24</sup>. Com efeito, o princípio da proporcionalidade impõe “[q]ue a conduta [da Administração] não traduza uma desrazoável ou desequilibrada ponderação entre interesses, custos (ou inconvenientes) e benefícios (ou vantagens) dela resultantes”<sup>25</sup>.

Como refere SUZANA TAVARES DA SILVA, “o princípio da razoabilidade assume um papel estrutural, funcionando como o elemento de conexão relevante na construção da solução jurídica mais ‘acertada’ quando o quadro normativo é complexo”, acrescentando que “[o] que se pretende com o artigo 8.º do CPA é que a Administração fundamente as suas decisões e os seus comportamentos

<sup>22</sup> MÁRIO ESTEVES OLIVEIRA / PEDRO COSTA GONÇALVES / J. PACHECO AMORIM, *Código de Procedimento Administrativo Comentado*, 2.ª ed., Coimbra, Almedina, 1997, p. 104.

<sup>23</sup> JOSÉ MANUEL SANTOS BOTELHO / AMÉRICO PIRES ESTEVES / JOSÉ CÂNDIDO DE PINHO, *Código de Procedimento Administrativo Anotado – Comentado – Jurisprudência*, 3.ª ed., Coimbra, Almedina, 1996, p. 68.

<sup>24</sup> Nesse sentido, cfr. FAUSTO DE QUADROS *et al.*, *Comentários à Revisão do CPA*, Coimbra, Almedina, 2016, p. 36.

<sup>25</sup> PAULO OTERO, *Direito do Procedimento Administrativo*, I, Coimbra, Almedina, 2016, p. 177.

em interpretações razoáveis das normas que habilitam a sua ação. Desta orientação podem resultar dois sentidos: i) A Administração está obrigada a escolher de entre as interpretações viáveis a que se apresentar mais razoável em função dos diversos fundamentos teleológicos possíveis dessa ação e ao tribunal é permitido fiscalizar a referida interpretação no sentido de apurar se é ou não a mais razoável; ii) a Administração está impedida de adotar uma interpretação desrazoável da norma habilitante e o controlo judicial há-de cingir-se a este teste de razoabilidade da interpretação adotada.”<sup>26</sup>

Mais: o legislador do novo CPA associou expressamente este novo princípio da razoabilidade à ideia de Direito, impondo, dessa forma, à Administração a rejeição de soluções que sejam “incompatíveis com a ideia de Direito.”

De facto, “um Estado enformado pela ideia de Direito não pode, sem negar a sua essência, ser um Estado prepotente, arbitrário ou injusto”<sup>27</sup>. Ao impor à Administração o dever de rejeitar soluções incompatíveis com a ideia de Direito o legislador quis consagrar um “dever de rejeição de soluções contrárias ao Direito”<sup>28</sup>, isto é, de soluções administrativas que ditem resultados proibidos ou, simplesmente, que ditem resultados não pretendidos pela ordem jurídica. Proibiu-se, por essa via, que a atuação da Administração se projete em resultados antijurídicos.

De resto, o princípio da proporcionalidade é um princípio que não é desconhecido do Direito Fiscal, porquanto ele se encontra expressamente recebido pelo art. 55.º da LGT e pelo art. 46.º do CPPT, é certo que com particular enfoque no âmbito do procedimento tributário, mas em qualquer caso transponível para toda a atuação administrativa no domínio tributário. Com efeito, “[a] proporcionalidade não é uma mera diretriz genérica a que se encontra

<sup>26</sup> SUZANA TAVARES DA SILVA, O Princípio da Razoabilidade, in CARLA AMADO GOMES *et al.*, *Comentários ao Novo Código de Procedimento Administrativo*, I, 3.ª ed., Lisboa, AAFDL, 2016, pp. 311-314.

<sup>27</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 16/2015, pesquisável em <http://www.tribunalconstitucional.pt>

<sup>28</sup> ALEXANDRE SOUSA PINHEIRO *et al.*, *Questões Fundamentais para a Aplicação do Código de Procedimento Administrativo*, Coimbra, Almedina, 2016, p. 79.

submetida a atividade administrativa, é um verdadeiro critério de escrutínio, de controlo, de tal atividade. A relação entre o Fisco e os contribuintes mais conforme aos valores constitucionais não se logra apenas através da legalidade, é necessária, também, a proporcionalidade; não basta uma atuação conforme com a lei, exige-se uma atuação adequada (proporcional) aos interesses em jogo”<sup>29</sup>.

Num domínio, como é o do art. 38.º, n.º 2, da LGT, em que está em causa a interpretação e aplicação de conceitos indeterminados, com uma forte carga de incerteza jurídica, a necessidade de subordinar o direito tributário aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade cobra a sua maior intensidade. De facto, “mostra-se consensual na melhor doutrina que a utilização de conceitos indeterminados no direito administrativo ou no direito fiscal para balizar determinados interesses públicos e os parâmetros de avaliação pela Administração Pública, norteados por esses interesses [...] não afasta o exercício de tais poderes de avaliação, sob a forma de competência vinculada”<sup>30</sup>.

Como muito bem vem decidindo a jurisdição administrativa, “tratando-se de conceitos indeterminados, o processo interpretativo nem sempre é fácil e pode não levar a uma solução indubitável. Casos existirão em que não se chegará a uma única posição possível e legítima. Todavia, mesmo nesses casos, o tribunal não pode eximir-se ao dever de verificar se a solução encontrada obedeceu à melhor interpretação e preenchimento casuístico do conceito face às exigências postas pela norma em que ele se insere e aos interesses que esta visa tutelar”, reforçando-se a ideia de que nos casos de preenchimento administrativo de conceitos fiscais indeterminados “o próprio processo de concretização do juízo administrativo e o os parâmetros de avaliação utilizados não são inteiramente livres, pois têm de se revelar apropriados, coerentes e razoáveis,” sendo para além do mais certo que “os tribunais não podem recusar ao interessado a possibilidade de obter um controlo efetivo da aplicação,

---

<sup>29</sup> RUI DUARTE MORAIS, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Almedina, 2012, p. 18.

<sup>30</sup> CARLOS FREITAS LOBO, Neutralidade Fiscal das Fusões, *Fiscalidade*, 26/27, p. 53.



pela administração [fiscal], de normas que contêm conceitos indeterminados [...]; nesses casos, a incidência do controle judicial há de se restringir aos limites da razoabilidade da solução escolhida”<sup>31</sup>.

5. A tributação ao abrigo da disposição geral antiabuso convoca o exercício pela Administração fiscal do poder de reconfigurar uma construção negocial lícita e efetivamente celebrada pelos sujeitos passivo num negócio ou encadeamento de negócios que, exclusivamente no plano do ordenamento jurídico-tributário, serão objeto de tributação como se tivessem sido, de facto, celebrados pelas partes.

No entanto, quando a vontade de exação da Administração fiscal pretenda considerar ineficazes no âmbito tributário negócios jurídicos – que, no plano do direito substantivo, são perfeitamente válidos e lícitos – e, em sua vez, fazer incidir a tributação sobre negócios de efeito económico equivalente, a sua atuação não é imune à parametricidade dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Com efeito, a subordinação a estes princípios coloca-se, desde logo, na busca das soluções de equivalência de efeitos económicos – isto é, na identificação e determinação das construções negociais sobre as quais fará incidir a tributação. Pode neste passo afirmar-se que existe uma *simetria metodológica* na medida em que também a Administração fiscal deve pautar a sua atuação pela busca de soluções razoáveis e proporcionais que sejam respeitadoras da função social e dos figurinos legais típicos dos negócios jurídicos que ela vier a identificar como sendo de efeito legal equivalente pois nesta operação de procura de equivalência de efeitos económicos não pode ser encontrada em modelos negociais claramente *desajustados* face à sua disciplina legal típica.

Quando, na interpretação e aplicação de conceitos legais indeterminados (como é o caso), se colocam perante a AT várias soluções alternativas de integração da previsão legal, a Administração deve rejeitar aquelas soluções que sejam manifestamente desrazoáveis, que sejam iníquas e que ofendam o sentimento de justiça e contrariem o ordenamento jurídico como um todo.

---

<sup>31</sup> Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27-11-2013 (Proc.º 01159/09, pesquisável em <http://www.dgsi.pt>).

A *razoabilidade* encontra ressonância na ajustabilidade da decisão administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato. A *proporcionalidade* revela que nem todos os meios são justificados pelos fins: os meios, quando exorbitantes, ultrapassam o limiar da proporcionalidade e da razoabilidade.

De facto, a solução propugnada pela Administração fiscal tem, também ela, de assentar no respeito pela disciplina legal típica e pela vocação habitual dos modelos negociais invocados como sendo de efeito económico equivalente às construções negociais desconsideradas no plano fiscal.

É que impende sobre a Administração fiscal, na exata e mesma medida em que impende sobre os particulares, o dever de rejeitar construções negociais abusivas, dotadas de configurações absurdas e pouco habituais que *desfuncionalizem* os negócios ditos ‘normais’. Sob pena de se violar os limites em que a atuação da Administração se deve confinar, por força e em obediência aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, a tributação ao abrigo da cláusula geral antiabuso não pode assim assentar em construções de génese administrativa que consistam na utilização abusiva (ou até fraudulenta), como negócios de efeito económico pretensamente equivalente aos negócios efetivamente celebrados pelos sujeitos passivos, de institutos de direito privado em oposição à sua disciplina legal típica ou, mesmo simplesmente, de uma forma anómala face à prática jurídica comum, com o propósito aparente de travestir a realidade das coisas com uma roupagem jurídica capaz de fazer subingressar no âmbito de incidência das normas fiscais factos que lhes são totalmente alheios.

Manifestamente: a Administração fiscal não pode procurar encontrar a equivalência de efeitos económicos em negócios que, se tivessem realmente sido realizados pelas partes teriam sido passíveis do mesmo juízo de censura ético-tributária postulado pelo art. 38.º, n.º 2, da LGT.

Mais grave será quando se constate que a construção negocial gizada pela Administração fiscal em aplicação da disposição geral antiabuso, se tivesse de facto sido realizada, padeceria de vícios geradores da sua invalidade, seria física ou legalmente impossível ou, até mesmo, constituiria a prática de um ilícito criminal.

Na verdade, estatui-se no art. 8.º do CPA que a Administração não apenas deve “*rejeitar as soluções manifestamente desrazoáveis*” como deve rejeitar as soluções “*incompatíveis com uma ideia de Direito.*”

Através da figura da compatibilidade “com uma ideia de direito”, agora recebida e positivada no art. 8.º do CPA, é inequívoco que o legislador quis criar “uma reserva ou último recurso de juridicidade”<sup>32</sup>.

Reportando ao contexto da aplicação da disposição geral antiabuso, afigura-se como incompatível com a ideia de Direito a decisão administrativa que busca requalificar e reconfigurar num enquadramento claramente patológico um evento real lícito; que procura destruir no domínio tributário os efeitos de negócios jurídicos válidos para, em seu turno e a pretexto de se tratarem dos negócios normais de efeito económico equivalente, fazer relevar fiscalmente negócios que seriam ilícitos ou inválidos.

A aplicação do art. 38.º, n.º 2, da LGT não pode assim redundar num resultado antijurídico: não pode, ela mesma, representar uma solução reprovada pelo ordenamento jurídico.

Com efeito, a tributação por aplicação da disposição geral antiabuso assenta na verificação de determinados pressupostos normativamente fixados e a falta de verificação desses pressupostos impede, naturalmente, o acionamento da norma e obsta a que, nessa situação concreta, ela possa ser convocada a produzir os efeitos a que se dirige.

Os pressupostos legalmente fixados na lei para a previsão da fac-tispécie normativa têm de existir para a estatuição da norma possa ser desencadeada e devem mostrar-se adequados à conduta administrativa adotada<sup>33</sup>: sendo inadequada a atuação administrativa fica impedido o acionamento da disposição geral antiabuso.

6. Em resposta a estas reservas não é invulgar encontrar-se o argumento segundo o qual, ainda que existisse alguma ilicitude na construção negocial identificada como de efeito económico equivalente, o art. 10.º da LGT consentiria na sujeição a tributação de factos tributários, mesmo que ilícitos, desde que “*esses atos preenham os pressupostos das normas de incidência aplicáveis*”.

---

<sup>32</sup> SOUSA PINHEIRO *et al.*, *Questões*, 2016, p. 79.

<sup>33</sup> Cfr., nesse sentido, OTERO, *Direito do Procedimento*, 2016, p. 513.

Há, no entanto, uma assinalável diferença entre factos tributários ilícitos que efetivamente ocorreram no plano da realidade dos factos – e que, portanto, sobre eles pode incidir tributação nos termos do art. 10.º da LGT – e factos tributários ficcionados pela Administração fiscal como sendo de efeito económico equivalente àqueles que na verdade se verificaram.

É que no segundo caso a ilicitude dos factos tributários *não existe*: ela é exclusivamente criada pela Administração fiscal na operação requalificada que propugna para, *dessa forma*, poder acionar o seu poder impositivo.

Se o almejado objetivo de tributar se atinge através da reconfiguração de toda a construção negocial lícita e válida, mas porventura abusiva, celebrados pelos sujeitos passivos como um conjunto de atos e negócios ilícitos estaremos perante um cenário em que é a Administração quem busca criar factos tributários ilícitos para poder exercer sobre eles o seu poder impositivo.

Também sob esta perspetiva não se poderia deixar de concluir que um tal modo enviesado e rebuscado de decidir seria, sem dúvida, violador dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Não se questiona que, entre nós, os factos tributário ilícitos podem ser sujeitos a tributação. O que se questiona é, outrossim, que *para conseguir tributar* a Administração fiscal procure, ao abrigo dos poderes que a norma de tributação antiabuso lhe atribui, reconfigurar e requalificar uma construção negocial real e lícita num facto tributário que, além de ficcionado, seria ilícito sob o pretexto de que constituiriam os negócios ‘normais’ de efeito económico equivalente.

**7.** Não é também invulgar depararmo-nos com a tentação de emprego da disposição geral antiabuso como instrumento de correção de soluções legislativas menos bem conseguidas, como que substituindo à vontade do legislador a vontade da Administração fiscal.

Em Direito Fiscal é vulgar o legislador assumir pretensões de igualdade de tratamento de realidades que são, em substância, análogas. Esse esforço do legislador na implementação de soluções neutrais por vezes é traído, deliberadamente ou por acidente de percurso, por previsões normativas que tributam assimetricamente realidades para

as quais se exigiria uma tendencial igualdade de tratamento. Quando assim sucede, não é cabível o apelo à disposição geral antiabuso para suprir as falhas deliberadas ou negligentes de um legislador desatento.

Não cabe ao aplicador administrativo da lei invocar a quebra da unidade sistemática do ordenamento jurídico-fiscal para, por meio da atuação dos poderes implicados na disposição geral antiabuso, suprir falhas promovidas ou toleradas pelo próprio legislador<sup>34</sup>: quando o legislador fixa incompreensivelmente regimes distintos para realidades substancialmente iguais, não pode a Administração substituir-se na ponderação subjacente à conformação legislativa. Por mais incompreensível que possa ser, a opção do legislador não pode ser deturpada: optando por tratar diversamente o que não é substancialmente distinto, o legislador irá inelutavelmente induzir nos agentes económicos comportamentos ativos de procura dos figurinos legais sujeitos à menor carga fiscal. E a essa realidade não pode atalhar-se com a disposição geral antiabuso.

Não pode, por isso, a Administração fiscal, por meio da invocação da disposição geral antiabuso, procurar corrigir a quebra recaudatória de um enquadramento fiscal resultante de uma clara e expressa opção legislativa. Dito de outro modo: perante duas opções exatamente idênticas do ponto de vista da substância económica, não é passível de qualquer censura jurídico-tributária a opção do contribuinte por aquela que se revele menos onerosa do ponto de vista fiscal.

Se existir uma divergência de regimes fiscais incidentes sobre realidades que são substancialmente idênticas, o contribuinte pode – dir-se-ia até, deve – valer-se dessa diferença de regimes e optar livremente pela via menos tributada. Num tal cenário, “não se poderá considerar, sem mais considerações, abusiva a opção do contribuinte pela via menos onerosa”<sup>35</sup>.

A disposição geral antiabuso não pode assim ser convocada para negar a produção da diversidade de efeitos fiscais pretendida – ou, simplesmente, tolerada – pelo legislador. A tentação de aplicar aquele preceito legal com o escopo procurar corrigir o legislador é um equívoco: à criação legislativa de um regime de desigualdade no

<sup>34</sup> Nesse sentido, cfr. LOPES COURINHA, *A Cláusula Geral*, 2004, p. 185.

<sup>35</sup> Cfr. Decisão do CAAD n.º 139/2013-T, pesquisável em <http://www.caad.pt>.

tratamento de situações idênticas não pode a Administração fiscal ripostar responder com a criação de uma solução administrativa de outra desigualdade que ‘compense’ aquela.

Contrariamente àquela que tem sido a prática administrativa predominante, a disposição geral antiabuso não se destina a corrigir eventuais incoerências legislativas. Com efeito, uma interpretação da disposição geral antiabuso que admitisse o contrário estaria a reconhecer ao intérprete e aplicador desta disposição uma função jurisgênica: o intérprete não pode corrigir o legislador fiscal.

Como salienta SALDANHA SANCHES, é “necessário encontrar, no ordenamento jurídico-tributário e como condição *sine qua non* de aplicação da cláusula antiabuso, os sinais inequívocos de uma intenção de tributar [...], primeiro, porque a evitação fiscal abusiva não pode confundir-se com a permanente tentativa do contribuinte para reduzir a sua tributação ou para ponderar cuidadosamente – planeamento fiscal não abusivo – as consequências da Lei fiscal na sua atividade empresarial ou pessoal [...], segundo, porque nesse esforço permanente para reduzir a carga fiscal podemos encontrar o aproveitamento pelo contribuinte do que podemos qualificar como omissões deliberadas – justas, ou não, é uma outra coisa – do legislador fiscal e, se isso aconteceu, não pode atribuir-se ao aplicador da lei a tarefa que cabe primariamente ao legislador”<sup>36</sup>.

8. Do exposto decorre, por fim, um outro importante corolário quanto aos limites dos poderes que resultam da disposição geral antiabuso para a Administração: esta disposição não pode também ser lida como a habilitação jurídica para a utilização de poderes administrativos com o fito de integrar lacunas legislativas nas normas de incidência fiscal.

Na verdade, com frequência a Administração pretende ver na aplicação da disposição geral antiabuso a concessão de um poder administrativo para estender analogicamente a situações ou condutas expressamente não abrangidas na *factispécie* das normas fiscais a estatuição impositiva que a lei expressamente prevê para certos factos tributários típicos, como se o art. 38.º, n.º 2, da LGT habilitasse

---

<sup>36</sup> SALDANHA SANCHES, *Os Limites*, 2006, p. 180.

a Administração fiscal a ‘corrigir a mão’ do legislador fiscal atalhando a situações de planeamento fiscal que o legislador não fora capaz de prevenir e antecipar mediante normas antiabuso específicas ou através das normas de incidência.

Ora, a analogia assenta na ideia de “tratamento igual de casos semelhantes”<sup>37</sup>, considerando que há analogia entre dois casos “quando neles se verifique um conflito de interesses paralelo, isomorfo ou semelhante – de modo a que o critério valorativo adotado pelo legislador para compor esse conflito de interesses num dos casos seja por igual ou maioria de razão aplicável ao outro”<sup>38</sup>.

Sucede, porém, que a integração por analogia das lacunas das normas fiscais incluídas no âmbito da reserva de lei da Assembleia da República está expressamente proibida pelo art. 11.º, n.º 4, da LGT. Trata-se de uma proibição que está associada a, e decorre dos “interesses subjacentes ao princípio da igualdade: certeza e segurança”<sup>39</sup>.

Ao admitir-se a integração de lacunas das normas fiscais por via da analogia estar-se-iam entregando de bandeja ao intérprete administrativo amplos poderes jurisgénicos em matéria tributária que a Constituição quis reservar expressamente ao legislador parlamentar: “[c]omo a lei fiscal determina os elementos essenciais dos impostos, a analogia, neste âmbito, permitiria iludir a vontade do legislador”<sup>40</sup>. De resto, no seguimento da lição de CASALTA NABAIS, a proibição de integração analógica das lacunas das normas fiscais estende-se, pelas mesmas razões de proteção dos bens jurídico-constitucionais da certeza e da segurança jurídica, a qualquer outro meio de integração de lacunas<sup>41</sup>, posição que tem obtido a adesão uniforme da jurisprudência, segundo a qual “as normas de incidência dos tri-

<sup>37</sup> JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito – Introdução e Teoria Geral*, 10.ª ed., Coimbra, Almedina, 1999, p. 445.

<sup>38</sup> JOÃO BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 12.ª ed., Coimbra, Almedina, 2000, p. 202.

<sup>39</sup> DIOGO LEITE DE CAMPOS, *Interpretação das Normas Fiscais*, in *Problemas Fundamentais de Direito Tributário*, Lisboa, Vislis, 1999, p. 25.

<sup>40</sup> LEITE DE CAMPOS / SILVA RODRIGUES / LOPES DE SOUSA, *Lei Geral*, 2012, p. 122.

<sup>41</sup> Assim, cfr. CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra, Almedina, 2005, p. 221.

butos, bem como aquelas que concedem isenções ou exclusões de tributação, devem ser interpretadas nos seus exatos termos, sem o recurso à analogia, tornando prevalente a certeza e a segurança na sua aplicação”<sup>42</sup>.

Donde, o emprego da disposição geral antiabuso como mecanismo de integração de lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas pela reserva de lei da Assembleia da República consubstancia uma flagrante violação da Constituição Fiscal.

Dito de outro modo: uma interpretação do art. 38.º, n.º 2, da LGT segundo a qual por via desta norma a Administração fiscal estaria habilitada a proceder à integração de lacunas resultantes de normas tributárias incluídas no âmbito da reserva material da competência legislativa da Assembleia da República – seja por via de integração analógica, seja como um mecanismo alternativo ou subsidiário da via da integração analógica – seria materialmente inconstitucional por violação dos princípios da certeza e da segurança jurídica ínsitos no princípio do Estado de direito democrático (art. 2.º da CRP), do princípio da legalidade tributária (art. 103.º, n.º 3, da CRP) e da reserva parlamentar da competência legislativa em matéria tributária (art. 165.º, n.º 1, als. c), d) e i), da CRP).

E como tal afigura-se como incontornável que é de recusar a aplicação da disposição geral antiabuso com um tal alcance, isto é entendida como um mecanismo de integração das lacunas resultantes das normas antiabuso específicas mediante o qual as situações que, sendo análogas, não estivessem abrangidas por essas normas seriam remediadas pelo apelo à atuação deste instituto anti-elisivo.

---

<sup>42</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 2-10-2012 (Proc.º 5320/12, pesquisável em <http://www.dgsi.pt>); Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 12-12-2013 (Proc.º 7073/13, pesquisável em <http://www.dgsi.pt>).



ISBN 978-989-9075-13-9



9 789899 075139

**FCT** Fundação  
para a Ciência  
e a Tecnologia