



**UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA**

**A articulação do art.28º, nº3, LGT e da Cláusula Geral Anti-abuso-  
oponibilidade da CGAA ao substituto tributário**

Joana Francisca Moreira de Sá

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2018

Universidade Católica Portuguesa

**A ARTICULAÇÃO DO ART.28º, nº3, LGT E DA CLÁUSULA  
GERAL ANTI-ABUSO- OPONIBILIDADE DA CGAA AO  
SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO**

**Joana Francisca Moreira de Sá**

**Dissertação de mestrado na área de Direito Fiscal, realizada sob  
orientação do Professor Doutor Rui Morais**

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2018

Aos meus pais e ao meu irmão.

“Você não pode mudar o vento, mas pode  
ajustar as velas do barco para chegar onde quer.”

Confúcio

## **Agradecimentos**

Aos melhores pais do Mundo, porque são eles que se esforçam todos os dias para me “dar uma cana para pescar”.

Ao meu irmão, também padrinho de curso, por me fazer ver que devemos ser ambiciosos e não nos podemos contentar com a estagnação a todos os níveis.

Ao João Leal, por todo o companheirismo e força.

À minha família e amigos, pelo apoio prestado ao longo deste percurso.

Ao Professor Doutor Rui Morais, pela orientação e motivação partilhada na elaboração da dissertação, bem como pela disponibilidade ao longo da fase curricular.

E, aos meus patronos, Dr. Nogueira da Costa e Dra. Teresa Nogueira da Costa, pela sensibilidade e compreensão na gestão do tempo, para poder acumular os dois projetos em curso: dissertação e estágio da Ordem dos Advogados.

## **Resumo**

A presente dissertação versa sobre situações em que, por via da aplicação da cláusula geral anti-abuso, surgem obrigações tributárias, nomeadamente retenções na fonte a título liberatório, aplicadas ao substituto tributário. Tratando-se de um tema relativamente recente, a matéria de estudo utilizada é essencialmente jurisprudência e pretendemos analisar se a cláusula geral anti-abuso é oponível (ou não) ao substituto tributário, despoletando obrigações para este.

**Palavras chave:** Substituição tributária; Cláusula Geral Anti-abuso; Retenção na fonte; Responsabilidade tributária.

## **Abstract**

This essay deals with the situations that, due to the application of the general anti-abuse clause, tax liabilities arise, namely withholding taxes as a release call, that are applied to the tax substitute. Once it's a recent issue, the study material is mainly jurisprudence, and we want to analyse if whether the general anti-abuse clause is applicable (or not) to the tax substitute, bringing obligations to him.

**Key Words:** Tax Substitution, General Anti-abuse Clause, Withholding Tax, Tax Liability.

# Índice

<b>I. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>II. RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA E SUA CONSTITUIÇÃO.....</b>	<b>10</b>
<b>III. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>13</b>
MECANISMO DA RETENÇÃO NA FONTE .....	14
<b>IV. REGIME JURÍDICO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>17</b>
<b>V. CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO.....</b>	<b>19</b>
<b>VI. DECISÕES ARBITRAIS ALVO DE ESTUDO.....</b>	<b>23</b>
1. ARGUMENTOS CONTRA A APLICAÇÃO DA CGAA AOS “SUBSTITUTOS TRIBUTÁRIOS” ..	25
1.1 REDAÇÃO DO ART.38ºNº2 LGT.....	25
1.2 OBJETIVOS DA CGAA .....	26
1.3 IMPOSSIBILIDADE DE REAVER QUANTIAS LIQUIDADAS.....	26
1.4 INTERVENÇÃO NOS ATOS DE QUE RESULTARAM AS VANTAGENS ILEGÍTIMAS.....	27
1.5 ALCANCE DA CGAA .....	28
1.6 NÃO EXISTIR FUNDAMENTO LEGAL PARA EFETUAR RETENÇÃO NA FONTE .....	28
1.7 REPERCUSSÃO DOS PREJUÍZOS .....	29
2. ARGUMENTOS A FAVOR DA APLICAÇÃO DA CGAA AOS “SUBSTITUTOS TRIBUTÁRIOS” ....	30
2.1 REDAÇÃO DO ART.38º Nº2 LGT.....	30
2.2 LÓGICA DE GRUPO.....	31
2.3 OBRIGAÇÃO PERTENCE AO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO.....	32
2.4 CUMPRIMENTO DA ESTATUIÇÃO DA CGAA.....	32
2.5 SGPS NÃO É UM “TERCEIRO” .....	33
<b>VII. DA (NÃO) RESPONSABILIDADE DO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>34</b>
<b>VIII. PROCEDIMENTO DE APLICAÇÃO DE NORMA ANTI-ABUSO .....</b>	<b>37</b>
JUROS COMPENSATÓRIOS .....	38
<b>IX. CONCLUSÃO.....</b>	<b>41</b>
<b>X. BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>43</b>

## **Abreviaturas**

Ac.- Acórdão

Art.- Artigo

AT- Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD- Centro de Arbitragem Administrativa

CC- Código Civil

Cfr.- Confrontar

CGAA- Cláusula Geral Anti-abuso

CIRS- Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares

CPPT- Código de Procedimento e Processo Tributário

CRP- Constituição da República Portuguesa

DL- Decreto-Lei

IRS- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LGT- Lei Geral Tributária

nº- Número

p.- página

RJAT- Regulamento Jurídico da Arbitragem Tributária

SGPS- Sociedade Gestora de Participações Sociais

ss.- Seguintes

STA- Supremo Tribunal Administrativo

Vol.- Volume

## **I. Introdução**

A presente dissertação tem como objeto principal o estudo das situações em que, por via da aplicação da CGAA, nasce uma obrigação de retenção na fonte, com natureza liberatória, e a liquidação adicional é processada em nome do substituto tributário. Este tema tem sido recorrente nos tribunais, nomeadamente no CAAD, não existindo ainda uma opinião uniformizada na doutrina e jurisprudência.

Os dois maiores núcleos de análise serão o instituto da substituição tributária e a figura da CGAA. No entanto, ao longo dessa análise, surgem diversos subtemas de abordagem obrigatória, criando-se, assim, um fio condutor, necessário para uma boa compreensão da questão.

A questão abordada nesta dissertação surge quando a AT entende que um determinado negócio é abusivo e, ao aplicar a CGAA, faz nascer uma obrigação de retenção na fonte de natureza liberatória (art.28ºnº3 LGT) para o substituto tributário. Assim sendo, é também essencial o estudo da CGAA e do respetivo procedimento a adotar aquando da sua aplicação.

Elencaremos os argumentos utilizados pelas diferentes posições adotadas (a favor e contra a oponibilidade da CGAA ao substituto tributário), exemplificando-os com passagens de decisões arbitrais.

Finalmente, propomo-nos aferir da responsabilidade do substituto tributário nas referidas situações, verificando se é a ele que pertence a obrigação de retenção na fonte, proveniente da aplicação da CGAA. Ou seja, saber se é o substituto tributário quem deve ser responsabilizado através da emissão de liquidações adicionais, uma vez que lhe é oponível a CGAA.

## II. Relação Jurídico-Tributária e sua constituição

Começando por abordar a figura da relação jurídica tributária, esta constitui o título II da LGT, onde podemos encontrar a sua definição, bem como conceitos fundamentais acerca do seu estabelecimento e nascimento no ordenamento jurídico (a verificação dos pressupostos de facto previstos por lei conduz a uma conseqüente obrigação tributária).

De uma forma sucinta, estão em causa as relações jurídicas estabelecidas entre uma Administração Tributária, atuando como tal, e as pessoas singulares ou coletivas e ainda outras entidades legalmente equiparadas, tal como estabelecido no art.1.º da LGT.

A relação jurídica tributária pressupõe a existência de sujeitos passivos, sendo que estes têm de possuir personalidade e capacidade tributária.

Define-se como personalidade tributária, no artigo 15.º da LGT, a aptidão para ser titular de direitos e deveres, a suscetibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias. A personalidade tributária não é suficiente para intervir na relação, é, também, necessário ter capacidade para exercer esses direitos e deveres, ou seja, é necessário possuir capacidade tributária, sendo que tem capacidade tributária quem tem personalidade tributária, salvo disposição em contrário (cfr. n.º 2 do art.º 16.º LGT).

Quanto aos sujeitos da relação, que se baseia na interação que se dá entre o Estado e os contribuintes<sup>1</sup>, temos o:

- a) Sujeito Ativo – entidade de direito público a quem é atribuído o direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, embora este direito possa também ser alargado a outros sujeitos não estatais que sejam mencionados por esta entidade (art.18º nº1 LGT).

É o sujeito ativo da relação jurídico tributária quem possui a titularidade do crédito tributário, podendo exigí-lo à entidade devedora, quer diretamente, quer através de um representante.

Em matéria de impostos é, na maioria dos casos, o Estado, representado pela Administração Tributária. No entanto, nas palavras de SÉRGIO VASQUES<sup>2</sup>, “o direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias encontra-se atualmente distribuído por um conjunto muito heterogéneo de

---

<sup>1</sup> VASQUES, Sérgio (2015) - Manual de Direito Fiscal, Reimpressão, Almedina, p.374.

<sup>2</sup> VASQUES, Sérgio (2015) - Manual de Direito Fiscal, Reimpressão, Almedina, p.379.

entidades públicas, mais heterogéneo ainda quando além do imposto olhamos ao domínio das taxas e das modernas contribuições”.

- b) Sujeito Passivo – pessoa singular ou coletiva, património ou organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, esteja vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável subsidiário ou solidário (art.18º nº3 LGT). Neste artigo é feita a ressalva de situações em que as entidades não se enquadram na categoria de sujeitos passivos (nº4).

Ora, é sujeito passivo quem está obrigado ao cumprimento da prestação tributária. No entanto, a doutrina procedeu ao estudo e delimitação de três diferentes categorias/vertentes e, é aqui que encontramos pontos de discórdia entre os diferentes autores, apesar de com o tempo parecer que se vai aprimorando a caracterização de cada uma delas.

Desta forma, ao cumprimento da obrigação tributária pode ser chamado o contribuinte direto, o responsável tributário ou o substituto tributário.

Cada uma destas figuras, apesar de todas serem consideradas “sujeito passivo”, tem as suas particularidades, pelo que é crucial proceder à sua delimitação, de forma a perceber quais as especificações e qual a verdadeira amplitude do conceito de sujeito passivo.

- i. Contribuinte direto (responsável originário) é quem preenche as normas de incidência do tributo e que faz com que nasça a obrigação tributária, ou seja, é relativamente a este que se verifica o facto gerador do imposto. O contribuinte direto, também chamado de contribuinte de direito, é o sujeito passivo em sentido próprio. Diferente é o contribuinte de facto, que é “aquele que efetivamente suporta o encargo do imposto, o que não coincidindo com o primeiro, faz apelo ao conceito de repercussão”<sup>3</sup>, a que faz alusão a al. a) do nº4 do art.18º da LGT.
- ii. Responsável Tributário: ocupa o papel de responsável pelo pagamento do tributo, tal como o próprio contribuinte, respondendo apenas quando o segundo não tenha possibilidades de proceder ao cumprimento da obrigação tributária em causa. Por outras palavras, é-lhe atribuída a

---

<sup>3</sup> PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2009) - Fiscalidade, 3ª edição, Almedina, p.267.

responsabilidade de garantir, subsidiariamente, o cumprimento da prestação tributária, na medida em que o responsável originário não tenha meios suficientes para o fazer.

iii. Substituto Tributário: por último, a figura central da presente dissertação, temos alguém que se encontra colocado na situação de obrigado à realização do imposto, desde o início da relação tributária, ou seja, é um sujeito passivo originário. O substituto está obrigado ao cumprimento da obrigação tributária em vez do contribuinte, sendo que relativamente a ele não se preenchem os pressupostos da incidência do imposto que se verificam relativamente ao contribuinte. O substituto tributário fica numa posição de obrigado a título principal por força da lei, nomeadamente do art.20º LGT, mas é outra pessoa, denominada de contribuinte (que preenche os pressupostos da tributação), quem sofre a diminuição patrimonial resultante da incidência do imposto. Perante o sujeito ativo ou entidade credora, quem responde é o substituto.

### III. Substituição Tributária

Já tendo sido feita uma introdução à figura da substituição tributária, aprofundamos agora o seu estudo e a forma como se encontra legalmente consagrada. A natureza desta figura tem sido discutida pela doutrina. Há quem sustente (tese mais antiga) que o substituto tributário seria um mero cobrador ao serviço da administração fiscal<sup>4</sup>; já outros consideram que se estaria perante uma cessão de um crédito do substituído para o Estado<sup>5</sup>; outros configuravam-na como uma forma de representação “ex lege”<sup>6</sup> de direito público ou até mesmo perante uma forma de delegação legal de poderes<sup>7</sup>, etc.

No entanto, entendemos que a doutrina que vem sendo mais consensual, uma vez que todas as teorias acima enunciadas (bem como outras aqui não referidas) encontram as suas incoerências, é a que considera que a figura da substituição tributária deve ser encarada como uma figura típica do Direito Fiscal que não se subsume a qualquer outra figura de Direito Privado ou Direito Público.<sup>8</sup>

No que concerne à razão de ser da sua existência, verifica-se que são muitas as vantagens, tanto para o sujeito ativo, como para o substituído.

Começando pelos benefícios proporcionados ao sujeito ativo, este recebe o imposto com uma maior celeridade (uma vez que o imposto é devido à medida que surge a matéria coletável, beneficiando o estado de uma cobrança expedita<sup>9</sup>), segurança (ao optar-se pelo mecanismo da retenção e entrega desse montante sem a participação do substituído, o risco de incobrabilidade diminui), comodidade (o sujeito ativo apenas recebe o imposto de uma entidade, e no caso de ser necessário encetar esforços para a cobrança coerciva do imposto, o leque de responsáveis alarga-se), e acaba, também, por ser uma forma de cobrança muito mais económica (a fiscalização do cumprimento das obrigações de um sujeito passivo é muito mais simples e menos dispendioso do que fiscalizar vários sujeitos

---

<sup>4</sup> Posição defendida por Mybach-Reinfeld e por Bulher, *Précis de Droit Financier*, trad. franc. Paris, 1910, p.142 e *Allgemeines Steuerrecht*, Berlin, 1927, Vol.I, p.9, respetivamente, *apud* TEIXEIRA, António Braz (1989) - *Princípios de Direito Fiscal*, Vol.I, 3ª edição, Almedina, p.237.

<sup>5</sup> D’Amati, *Lasostituzione tributaria* (1956) - *Riv. Trimestrale di dir pubblico*, p.745 e segs. *apud* TEIXEIRA, António Braz (1989) - *Princípios de Direito Fiscal*, Vol.I, 3ª edição, Almedina, p.238.

<sup>6</sup> Posição de Uckmar em *Delsostituto d’imposta*, em *Diritto e pratica tributaria* (1940), p.108 *apud* TEIXEIRA, António Braz (1989) - *Princípios de Direito Fiscal*, Vol.I, 3ª edição, Almedina, p.238.

<sup>7</sup> Pessoa Jorge, *lições cits*, p.163-164 *apud* TEIXEIRA, António Braz (1989) - *Princípios de Direito Fiscal*, Vol.I, 3ª edição, Almedina, p.237.

<sup>8</sup> Posição adotada por diversos autores como XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, p.417; NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, p.278; FEIO, Diogo, *A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: O Caso Específico dos Impostos o Rendimento*, p.74.

<sup>9</sup> PIRES, Manuel, e PIRES, Rita Calçada, *Direito Fiscal* - (2010), Almedina, 4ª edição, p.245.

passivos, pelo que torna este processo muito mais económico para o credor). Para além disso, e pensamos que é esta a razão crucial para existência desta figura, não sendo em relação ao substituto que os pressupostos do imposto se verificam, este não tem interesse na não entrega do imposto, o que não acontece com o contribuinte, uma vez que é sobre ele que recai a obrigação de pagamento do imposto, sofrendo assim o impacto patrimonial, aumentando, por isso, o interesse na fuga ao imposto.

Já quanto à pessoa que está a ser substituída (o substituído, de que mais adiante falaremos), deixa de ter a preocupação principal do pagamento do imposto, poupando-se ao contacto direto com o sujeito ativo. Verificamos aqui que poderá ter mais ou menos vantagens consoante a modalidade de substituição que vigore: total ou parcial.

A substituição total acontece quando o substituto tem a seu cargo a obrigação de retenção e entrega do imposto, bem como todos os deveres acessórios correspondentes, sendo apenas este a entrar em contacto com o sujeito ativo. Assim, o substituído fica dispensado do cumprimento de qualquer obrigação acessória.

Por outro lado, na substituição parcial o substituído mantém a obrigação de cumprir os deveres acessórios ou parte deles, ou ainda parte da obrigação fiscal. Ou seja, existem obrigações para ambos os sujeitos (substituto e contribuinte).

Como podemos verificar estão envolvidas três entidades distintas, cada uma com as suas características e funções, que estabelecem entre si uma relação triangular, muito delicada tal como é entendido por uma grande parte da doutrina. Dada a complexidade desta relação, encontramos na LGT, nomeadamente no art.28º, a previsão de diferentes situações que podem surgir e a respetiva regulamentação, o que vai ser mais à frente estudado.

## **Mecanismo da Retenção na Fonte**

A retenção na fonte é o mecanismo pelo qual, em regra, se efetiva a substituição tributária. Ou seja, quando o substituto vai cumprir a obrigação tributária pelo contribuinte, este fá-lo através da retenção na fonte do rendimento.

A substituição tributária com retenção na fonte “é característica dos impostos sobre o rendimento”<sup>10</sup>: o substituto é a fonte de rendimento que sujeita o contribuinte ao imposto, pelo que o substituto é o seu devedor.

---

<sup>10</sup> VASQUES, Sérgio (2015) - Manual de Direito Fiscal, Reimpressão, Almedina, p.383-384.

No momento do pagamento pelo substituto ao contribuinte, aquele, em vez de entregar a totalidade do rendimento, deduz uma parcela, correspondente ao imposto, que retém e entrega posteriormente nos cofres do Estado. Portanto, na substituição tributária, há duas obrigações que têm de ser respeitadas: a retenção do imposto, e a sua entrega.

Antes de aprofundar a questão das duas obrigações existentes, é de referir que o regime da retenção na fonte tem dois “âmbitos” diferentes. Existe a retenção na fonte a título definitivo, em que o contribuinte fica, à partida, dispensado do englobamento dos restantes rendimentos, considerando-se a obrigação tributária cumprida. Esta ocorre através da aplicação de taxas liberatórias, consagradas no art.71º CIRS.

Por outro lado, temos a retenção na fonte a título de pagamento por conta, em que os pagamentos/retenções que vão sendo feitos são meros adiantamentos por conta da dívida de um imposto que só se torna certo, líquido e exigível no final do período de tributação, através do cumprimento da obrigação declarativa.

Numa pequena ressalva, uma vez que não é aqui tema alvo, é de mencionar que existe também substituição tributária sem retenção na fonte, o que não é o mais comum.

A LGT indica a retenção na fonte como única forma de efetivar a substituição tributária, quando na realidade existem disposições na própria lei que atribuem a responsabilidade da prestação tributária a pessoa diferente do contribuinte, não existindo qualquer retenção na fonte. Portanto, é de concluir que existe substituição tributária sem retenção na fonte, e esta acontece quando o próprio substituto é credor do substituído e a lei o obriga primeiramente a cobrar esses valores em dívida juntamente com o tributo, e só depois a entregar o imposto arrecadado aos cofres do Estado.<sup>11</sup>

Recorremos a exemplos de forma a tornar mais perceptível a diferença entre substituição tributária através de retenção na fonte e substituição tributária sem retenção na fonte.

Assim, imaginemos uma situação de substituição com retenção na fonte: Bento trabalha na empresa Alfa, e, no final do mês, altura em que Alfa tem de proceder ao

---

<sup>11</sup> A propósito desta “falha” do legislador que quase elimina a existência de uma substituição tributária sem retenção na fonte, indica-nos NABAIS, Casalta (2014)- Direito Fiscal, 4ª edição, Almedina, p. 255, o exemplo das contribuições para o audiovisual; SANCHES, Saldanha, (2007), Manual de Direito Fiscal, 3ª edição, Coimbra Editora, p.269, alerta para o exemplo de alguns mecanismos de cobrança do imposto do selo, em que este é cobrado por “diversas entidades como notários, bancos e empresas de prestação de serviços”; e, para mais exemplos, é de consultar VASQUES, Sérgio (2015) – Manual de Direito Fiscal, Reimpressão, Almedina, p.390-394; e, menciona ainda XAVIER, Alberto, (1974), Manual de Direito Fiscal, Vol.I, p.407, que “nas margens do sistema a substituição sem retenção fosse fazendo o seu caminho”, apesar de a substituição tributária representar um “fenómeno jurídico que corresponde ao fenómeno financeiro da retenção na fonte”.

pagamento do salário de Bento, esta deduz uma parcela correspondente ao imposto, retém e entrega nos cofres do Estado. Ou seja, Alfa é a fonte de rendimento de Bento (e devedora) e é considerada substituta uma vez que, apesar de ser Bento quem preenche os pressupostos da incidência, é Alfa quem é legalmente responsável pelo cumprimento da obrigação de imposto.

Já quanto a situações de substituição sem retenção na fonte, veja-se o exemplo da contribuição para o audiovisual (criada pela Lei nº 30/2003 de 22 de Agosto). Aqui o contribuinte é considerado a fonte de rendimento do substituto. Esta contribuição é devida mensalmente pelos consumidores que tiram proveito do serviço público de radiodifusão e de televisão e incide sobre o fornecimento da energia elétrica. Assim, são as empresas que comercializam e distribuem a eletricidade que estão incumbidas de cobrar esta contribuição, aquando da cobrança do preço da eletricidade, entregando num momento posterior a receita ao seu titular/entidade credora. Seguindo a mesma lógica de cobrança com suporte na fatura da eletricidade, e respeitando também a uma substituição tributária sem retenção na fonte, encontramos a taxa de exploração (regulada pelo DL nº 4/93 de 8 de Janeiro) e a taxa municipal de direitos de passagem, consagrada na Lei nº5/2004 de 10 de Fevereiro.<sup>12</sup>

Para concluir, verificamos que a substituição tributária com retenção constitui uma técnica de importância fundamental no âmbito dos impostos sobre o rendimento, ao passo que a substituição tributária sem retenção acontece mais no âmbito das taxas e contribuições. Sendo a LGT uma lei mais direcionada para os impostos sobre o rendimento, deixa um pouco de parte a técnica da substituição tributária sem retenção, considerando SÉRGIO VASQUES que a forma como o art.20º está redigido, demonstra que o legislador toma a parte pelo todo.<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> Para um maior desenvolvimento VASQUES, Sérgio (2015) - Manual de Direito Fiscal, Reimpressão, Almedina, p. 336-337

<sup>13</sup> VASQUES, Sérgio (2015) – Manual de Direito Fiscal, Reimpressão, Almedina, p.394.

#### **IV. Regime Jurídico da Substituição Tributária**

De forma a finalizar a abordagem da substituição tributária, procederemos à análise do art.28º LGT, uma vez que, tal como referido anteriormente, é onde encontramos regulada a responsabilidade nos casos de substituição tributária.

Antes de começarmos a “desmembrar” o artigo, é importante relembrar que o nosso sistema fiscal é estruturado pelos arts.103º e 104º da CRP, que “apelam” a uma tributação com base no princípio da capacidade contributiva, concretizado, no que aqui interessa, através da tributação do rendimento. Relativamente às pessoas singulares, essa capacidade é aferida pelo rendimento do agregado familiar, sem prejuízo da opção pela tributação separada dos cônjuges, introduzida aquando da reforma de IRS em 2015. Relativamente às pessoas coletivas, é a partir do lucro real que se afere a forma como estas vão ser tributadas.

Começando pelo art.28º, o legislador diferencia a obrigação de reter o imposto e a obrigação de entregar o imposto; bem como a retenção com natureza definitiva e a de natureza de pagamento por conta.

Procedendo à sua decomposição, o nº1 diz-nos que o substituto (entidade obrigada à retenção) é responsável pelo imposto que reteve e não entregou ao Estado, ficando, em princípio, o substituído desonerado de qualquer responsabilidade. A razão pela qual o substituído fica isento de responsabilidade deve-se ao facto de a sua capacidade contributiva já ter sido onerada (uma vez que não lhe foi entregue o rendimento total, mas sim o rendimento sobranete após a incidência do imposto). Aqui não é feita a distinção da natureza da retenção, uma vez que o que falhou foi a entrega, não sendo, portanto, relevante o tipo de retenção em causa.

Os nº2 e nº3 regulam os casos em que a falha existe na fase da retenção, e por isso são diferenciados os casos de retenção na fonte com natureza de pagamento por conta ou com natureza definitiva ou liberatória.

Começando pelos casos em que a retenção tem a natureza de pagamento por conta e a retenção falha (nº2), quem responde pelo imposto que não foi retido a título principal é o substituído, respondendo a título subsidiário o substituto. O substituto fica ainda responsabilizado *“pelos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo para apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido, se anterior”*.

Tratando-se de casos em que a retenção na fonte em causa tenha natureza definitiva e essa retenção falha, situação a que alude o nº3 do artigo analisado, vai ser o substituto a responder pelo imposto em falta em primeira linha, e o substituído só é chamado a responder pela diferença entre as quantias dedutíveis e as efetivamente deduzidas a título subsidiário, uma vez que este já poderá ter sido onerado em parte.<sup>14</sup>

O legislador distribui a responsabilidade entre o substituto e o substituído, procurando uma repartição equitativa e justa consoante o incumprimento em causa e quem estava incumbido da obrigação respetiva. Nas situações em que o legislador responsabiliza o substituído, fá-lo pensando nos benefícios que este pode ter obtido com a não retenção do imposto, ainda que saiba que o principal responsável seja sempre o substituto.<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> Ainda no que diz respeito à regulamentação da responsabilidade em caso de substituição tributária, vem o art.103º CIRS remeter para a aplicação do art.28º LGT, acrescentando apenas que existe responsabilidade solidária do substituto quanto a rendimentos sujeitos a retenção que não tenham sido contabilizados nem comunicados como tal ao respetivo beneficiário (nº4). Nesse mesmo artigo é ainda regulamentada a responsabilidade solidária das entidades emitentes de valores mobiliários pelo pagamento do valor de imposto em falta, quando não se tiver procedido à retenção na fonte e respetivas comunicações (nº5).

<sup>15</sup> SANCHES, J.L. Saldanha (2007) – Manual de Direito Fiscal, Coimbra Editora, p. 270.

## V. Cláusula Geral Anti-abuso

Com o objetivo de dissuadir a utilização de mecanismos de elisão fiscal foram introduzidas, no sistema jurídico-fiscal português, um conjunto de normas anti-abuso, sendo que estas normas podem ser cláusulas gerais ou cláusulas específicas. Na presente tese iremos abordar somente a Cláusula Geral Anti-abuso, doravante CGAA.

A CGAA, consagrada no art.38º nº2 LGT, encontra-se regulamentada no art.63º CPPT. Foi introduzida no nosso ordenamento jurídico em 1999, com uma redação diferente da atual, sendo que agora<sup>16</sup> se encontra estatuído que “são ineficazes no âmbito tributário os atos 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, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente sem a utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas<sup>17</sup>”. Como referido, esta norma tem como objetivo combater os comportamentos evasivos e fraudulentos dos contribuintes, também denominados como elisão fiscal. A elisão fiscal, nas palavras de RUI DUARTE MORAIS<sup>18</sup>, é conseguida através da aparência de legalidade, utilizando uma forma jurídica atípica que permite obter o resultado económico que seria alcançado com o recurso a um outro negócio jurídico tipificado (gerador de uma obrigação de imposto, ou de um imposto agravado). No entanto, é importante clarificar que esta cláusula é aplicada quando o comportamento dos contribuintes é considerado ilegítimo, pois a intenção destes é contrariar o espírito das normas a que recorrem, praticando atos *contra legem* (planeamento fiscal ilegítimo).

Desde logo, há que efetuar uma distinção entre esta situação e os casos em que os contribuintes reduzem a sua carga fiscal através da escolha de soluções associadas a menores encargos fiscais, dentro das hipóteses possíveis, o que é considerado legítimo uma vez que o contribuinte não é obrigado a pagar o máximo de imposto quando existam

---

<sup>16</sup>Com a revisão da LGT, na lei nº30-G/2000, 29 de Dezembro.

<sup>17</sup> Art.38ºnº2 LGT.

<sup>18</sup> MORAIS, RUI DUARTE (2006) – Sobre a noção de “cláusulas antia-buso” em direito fiscal- separata de Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco, Coimbra Editora, p. 880.

alternativas lícitas de pagar menos (o que constitui um dos princípios básicos do Direito Fiscal).

Relativamente à CGAA, não obstante os objetivos e os benefícios que a sua aplicação traz para o Estado, ela importa algumas desvantagens, nomeadamente a afetação do princípio da segurança jurídica. Assim, em resultado da complexidade da aplicação da CGAA, deve a AT proceder a uma fundamentação acrescida e cuidada. Isto porque a possibilidade legal atribuída à Administração Tributária de desconsiderar fiscalmente os efeitos de negócios e/ou atos jurídicos realizados entre particulares é um entrave à autonomia privada e liberdade negocial dos sujeitos passivos.

Assim, e tendo em consideração as dificuldades de aplicação da CGAA, a doutrina e jurisprudência têm vindo a refinar os elementos da cláusula, de forma a limitar o poder discricionário da AT.

Desta forma, a doutrina e a jurisprudência são consensuais ao estabelecer uma divisão “imaginária” dos elementos da norma, constituindo cada um destes sub-elementos pressupostos da aplicação da CGAA, cumulativos. Assim encontramos definidos cinco pressupostos, a saber: elemento meio; elemento resultado; elemento intelectual; elemento normativo; e, elemento sancionatório.

Em primeiro lugar, destacamos o elemento “meio”, o qual tem que ver com a forma utilizada, ou seja, é a “via que é utilizada pelo contribuinte cuja estrutura esteja determinada em função da vantagem pretendida.”<sup>19</sup> Cabe referir que o contribuinte, para alcançar o objetivo pretendido, pode não utilizar um único negócio ou ato jurídico, mas consegui-lo através de diversas etapas. Referimo-nos ao designado *steptransaction*, que é uma sequência de atos praticados pelo contribuinte para alcançar a sua pretensão, o que faz com que na fiscalização da existência de um abuso se deva entender e considerar os atos como um todo, e não como sendo independentes uns dos outros. A AT não considera só o último ato como relevante, mas sim um conjunto de atos (interdependentes), balizados no tempo, que revelam o esquema de abuso. A título de exemplo, nas situações que adiante serão estudadas, quando a entidade fiscalizadora investiga todas as condutas que fizeram com que se produzisse certo resultado, e quando conclui que o elemento “meio” se encontra preenchido, é porque “o objetivo pretendido com os negócios jurídicos celebrados não era uma efetiva transmissão das ações em benefício de terceiros,

---

<sup>19</sup>CARDOSO, Renata da Cruz Almeida, Coordenador: CAMPOS, Diogo Leite de, (2007) - Estudos de Direito Fiscal, Almedina, p.180.

mas tão somente, obter a distribuição de dividendos”<sup>20</sup>. Nesse mesmo sentido, conclui também a decisão arbitral nº 476/2015-T, que “o modelo de negócio utilizado configura um meio artificioso pois não assenta em critérios de racionalidade económica”.

Em segundo lugar, temos o elemento “resultado”, que se traduz no fim da atividade do contribuinte, ou seja, é a vantagem fiscal pretendida pelo contribuinte que pode ser a redução, eliminação ou simplesmente o diferimento temporal do imposto. Nas palavras de GUSTAVO COURINHA<sup>21</sup>, aqui “importa demonstrar que o sujeito logrou, pelos seus atos, a verificação de uma certa vantagem fiscal e a equivalência dos efeitos económicos com aqueles do ato normal tributado”.

Em terceiro lugar, o elemento “intelectual” é a motivação fiscal do contribuinte na sua atuação, praticando, portanto, os atos ou negócios de forma a serem essencial ou principalmente dirigidos à obtenção da vantagem fiscal. Quando o contribuinte não aplica o preceito que deveria, essa não aplicabilidade tem de ir contra o espírito da norma e contra os fins do ordenamento jurídico. O contribuinte tem como objetivo principal a obtenção de uma vantagem fiscal, dirigindo nesse sentido os negócios ou atos que pratica.<sup>22</sup> Para se verificar este elemento não basta a existência de razões de ordem económica que sugiram a utilização do negócio ou a necessidade de promover aquele tipo de atuação, tem de existir motivação clara de lesar a AT e de obter qualquer vantagem fiscal.

Em quarto lugar, o elemento “normativo” que é traduzido na reprovação/censura jurídica das formas prosseguidas pelo contribuinte, ou seja, ele atua com manifesto abuso das formas jurídicas, indo contra a intenção do legislador. Quanto a este elemento, a decisão arbitral nº381/2014-T realça que a questão é saber a “contrariedade do resultado ao Direito”.

Por fim, existe na estatuição da norma o elemento sancionatório que é a ineficácia, no âmbito tributário, dos atos ou negócios jurídicos em causa, os quais passam a ser inoponíveis à Administração Fiscal, dependendo a sua aplicação da verificação cumulativa dos pressupostos consagrados na sua previsão.<sup>23</sup>

---

<sup>20</sup>Decisão Arbitral nº 379/2014-T, p.14.

<sup>21</sup>COURINHA, Gustavo (2009) - A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário- Contributos para a sua compreensão, Almedina, p.176.

<sup>22</sup>COURINHA, Gustavo (2009) - A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário- Contributos para a sua compreensão, Almedina, p.179.

<sup>23</sup> Acórdão TCA-S, processo nº 04255/10, de 15-02-2011, p.2.

Para além da CGAA, existem diversas cláusulas específicas no ordenamento jurídico português de forma a combater a elisão fiscal, sendo que a razão de ser de todas elas é a obtenção da igualdade tributária bem como a justiça na distribuição dos encargos tributários existentes. Estas apenas se aplicam a situações específicas (quando as gerais têm um carácter transversal a todo o sistema fiscal).<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas (2011) – Fiscalidade, 4ª edição, Almedina, p.449.

## VI. Decisões arbitrais alvo de estudo

Nesta fase do nosso trabalho, pretendemos analisar casos em que a CGAA foi aplicada em situações de substituição tributária, mais especificamente num contexto em que seria exigível uma retenção na fonte de natureza definitiva ou liberatória.

Procedemos a uma recolha de acórdãos, nada tendo encontrado acerca do assunto em sede de tribunais administrativos, o que pensamos ser justificado pela natureza recente da temática. Todavia, a pesquisa foi produtiva quando recorremos às bases de dados do Centro de Arbitragem Tributária, doravante CAAD, o que se compreende uma vez que tem uma maior capacidade de resposta rápida aos litígios, conseguindo acompanhar melhor os problemas da atualidade.

As decisões arbitrais do CAAD por nós encontradas, e estudadas, foram: processo nº200/2014-T; processo nº 377/2014-T; processo nº379/2014-T; processo nº381/2014-T; processo nº395/2014-T; processo nº173/2015-T; processo nº335/2015-T; processo nº476/2015-T, e finalmente processo nº162/2017-T.

Os processos indicados têm em comum o facto de versarem sobre situações essencialmente semelhantes. Há um esquema de elisão fiscal que tem como objetivo transferir para a esfera pessoal dos sócios (sem a sujeição de tributação de IRS) os lucros acumulados das sociedades. No fundo, o esquema torna o que seriam dividendos tributáveis em mais-valias não tributáveis. De forma a explicar o esquema que tem vindo a ser usado, é de salientar que os intervenientes “jogam” com dois regimes em particular: as mais-valias de participações sociais detidas há pelo menos 12 meses de forma ininterrupta, não estavam sujeitas a tributação<sup>25</sup> e; a distribuição de dividendos é alvo de tributação em sede de IRS.

Os traços essenciais deste esquema são: existem acionistas (pessoas singulares) dominantes de uma sociedade (Alfa), que é uma sociedade operativa. Os acionistas sabem que, caso distribuíssem dividendos, são sujeitos a tributação em sede de IRS. Assim, de forma a evitar esta tributação (distribuindo na mesma os dividendos pretendidos), eles detinham as participações sociais por tempo superior a 12 meses, e optavam por outra operação. Os sócios de Alfa criam uma nova sociedade, que por norma é uma Sociedade Gestora de Participações Sociais (têm como objeto contratual a gestão de participações sociais de outras sociedades, como forma indireta de exercício de atividades económicas),

---

<sup>25</sup> Este regime encontrava-se no art.10º nº2 al. a) do CIRS, já alterado pela Lei nº 15/2010, de 26 de Julho.

e vendem ações de Alfa a esta SGPS, a um preço muito superior<sup>26</sup>, e optam pelo pagamento do preço diferido. Assim, a sociedade adquirente (SGPS) fica a pagar o preço da dívida pela compra efetuada, não sofrendo tributação, e os sócios (que controlam ambas as sociedades) recebem o valor do preço. Desta forma, conseguem transferir para a esfera pessoal dos sócios (que são os mesmos em ambas as sociedades) os rendimentos gerados em Alfa, sem que por isso fiquem sujeitos à devida tributação em sede de IRS.

Acontece que a Administração Tributária (doravante AT) efetua ações inspetivas e, quando considera que se verifica o esquema supra exposto, aplica a CGAA e, entendendo que como o pagamento do preço das referidas ações assume uma distribuição de dividendos, e uma vez que a SGPS não efetuou as retenções na fonte devidas sobre os lucros colocados à disposição (distribuição de dividendos), conclui que esta deve ser responsabilizada enquanto substituta tributária, ao abrigo do art.103º CIRS.

Podemos destacar também no esquema apresentado um comportamento evasivo onde existe uma manipulação de valores (rigorosamente, uma questão de “preços de transferência”), quando o valor pelo qual é realizado o contrato de compra e venda das participações sociais é feito por um preço muito superior ao que é o normal. Todavia, é de salientar que esta questão (aumento do valor das ações) não constitui o cerne do esquema, o qual continua a ser utilizado apesar da revogação do regime de não sujeição a tributação das mais-valias nestas condições.

Fazendo apenas uma breve referência a esta matéria, o regime dos preços de transferência encontra-se regulado no art.63º do Código do Rendimento das Pessoas Coletivas, e tem como objetivo evitar transferências de resultados entre entidades que mantenham entre si relações especiais. Quando estamos perante um sujeito passivo e uma entidade (sujeita ou não a IRC), e estas estejam numa situação de relações especiais (definidas no nº4 do mesmo artigo), devem contratar e praticar entre si termos ou condições semelhantes aos que praticariam entidades independentes em operações comparáveis.

Assim, estaríamos também perante uma violação das regras dos preços de transferência, porque a Alfa e a SGPS mantêm relações especiais e efetuam o contrato de compra e venda das participações sociais por um preço superior ao que praticariam duas sociedades independentes em operações idênticas.

---

<sup>26</sup>Este aumento exponencial do valor das ações apenas tinha interesse até às alterações da Lei nº15/2010, de 26 de Julho, uma vez que estas mais-valias perderam a isenção e passaram a ser tributadas.

## **1. Argumentos contra a aplicação da CGAA aos “substitutos tributários”**

Analisados os processos acima indicados, constatamos que, apesar de relatarem situações idênticas, assumem posições diferentes relativamente à oponibilidade da CGAA aos substitutos tributários.

Em relação à rejeição da aplicabilidade da CGAA aos substitutos tributários, encontramos diversos argumentos:

### **1.1 Redação do art.38ºnº2 LGT**

O primeiro, aquele que consideramos ser dominante pois é o mais invocado nas decisões arbitrais estudadas, é o facto da redação atual do art.38º nº2 da LGT estatuir como elemento sancionatório a não produção das vantagens fiscais<sup>27</sup>. A jurisprudência que fundamenta a sua decisão com este argumento, chama atenção para o facto de a redação anterior do disposto da CGAA ter sido alterada, tendo agora um aditamento de texto que lhes parece ter um importante relevo para a interpretação da norma. Entende-se que quando o legislador estatui como consequência da aplicação da norma a não produção das vantagens fiscais, tal significa que a tributação tem de atingir quem obteve essas vantagens. Aplicando este argumento ao esquema que referimos, que é o que acontece nas decisões arbitrais estudadas, percebemos que, uma vez que quem obtém as vantagens fiscais são os acionistas que recebem os dividendos, a emissão das liquidações adicionais em nome da SGPS (que assume o papel de requerente nas ações arbitrais em causa), não satisfaz o espírito da norma. Ou seja, quando se impõe à SGPS o pagamento das quantias equivalentes a essas vantagens, os acionistas permanecem na posse intacta das vantagens patrimoniais obtidas, subsistindo as vantagens fiscais ilegítimas. Assim, exemplificando, as decisões arbitrais nºs 379/2014-T (p.31) e 395/2014-T (p.27) determinam que “o destinatário da aplicação desta cláusula, aquele em cujo património se irão produzir os efeitos da aplicação, não pode deixar de ser quem usufruiu dessas vantagens fiscais.”

---

<sup>27</sup>Decisão arbitral nº 379/2014-T, p.30-33; Decisão arbitral nº 395/2014-T, p.26-29; Decisão arbitral 335-2015-T, p.18-20; Decisão arbitral nº476/2015-T, p.11-12.

Defendem ainda que esta é a única interpretação do sentido da CGAA que se compatibiliza com o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva (art.104º nº2 CRP) e o respeito pela justiça material (art.5ºnº2 LGT).

## **1.2 Objetivos da CGAA**

Um outro argumento que é utilizado para defender a inoponibilidade da CGAA às situações aludidas é o facto de esta não ter apenas em vista a atribuição à AT de uma compensação/indemnização pelos atos praticados que provocaram perda de receita fiscal. Ou seja, admite-se que a CGAA tem em vista uma espécie de compensação à AT por aqueles atos ou negócios ilegítimos que lhe provocaram a perda de receita fiscal, mas têm de garantir ao mesmo tempo que se cumpre com a eliminação das vantagens fiscais obtidas.

A título de exemplo, consideram as decisões arbitrais nºs 379/2014-T (p.32), 395/2014-T (p.29) e 335/2015-T (p.19), que “ a cláusula geral anti-abuso não tem em vista meramente atribuir à Administração Tributária compensação por atos que lhe tenham provocado perda de receita fiscal, antes visa, concomitantemente, eliminar as vantagens fiscais ilegítimas que alguém obteve, o que revela que lhe estão subjacentes preocupações de igualdade e justiça tributária, que só podem satisfazer-se com a imposição da tributação omitida a quem obteve essas vantagens”.

## **1.3 Impossibilidade de reaver quantias liquidadas**

Prosseguindo, entende alguma jurisprudência que, no caso de se admitir a aplicação da CGAA aos “substitutos tributários” (aspas que se explicarão mais à frente), impondo-lhes o pagamento das liquidações adicionais de IRS relativas à retenção na fonte, não existe nenhuma disposição legal que garanta a recuperação dessas quantias liquidadas, exigindo-as a quem delas realmente usufruiu.

Com isto quer-se dizer que a responsabilidade que cabe aos acionistas nestes casos é meramente subsidiária (uma vez que estamos perante uma tributação de dividendos que assume a retenção na fonte com natureza liberatória, e não a natureza de pagamento por conta), pelo que nada assegura o direito de regresso do responsável

originário em relação ao subsidiário. Neste sentido<sup>28</sup>, a decisão arbitral nº379/2014-T (p.33) reputa que “a norma do artigo 38º nº2 da LGT, se interpretada como admitindo a oponibilidade dos efeitos da aplicação da cláusula geral anti-abuso ao substituto tributário, designadamente a imposição dos efeitos do incumprimento de um dever de retenção na fonte que não existia à face do negócio efetivamente celebrado, associada à inviabilidade de reaver as quantias não retidas, é materialmente inconstitucional, à face dos princípios da proporcionalidade e do direito a propriedade (artigos 18º nº2, 62º nº 1 da CRP)”.

Para além disso, caso equacionemos que a solução passa por propor uma ação cível contra os acionistas, com fundamento no instituto do enriquecimento sem causa, esta não é viável uma vez que para efeitos civis os negócios celebrados mantêm a sua plena eficácia (pois a CGAA apenas considera os negócios ineficazes no âmbito tributário). Portanto, a decisão arbitral nº 395/2014-T (p.30), alega que “em termos do direito civil, a receção integral das quantias recebidas pelos acionistas tem causa jurídica, pois é a contrapartida da transmissão das ações destes para a requerente, no âmbito da compra e venda”, justificando assim a inexistência de qualquer tipo de enriquecimento sem causa.

#### **1.4 Intervenção nos atos de que resultaram as vantagens ilegítimas**

No seguimento do rol, e voltando ao espírito da CGAA, chama-se atenção para o facto de a norma ter como intuito incidir sobre quem obteve as vantagens e não meramente sobre quem teve intervenção nos atos de que delas resultam.

Ou seja, aplicando à situação concreta que está presente nas decisões arbitrais, sendo que a SGPS é apenas mero veículo ou instrumento para a “conversão dos dividendos em mais-valias”, não consideramos que lhe deva ser a ela aplicada a consequência da cláusula, uma vez que não é interveniente nem usufruidora das vantagens ilegítimas, mas sim mero instrumento.

Neste sentido<sup>29</sup>, explica a decisão arbitral nº 395/2014-T (p.29), que “é evidente que o alcance daquele artigo 38º nº2, ao estabelecer como efeito necessário da aplicação

---

<sup>28</sup>Decisão arbitral nº395/2014-T, p.30; Decisão arbitral nº335/2015-T, p.19.

<sup>29</sup>Decisão arbitral nº379/2014-T, p. 32; Decisão arbitral nº335/2015-T, p.18-19.

da cláusula geral anti-abuso a não produção das vantagens fiscais, pressupõe o entendimento de que a tributação de acordo com as normas aplicáveis incida sobre quem obteve as vantagens e não sobre quem meramente teve intervenção nos atos de que elas resultam sem beneficiar daquelas, pois só assim, é possível garantir o efeito pretendido de não se produzirem as vantagens fiscais referidas”.

## **1.5 Alcance da CGAA**

Alguns justificam esta não aplicação por considerarem que a CGAA não tem aptidão para despoletar o nascimento de obrigações fiscais acessórias junto de terceiros, nomeadamente a retenção na fonte existente devido à reconfiguração jurídico-fiscal resultado da sua aplicação.

Nesta linha de pensamento, a decisão arbitral nº 200/2014-T (p.34) entende que “interpretar-se a cláusula geral anti-abuso no sentido de produzir efeitos fiscal sobre terceiros que não o contribuinte que agiu motivado para a obtenção de vantagem fiscal, para além de constituir violação do princípio da determinação legal da obrigação de retenção na fonte, atenta contra outros princípios da Constituição da República Portuguesa”. E ainda, citam as decisões arbitrais nºs 335/2015-T (p.1), 379/2014-T (p.24) que “o artigo 38º, nº2, da LGT não tem aptidão para junto de terceiros despoletar o nascimento de obrigações fiscais acessórias – mormente de retenção na fonte – existentes apenas em face da reconfiguração jurídico- fiscal operada no contexto da aplicação da cláusula geral anti-abuso”.

## **1.6 Não existir fundamento legal para efetuar retenção na fonte**

Por último, e talvez aquele argumento que nos proporcione uma maior reflexão, é o facto de, no momento em que a SGPS procede ao pagamento do preço das ações resultantes do contrato de compra e venda efetuado, esta não teria qualquer fundamento para proceder a uma retenção na fonte. Perante tal situação, questionamos como pode a SGPS ser responsabilizada por um suposto dever de um suposto substituto tributário. Diga-se “suposto”, uma vez que esse dever de retenção na fonte só surge posteriormente, na sequência da aplicação da CGAA, o que significa que a SGPS não é sequer substituta tributária perante a situação em causa.

É ainda importante referir que, uma vez que a existência deste dever de retenção na fonte depende da natureza jurídica dos pagamentos feitos (mais-valias ou dividendos), e só sendo possível considerar ineficaz para efeitos tributários o negócio celebrado após uma autorização casuística do dirigente máximo do serviço (ou pelo funcionário em que este tiver delegado essa competência), a SGPS (suposta substituta tributária) estaria juridicamente impossibilitada de evitar tal redução patrimonial. Assim, uma vez que o dever de retenção nasce retroativamente, por aplicação da CGAA, aplicar-lhe as liquidações adicionais seria responsabilizá-la pelo quê? A SGPS não é propriamente uma substituta tributária, e não procede à retenção pois não há fundamento legal para tal. Daí pensarmos que esta está a ser responsabilizada por algo que não fez pois não tinha de o fazer, não existindo esse dever.

Ilustrando esta dupla argumentação<sup>30</sup>, a decisão arbitral 335/2015-T (p.20) defende que “não podia ser decidido pela própria requerente nos momentos em que fez os pagamentos, pois, independentemente do que a requerente pudesse entender sobre a verificação dos requisitos da aplicação da cláusula geral anti-abuso, esta aplicação e a consequente ineficácia fiscal dos negócios efetivamente praticados tinham de ser precedidas obrigatoriamente de autorização do dirigente máximo do serviço (artigo 63º nº7 do CPPT), autorização que, obviamente, não podia existir no momento em que a requerente fez os pagamentos. Isso significa que, mesmo que entendesse que se verificavam os requisitos da aplicação da cláusula geral anti-abuso, nos momentos em que a requerente fez os pagamentos não tinha qualquer fundamento legal para efetuar a retenção na fonte sobre pagamentos que eram e são reembolsos de créditos em termos de direito civil. O que conduz necessariamente à conclusão de que não existia dever legal de retenção na fonte”.

## **1.7 Repercussão dos prejuízos**

Finalmente, um argumento que pretende responder à jurisprudência que defende a aplicação da CGAA aos substitutos por entender que é uma questão de tempo até o prejuízo patrimonial resultante da tributação aplicada à sociedade se repercutir nos acionistas, entende que esta ideia não pode ser considerada válida uma vez que podem os acionistas beneficiários das vantagens ilegítimas deixarem de ter essa qualidade antes de

---

<sup>30</sup>Decisão arbitral nº379/2014-T, p.33; Decisão arbitral nº395/2014-T, p.31.

o prejuízo ter repercussão. Ou seja, os acionistas que usufruem das vantagens ilegítimas podem não ter essa mesma qualidade aquando do impacto económico que, para a sociedade, resulta do facto da liquidação ser efetuada em seu nome.

Neste sentido, a decisão arbitral nº 335/2015-T (p.18-19) esclarece que “é certo que se pode aventar que, mais cedo ou mais tarde, o prejuízo patrimonial com a tributação que é imposto à sociedade se repercutirá sobre os acionistas, mas é também evidente que isso pode não suceder em relação aos acionistas que beneficiaram das vantagens indevidas, pois podem deixar de ser acionistas antes do prejuízo imposto à sociedade ter uma efetiva repercussão no valor das suas ações.”

## **2. Argumentos a favor da aplicação da CGAA aos “substitutos tributários”**

Uma vez que a jurisprudência não é unânime, existe igualmente um elenco de argumentos utilizados por quem defende que a CGAA deve também ser aplicada aos substitutos tributários.

### **2.1 Redação do art.38º nº2 LGT**

Em primeiro lugar, o que nos parecia ser um dado adquirido relativamente à estatuição da CGAA, parece não ter um entendimento uniforme. Há quem considere que a forma como a norma do art.38º nº2 LGT está redigida comporta duas fenomenologias diferentes, tanto a nível de hipótese como de consequência. Assim, uma das hipóteses estatui que “os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado dos factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico”<sup>31</sup>, e quanto a estes atos ou negócios deve ser efetuada a tributação conforme as normas aplicáveis na sua ausência. Por outro lado, a norma abarca ainda uma situação diferente que é quando os atos ou negócios jurídicos dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à

---

<sup>31</sup>Decisão arbitral nº377/2014-T, p.39.

obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem a utilização de meios, deve fazer-se com que as vantagens fiscais não se produzam.

Considerando que existe na previsão da norma duas situações diferentes, julga-se que a situação que temos vindo a analisar se identifica com a primeira hipótese, em que se deve tributar de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência (e não a eliminação das vantagens fiscais). Ou seja, a solução passa pela tributação dos dividendos efetuando uma retenção na fonte com natureza definitiva, dever este que cabe à SGPS, colocando-a na veste de substituta tributária.

A decisão arbitral nº 377/2014-T (p.39) determina que “uma leitura de referência a “vantagens fiscais” como chave exclusiva de aplicação da cláusula geral anti-abuso entende-se, com a devida vénia, constituir uma sobre interpretação de um vocábulo que possui um sentido bem preciso e delimitado no âmbito da estrutura do nº2 do art.38º da LGT. Nos termos de uma interpretação contextual do próprio nº2 do art.38º da LGT, a obtenção de “vantagens fiscais” é apenas um dos momentos constituintes da aplicabilidade da norma anti-abuso, como definido pela sua hipótese legal, com a correspondente produção das consequências jurídicas pertinentes.” E ainda é de indicar a decisão arbitral nº 162/2017-T (p.19), que adota a mesma posição e ainda esclarece qual é o objetivo: “Pretende-se por esta via a reconstituição da situação fiscal atual hipotética, ou seja, da situação fiscal que existiria se a transação abusiva não se tivesse realizado e fossem adotados os meios jurídicos normais correspondentes à realidade económica da distribuição de lucros.”

## **2.2 Lógica de grupo**

Há quem considere que a aplicação da CGAA supõe uma especial atenção nas transações subordinadas a uma lógica de grupo, considerando-se então irrelevante quem é que dentro do grupo acaba por usufruir efetivamente das vantagens fiscais<sup>32</sup>. Assim, trata-se o grupo envolvido (quer sejam pessoas singulares ou pessoas coletivas a realizar o negócio) numa situação abusiva como se fosse apenas um contribuinte, nomeadamente quanto à aferição da capacidade contributiva.

A decisão arbitral nº 162/2017-T (p.19) emprega este argumento no seu entendimento: “Para efeitos da aplicação da CGAA, o princípio da primazia da substância

---

<sup>32</sup>Decisão arbitral nº162/2017-T, p.19.

sobre a forma pode legitimar o tratamento do grupo envolvido na transação abusiva como se fosse um único contribuinte, nomeadamente em sede de determinação da capacidade contributiva, de consideração das vantagens fiscais produzidas e exigibilidade do imposto, não estando excluída, nalguns quadrantes, a possibilidade de responsabilizar e sancionar todos os participantes nessa transação.”

### **2.3 Obrigação pertence ao substituto tributário**

Assumindo que a solução perante a aplicação da CGAA é a de tributar de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência, a obrigação de retenção na fonte da tributação dos dividendos pertence à SGPS, pois assume o papel de substituta tributária<sup>33</sup>. Ou seja, é ela a principal responsável pela retenção na fonte (como substituta tributária), e posterior entrega ao estado, devido às disposições legais 20º, 28º e 34º LGT, e art.21º, 71º, 101º CIRS.

No sentido deste argumento encontramos a decisão arbitral nº 162/2017-T (p.19): “Nos termos dos artigos 20º e 28º n.º3 e 34º da LGT e 21º CIRS, a responsabilidade principal pela retenção e respetiva entrega cabe ao substituto. De acordo com estas normas, aplicáveis na ausência da transação abusiva em presença, a tributação ocorre na esfera da A...SGPS,SA, na sua qualidade de substituto tributário e devedor principal.”

### **2.4 Cumprimento da estatuição da CGAA**

Considera-se ainda que, caso não se procedesse às liquidações adicionais na esfera da SGPS (suposta substituta tributária), não se estaria a cumprir com o postulado pela CGAA.

Se a atuação abusiva visava precisamente evitar a tributação da retenção na fonte, a título liberatório, pelo substituto tributário, e o que a norma prevê é tributar como se o negócio fraudulento não tivesse existido, significa que deve a substituta ser tributada pela retenção na fonte, tal como o deveria ter feito.

---

<sup>33</sup>Decisão arbitral nº377/2014-T, p.37; Decisão arbitral nº173/2015-T, p.15; Decisão arbitral nº162/2017-T, p.19.

## **2.5 SGPS não é um “terceiro”**

Para alguma jurisprudência, a SGPS não pode ser considerada apenas um terceiro alheio à situação. A SGPS possui os mesmos sócios da sociedade Alfa, pelo que não pode alegar desconhecimento das motivações por detrás de todas as operações, tornando-a parte da relação jurídica controvertida, podendo ser-lhe aplicada a CGAA por não ser um terceiro, mas sim parte.

A decisão arbitral nº 377/2014-T (p.35) explica: “porquanto os intervenientes nas operações em causa são exatamente os mesmos, não podendo por esta via a requerente alegar desconhecimento quanto às motivações dos envolvidos.”

## **VII. Da (não) Responsabilidade do substituto tributário**

As liquidações de IRS efetuadas pela AT, contestadas pelos sujeitos passivos, têm sempre o mesmo fundamento: a alegada responsabilidade da SGPS, pela não retenção na fonte do imposto aquando do pagamento do preço devido pela aquisição das ações à empresa Alfa, conforme exemplo já descrito. A AT considera que devia ter ocorrido uma retenção na fonte face à reconfiguração jurídica da situação, já que através da aplicação da cláusula geral anti-abuso desconsidera para efeitos fiscais a compra e venda das ações, considerando que a quantia paga é uma distribuição de dividendos.

Nesta linha de pensamento, ao abrigo do art.103º CIRS, a AT julga que a SGPS é o sujeito passivo de imposto, na qualidade de “entidade pagadora do preço”.

Todavia, a elevação da SGPS à condição de obrigada tributária, ou substituta tributária, decorre unicamente da interpretação feita pela AT do alcance da aplicação da CGAA.

Entendemos que a CGAA não tem como efeito o nascimento de obrigações fiscais acessórias, nomeadamente a obrigação de reter e entregar o imposto, a terceiros. Antes, tem como propósito permitir o nascimento da obrigação principal, e desse modo conceder uma oportunidade à AT de arrecadar o imposto abusivamente evitado pelo contribuinte. Ao determinar o pagamento desse imposto à SGPS, está-se a exigir o imposto a um terceiro, através de um dever acessório (retenção na fonte), que apenas existe após a reconfiguração jurídico fiscal operada pela CGAA, promovida posteriormente pela AT.

Relativamente ao momento do nascimento da obrigação tributária, é nosso entendimento que com a celebração do negócio ou ato jurídico por parte do sujeito passivo o facto tributário que desencadeia a aplicação da norma de tributação não se verifica, e assim sendo a obrigação tributária não chega a nascer. Consequentemente, entendemos não ser possível exigir o imposto, pois este não é devido naquele momento, já que a obrigação do imposto só ocorre no momento da aplicação da CGAA, e para quem obteve efetivamente a vantagem patrimonial.

Em face do supra exposto, pensamos que a AT não pode pretender, com base na aplicação da CGAA, reconstituir uma situação ao ponto de responsabilizar um sujeito passivo por ter incumprido um dever que apenas existe porque o primeiro negócio ou ato jurídico foi desconsiderado, ou seja, o sujeito passivo não tinha legitimidade para

proceder a uma retenção na fonte uma vez que perante o negócio efetuado (compra e venda de ações) não tinha essa obrigação.

Pensamos ainda, de acordo com alguma jurisprudência, que quando a AT redefine a situação, não pode haver implicações na esfera de terceiros, mas sim determinar a aplicação das consequências relativamente ao contribuinte abusador e titular das vantagens ilegítimas.

Portanto, aceitamos que a AT no caso de se deparar com uma situação que configura como abusiva possa efetivamente proceder à aplicação da CGAA, com vista a desconsiderar para efeitos fiscais do negócio. Mas, perante a situação que temos vindo a estudar até aqui, entendemos que não pode utilizar essa desconsideração para obrigar um terceiro a efetuar a retenção na fonte e entrega ao estado, posteriormente à concretização do negócio ou ato jurídico, uma vez que a aplicação da CGAA não determina o nascimento de obrigações acessórias a terceiros, que surgiriam unicamente da reconfiguração jurídico-fiscal do negócio ou ato jurídico. Assim, pensamos que a única forma de cumprir com os objetivos da AT, aquando da aplicação da CGAA, é proceder à desconsideração dos negócios abusivos, imputando as liquidações adicionais de imposto em falta ao único contribuinte que defraudou a lei, que tem na sua posse as vantagens fiscais ilegítimas derivadas desses negócios.

Desta forma, compreendemos e concordamos com a posição da SGPS ao invocar a inoponibilidade da CGAA, resultado da articulação dos objetivos da AT e do espírito da CGAA; e entendemos que a obrigação de proceder ao pagamento do imposto liquidado adicionalmente pertence aos acionistas, verdadeiros beneficiários das vantagens.

A responsabilidade aplicada ao substituto justifica-se pelo incumprimento dos deveres que tem a seu cargo. Caso não retenha o imposto e/ou não o entregue ao estado, ele terá de ser responsabilizado.

No nosso entendimento, no momento em que a SGPS procede aos pagamentos não há qualquer fundamento e/ou normativo legal que a obrigue a efetuar uma retenção na fonte sobre o pagamento (ou reembolso) no âmbito do direito civil, o que nos leva a concluir que não havia nenhum dever legal de retenção na fonte.

A retenção na fonte de impostos é um dever contemporâneo dos atos de pagamentos que estão previstos pela lei, que são impostos por normas que são eficazes no momento em que se devem cumprir esses deveres, “nunca podendo ser determinados

a posteriori, depois de ultrapassado o momento em que os atos de pagamento se concretizaram”<sup>34</sup>.

Assim, entendemos que a aplicação da CGAA não pode originar um dever de retenção na fonte em momento posterior; ou seja, se no momento que os atos/negócios são praticados não existe esse dever, só surgindo num momento posterior como consequência da verificação dos requisitos da CGAA, não pode ser esse dever aplicado aos substitutos tributários tal como alguma jurisprudência tem vindo a fazer.

Em suma, em sede de responsabilidade, uma vez que esta advém de uma obrigação, e sendo que a SGPS não tinha qualquer encargo em mãos, não deve haver lugar à sua responsabilização.

---

<sup>34</sup> Decisão arbitral nº 200/2014-T, p.40.

## VIII. Procedimento de aplicação de norma anti-abuso

Indo além dos argumentos apresentados acerca da oponibilidade da CGAA aos substitutos tributários, pensamos ser importante analisar o procedimento previsto no art.63º CPPT referente à aplicação das normas anti-abuso, de forma a aferir a legitimidade processual. É deveras importante a existência de um procedimento e da sua correta aplicabilidade, de forma a que confira segurança jurídica aos contribuintes.

Quando a AT entende estar perante uma situação de elisão fiscal por parte de um contribuinte, invoca o art.63º CPPT, que contém o procedimento a seguir para a aplicação da CGAA. Relativamente a esta norma, entendemos que não é suficientemente clarificadora, acabando por criar problemas ao nível da segurança jurídica. Além disso, entendemos que o procedimento por ela previsto não foi pensado minuciosamente como deveria, tendo em conta que a norma tem como estatuição a ineficácia para efeitos fiscais do negócio celebrado, afetando severamente o contribuinte que atuou ilegitimamente. Neste sentido, ANTÓNIO FERNANDO DE OLIVEIRA, defende que “a nossa CGAA tem deficiências graves na construção da sua previsão”<sup>35</sup>, e a nosso ver, o problema coloca-se quando por falta de critérios e de uma previsão mais ampla de situações possíveis, não se afere a realidade e, como consequência, é aplicada a CGAA indevidamente. Tendo em conta o tema desta dissertação, referimo-nos ao exemplo da aplicação da CGAA a substitutos tributários (nas situações já acima identificadas), que tem sido um tema recorrente nos tribunais.

Todavia, no que toca à redação da norma no seu todo, esta exige um dever de fundamentação acrescido, bem como é obrigatória a oportunidade de audição do contribuinte.

Assim, pretendendo a AT aplicar a CGAA (de referir que este procedimento tributário especial ocorrerá, normalmente, no quadro de um procedimento de inspeção tributária), deve, nos termos do nº3 do art.63º do CPPT, notificar o contribuinte do projeto de aplicação da mesma, com a respetiva fundamentação, que deve conter a descrição do negócio ou ato celebrado pelo sujeito passivo que entende ser abusivo, com explanação desse negócio e a da sua finalidade (obtenção de vantagem

---

<sup>35</sup> OLIVEIRA, António Fernando de (2009), A legitimidade do planeamento fiscal, as cláusulas gerais anti-abuso e o conflito de interesse, Coimbra Editora, p.170.

fiscal) e, também, do negócio ou ato com idêntico fim económico e das normas de incidência aplicável.

Desta notificação pode, querendo, o sujeito passivo, no prazo de 30 dias, exercer direito de audição prévia, acompanhado de todos os argumentos e prova que entenda úteis a demonstração da legitimidade do negócio, de acordo com o disposto nos n.ºs 4,5 e 6 do art.63.º do CPPT<sup>36</sup>.

Para aplicação da CGAA, a AT tem de requerer autorização, obrigatoriamente, ao responsável máximo do serviço, ou funcionário a quem tenha sido delegada essa função, com todos os elementos referidos anteriormente e caso o sujeito passivo tenha exercido o seu direito de audição prévia, a resposta aos argumentos por ele juntos ao procedimento.

Por último, referir que a autorização deve ser notificada. Com a autorização é, também, notificado do respetivo despacho e do seu teor, o qual contém todos os referidos elementos de fundamentação.

## **Juros Compensatórios**

Os juros compensatórios, regulados no art.35.º LGT, são devidos quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for atrasada a liquidação do imposto devido (ou de parte dele) ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária (n.º1).

Como podemos verificar pela análise aos processos já referidos, além das liquidações adicionais atribuídas à SGPS relativas ao imposto de IRS, são também liquidadas quantias correspondentes a juros compensatórios exigidos por parte da AT, uma vez que esta considera que houve um atraso na liquidação do imposto por este não ter sido retido no momento em que deveria, imputável ao sujeito passivo, aqui substituto/SGPS.

Assim, quando as requerentes requerem a constituição de tribunal arbitral, pedem a anulação da liquidação adicional referente ao imposto, bem como da anulação da liquidação de juros compensatórios (dos processos analisados, apenas no processo n.º

---

<sup>36</sup>Continuando com a análise da norma, traz segurança ao contribuinte o facto de (n.º 8 do artigo 63.º do CPPT) a AT se encontrar inibida de aplicar a CGAA nos casos em que este tenha solicitado uma informação vinculativa (com descrição de todos os factos relacionados e subjacentes à questão tributária em causa, no sentido da AT poder decidir qualificá-la como suscetível de aplicação da CGAA), e a AT não dê resposta no prazo de 150 dias e pretenda posteriormente aplicar a CGAA.

476/2015-T é que a requerente não refere o pedido de anulação dos juros compensatórios liquidados pela AT).

Enquadrando esta questão, dos processos referidos constantemente, são 6 as decisões arbitrais que dão razão à requerente/SGPS, julgando procedente o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações, e 3 que julgam improcedente o pedido formulado pela requerente, dando razão à AT. Dessas 9 ações, em três delas a requerente refere-se especificamente à liquidação dos juros compensatórios (processo nº 379/2014-T, processo nº 381/2014-T e processo nº 377/2014-T), indicando que estes devem ser considerados nulos como ato consequente da ilegalidade da liquidação do IRS, mas que ainda que este pedido não seja julgado procedente (a declaração de ilegalidade da liquidação do imposto), não estão preenchidos os pressupostos legais necessários para uma liquidação de juros compensatórios.

Ora, em duas das decisões arbitrais (1º e 2º processos acima referidos), o CAAD decidiu considerar procedente o pedido de anulação das liquidações de IRS, e consequentemente a anulação dos juros compensatórios, acabando por não aprofundar o que a requerente alega sobre estes juros compensatórios (de que não se encontram preenchidos os pressupostos necessários para serem exigidos). Todavia, na decisão arbitral nº 377/2014-T em que é dada razão à AT, julgando improcedente o pedido de pronúncia arbitral (mantendo os atos de liquidação de IRS, bem como a liquidação dos juros compensatórios), foi analisado expressamente o argumento invocado sobre o não preenchimento dos requisitos para aplicação deste tipo de juros, uma vez que no entendimento da requerente, ainda que não seja anulada a liquidação do imposto, nunca haveria lugar a juros compensatórios.

Julga o CAAD que em primeiro lugar é necessário fazer referência ao que é que tem sido entendido pela jurisprudência relativamente aos juros compensatórios, nomeadamente no acórdão do STA de 19/11/2008, cujo nº de processo é 0576/08: “a responsabilidade por juros compensatórios, tendo a natureza de uma reparação civil, depende do nexos de causalidade adequada entre o atraso na liquidação e a atuação do contribuinte e da possibilidade de formular um juízo de censura a título de dolo ou negligência a essa atuação”. Ainda nesta linha de pensamento, o acórdão do STA de 22/01/2014, nº 01490/13 estatui que “para que o sujeito passivo deva juros compensatórios se exige um nexos de causalidade adequada entre o comportamento e a falta de recebimento pontual de prestação, sendo que a conduta do sujeito passivo deve ser censurável a título de dolo ou negligência, devendo, em todo o caso, indagar-se se a

culpa está ou não excluída em concreto”. Desta forma, entende-se<sup>37</sup> que a sujeição a este tipo de juros depende de um juízo casuístico por parte do julgador, relativo à existência de culpa (ou não) por parte do contribuinte.

Considera o CAAD neste processo, que a SGPS/requerente desempenhou um papel essencial para a obtenção das vantagens ilegítimas, quando adquiriu as ações e entregou uma quantia monetária correspondente à dívida dessa compra, quando na realidade estava a ocorrer uma distribuição de dividendos que deve ser tributada em sede de IRS (através de retenção na fonte por parte de quem colocou à disposição os rendimentos, aqui SGPS). Desse ponto de vista, a atuação da SGPS foi uma conduta específica e com uma intenção clara e intencional de evitar o cumprimento da sua obrigação fiscal, que merece no seu entendimento um indiscutível juízo de censura quanto à sua conduta dolosa.

A nosso ver, para além de considerarmos que a CGAA não é aplicável a substitutos tributários, entendemos que atendendo ao caso concreto (idêntico a todas as ações aqui estudadas), não podemos considerar que houve um furto por parte da SGPS à obrigação de retenção na fonte (que origina um atraso na liquidação), quando na realidade não existia uma obrigação de retenção na fonte em sede de IRS. Assim, a SGPS não omitiu qualquer dever, pelo que quebra a existência de um nexo de causalidade entre o comportamento e a falta de recebimento pontual da prestação (não há perante a situação concreta qualquer recebimento de imposto).

Pensamos nunca poder haver lugar a juros compensatórios uma vez que a obrigação de imposto só existe depois da reconfiguração jurídica da situação por parte da AT por aplicação da CGAA, não havendo na realidade um atraso de liquidação. Com efeito, após ser aplicada a CGAA, a requerente efetua o pagamento no “prazo de pagamento voluntário”, não havendo qualquer atraso da sua parte.

Ainda que se considere que existe a obrigação de imposto/obrigação de retenção desde o momento em que o negócio foi realizado, não é correto considerar que esse atraso é imputável ao sujeito passivo/SGPS, pelo que por todas as considerações já feitas, entendemos não poder ser formulado um juízo de censurabilidade perante a sua atuação.

Com efeito, defendemos que nunca pode ser exigido à SGPS juros compensatórios por não se verificarem os requisitos necessários para a sua aplicação.

---

<sup>37</sup>Ac. STA de 06/05/2015, nº 0196/15.

## IX. Conclusão

Cabe-nos agora sintetizar aquilo que reputamos realmente importante, e rematar com as nossas motivações no geral.

Em primeiro lugar, consideramos que se a redação da norma fosse reconsiderada, o problema que a nossa tese aborda acabaria por ser completamente solucionado. No entanto, enquanto isso não acontece, é importante adotar uma posição mediante os elementos de que dispomos para uma decisão justa e equitativa.

Pesando todos os argumentos expostos, entendemos que esta norma geral anti-abuso foi pensada para compensar a AT pela perda de receita fiscal proporcionada pelo planeamento fiscal ilegítimo, mas também afetar quem obteve as vantagens decorrentes desses negócios, evitando a produção das mesmas. Ora, caso se aplique a CGAA à SGPS, na qualidade de substituta tributária, não atingimos quem beneficiou do negócio abusivo, sendo que a entidade “abusadora” continua na posse das vantagens ilegítimas, usufruindo delas.

Além disso, pensamos que não é admissível impor uma obrigação de retenção na fonte a um substituto tributário quando esta obrigação existe apenas por consequência da aplicação da CGAA. Este está a ser responsabilizado sem ter violado qualquer tipo de obrigação, uma vez que, perante o negócio em causa, não existia nenhuma obrigação de retenção na fonte. Desta forma, a CGAA está a criar uma obrigação a um terceiro, quando não consideramos que a norma esteja pensada com esse propósito, nem consideramos que seja correto. Mesmo que se considere que a norma não impede expressamente o despoletar de obrigações acessórias a terceiros, aquando deste silêncio, a AT devia fazer uso do seu dever de atuar de forma a cumprir com o espírito da norma, não se limitando a uma aplicação mecânica da lei.

Por outro lado, mesmo que se considere que existe mais do que uma interpretação da norma do art.38º nº2 LGT, deve aplicar-se aquela que menos onere o infrator, aplicando-se a solução interpretativa de “eliminação das vantagens fiscais” (objetivo esse não atingido com a aplicação da CGAA pela AT aos substitutos tributários).

Face a esta dificuldade de interpretações da norma, entendemos que nada melhor do que um pequeno excerto de ANTÓNIO FERNANDO DE OLIVEIRA<sup>38</sup> para

---

<sup>38</sup>OLIVEIRA, António Fernando de (2009), A legitimidade do planeamento fiscal, as cláusulas gerais anti-abuso e o conflito de interesse, Coimbra Editora, p.135.

simplificar a nossa opinião: “daí que a nossa CGAA esteja sujeita aos princípios constitucionais que regem a produção normativa de incidência. E, conforme se viu, deverá também sujeitar-se às exigências que decorrem do princípio do “*fair warning*” ou da proibição de aplicação retroativa das normas de incidência: os “casos difíceis não devem ser resolvidos em detrimento do contribuinte, isto é, não devem ser resolvidos em benefício da posição interpretativa que propicie maior apropriação patrimonial à custa do concreto contribuinte em causa”.

No que toca à substituição tributária, admitimos que esta atribui obrigações ao substituto tributário e, logicamente, quando este não as cumpre é responsabilizado. No entanto, nas situações que analisamos, não deve ser aplicada a cláusula geral anti-abuso à SGPS (elevadas a substituta tributária pela AT), uma vez que esta não tinha qualquer tipo de obrigação perante os negócios efetuados. Assim, não há elementos para responsabilizar a substituta tributária por algo que não fez, porque não tinha de fazer.

Além disso, pensamos que a CGAA não foi pensada com o objetivo do nascimento de obrigações em terceiros. O substituto tributário é alvo de uma liquidação de IRS, consequência da aplicação da CGAA, quando nada fazia prever essa tributação por isso não estar de forma alguma esclarecido e evidente na lei. De certo modo, por ser uma cláusula geral (e não regulamentar os casos específicos existentes), acaba por violar a segurança jurídica.

Assim, defendemos a não oponibilidade da CGAA aos substitutos tributários, ou seja, não concordamos que em situações de aplicação da cláusula geral esta desencadeie obrigações para o substituto tributário (por todas as razões já mencionadas). Entendemos que a solução capaz de cumprir com os objetivos da CGAA passa por emitir a liquidação adicional de IRS aos acionistas que usufruíram das vantagens fiscais.

## X. Bibliografia

CALHAU, Tiago Alcoforado, *Liquidação Ilegal de Impostos - pressupostos da responsabilidade civil do estado*, Almedina, 2012.

CAMPOS, Diogo Leite de, e CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, Almedina, Reimpressão, 1997

CARDOSO, Ana Cecília, *LGT (Códigos Anotados & Comentados)* Edições Técnicas Lda., 2017.

CARDOSO, Renata da Cruz, «A cláusula geral anti-abuso qualificado à luz da lei geral tributária e da lei fundamental da república» - Estudos de Direito Fiscal, Almedina, 2007, p.171-189.

CATARINO, João Ricardo, e GUIMARÃES, Vasco Branco, *Lições de Fiscalidade, Vol.I- Princípios gerais e fiscalidade interna*, Almedina, 4ª edição revista e atualizada, 2015.

COURINHA, Gustavo Lopes, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário-Contributos para a sua compreensão*, Almedina, 2009.

DOURADO, ANA PAULA, «Substituição e responsabilidade tributária», *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 391, 1998, p. 29-86.

FERREIRA, Mónica Velosa, «A cláusula geral anti-abuso na jurisprudência do CAAD» - *Arbitragem Tributária* nº5, Junho 2016, p.42-49.

MACHADO, Jónatas E.M e COSTA, Paulo Nogueira da, *Manual de Direito Fiscal-perspetiva multinível*, Almedina, 2016.

MORAIS, Rui Duarte, «Sobre a noção de “cláusulas anti-abuso” em direito fiscal» - separata de *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Coimbra Editora, 2006, p.879-894.

OLIVEIRA, António Fernando de, *A legitimidade do planeamento fiscal, as cláusulas gerais anti abuso e os conflitos de interesse*, Coimbra Editora, 2009.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, Almedina, 4ª edição, 2011.

PIRES, Manuel e PIRES, Rita Calçada, *Direito Fiscal*, Almedina, 4ª edição, 2010.

SANCHES, J.L Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 3ª edição, 2007.

TEIXEIRA, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, Almedina, 3ª edição, 1989.

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Reimpressão, 2015.

XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal- Vol.I, s.n*, 1974.

### **Jurisprudência**

Decisão do Tribunal Arbitral nº 379/2014-T, de 24 de Novembro de 2014.

Decisão do Tribunal Arbitral nº 200/2014-T, de 19 de Dezembro de 2014.

Decisão do Tribunal Arbitral nº 381/2014-T, de 30 de Janeiro de 2015.

Decisão do Tribunal Arbitral nº 395/2014-T, de 2 de Março de 2015.

Decisão do Tribunal Arbitral nº 377/2014-T, de 22 de Maio de 2015.

Decisão do Tribunal Arbitral nº 173/2015, de 4 de Novembro de 2015.

Decisão do Tribunal Arbitral nº335/2015-T, de 19 de Fevereiro de 2016.

Decisão do Tribunal Arbitral nº 476/2015-T, de 30 de Junho de 2016.

Decisão do Tribunal Arbitral nº 162/2017-T, de 14 de Novembro de 2017.