



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Cláusula Geral Antiabuso:

A relação com as cláusulas específicas

Madalena Maria Maia Couto

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2024



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Cláusula Geral Antiabuso:

A relação com as cláusulas específicas

Madalena Maria Maia Couto

Orientadora: Professora Doutora Marta de Sousa Nunes Vicente

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2024

*À minha madrinha que será sempre o meu maior
exemplo de força e resiliência.*

Agradecimentos

À Professora Doutora Marta Vicente, pela compreensão, orientação e disponibilidade, indispensável para a realização deste trabalho.

Aos meus pais e irmãos, pelo apoio incondicional e por estarem sempre presentes e dispostos a tudo.

Ao Rodrigo por ser sempre o meu porto seguro.

À minha família e às minhas amigas que nunca deixaram de acreditar em mim e que foram a calma e o incentivo fundamental para a conclusão deste trabalho.

Resumo

A tentativa constante e cada vez mais complexa por parte do contribuinte de diminuir a carga fiscal a que está sujeito, leva a que se crie no nosso ordenamento jurídico uma zona cinzenta que não se consubstancia nem num planeamento fiscal lícito nem num planeamento fiscal contra a lei, assumindo-se antes como uma prática de planeamento que contorna o espírito da lei e que leva a uma diminuição, indesejada, da receita pública.

Neste sentido, propomo-nos a delimitar o planeamento fiscal que se situa na suprarreferida zona cinzenta, para, de seguida, analisarmos os vários meios de reação que a Autoridade Tributária tem ao seu dispor para o combater.

É neste contexto que surge a Cláusula Geral Antiabuso que funcionará como a último *ratio* do sistema jurídico e que, devido ao seu carácter geral e indeterminado, poderá colocar em conflito vários interesses em que de um lado está o contribuinte e do outro a Autoridade Tributária.

Assim, propomo-nos a estudar a aplicabilidade desta cláusula através do cumprimento dos seus requisitos e analisaremos a sua relação com as cláusulas específicas antiabuso de forma a percebermos como deverá reagir o ordenamento jurídico na circunstância de ocorrer uma interseção entre elas.

Palavras-chave: Planeamento Fiscal; Elisão Fiscal; Cláusula Geral Antiabuso; Cláusulas Específicas Antiabuso.

Abstract

The permanent and increasingly complex attempt by the taxpayer to reduce the tax burden to which he is subject leads to the creation of a grey area in the legal system, that is not embodied in either a lawful tax planning or a tax planning against the law, but rather assumes itself as a planning practice that circumvents the spirit of the law and leads to the reduction of public revenue.

The present dissertation aims to delimit the tax planning that is located in the above referred grey area and analyze the resources that the Tax Authority has at its disposal to combat it.

In this context, emerges the General anti-abuse rule (GARR) that functions as the last ratio of the legal system and which due to its open and indeterminate nature may create conflicts of interests between taxpayers and Tax Authority.

Therefore, we propose to study the applicability of the General anti-abuse rule through the compliance of its requirement and to analyze the relationship between the General anti-abuse rule and specific anti-abuse rules in order to understand how the legal system should react in the event of an intersection between both.

Keywords: Tax Planning; Tax Avoidance; General Anti-Abuse Rule; Specific Anti-Abuse Rules

Índice

Agradecimentos	5
Resumo	6
<i>Abstract</i>	7
1. Introdução	11
2. Do Planeamento Fiscal	13
2.1. Introdução	13
2.2. Planeamento fiscal <i>Intra Legem</i> : Planeamento fiscal totalmente lícito.....	14
2.3. Planeamento fiscal <i>Contra Legem</i> : Fraude fiscal	18
2.4. Planeamento fiscal <i>Extra Legem</i> : Elisão fiscal.....	20
3. Meios de reação ao planeamento fiscal.....	22
4. Cláusulas específicas/especiais antiabuso.....	24
4.1. Manutenção no tempo de uma determinada situação para obter o efeito fiscal pretendido	24
4.2. Aceitação, (só) em parte, de situações fiscais e penalização da parte que não é aceite	25
4.3. Desconsideração da personalidade jurídica para efeitos fiscais	25
4.4. Inversão do ónus da prova	26
4.5. Preço mínimo.....	27
5. A Cláusula Geral Antiabuso.....	28
5.1. Introdução da CGAA no ordenamento jurídico português e a sua evolução .	30
5.2. Os elementos da CGAA	32
5.2.1. Elemento meio: construção ou série de construções	33
5.2.2. Elemento resultado: vantagem fiscal.....	34
5.2.3. Elemento intelectual: motivação fiscal do contribuinte	34

5.2.4.	Elemento normativo: abuso de formas jurídicas ou falta de genuinidade..	35
5.2.5.	Elemento sancionatório: consequência.....	36
6.	Relação entre a CGAA e as cláusulas específicas antiabuso	36
6.1.	Decisão arbitral de 03/10/2022 no processo n.º 860/2021-T.....	40
7.	Conclusão	48
8.	Bibliografia.....	50
9.	Jurisprudência	52

Lista de siglas e abreviaturas

Al.	Alínea
Art.	Artigo
AT	Autoridade Tributária
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
<i>Cfr.</i>	Confrontar
CGAA	Cláusula Geral Antiabuso
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Coletivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CPT	Código de Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
DL	Decreto-Lei
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
IMT	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
IRC	Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares
LGT	Lei Geral Tributária
Nº	número
p.	Página
RETGS	Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades
TCA	Tribunal Central Administrativo
<i>Vd.</i>	<i>Vide</i>
VPT	Valor Patrimonial Tributário
ss.	Seguintes
UE	União Europeia

1. Introdução

No atual contexto de um mundo cada vez mais globalizado e desenvolvido digitalmente ao nível da economia, o recurso ao planeamento fiscal por parte das pessoas singulares e coletivas é algo que tem levado os Estados a adotar medidas que dissuadam os contribuintes de praticar esses aprimorados e complexos atos ou negócios jurídicos que se consubstanciam na minimização da carga fiscal.

A CRP atribui aos sujeitos passivos o direito ao livre desenvolvimento de uma atividade económica através da qual estes podem exercer as suas atividades económico-empresariais tendo como objetivo a maximização de receitas e a otimização de custos.

Naturalmente que, entre duas hipóteses ao dispor do contribuinte, é normal que este opte por aquela que seja mais vantajosa do ponto de vista fiscal. A mera poupança de imposto não implica, automaticamente, uma ilicitude uma vez que, quando nos referimos ao planeamento fiscal lícito ou ilícito, fazemo-lo em termos jurídicos e não com base em considerações éticas. O planeamento fiscal tem como princípio e fim a interpretação da lei e é através desta que os juízes devem fundamentar as suas decisões.

Todavia, o direito ao planeamento e gestão fiscal não é absoluto e não pode ser discricionário, pressupondo o rigoroso cumprimento da lei e uma obediência à ponderação de valores e interesses que orientam a prática da liberdade económica. Sendo que, o exercício dessa liberdade é circunscrito por limites a partir dos quais a referida ponderação qualificará como abusivo determinado comportamento praticado pelo sujeito passivo.

No âmbito do planeamento fiscal encontramos um conflito de interesses que exigem que exista um equilíbrio entre princípios. Por um lado, o contribuinte apela ao princípio da segurança jurídica e ao princípio da legalidade. Por outro lado, temos o Estado social que atua na concretização dos seus deveres, relacionados com a vida económica, social e cultural, cuja concretização depende da sua capacidade financeira em que a principal fonte de receita são os impostos suportados pelos contribuintes.

Acontece que, atualmente, o princípio da legalidade e o princípio da tipicidade fiscal já não têm a força que tinham anteriormente, uma vez que convivem com cláusulas gerais

e indeterminadas, cuja finalidade é tributar realidades mais extensas para impedir a elisão fiscal. Assim, a lei tornou-se mais complexa e difícil de interpretar com o propósito de criar uma tipicidade mais aberta, de forma a minorar o planeamento fiscal.

Face ao exposto, surgem como objetivos deste trabalho, a análise dos meios de reação a um planeamento fiscal que, apesar de não ser contrário à lei, viola o seu espírito através do abuso de formas jurídicas, cuja finalidade principal se consubstancia numa vantagem fiscal. É partindo desta necessidade de combate à elisão fiscal que surgem as cláusulas antiabuso.

O carácter abrangente da CGAA confere-lhe uma flexibilidade ímpar, mas ao mesmo tempo suscita críticas no que toca à sua previsibilidade e segurança jurídica. Por outro lado, as cláusulas específicas, embora mais claras na sua aplicação, podem revelar-se insuficientes perante a constante inovação do sujeito passivo nas suas estratégias de planeamento fiscal.

Neste sentido, importa perceber, em primeiro lugar, o âmbito de aplicação de cada tipologia de cláusulas - específicas e geral – relativamente a atos e negócios jurídicos praticados pelo sujeito passivo.

Adicionalmente, e feito este enquadramento, tentaremos compreender qual a solução aplicável às situações que, apesar de num primeiro momento se enquadrarem numa determinada cláusula específica, não cumprem com todos os requisitos necessários para se verificar a sua aplicabilidade. Assim, coloca-se a questão de saber se a CGAA poderá incidir sobre estas situações, na circunstância de estarem cumpridos os requisitos previstos no art. 38.º, n.º2 da LGT ou, se tal atitude por parte da Administração Tributária, implica que esta esteja a substituir o legislador e a tornar ineficazes, do ponto de vista fiscal, atos que este deixou, por sua deliberada vontade, fora de uma cláusula específica antiabuso.

Ainda que, a introdução da CGAA no ordenamento jurídico português tenha natureza iminentemente internacional, uma vez que deriva da Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016, iremos focar-nos, no que para a nossa análise interessa, no ordenamento jurídico interno português.

Em face do exposto, iremos começar por discorrer sobre o conceito de planeamento fiscal procedendo, posteriormente, a uma análise das três modalidades que lhe estão subjacentes, a saber: planeamento fiscal totalmente lícito (ou *intra legem*); planeamento fiscal elisivo (planeamento *extra legem*); e planeamento fiscal levado a cabo de uma forma diretamente contrária à lei (planeamento fiscal *contra legem*).

Delimitadas as diferentes modalidades de planeamento fiscal, iremos abordar uma outra perspetiva que se consubstancia nos meios de reação que a AT tem ao seu dispor para combater o suprarreferido planeamento *extra legem*.

Neste seguimento, no que concerne à CGAA, percorreremos os elementos desenvolvidos por GUSTAVO LOPES COURINHA para que seja possível perceber de que forma estes se demonstrarão cumpridos. Quanto às cláusulas específicas antiabuso, iremos agrupá-las em várias categorias para, dessa forma, entender o abuso que pretendem evitar e a solução que aplicam, demonstrando, a título exemplificativo, algumas das cláusulas que se encontram dispersas pelos nossos códigos fiscais.

2. Do Planeamento Fiscal

2.1. Introdução

Não existe na lei nem na doutrina uma definição consensual de planeamento fiscal, motivo pelo qual iremos seguir a definição que consta no Decreto-Lei (DL) n.º29/2008, de 25 de fevereiro, no seu art. 3.º, al. a): “Planeamento Fiscal - Qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto.”.

No seguimento do diploma legal suprarreferido, o termo “vantagem fiscal” é definido na alínea d) do mesmo artigo como “a redução, eliminação ou diferimento temporal¹ de imposto ou a obtenção de benefício fiscal, que não se alcançaria, no todo ou em parte, sem a utilização do esquema ou a actuação.”.

¹ O diferimento temporal do imposto implica o pagamento do imposto posteriormente, face ao ocorrer de determinadas circunstâncias. Trata-se de uma forma muito comum de planeamento fiscal lícito (designadamente, quando falamos de fusões, cisões ou aquisições).

De uma forma geral, podemos dizer que o planeamento fiscal consiste num ou mais atos ou negócios jurídicos produtores de efeitos jurídicos, que têm uma ligação causal com uma vantagem fiscal pretendida. A principal dificuldade reside no conhecimento e na interpretação da lei, de forma a conseguirmos perceber se o planeamento é lícito ou ilícito.

No âmbito do planeamento fiscal, existem dois extremos: um totalmente lícito; outro totalmente ilícito (que configura a prática de um crime). Entre estes dois extremos, existe uma zona cinzenta, onde se incluem várias situações que não se reconduzem a nenhum dos extremos.

Uma das maiores dificuldades com a qual nos deparamos neste domínio é a forte criatividade conceptual resultante da grande variedade terminológica construída pela doutrina e pela jurisprudência.

Assim sendo, convém distinguir e perceber os diferentes tipos de planeamento fiscal para poder fixar os seus limites e, em função dessas fronteiras, perceber sobre que tipo de planeamento fiscal irá incidir a CGAA.

2.2. Planeamento fiscal *Intra Legem*: Planeamento fiscal totalmente lícito

Tal como ensina SALDANHA SANCHES podemos definir planeamento fiscal como “uma técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por acção intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais”²

Neste seguimento, podemos, desde já, retirar duas modalidades que fazem parte do planeamento fiscal lícito, tais como, a inação fiscal através da qual o contribuinte deixa de praticar um certo comportamento para, dessa forma, alcançar uma determinada vantagem fiscal³ e o direito legal de opção que consiste no facto da lei fiscal permitir a

² SANCHES (2006), p. 21.

³ Exemplo: Dado o preço elevado a que está a gasolina, o contribuinte decide que vai andar de transportes públicos. No fundo, está a adotar um comportamento que implica que não vá andar de carro (inação), com o único propósito de não pagar imposto sobre a gasolina.

tributação de duas ou mais formas diferentes para a mesma situação. Significa isto que o legislador confere ao sujeito passivo um direito potestativo, um poder-dever de escolher a forma pela qual quer ser tributado. Este direito, conforme evidencia RITA JORGE, “assenta, do ponto de vista constitucional, no princípio da autonomia privada e na liberdade de atuação e gestão do contribuinte, bem como, no princípio da liberdade de iniciativa económica dos artigos 61.º, 80.º, alínea c), e 86.º da CRP”⁴.

Por outro lado, o Estado (sujeito ativo) tem um dever, uma obrigação de aceitar a opção escolhida pelo sujeito passivo.

Na circunstância de o contribuinte poder escolher um de dois regimes, é provável que este escolha o regime fiscal que lhe permita pagar menos imposto e tal é totalmente legítimo uma vez que, se é a própria lei que oferece, assumidamente, uma opção nesse sentido, o credor não deverá reagir contra a opção escolhida.

Neste seguimento, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA defende que “bem pelo contrário, porque se trata do exercício legítimo da autonomia da vontade constitucionalmente consagrada e reconhecida, o planeamento nos moldes descritos não pode deixar de ser visto como um verdadeiro direito dos contribuintes”⁵.

O CIRS consagra vários direitos legais de opção, entre eles, aquele que resulta do art. 13.º, n.º 2, segundo o qual, na circunstância de existir agregado familiar, cada um dos cônjuges ou unidos de facto, faz a sua declaração de IRS individualmente, exceto se optarem pela tributação conjunta. Poderemos também referir, nesta lógica de enumeração (não exaustiva) de direitos legais de opção resultantes do CIRS, o art. 71.º, n.ºs 1 e 8, nos termos do qual os rendimentos sujeitos a retenções na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28%, podem ser englobados por opção do respetivo titular residente⁶, ou, por outro lado, o art. 72.º, n.º 13 que confere a possibilidade de englobamento, por opção do respetivo titular. Por fim, parece-nos também pertinente referir o art. 28.º, n.º 3 que atribui a possibilidade de opção entre o regime simplificado ou o regime de contabilidade

⁴ JORGE (2019), p. 14.

⁵ ROCHA (2012), p. 11.

⁶ Trata-se de um direito legal de opção conferido com o intuito de salvaguardar a constitucionalidade da medida, nomeadamente, quando é invocado o princípio da igualdade.

organizada e o art. 8.º, n.º 1 que consagra um direito legal de opção entre as diversas categorias de IRS no que respeita à tributação dos rendimentos prediais.

Estes mesmos direitos de opção estão também previstos em sede de IRC, tal como é possível observar nos artigos 69.º e 70.º do CIRCS, os quais dizem respeito à tributação dos grupos de sociedades.

O RETGS permite a tributação global de um grupo de sociedades através da soma algébrica dos respetivos resultados fiscais positivos e negativos. Assim, num grupo constituído por várias empresas, estas podem ser tributadas, em IRC, pelo seu resultado fiscal individual ou podem optar pela tributação através do RETGS – existe um direito legal de opção entre a tributação pelo grupo ou a tributação individual de cada uma das empresas.

Face ao exposto, retira-se, da letra da lei, a existência de vários direitos legais de opção, os quais são exercidos com o objetivo de obter a maior poupança fiscal possível através de um planeamento fiscal totalmente lícito.

Ainda no âmbito do planeamento fiscal *intra legem*, importa referir uma outra modalidade que consiste na utilização de benefícios fiscais.

O benefício fiscal⁷ consiste numa medida legislativa excecional, sujeita ao princípio da legalidade e da tipicidade, em que o legislador cria, através de uma lei, uma tributação inferior à tributação regra, em função de um interesse extrafiscal⁸. Desta forma, o legislador pretende salvaguardar um determinado interesse extrafiscal em detrimento da obtenção de receita.

Os benefícios fiscais podem traduzir-se em isenções, reduções de taxa, deduções à matéria coletável e à coleta e amortizações. No fundo, englobam todas as medidas que promovam, devido a interesses extrafiscais, a eliminação, a redução ou o diferimento

⁷ Definido no art. 2.º, n.º 1 do EBF como sendo “*medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem*”.

⁸ Os interesses extrafiscais representam interesses públicos que o legislador pretende promover ou proteger através dos benefícios fiscais. Estes interesses podem ser variados e refletir políticas sociais, económicas, culturais ou ambientais que o Governo ou o parlamento pretendem incentivar, servindo assim como ferramentas para orientar o comportamento dos cidadãos e das empresas de acordo com as prioridades governamentais ou sociais.

temporal de imposto. Assim, facilmente conseguimos perceber a relação entre estes e o planeamento fiscal.

O contribuinte que atua com vista ao preenchimento dos pressupostos do benefício fiscal não está a fazer nada de ilícito, estando antes a cumprir o propósito pelo qual esse benefício foi criado. Estamos a falar de situações assumidamente previstas na lei, ou seja, planeamento fiscal totalmente lícito. Não existe ilicitude no acesso direto (não abusivo) a benefícios fiscais, uma vez que é uma forma de planeamento fiscal desejada pelo legislador.

Nesta linha de raciocínio, em que abordamos modalidades de planeamento fiscal totalmente lícito, destacam-se também os benefícios estruturais⁹ que, contrariamente aos benefícios fiscais, não existem por razões extrafiscais, mas sim por razões fiscais, ou seja, consistem em benefícios que estão intimamente relacionados com a estrutura e natureza do regime fiscal. No fundo, o legislador constata que a dinâmica de funcionamento de determinadas regras do sistema fiscal irá criar uma tributação excessiva. Assim, decide eliminar essas ineficiências da estrutura do próprio sistema, conferindo uma menor tributação.

Face ao exposto, conseguimos facilmente perceber que são os Estados os principais responsáveis pela criação de mecanismos de planeamento fiscal e os contribuintes, aproveitando-se desses mecanismos e do direito que decorre do princípio da liberdade de escolha de cada um, adotam comportamentos que lhes permitam atingir o máximo benefício. Nas palavras de PINHEIRO PINTO, “efetivamente, não será razoável esperar que alguém que possa legalmente pagar menos impostos opte por procurar uma via alternativa que o conduza a um pagamento acrescido”¹⁰.

JOAQUIM FREITAS DA ROCHA desdobra a noção de planeamento fiscal em várias componentes, das quais surge, em primeiro lugar, a voluntariedade, em segundo lugar, a licitude e, em terceiro lugar, o resultado. O mesmo autor realça que «apenas poderá ser considerado “planeamento” propriamente dito o comportamento activo ou

⁹ O Regime da participation exemption consiste num exemplo de um benefício estrutural. Este regime encontra-se consagrado no art. 51º do CIRC que estabelece que “os lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos de IRC com sede ou direção efetiva em território português não concorrem para a determinação do lucro tributável”.

¹⁰ PINHEIRO (2009), pp.43-46.

omissivo que seja lícito, no sentido de válido e conforme às prescrições e exigências do Ordenamento normativo»¹¹.

2.3. Planeamento fiscal *Contra Legem*: Fraude fiscal

As situações que se inserem no âmbito do planeamento fiscal *contra legem* não configuram o objeto de estudo da presente dissertação. No entanto, para uma melhor compreensão e distinção das situações que se enquadram neste tipo de planeamento e das que se enquadram dentro do planeamento fiscal *extra legem*, será realizada uma breve explicação a este respeito.

Na doutrina nacional e internacional, a terminologia para este tipo de planeamento varia, essencialmente, entre planeamento fiscal *contra legem*, fraude fiscal e *tax evasion*.

JOSÉ DE CAMPOS AMORIM resume este tipo de planeamento a “todos aqueles comportamentos ilícitos dos contribuintes – *contra legem* – sujeitos a sanções criminais e não criminais (ex. contra-ordenações, juros compensatórios, execuções fiscais)”¹².

Ora, o planeamento fiscal *contra legem*, tal como o próprio nome indica, consiste num planeamento contrário à lei através do qual o contribuinte, com o objetivo de atingir um resultado fiscal mais vantajoso e prejudicar a AT, viola de forma direta e intencional as normas e os princípios essenciais do sistema fiscal.

Estamos perante atuações dos sujeitos passivos que são de tal forma graves que, para além da consequência fiscal a que ficam sujeitos (reposição do imposto omitido), constituem um ilícito tipificado na lei. O contribuinte preenche os pressupostos da tributação, mas existe um comportamento que visa fugir ao pagamento do imposto, ou seja, à consequência legal. A título exemplificativo, vejamos o caso de alguém que declara ser residente numa zona do interior de Portugal para que, dessa forma, possa beneficiar de incentivos fiscais como, por exemplo, o aumento do limite das deduções de IRS relativas a encargos com rendas de imóveis¹³, mas que, na verdade, não vive no local declarado. Neste caso, o contribuinte adulterou a morada fiscal para, dessa forma, obter

¹¹ ROCHA (2012), p. 8,

¹² AMORIM (2007), p. 20.

¹³ *Cfr.* art. 41.º-B, n.º12 EBF.

uma redução da sua carga fiscal o que, para além de configurar um planeamento fiscal ilícito, tem também associado um crime de fraude fiscal. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA constata que, no planeamento fiscal *contra legem*, “o grau de desconformidade da conduta com o Ordenamento jurídico-tributário é elevado e verifica-se claramente uma intenção fraudulenta por parte do sujeito que assim opera ou actua, e a sua actuação consubstancia uma violação directa das normas jurídicas”¹⁴.

Conforme já foi referido, a prática deste tipo de planeamento envolve duas consequências: (i) a reposição de imposto omitido, pois houve uma poupança ilícita de imposto; e (ii) a punição pela prática de um crime de fraude fiscal, nos termos do artigo 103º do RGIT.

No âmbito do RGIT, os crimes fiscais estão previstos nos artigos 103.º a 105.º. Em particular, o artigo 103.º disciplina a matéria relativa ao crime de fraude fiscal, segundo o qual “constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas e tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação pecuniária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição de receitas tributárias”. Ainda no mesmo preceito legal, refere-se que a fraude pode ter lugar nas seguintes situações: “ocultação ou alteração dos factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a Administração Fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria tributária; ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à Administração Tributária; e através da declaração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.”

Os comportamentos que configuram a prática de um crime de fraude fiscal consistem na existência de uma aparência de verdade, quando a realidade não consiste na que é demonstrada. Neste tipo de situações, a AT tem particular dificuldade de escrutínio dessa realidade. O crime fiscal não está propriamente associado a situações de não pagamento de imposto, mas sobretudo a situações em que a AT tem acrescida dificuldade

¹⁴ ROCHA (2012), p. 14.

em descobrir a realidade, uma vez que, normalmente, há um conluio que dificulta a descoberta da verdade material.

Contrariamente ao que acontece no planeamento fiscal *intra e extra legem*, no planeamento fiscal *contra legem*, existe, por parte do contribuinte, a intenção de eliminar, atenuar ou diferir o pagamento do imposto, através do incumprimento da lei.

2.4. Planeamento fiscal *Extra Legem*: Elisão fiscal

O planeamento fiscal *extra legem* situa-se na já supramencionada zona cinzenta, uma vez que se encontra entre o planeamento fiscal totalmente lícito (*intra legem*) e a fraude fiscal (*contra legem*). Estes dois extremos são facilmente distinguidos através da componente licitude, uma vez que, na fraude fiscal a redução da carga fiscal é conseguida mediante atos ilícitos. A dificuldade surge, no entanto, quando o legislador fiscal pretende combater o planeamento fiscal *extra legem*.

A CGAA incide sobre as operações que se enquadram neste tipo de planeamento. GUSTAVO COURINHA explica que “estudar a Cláusula Geral Anti-Abuso – CGAA, equivale a estudar a única resposta dinâmica existente no Sistema Fiscal Português, de combate à elisão fiscal.”. O autor concretiza ainda o conceito de elisão fiscal equiparando-o “ao de planeamento fiscal abusivo, ou seja, a actuação planeada do contribuinte que se traduz num comportamento aparentemente lícito, geradora de uma vantagem fiscal não admitida pelo ordenamento tributário. Embora a conduta não seja contrária à lei, o resultado obtido não é admitido.”¹⁵

Face ao exposto, entendemos que o planeamento fiscal *extra legem* não consiste num comportamento formalmente contrário à lei. No entanto, existe um contorno da mesma, uma vez que o contribuinte respeita a letra da lei, mas não respeita o seu espírito normativo conseguindo, dessa forma, obter uma vantagem fiscal não pretendida pelo legislador. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA refere que existe uma ilicitude relativa ou moderada intrínseca a esta modalidade de planeamento fiscal.¹⁶ Através de atos lícitos, mas que consistem num abuso das formas jurídicas, o contribuinte alcança um resultado económico que não o pretendido pelo legislador e que contraria os princípios

¹⁵ COURINHA (2009), p. 15.

¹⁶ ROCHA (2012), p. 12.

fundamentais do ordenamento jurídico, tais como os princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Neste sentido, “serão casos de elisão fiscal aqueles em que os contribuintes utilizam expedientes anómalos, impróprios ou artificiais, que são desprovidos de racionalidade económica e comercial e cuja utilização se explica pelo intuito proeminente de contornar ou instrumentalizar as normas jurídico-tributárias tendo em vista a obtenção de uma poupança”¹⁷.

Nas palavras (sábias, diga-se) de SALDANHA SANCHES, estamos perante “comportamentos em que há, não uma redução da carga fiscal pelo uso das possibilidades concedidas ou pela escolha entre os vários comportamentos ou caminhos possíveis para atingir um certo fim, mas quando existe uma intenção manifesta de torpear o ordenamento jurídico-tributário, para conseguir um objetivo oposto aos valores que o estruturam”¹⁸.

O legislador é incapaz de prever todas as situações passíveis de originar uma vantagem fiscal não pretendida¹⁹ e é explorando essa incapacidade e fazendo um aproveitamento negativo da lei, que o contribuinte consegue alcançar o objetivo de reduzir a sua carga fiscal. Neste sentido, PATRÍCIA ANJOS AZEVEDO explica que “a poupança de despesas fiscais verifica-se através da utilização de artifícios jurídicos que não se encontram previstos nem na letra nem no espírito das normas de incidência fiscal ou, estando nelas previstos, apresentam um nível de tributação diferente daquele que concretamente se consegue, na prática, através da utilização desses mesmos artifícios, o que leva a soluções de mais baixa tributação ou de tributação inexistente”²⁰.

No planeamento fiscal *extra legem*, o contribuinte faz um aproveitamento da sua liberdade de iniciativa económica privada e da liberdade de gestão fiscal²¹, fazendo com

¹⁷ CAAD, Processo n.º 860/2021–R.

¹⁸ SANCHES (2000), p. 14

¹⁹ SALDANHA SANCHES defende que “[Na] formulação da lei fiscal, mesmo recorrendo a cláusulas gerais, a conceitos indeterminados e a conceitos tipológicos, surgem inevitavelmente lacunas e incerteza de aplicação. O programa da norma é elaborado com base na experiência passada e procura realizar a representação, num juízo de prognose, de um conjunto de factos que servem para predeterminação possível do conteúdo da lei, nomeadamente de situações que poderão conter uma substância idêntica - no sentido de identidade ou equivalência de efeitos jurídicos - e que podem ter formas jurídicas muito variadas, sempre com a consciência de que jamais poderá prever todas as formas e situações possíveis” SANCHES (2006), p. 38.

²⁰ AZEVEDO (2020), p.52.

²¹ Direitos previstos nos art. 61.º, n.º1, art. 80.º, al. c) e art. 86.º, n.º2, todos da CRP.

que a obrigação fiscal nunca chegue a nascer e, dessa forma, obtenha um resultado oposto ao que o ordenamento jurídico pretende.

O contribuinte atua dentro dos limites da lei, mas o resultado por si alcançado viola o espírito desta, pois existe desconformidade entre o ato praticado pelo sujeito passivo e a intenção do legislador. No entanto, o facto de se encontrar dentro da esfera da legalidade, distingue-o do planeamento *contra legem*, uma vez que, no segundo, existe uma violação direta da lei que, na maioria dos casos, é concretizada na forma de fraude fiscal. No planeamento fiscal *extra legem*, a ausência do facto gerador da obrigação fiscal não lesa de forma direta a lei, uma vez que esta não o proíbe explicitamente, mas também não o autoriza diretamente.

Por outro lado, a linha que separa o planeamento fiscal *intra legem* do planeamento fiscal *extra legem* é bastante ténue e é a própria CGAA, através dos elementos que a integram, que irá ajudar a delimitar a elisão fiscal, uma vez que, cumpridos os pressupostos inerentes à CGAA, serão desconsiderados os efeitos fiscais dos atos ou negócios jurídicos praticados pelo sujeito passivo que desencadearam a obtenção de uma vantagem fiscal não pretendida pelo legislador. Neste sentido, a jurisprudência tem revelado um papel fundamental uma vez que cada caso é um caso, exigindo-se assim uma reinterpretação constante da lei que terá de ser casuística e cuidadosa.

3. Meios de reação ao planeamento fiscal

No direito fiscal vigora o princípio da legalidade (enquanto tipicidade), segundo o qual apenas serão tributadas as manifestações de capacidade contributiva previstas na lei. Todavia, conforme suprarreferido, o legislador tem dificuldade em tipificar todo o tipo de situações através das quais é possível alcançar uma determinada vantagem fiscal o que, conseqüentemente, leva a que os contribuintes mais sofisticados, dentro da sua liberdade contratual, procurem formas lícitas de pagarem menos impostos.

Vimos as três modalidades de planeamento fiscal às quais se podem resumir os comportamentos dos contribuintes. Assim, iremos agora analisar uma outra perspectiva: a de defesa da lei perante eventuais abusos.

Ao longo dos anos, tem-se constatado que os contribuintes, apercebendo-se da tributação de uma determinada realidade, efetuam a operação economicamente mais parecida e que lhes permite alcançar um resultado económico mais vantajoso que, de outra forma, não conseguiriam. Motivo pelo qual, o sistema fiscal necessita de ter um regime de incidência das situações equivalentes ou substituíveis, de forma a que estas sejam igualmente tributadas.

Assim, com o propósito de evitar o planeamento fiscal dos sujeitos passivos, tornando ilícito o seu engenho para pagar menos imposto a pretexto da liberdade contratual e em resultado da interpretação da lei fiscal, o legislador tem vindo a criar previsões expressas sobre determinadas realidades que são alvo de tributação, as quais se concretizam em cláusulas antiabuso. SALDANHA SANCHES explica que o que estas cláusulas visam prevenir “é a vantagem fiscal de um comportamento em que se põe em causa a totalidade do ordenamento jurídico-tributário como sistema de partilha de encargos tributários, exigindo, por isso, que o aplicador da lei considere os princípios estruturantes do sistema de onde deve ser extraída uma intenção inequívoca de tributação particular daquela situação, ainda que tal intenção não encontre uma expressão correspondente na formulação da lei”²².

Neste sentido, o legislador começou por introduzir conceitos gerais e indeterminados²³ na tipificação da lei fiscal e alargou conceitos civilísticos²⁴ para que, dessa forma, a norma de incidência abrangesse um maior número de situações. No entanto, se relativamente a um determinado comportamento do contribuinte não existe uma norma de incidência direta – ou por distorção de conceitos civilísticos ou por introdução de conceitos indeterminados – e não existe uma cláusula específica antiabuso prevista na lei para essa concreta situação, à partida, entendemos que não existe

²² SANCHES (2006), p. 180 e 181.

²³ A título exemplificativo, vejamos o art. 5.º, n.º 2, al. p) no âmbito dos rendimentos de capitais. Neste sentido, vejamos ainda o art. 51.º, n.º 13 do CIRC, no âmbito do regime da *participation exemption*, no qual foram utilizados conceitos gerais indeterminados com o objetivo de retirar um benefício estrutural.

²⁴ A título exemplificativo, vejamos o art. 18.º, n.º 4 do CIRC. Em regra, o facto tributário ocorre com a venda do bem ou a prestação do serviço. No entanto, não se têm em consideração para este efeito eventuais cláusulas de venda com reserva de propriedade, uma vez que, em relação a estas, apesar de ainda não ter ocorrido a venda, ocorre o facto tributário. Neste seguimento, vejamos ainda o artigo 4.º, n.º 2, al. b) do CIVA, no qual as prestações gratuitas, sob o ponto de vista jurídico-civil, consideram-se inseridas neste âmbito de prestações de serviços. No fundo, há uma extensão da incidência da norma através da distorção dos conceitos civilísticos de base.

tributação. Tal só não acontecerá, se estivermos perante uma situação à qual seja possível aplicar a CGAA que funciona assim como a última *ratio* para que exista tributação.

4. Cláusulas específicas/especiais antiabuso

Nas palavras de Calvão da Silva, “as normas especiais anti-abuso prevêm situações de facto que, embora formalmente lícitas, devem ser desconsideradas em ordem à sua tributação, por configurarem mecanismos abusivos pelos quais se alcança a elisão fiscal”²⁵.

As cláusulas especiais antiabuso reconduzem-se a situações em que há uma norma específica que, de forma detalhada, estabelece que numa determinada situação a tributação seguirá o previsto nessa mesma norma, de forma a prevenir eventuais abusos ponderados pelo legislador.

Nos nossos códigos fiscais existem várias cláusulas especiais antiabuso que o legislador tem ao seu dispor para, em cada situação concreta, aplicar aquela que melhor previna o abuso.

Assim, para uma melhor organização e exemplificação das cláusulas especiais antiabuso existentes em Portugal, iremos agrupá-las em várias categorias, dependendo do abuso que se pretende evitar e da solução para tal.

4.1. Manutenção no tempo de uma determinada situação para obter o efeito fiscal pretendido

Nesta categoria, podemos enquadrar as cláusulas especiais antiabuso que estabelecem que, durante um certo período de tempo previsto na lei, o contribuinte terá de manter determinada situação para que, dessa forma, possa usufruir da vantagem fiscal por si pretendida. No fundo, a passagem do tempo faz pressupor que a intenção do sujeito passivo não foi a poupança de imposto, mas sim uma intenção económica relevante. Tal visa garantir que o propósito não é apenas fiscal, mas também empresarial. Assim, na perspectiva do legislador, a manutenção no tempo de uma determinada situação para obter

²⁵ SILVA (2006), p. 10-11.

uma vantagem fiscal faz cessar o abuso que poderia advir dessa situação, atestando a substância económica da opção do sujeito passivo.

Neste seguimento, a título exemplificativo, temos o art. 51.º, n.º 1, al. b) do CIRC, que diz respeito à eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos, o qual estabelece que a participação referida no artigo terá de ser mantida durante o período de 12 meses. Significa isto que, o benefício estrutural só é atribuído se a condição temporal descrita no artigo for cumprida.

4.2. Aceitação, (só) em parte, de situações fiscais e penalização da parte que não é aceite

O art. 34.º, n.º 1, al. e) do CIRC estabelece uma cláusula específica antiabuso através da qual é possível limitar o valor máximo que é aceite como gasto e que, por esse motivo, permite reduzir o imposto a pagar. Assim, a lei estabelece²⁶ que, até determinado valor, é possível produzir efeitos fiscais que se consubstanciam na diminuição do imposto a pagar. No entanto, ultrapassado o valor previsto na lei, esses efeitos deixam de existir, limitando-se assim, em parte, a produção de efeitos fiscais ao que a lei permite.

Acresce ainda que, em determinadas situações, é difícil perceber se um gasto efetuado por uma empresa se consubstancia num gasto empresarial ou num gasto pessoal que visa satisfazer, por exemplo, o interesse individual de algum administrador. Assim, o artigo 88.º do CIRC prevê um conjunto de situações relativamente às quais o legislador reconhece esta dificuldade de distinção entre gasto pessoal ou empresarial e, por esse motivo, aplica-lhes uma taxa de tributação autónoma. A lógica aqui é prevenir eventuais abusos por parte das empresas, uma vez que, existindo uma alocação empresarial, o gasto deve ser totalmente dedutível, no entanto, se a alocação for a título pessoal, já não é permitida a dedução do gasto. Dada a dificuldade inerente a algumas situações no que respeita à separação entre gasto pessoal e empresarial, o legislador opta por aplicar uma taxa de tributação autónoma.

4.3. Desconsideração da personalidade jurídica para efeitos fiscais

O art. 66.º do CIRC estabelece que os lucros obtidos por entidades não residentes em Portugal, e aí submetidos a um regime fiscal mais favorável, são imputados aos sujeitos

²⁶ Neste sentido *vide* art. 1.º da Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho.

passivos de IRC em Portugal, desde que estejam cumpridos os requisitos previstos no artigo. Assim, havendo uma situação que se enquadre no exposto, o Estado Português desconsidera a personalidade jurídica da sociedade que esteja situada num país cujo regime fiscal é mais favorável e considera que esses lucros são obtidos e, conseqüentemente, tributados em Portugal. Neste sentido, o n.º 6 vem densificar o que se considera ser uma sociedade que está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável.

Com isto, Portugal criou, através do artigo 66.º do CIRC, uma cláusula específica antiabuso, onde estabelece a desconsideração, do ponto de vista fiscal, da personalidade jurídica dessa entidade estrangeira.

4.4. Inversão do ónus da prova

Em regra, é a AT quem tem o ónus de provar determinada situação, uma vez que se presume que as declarações do contribuinte são verdadeiras e de boa-fé, não havendo, portanto, abuso.²⁷

Porém, o legislador, em determinadas situações concretas e tipificadas na lei, inverte o ónus da prova para evitar hipotético abuso. Assim, é o contribuinte que tem de provar os requisitos tipificados na lei para obter a vantagem fiscal pretendida.

A título exemplificativo, temos o art. 23.º- A do CIRC que estabelece que os encargos tipificados ao longo das suas alíneas não se consideram dedutíveis para efeitos fiscais. No entanto, a al. r) do mesmo artigo estabelece uma exceção a essa desconsideração e, para que tal aconteça, o sujeito passivo terá de provar que os encargos aí previstos correspondem a operações efetivamente realizadas. Assim, estamos perante uma cláusula específica antiabuso que prevê a inversão do ónus da prova para evitar um possível abuso por parte do sujeito passivo.

No âmbito do CIRS, o art. 16.º consagra igualmente uma cláusula específica antiabuso através da qual podem ser considerados residentes em Portugal os nacionais portugueses que desloquem a sua residência fiscal para um país sujeito a um regime fiscal

²⁷ Art. 75.º, n.º1 da LGT.

claramente mais favorável, a menos que o sujeito passivo prove que a mudança se deve a razões atendíveis.

O art. 63.º do CIRC, que estabelece as regras em matéria de preços de transferência, também consagra uma cláusula específica antiabuso no seu n.º 6. Assim, havendo, por exemplo, um grupo de empresas que estabelecem, entre si, relações especiais²⁸, as transações efetuadas dentro do grupo têm de ser realizadas ao preço de mercado, ou seja, ao preço e condições que um terceiro independente praticaria em operações comparáveis. Motivo pelo qual, o contribuinte, caso adote uma política de preços de transferência, tem a obrigação acessória de possuir um dossier para justificar o critério de preço que o define, estando assim sujeito a uma exigência formal acrescida.

4.5. Preço mínimo

Por fim, a título exemplificativo das várias categorias de cláusulas específicas antiabuso presentes nos nossos códigos fiscais, abordaremos a cláusula presente no art. 64.º, n.º 1 do CIRC que prevê uma espécie de preço mínimo e, ao mesmo tempo, remete para o artigo 139.º que estabelece a inversão do ónus da prova.

O artigo 64.º, n.º 1 do CIRC determina que “os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adotar, para efeitos de determinação do lucro tributável nos termos do presente Código, valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto”. Por sua vez, o n.º 2 do mesmo artigo afirma que, sempre que o valor declarado seja inferior ao VPT, é o VPT que se deve considerar para determinação do lucro fiscal. Assim, este artigo estabelece um preço mínimo no caso da alienação de direitos reais sobre bens imóveis para, dessa forma, evitar um possível abuso que se poderia concretizar na simulação de um valor mais benéfico, quer na ótica do alienante, quer na ótica do adquirente.

No entanto, esta cláusula específica pode ser extremamente violenta nos casos em que, efetivamente, o bem imóvel foi vendido por um preço inferior ao VPT. Nesta

²⁸ O conceito de relações especiais vem densificado no artigo 63.º, n.º 4 do CIRC, que lista um elenco exemplificativo de situações em que se considera existirem este tipo de relações.

circunstância, a assunção do VPT por parte do legislador estaria a colocar em causa o princípio da capacidade contributiva do contribuinte. Motivo pelo qual, o art. 139.º do CIRC prevê que “o disposto no n.º 2 do artigo 64.º não é aplicável se o sujeito passivo fizer prova de que o preço efectivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis” colocando, dessa forma, o ónus da prova sobre o sujeito passivo.

5. A Cláusula Geral Antiabuso

A CGAA constitui a *ultima ratio* do sistema uma vez que, por mais que o legislador pondere situações e crie cláusulas específicas antiabuso, este é incapaz de prever todas as situações possíveis de originar uma vantagem fiscal abusiva. Assim, perante uma situação não prevista na lei, mas que configura uma prática abusiva por parte do sujeito passivo, o legislador teria duas opções: (1) ou não tributava, seguindo o princípio da legalidade fiscal; ou (2) aplicava uma cláusula geral que, dessa forma, permitisse garantir o cumprimento do princípio da igualdade na repartição da carga tributária e na prossecução do interesse público.

Neste sentido, o combate à elisão fiscal implica um equilíbrio de valores e interesses. Por um lado, não se pode comprometer a totalidade dos resultados fiscais alcançados pelos sujeitos passivos, uma vez que podemos estar perante uma forma de planeamento fiscal totalmente lícita. Por outro lado, não é admissível que, devido às inerentes restrições impostas pelo princípio da legalidade fiscal (enquanto exigência de tipicidade)²⁹, a AT fique privada de meios eficazes para lutar contra o planeamento fiscal *extra legem*.

Assim, a lei confere à AT “poderes de actuação que lhe permitem sindicar a legalidade, e colocar em crise o planeamento fiscal realizado pelos contribuintes, quando haja indícios de que esse planeamento degenerou em elisão fiscal: e um dos seus principais instrumentos é a CGAA”³⁰. No entanto, conforme refere PATRÍCIA

²⁹ Os artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT estabelecem que a AT, enquanto órgão da Administração Pública do Estado, está limitada na sua atuação ao princípio da legalidade.

³⁰ Acórdão do CAAD de 22.02.2024, Processo n.º 414/2023-T.

LEIRIÃO, “durante muito tempo entendia-se que, por respeito ao princípio da legalidade fiscal, da igualdade e da justiça fiscal, a luta contra a evasão fiscal devia estar a cargo do legislador e não da Administração Fiscal, só cabendo ao legislador prevenir as situações de evasão fiscal”³¹.

No nosso entender, a CGAA não viola o princípio de liberdade contratual e da autonomia privada dos cidadãos, funcionando apenas como uma limitação a essa liberdade para que, dessa forma, seja possível alcançar uma maior justiça e igualdade na tributação.

Neste sentido, a CGAA configura um meio de reação complexo, através do qual a AT, desde que cumpridos determinados requisitos que desenvolveremos de seguida, pode tornar tributariamente ineficaz um determinado ato ou negócio jurídico do contribuinte que, conseqüentemente, será tributado de acordo com as normas aplicáveis através das quais não se produzem as vantagens fiscais pretendidas pelo sujeito passivo. Significa isto que, relativamente aos efeitos civis, o ato ou negócio jurídico do contribuinte mantem-se válido e eficaz. No entanto, no que concerne aos efeitos fiscais, existe uma requalificação do ato e este passa a ser tributado com base nas normas aplicáveis aos atos ou negócios equivalentes. Neste sentido, o acórdão arbitral proferido no âmbito do Processo n.º 415/2020, explica que “[O] efeito jurídico que resulta do funcionamento da cláusula anti-abuso é o de considerar os actos como praticados de acordo com o padrão normal do comércio jurídico para obter o mesmo resultado económico, determinando-se a obrigação tributária em função dos actos equivalentes que pudessem ser praticados.”³².

A utilização deste meio de reação por parte da AT exige uma obrigação de fundamentação acrescida, cujos requisitos se encontram previstos no artigo 63.º do CPPT que consagra um procedimento tributário específico.

A decisão de aplicação da CGAA terá de ser tomada pelo(a) Diretor(a) Geral dos Impostos da AT, que constitui o órgão máximo da hierarquia dentro da estrutura da AT. Acresce ainda que, o disposto no artigo 63.º, n.º 11 do CPPT representa um dos poucos

³¹ LEIRIÃO (2012), p.73.

³² Acórdão do CAAD de 09.04.2021, Processo n.º 415/2020-T.

casos em que o contribuinte terá, primeiramente, de reclamar graciosamente, antes de impugnar judicialmente, ou seja, existe uma reclamação graciosa prévia necessária.

Havendo aplicação da CGAA, o art. 38.º, n.º 6 estabelece que não se aplicam juros compensatórios à taxa normal de 4%, sendo estes majorados em 15%, o que totaliza 19% ao ano. Esta majoração tem subjacente uma função sancionatória e de prevenção especial.

No que concerne ao prazo de caducidade, a redação originária do art. 63.º, n.º3 do CPPT estabelecia que o procedimento de aplicação da CGAA poderia “ser aberto no prazo de três anos após a realização do acto ou da celebração do negócio jurídico objecto da aplicação das disposições antiabuso.”³³. Esta redação foi sofrendo algumas alterações ao longo da sua vigência e, com a entrada em vigor da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, o prazo especial de caducidade de 3 anos foi revogado. Assim, o art. 45.º da LGT, que estabelece o prazo geral de caducidade do direito à liquidação, prevê que o direito de liquidar os tributos caduca no prazo de quatro anos, após a notificação da liquidação ao sujeito passivo e o n.º4 do mesmo artigo estabelece que o termo inicial conta-se “a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário”.

Para efeitos de aplicação da lei no tempo, o que releva é a consumação da operação ao momento do alegado abuso. Assim, conforme refere PACHECO CARVALHO, “tendo em consideração que estamos perante actos ou negócios jurídicos que, do ponto de vista civil, são válidos e eficazes, quer analisados individualmente, quer no seu conjunto, (...) o prazo para o início do procedimento começará a contar da realização do último acto ou negócio jurídico relevante que integre essa unidade estruturada”³⁴. Significa isto que, na circunstância de estarmos perante uma sucessão de atos ou negócios jurídicos³⁵, a CGAA aplica-se a partir do momento final, que se consubstancia no momento em que o sujeito passivo obtém a vantagem fiscal por si pretendida.

5.1. Introdução da CGAA no ordenamento jurídico português e a sua evolução

A CGAA foi introduzida pela Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para o ano de 1999), constando, numa fase inicial, no art. 32.º-A do

³³ Nos termos do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro

³⁴ CARVALHO (2005), p. 75

³⁵ As denominadas “*step by step transactions*”.

CPT. Posteriormente, o Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, fez com que esta transitasse para a LGT passando a estar consagrada no art. 38.º, n.º2, tendo, no entanto, mantido a redação inicial. Apenas com a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, se alterou o texto legal da cláusula, cuja redação passou a ser a seguinte “São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”.

A introdução da CGAA no ordenamento jurídico português deparou-se com inúmeras questões relacionadas com a certeza e segurança jurídicas, assim como a sua compatibilidade com os princípios constitucionais que já têm vindo a ser mencionados. Motivo pelo qual a primeira decisão publicada sobre a autorização de aplicação da CGAA aconteceu apenas a 15 de fevereiro de 2011, no seguimento do Processo n.º 04255/10 do TCA-Sul³⁶.

A Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, que transpôs a Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016³⁷, também denominada de “*Anti Tax Avoidance Directive*”, veio, novamente, alterar a redação da CGAA para aquela que se encontra, atualmente, no nosso ordenamento jurídico e cuja redação é a seguinte “As *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” (sublinhado nosso).

³⁶ Acórdão do TCA de 15.02.2011, Processo n.º 04255/10.

³⁷ Diretiva que estabelece as regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno e que foi inspirada no Plano BEPS da OCDE.

Esta alteração teve dois objetivos uma vez que, por um lado, pretendeu apelar a uma aplicação uniforme da CGAA pelos diferentes Estados Membros e, por outro lado, estabeleceu critérios de aplicação da norma que permitem, mais facilmente, englobar situações de planeamento fiscal *extra legem*, “de modo a que fique assegurado um nível de proteção mais elevado do Estado face a esquemas abusivos”³⁸

A CGAA prevê que determinadas situações, não podendo ser combatidas através dos meios de reação anteriormente referidos, mas sendo abusivas, estejam abrangidas por si. No entanto, não se pode fazer um silogismo simplista, uma vez que, para se aplicar a cláusula, exige-se o preenchimento cumulativo de requisitos apertados. Já vimos que a mera constatação de uma poupança de imposto não implica, por si só, um abuso e, conseqüentemente, aplicação desta cláusula geral.

Neste contexto, a aplicação da CGAA está dependente do preenchimento cumulativo dos seguintes pressupostos: (i) a construções ou série de construções realizadas; (ii) que tenham como uma das finalidades principais obter uma vantagem fiscal; (iii) que tenham sido realizadas com abuso das formas jurídicas ou que não sejam consideradas genuínas.

Não se verificando o preenchimento de um dos requisitos, não é possível aplicar a cláusula. A jurisprudência tem desempenhado um papel fundamental neste âmbito, uma vez que é necessária uma reinterpretação constante da lei consoante o caso.

5.2. Os elementos da CGAA

A CGAA prevista no art. 38.º, n.º2 da LGT, cujo procedimento de aplicação se encontra estabelecido no art. 63.º do CPPT, é composta por cinco elementos, a saber: (i) elemento meio; (ii) elemento resultado; (iii) elemento intelectual; (iv) elemento normativo; (v) elemento sancionatório. Esta decomposição dos elementos, que tem sido utilizada pelos juízes na fundamentação das suas decisões e acórdãos, foi proposta por GUSTAVO LOPES COURINHA, que explica que “os citados elementos, embora devam ser tratados autonomamente, pelo menos do ponto de vista doutrinal, não deixarão com

³⁸ FEIO (2020), p.14.

frequência, e na falta de melhor expressão, de ‘auxiliar-se’ mutuamente. A fixação de um elemento pode, na prática, depender de um outro”³⁹.

5.2.1. Elemento meio: construção ou série de construções

Este elemento corresponde à forma atípica ou artificial utilizada pelo sujeito passivo através da qual este pratica certos atos ou negócios jurídicos com o objetivo, exclusivo ou predominante, de alcançar uma determinada vantagem fiscal que se poderá consubstanciar numa redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos, sendo que podem estar em causa atos isolados ou em conjunto.

A redação atual do art.38.º, n.º2 da LGT engloba quaisquer construções realizadas pelo sujeito passivo consistindo, desta forma, numa formulação construída com base em conceitos indeterminados que o n.º3 do mesmo artigo ajuda a concretizar estabelecendo que “uma construção ou série de construções não é genuína na medida em que não seja realizada por razões económicas válidas que reflitam a substância económica”.

O abuso reside, portanto, na seleção do método utilizado pelo sujeito passivo para alcançar uma determinada vantagem fiscal e a apreciação desse comportamento é feita à luz da disparidade entre a estrutura ou forma adotada pelo contribuinte e o legítimo propósito económico a que se destina. Analisa-se a adequação entre o meio utilizado pelo sujeito passivo e a substância económica que lhe é intrínseca, tendo em conta, por um lado, a finalidade efetivamente pretendida pela forma jurídica escolhida e, por outro, a finalidade típica que lhe é característica.

Na circunstância de nos encontrarmos perante um conjunto complexo de atos que têm um objetivo comum – as denominadas “step by step transactions” – apenas com a sua análise completa se consegue perceber o desenho elisivo⁴⁰. Assim, em consonância com a “step transaction doctrine”, a prática utilizada pelo sujeito passivo exige uma avaliação holística (teleológica) que vá além do exame isolado das várias etapas implementadas pelo contribuinte. Esta doutrina enfatiza a importância de considerar a artificialidade do conjunto das operações - "construção ou série de construções" - levadas

³⁹ COURINHA (2009), p. 165.

⁴⁰ Acórdão do TCA de 15.02.2011, Processo n.º 04255/10.

a cabo pelo sujeito passivo, ao invés da mera análise individual de cada ato para detetar o carácter abusivo.

5.2.2. Elemento resultado: vantagem fiscal

Este elemento corresponde à vantagem fiscal obtida pelo sujeito passivo, que se traduz na redução, eliminação ou diferimento temporal do imposto. Por outras palavras, consiste na consequência que o contribuinte alcançou através das “construções ou séries de construções” referidas no elemento anterior. Neste sentido, conforme explica GUSTAVO LOPES COURINHA “[A]s situações de vantagem fiscal devem entender-se, para efeitos da CGAA, como qualquer situação pela qual, em virtude da prática de determinados actos, se obtém uma carga tributária mais favorável ao contribuinte do que aquela que resultaria da prática dos atos normais e de efeito económico equivalente, sujeitos a tributação”⁴¹.

5.2.3. Elemento intelectual: motivação fiscal do contribuinte

Através deste elemento, pretende-se analisar se a obtenção da vantagem fiscal abordada no elemento anterior foi uma das finalidades principais do contribuinte, ou seja, o objetivo é perceber se a sua motivação foi, ou não, preponderantemente de natureza fiscal.

GUSTAVO LOPES COURINHA entende que este elemento é necessário para acrescentar justiça à CGAA, uma vez que, “é perfeitamente razoável que sejam praticados actos ou celebrados negócios jurídicos dos quais decorram resultados como aqueles que acima se estudaram, sem que, no entanto, exista motivação para tal. É que podem aqueles resultados ser atingidos apenas incidentalmente, ou pode ainda suceder que não sejam prevaletentes nos termos do negócio, pelo que, sob esta perspetiva, tal elemento acrescenta justiça à aplicação da CGAA.”⁴²

A redação do art. 38.º, n.º2 da LGT anterior à Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, exigia que a AT, no apuramento deste elemento, fizesse um balanceamento entre os motivos fiscais e não fiscais, para depois aferir qual foi o motivo principal, uma vez que era

⁴¹ COURINHA (2009), p. 172.

⁴² COURINHA (2009), p. 177.

necessário que os meios utilizados pelo contribuinte tivessem como finalidade principal a obtenção de uma vantagem fiscal, ou seja, motivos fiscais. A redação atual já não exige que a finalidade principal seja a obtenção de uma vantagem fiscal, bastando que seja uma das principais.

Porém, convém notar que, tal como PEDRO CARDOSO refere, “a redução da carga fiscal é sempre uma preocupação, pelo que motivações fiscais encontram-se quase sempre no centro das decisões de gestão empresarial (...). Assim, dada a profusão de motivos que levam a determinado negócio ou transação, e uma vez que dentro destes motivos existem sempre razões fiscais, será inevitável que o tribunal acabe por efetuar um juízo quantitativo da relevância que as motivações fiscais assumiram no caso concreto.”⁴³

A doutrina entende que este se trata do elemento intelectual ou subjetivo e que se caracteriza por uma agravada complexidade probatória, uma vez que, no fundo, estamos a analisar as intenções dos agentes, através de elementos objetivos que devem ser analisados segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

Nesta linha de pensamento, “se não existirem motivações empresariais legítimas, apuradas com base em evidências objetivas, reputar-se-á, em consequência, que as condutas da Requerente foram determinadas exclusivamente por motivos económicos fiscais. O apuramento desses motivos, na ausência de confissão expressa, tem de se fazer com base em factos objetivos concretamente apreensíveis, pois, só assim se detetam estados subjetivos.”⁴⁴

5.2.4. Elemento normativo: abuso de formas jurídicas ou falta de genuinidade

O elemento normativo corresponde à “reprovação normativo-sistemática da vantagem obtida, portanto, o contribuinte atua com manifesto abuso das formas jurídicas (cfr. art.º 63, n.º2, do CPPT).”⁴⁵

⁴³ CARDOSO (2017), p. 55.

⁴⁴ Vide Acórdão do CAAD de 18.11.2023, Processo n.º 165/2019-T.

⁴⁵ *Cfr.*, neste sentido, o Acórdão do CAAD de 03.10.2022, Processo n.º 860/2021-T.

Através deste elemento pretende-se apurar se o resultado obtido pelo sujeito passivo é contrário ao espírito ou à finalidade da lei, à *ratio legis*, merecendo, por isso, a sua reprovação ou se, por outro lado, corresponde a um resultado assumido pelo próprio legislador.

A CGAA deve aplicar-se quando as “construções ou séries de construções” utilizadas pelo sujeito passivo com o objetivo de alcançar uma determinada vantagem fiscal, coloquem em causa a integridade do sistema jurídico através de um abuso de formas jurídicas, inserindo-se, assim, no conceito de elisão fiscal. Desta forma, este elemento auxilia na distinção entre as situações que caem no âmbito do planeamento fiscal *intra legem* e aquelas que constituem planeamento fiscal *extra legem*.

GUSTAVO COURINHA explica que através da averiguação deste elemento será possível “excluir da CGAA o conjunto de casos composto pelos actos ou negócios que, embora levados a cabo por razões predominantemente fiscais, não ofendem a norma, o Código, ou os princípios do Ordenamento Jurídico Fiscal.”⁴⁶. Assim, este elemento permite excluir da aplicação da CGAA os casos de poupança legítima de imposto, incidindo apenas sobre situações consideradas como elisivas, segundo o nosso ordenamento jurídico.

5.2.5. Elemento sancionatório: consequência

O elemento sancionatório surge no seguimento da verificação dos quatro elementos anteriores. Assim, estando preenchidos os requisitos previstos no art. 38.º, n.º 2, aplica-se a estatuição da norma que consiste na ineficácia, no âmbito tributário, dos atos ou negócios jurídicos colocados em causa, sendo a operação tributada como se não houvesse abuso.

6. Relação entre a CGAA e as cláusulas específicas antiabuso

A CGAA e as cláusulas específicas antiabuso têm um objetivo comum: reagir contra o planeamento fiscal *extra legem* dos sujeitos passivos. Neste sentido, DIOGO FEIO refere que, ambos os meios de reação, “visam, de uma forma genérica e em simultâneo, intervir face a transações reais que com maior ou menor artifício têm por objetivo uma

⁴⁶ COURINHA (2009), p. 189.

poupança fiscal por parte dos contribuintes.”. Porém, o autor completa que “apesar deste enquadramento comum, convém tomar em atenção que estas normas têm diferentes âmbitos de aplicação e geram distintos modos de ação.”⁴⁷

As cláusulas específicas aplicam-se a situações taxativamente previstas na lei, funcionando, assim, de uma forma rígida e operando sobre um campo restrito de situações potencialmente abusivas⁴⁸. Por outro lado, a CGAA é conhecida pelo seu caráter amplo e a sua aplicação é averiguada casuisticamente de forma a concluir se se encontram preenchidos, ou não, os requisitos a que está obrigada. Significa isto que na CGAA a Administração Tributária terá o poder de decidir se a uma determinada situação poderá, ou não, ser aplicada a mencionada cláusula, enquanto, nas cláusulas específicas antiabuso a Administração encontra-se vinculada às normas previstas na lei e ao cumprimento dos seus minuciosos requisitos.

A determinação de ambas as tipologias de cláusulas é fundamental para “delimitar de modo seguro as situações que são abrangidas por uma e outras figuras”⁴⁹, no caso de ocorrer uma interseção entre elas.

Neste sentido, o problema coloca-se na circunstância de um determinado ato ou negócio jurídico do contribuinte, numa primeira fase, ser enquadrado numa determinada cláusula específica antiabuso, no entanto, após a análise dos requisitos necessários para o seu preenchimento, verificar-se que a situação em causa não cumpre todos eles. Nesta situação será possível recorrer à CGAA?

Conforme já tivemos oportunidade de mencionar, as cláusulas específicas antiabuso, devido ao seu caráter rigorosamente taxativo, poderão não conseguir abarcar todas as situações suscetíveis de obter uma vantagem fiscal. Neste sentido, GUSTAVO COURINHA enuncia dois problemas que surgem desta situação.

Por um lado, poderemos estar perante um caso em que legislador optou por manter uma determinada realidade fora da incidência da norma especial antiabuso. Assim, e

⁴⁷ FEIO (2020), p. 6.

⁴⁸ SALDANHA SANCHES explica que estamos perante normas anti-sistemáticas que “constituem exceções e derrogações dos princípios estruturantes do ordenamento jurídico tributário destinadas a corrigir um ponto fraco do sistema”. Cfr. SANCHES (2006), pp. 206 e 207.

⁴⁹ COURINHA (2009), p. 221.

seguindo o entendimento do autor, não nos parece existir dúvidas quanto à exclusão da aplicação da CGAA à realidade exposta, uma vez que, estamos perante uma situação que foi pensada e ponderada pelo legislador e que este, por sua vontade, entendeu não submeter a um regime de tributação especial⁵⁰⁵¹. O autor concretiza este ponto referindo que “a vontade expressa do legislador deverá, naturalmente, prevalecer em face de situações, à partida, suscetíveis de caírem no âmbito da CGAA”.

Por outro lado, podemos estar perante um caso em que o legislador não ponderou, de todo, determinada situação e, por esse motivo, não a enquadró numa cláusula específica antiabuso, o que leva a que o sujeito passivo continue a recorrer a tais meios nos seus esquemas de planeamento⁵². Nestas situações, o autor considera que a CGAA será de provável aplicação.

No entanto, no que a esta segunda situação respeita, consideramos fundamental perceber se ocorreu um esforço normativo por parte do sujeito passivo para, dessa forma, contornar a lei e não incidir numa cláusula específica, uma vez que, na circunstância de tal ter acontecido, concordamos com o entendimento de TABORDA DA GAMA que refere que quem pratica tais atos abusivos “não se pode compagnar com a teoria que vê nos seus efeitos (...) expectativas legítimas”⁵³.

Significa isto que, quando existe uma conduta elisiva por parte do sujeito passivo, em que ocorreu o contorno voluntário da incidência de uma determinada norma para assim obter uma tributação mais favorável, não se poderá recorrer ao princípio da confiança legítima como forma de proteger as expectativas do contribuinte, uma vez que estas não se podem considerar legítimas pois a tributação normal e esperada não seria aquela que foi obtida pelo mesmo.

Nas palavras (sábias, diga-se) de GUSTAVO COURINHA, esta problemática assume particular relevo quando “está em causa a eventual reprovação de certos comportamentos,

⁵⁰ COURINHA (2009), PP. 106 e 107.

⁵¹ A título exemplificativo, o autor, refere os arts. 59.º e 60.º do CIRC e o art. 2.º, n.º 3.º, al. b) do CIRS.

⁵² COURINHA (2009), p. 108.

⁵³ GAMA (1999), pp. 299 e 300.

pelo elemento normativo-sistemático, que funciona como requisito da CGAA, delimitando os casos em que, à luz da lei e dos princípios de Direito, são censuráveis.”⁵⁴.

Neste sentido, no que ao elemento normativo concerne, SALDANHA SANCHES entende que para que este seja verificado e, conseqüentemente, o resultado fiscal obtido pelo contribuinte seja desconsiderado por força da CGAA, é necessário salvaguardar a previsibilidade da lei fiscal. Assim, para que uma estrutura seja entendida como um meio artificioso ou fraudulento é necessário que o sujeito passivo possa retirar da lei o “fundamento da possível reação administrativa”⁵⁵, respeitando, dessa forma, o princípio da segurança jurídica.

Tal implica que a Administração Tributária identifique, no texto da norma, um fundamento legítimo que suporte a atuação dos seus poderes. Assim, a segurança jurídica na aplicação da lei encontra-se salvaguardada se, da interpretação da lei, se retirar a intenção do legislador tributar determinada situação afirmada pelos princípios estruturantes do sistema fiscal.

Salienta-se, no entanto, que com isto não se pretende dizer que determinado comportamento do sujeito passivo, considerado abusivo pela AT, teria de estar expressamente previsto na lei, até porque isso retiraria aplicabilidade à CGAA. Assim, e seguindo o entendimento de PEDRO MENEZES CARDOSO, terá de se “recorrer à via interpretativa, mormente à interpretação extensiva e teleológica – por meio da CGAA – das normas fiscais para escrutinar se determinado caso era ou não alvo de censura normativo-sistemática”⁵⁶.

Face ao exposto, o comportamento abusivo do contribuinte demonstra-se fundamental para que da lei possa advir uma reação contra este. No entanto, paralelamente à intenção do contribuinte tem de se observar uma clara intenção por parte do legislador de tributar as operações nas quais incidiu o comportamento do sujeito passivo, uma vez que a CGAA

⁵⁴ COURINHA (2009), p. 106.

⁵⁵ SANCHES (2006), p. 181.

⁵⁶ CARDOSO (2017), p. 268.

não poderá servir para fazer face a uma qualquer lacuna legal, pois a sua função não pode preceder ao papel do legislador.⁵⁷.

No seguimento do exposto, entendemos que o objetivo das cláusulas específicas antiabuso é definir claramente a linha de demarcação entre aquilo que poderá, ou não, ser considerado abusivo. Assim, se uma determinada situação se inserir fora do objeto de uma norma especial, a CGAA só poderá ser aplicada se, paralelamente ao cumprimento dos seus requisitos, se verificar a intenção inequívoca do legislador de considerar ineficaz determinado ato ou negócio jurídico que contornou um estabelecido preceito legal. No entanto, se se concluir que o legislador ponderou uma determinada situação, mas deixou-a de fora da incidência de uma norma específica, não poderão os Tribunais considerar tal situação abrangida pela CGAA.

6.1. Decisão arbitral de 03/10/2022 no processo n.º 860/2021-T

O Processo n.º 860/2021-T, do CAAD, de 3 de outubro de 2022 tem por base a análise da aplicação da CGAA a uma situação em que a AT alega que ocorreu a interposição artificial e abusiva de uma sociedade comercial, cuja finalidade principal foi a obtenção de uma tributação mais favorável em sede de IRC, face aquela que resultaria da tributação dos mesmos rendimentos em sede de IRS. No decorrer desta exposição, por questões metodológicas, iremos cingir-nos às questões de direito.

No caso em apreço, a Federação Portuguesa de Futebol (doravante, designada por A) decidiu contratar B para treinador da Seleção Nacional, em 2014. A contratação efetivou-se através da celebração de um contrato de prestação de serviços entre A e a sociedade da qual B é sócio maioritário (doravante, designada por C). Desta forma, B prestou serviços de selecionador nacional a A através de C.

Acresce ainda que, foi C quem assumiu a contratação dos restantes elementos da equipa técnica. Assim, o contrato celebrado entre A e C, incluía, não só a prestação de serviços por parte de B, como também a prestação de serviços por parte dos restantes elementos da equipa técnica, estando todos os contratos condensados em C.

⁵⁷ SANCHES (2006), pp. 283 e 284.

Na decorrência desta relação contratual, a taxa efetiva de imposto de C foi de 24% considerando o lucro tributável apurado, a coleta total e a derrama municipal suportada, tendo ainda suportado taxas de tributação autónoma. Após o pagamento de imposto em sede de IRC, o resultado líquido do exercício permanece na esfera da empresa e, para chegar à esfera das pessoas singulares, os sócios são tributados em sede de IRS à taxa de 28% sobre a totalidade dos dividendos distribuídos⁵⁸.

A AT entendeu estar aqui em causa uma prestação de serviços pessoal de B e que o contrato celebrado entre C e A teve como único propósito a poupança de imposto, frustrando a razão de ser de uma sociedade. Por outro lado, B invocou a liberdade de constituição de uma sociedade como um direito fundamental que lhe é reconhecido, uma vez que todos os negócios podem ser exercidos a título individual ou a título societário.

B alega ainda que a interposição de C visou mais do que a prestação dos seus serviços enquanto selecionador nacional, uma vez que foi C quem efetuou contratos de prestação de serviços com os restantes elementos da equipa técnica, procedendo depois à sua coordenação e assumindo as responsabilidades inerentes a essas contratações. Esta situação deveu-se às circunstâncias em que A e B se encontravam, na altura dos factos, uma vez que, por um lado, A tinha contenciosos recentes com anteriores selecionadores nacionais, com os quais tinha celebrado contratos de prestação de serviços pessoais que teve de honrar, após os seus despedimentos e, por outro lado, B havia sido suspenso por oito partidas oficiais e em caso de não redução dessa suspensão a cessação do contrato era algo manifestamente provável. Por este motivo, A recorreu a C na celebração dos contratos com os treinadores adjuntos para evitar responsabilidades e processos judiciais na eventual cessação dos contratos.

A situação aqui em análise consiste num conjunto de operações ligadas entre si (*step by step transactions*), uma vez que poderemos considerar como, (1) operação preparatória a celebração do contrato de prestações de serviço entre A e C, ao invés de celebrar diretamente com B; e (2) a operação de consumação, que corresponde ao pagamento da

⁵⁸ Ou, na circunstância de optarem pelo regime do englobamento, são tributados em metade do seu valor de acordo com as taxas gerais e progressivas, o que resultará numa taxa efetiva de imposto de 26,5%, conforme estabelecem os arts. 42.º-A e 72.º do CIRS.

prestação de serviços anual, que dá origem ao pagamento de imposto em sede de IRC, através do qual obtém uma poupança de imposto.

In casu, foi celebrado um contrato de prestação de serviços entre A e C, no entanto, apesar de tal discussão não ter sido alvo de análise no acórdão em exposição, poderia colocar-se a questão da qualificação jurídica do contrato que sustenta a atividade de treinador desportivo, uma vez que a relação entre treinador e clube pode ser tutelada de duas formas, nomeadamente, contrato de trabalho ou contrato de prestação de serviços⁵⁹. Sendo que, é entendimento dominante na doutrina jus-laboral portuguesa que o exercício da atividade de treinador de futebol corresponde a uma atividade subordinada, a desempenhar mediante um contrato de trabalho. No entanto, cada caso deverá ser analisado em concreto, de forma a perceber qual o tipo contratual mais adequado para a cada situação e, no que concerne ao caso de selecionador nacional, contrariamente ao que acontece com os demais treinadores de equipas profissionais, este atua como representante da seleção no estrangeiro e dispõe de total autonomia na escolha dos atletas que integram a convocatória⁶⁰. Assim, ao cargo de selecionador nacional está associada uma certa autonomia relacionada com o facto deste poder, por exemplo, dispensar ou contratar atletas sem que exista necessidade de ponderação por parte da direção da equipa que, noutras circunstâncias, teria de atentar a vários fatores, tais como os custos daí decorrentes.

Face ao exposto entendemos que a atividade desenvolvida por B poderia ser tutelada por um contrato de trabalho ou por um contrato de prestações de serviços. A questão central em torno do presente acórdão, consiste na utilização de C como “intermediário” nesta prestação de serviços.

Neste seguimento, para aferir se estava perante uma situação enquadrada na aplicação da CGAA, o Tribunal arbitral procedeu à análise dos requisitos do artigo 38.º, n.º 2 LGT, na redação vigente à época (anterior à Lei n.º 32/2019, de 3 de maio), recorrendo, para o efeito, aos elementos propostos por GUSTAVO COURINHA.

⁵⁹ *Vide*, neste sentido, PEREIRA (2012), p. 192.

⁶⁰ Oliveira (2014), p. 47.

Assim, após uma análise pormenorizada dos 5 elementos, a sentença concluiu “pela improcedência dos vícios imputados pelos Requerentes aos actos de liquidação de IRS contestados nos presentes autos, que são legais e que se devem manter enquanto tal na ordem jurídica”⁶¹.

No que concerne ao elemento meio, a sentença entendeu que existiram atos ou negócios jurídicos que tiveram a natureza de conjunto encadeado de operações, que visaram obter uma vantagem fiscal. Na fundamentação deste elemento, a sentença referiu que C surge no esquema contratual entre A e B como um “meio” para obter uma vantagem fiscal e não como um “fim” em si mesmo de assegurar a prestação de serviços contratados por A e de salvaguardar o alegado propósito de vinculação com uma só entidade como forma de mitigação do risco de eventuais litígios resultantes da cessação antecipada dos contratos.

O elemento resultado e o elemento intelectual foram igualmente considerados como cumpridos uma vez que a sentença entendeu que a vantagem fiscal alcançada por B, através de C, consubstanciou-se na finalidade principal. Assim, considerou que foi celebrado um negócio indireto, por interposição de uma sociedade, que originou uma poupança fiscal e que esta foi a finalidade principal de B.

A sentença concluiu pela inexistência de motivação e razoabilidade económica-empresarial na interposição de uma sociedade por quotas na operação entre A e B, entendendo que, ainda que se admitisse como comprovada alguma das motivações alegadas por B, estas seriam sempre inferiores e incomparáveis com a vantagem fiscal por si obtida.

Quanto ao elemento normativo, a sentença concluiu pela sua averiguação, entendendo que o preenchimento dos elementos suprarreferidos impõe, *in casu*, a constatação de que o elemento normativo esteja igualmente verificado. Na sua justificativa a sentença explica que a verificação deste elemento não exige que a conduta em causa esteja expressamente proibida por lei, uma vez que isso iria exigir que se aceitassem comportamentos merecedores de reprovação normativo-sistemática e que não se sancionassem comportamentos elisivos que consistem em operações artificiais. Assim, a sentença

⁶¹ Acórdão do CAAD de 03.10.2022, Processo n.º 860/2021-T, p. 180.

entendeu que o meio utilizado por B na celebração do contrato de prestação de serviços com A era artificial e abusivo e tinha como objetivo único a obtenção de uma vantagem fiscal.

Face ao exposto, por ter entendido que se encontravam cumpridos os requisitos do art. 38.º, n.º 1 da LGT, procedeu à concretização do elemento sancionatório que consiste na desconsideração das vantagens fiscais obtidas por B.

TOMÁS TAVARES, árbitro-vogal, votou vencido por discordar da decisão do Tribunal arbitral. Na sua justificativa salientou sete pontos nos quais baseou a sua discordância com a decisão supra exposta. No entanto, por questões de metodologia, iremos apenas abordar 3 dos pontos por si expostos que se relacionam com o elemento intelectual e normativo da CGAA.

Assim, no que respeita ao preenchimento do elemento intelectual, entendeu que este não se verificou uma vez que, à época dos factos, a razão fiscal⁶² seria uma das finalidades principais, mas não a principal.

Neste sentido, dentro das razões não fiscais, realçou a questão da limitação da responsabilidade de A, uma vez que, se fosse ele a contratar diretamente a equipa técnica e decidisse alterá-la antes do final dos contratos, teria de lidar com todas as consequências que daí adviessem, sendo que, tal situação já teria acontecido no passado e, por isso, este queria salvaguardar-se na circunstância de tal voltar a acontecer. Assim, entendeu estarem envolvidos na relação entre A e C um leque de obrigações e de direitos, não sendo apenas uma mera substituição de uma prestação pessoal por uma prestação societária. Motivo pelo qual, considerou que, “no balanceamento entre as razões fiscais e não fiscais, não [foi possível] concluir que a razão fiscal tenha sido a principal; (...) e por isso, perante a lei antiga (aplicável ao caso dos autos) entend[eu] que não se verifica este elemento da CGAA”⁶³.

⁶² Segundo o qual «A vantagem fiscal é apenas o diferimento temporal do imposto (que será pago, no futuro, aquando da distribuição dos dividendos ao sócio). Apesar do diferimento constar das situações de aplicação da CGAA, retira-lhe, no entanto, primazia, quando comparada com operações de “eliminação” ou “redução” da carga tributária» - *vide* Acórdão do CAAD de 03.10.2022, Processo n.º 860/2021-T, p. 190.

⁶³ Acórdão do CAAD de 03.10.2022, Processo n.º 860/2021-T, p. 190.

Quanto ao elemento normativo (“meios artificiosos ou fraudulentos e com o abuso de formas jurídicas”), é na sua averiguação que surge o confronto entre uma cláusula específica antiabuso e a CGAA.

TOMÁS TAVARES, contrariamente ao exposto pelo Tribunal arbitral *in casu*, entendeu que não é pelos demais elementos da CGAA se encontrarem cumpridos, que este elemento se preenche automaticamente, sendo necessário proceder à sua averiguação.

Assim, entendeu que C reunia todas as características subjacentes à natureza e funções das sociedades por quotas e que a celebração de um contrato de prestação de serviços entre C e A, ao invés de B e A, não configura, necessariamente, um abuso uma vez que “as prestações de serviços empresariais podem ser desenvolvidas pessoalmente ou através de uma sociedade, até as prestações pessoalíssimas”⁶⁴.

Neste seguimento, menciona o regime da transparência fiscal, previsto no art. 6.º do CIRC, que configura uma cláusula específica antiabuso cujo objetivo consiste em prevenir eventuais abusos que possam advir de situações em que o regime geral de tributação seja desadequado face ao tipo de sociedade em causa⁶⁵.

Este regime, de carácter obrigatório, incide sobre certas pessoas coletivas em que o elemento pessoal tem proeminência, uma vez que a figura do sócio está indissociavelmente ligada à sociedade da qual faz parte. A aplicação deste regime leva a que se desconsidere, parcialmente, a personalidade jurídica da sociedade para efeitos de tributação. Assim, o lucro tributável apura-se segundo as regras de IRC, mas será tributado na esfera dos respetivos sócios, em sede de IRS, ignorando-se para este efeito a estrutura societária.

O art. 6.º, n.º 1 do CIRC consagra, desta forma, uma cláusula específica antiabuso através da qual ocorre a desconsideração, em termos fiscais, das sociedades aí previstas para, dessa forma, evitar que a forma de tributação condicione a forma como os

⁶⁴ Acórdão do CAAD de 03.10.2022, Processo n.º 860/2021-T, p. 193.

⁶⁵ TEIXEIRA (2016), p. 81.

contribuintes constituem a sua atividade, na tentativa de transferir a tributação para a sociedade e afastando-a da sua esfera pessoal.

A aplicação deste regime a C tornaria inexistente a poupança de imposto alegada pela AT, uma vez que o seu lucro seria apurado segundo as regras do IRC, mas seria tributado na esfera de B, em sede de IRS, quer existisse ou não distribuição de dividendos⁶⁶.

Porém, a aplicação do regime aqui em causa está condicionada ao preenchimentos de determinados requisitos, sendo que, no que concerne às sociedades de profissionais e no que ao caso em apreço interessa, é necessário verificarem-se cumulativamente os seguintes requisitos: “a) sociedades (por quotas); b) mais de 75% dos rendimentos provenham de atividades profissionais descritas no art. 151.º do CIRS; c) o número de sócios não seja superior a 5; d) pelo menos 75% do capital seja detido pelo profissional que exerce a atividade através da sociedade”⁶⁷.

No que ao preenchimento destes requisitos respeita, foi consensual entre as partes envolvidas no processo, que C não cumpre com todos eles, motivo pelo qual, não é abrangida pela cláusula específica antiabuso suprarreferida.

Neste sentido, coloca-se a questão de saber se, na circunstância de uma determinada situação ser enquadrada numa cláusula específica antiabuso, mas não cumprir todos os seus requisitos de aplicabilidade, poderá o Tribunal seguir com o seu enquadramento na CGAA para, dessa forma, lograr considerar ineficazes os atos ou negócios jurídicos que advieram dessa situação.

O Tribunal entendeu que a inaplicabilidade do regime da transparência fiscal não afasta a aplicação da CGAA uma vez que consistem em regimes com diferentes *ratio*. Por um lado, no que respeita ao regime da transparência fiscal, referiu que o mesmo tem vários objetivos tais como tutelar a neutralidade fiscal ou eliminar a dupla tributação económica, por exemplo. Assim, entendeu que este é um regime através do qual se pretende atuar contra eventuais abusos, no entanto, este regime pode incidir sobre situações em “que estejam em causa sociedades utilizadas por razões económicas válidas, sem que sejam empregues meios abusivos com o intuito essencial ou principal de obter

⁶⁶ Vide artigo 40.º-A, CIRS.

⁶⁷ Acórdão do CAAD de 03.10.2022, Processo n.º 860/2021-T, p. 197.

uma vantagem fiscal”⁶⁸. Por outro lado, no que respeita à aplicação da CGAA, esta pretende incidir sobre situações em que estejam em causa sociedades sem substância e razões económicas válidas. Assim, apesar da sentença aceitar que possa existir um âmbito concorrencial entre uma cláusula específica e a CGAA, esta última poderá ser aplicada no âmbito em que a primeira já não o seja.

Face ao exposto, a sentença concluiu que o facto de C não se enquadrar nos requisitos estabelecidos pela cláusula específica antiabuso, não obsta a que CGAA possa ser aplicada na circunstância de se verificar o preenchimento cumulativo dos seus requisitos, sendo que *in casu*, a sentença entendeu estarem cumpridos.

Contrariamente ao entendimento suprarreferido, TOMÁS TAVARES entende que o regime da transparência fiscal foi modelado pelo legislador da forma que este pretendeu, assumindo, portanto, que “certas sociedades por quotas, não obstante a primazia do elemento pessoal, escapam, todavia, ao regime da transparência fiscal, porque não cumprem os requisitos legais desse instituto”.

As cláusulas específicas antiabuso contemplam cenários previamente considerados pelo legislador como suscetíveis de abuso, promovendo assim a salvaguarda da certeza e da segurança jurídicas. Neste sentido, TOMÁS TAVARES entende que quando o legislador especifica determinadas situações na lei está, de facto, a exercer uma decisão política, delimitando de forma explícita o que deseja incluir ou excluir da esfera de aplicação de determinada cláusula específica e o Tribunal, ainda que discorde, deve obedecer e respeitar essa intenção do legislado.

Assim sendo, a circunstância de C não cumprir, por escassa margem, com os critérios previstos pelo artigo 6.º do CIRC, não constitui um abuso. Caberia ao legislador ter sido mais exaustivo na elaboração da norma, uma vez que pensou no tema e elaborou sobre ele uma cláusula específica antiabuso.

A CGAA surge quando o legislador não considerou determinada problemática. No entanto, uma vez que existe reflexão sobre o tema, embora suscetível de erro por parte do legislador que não regulamentou a questão, esta deixa de subsistir.

⁶⁸ Acórdão do CAAD de 03.10.2022, Processo n.º 860/2021-T, p. 171.

Nas palavras SALDANHA SANCHES “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 outra coisa – do legislador fiscal e, se isso aconteceu, não pode atribuir-se ao aplicador da lei a tarefa que cabe primariamente ao legislador”⁶⁹.

TOMÁS TAVARES explica que as preocupações do legislador com situações elisivas são as mesmas em ambas as cláusulas: específicas e geral. No entanto, nas primeiras, o legislador procede à realização de um certo instituto através do qual estabelece na lei o recorte concreto daquilo que pretende reprimir. Motivo pelo qual não considera totalmente procedente o argumento do Tribunal de que a aplicação da CGAA, quando não se verificarem os pressupostos de uma determinada cláusula específica, seja fundamental para evitar situações de abuso fiscal que a cláusula específica não conseguiu englobar, uma vez que ambas foram pensadas para evitar esse mesmo abuso.

Face a tudo o que foi exposto, somos do entendimento que *in casu*, a CGAA não deveria ter sido aplicada, seguindo desta forma o entendimento sufragado por TOMÁS TAVARES.

7. Conclusão

Face ao exposto, e não obstante a celeridade com que algumas temáticas foram abordadas, torna-se possível concluir o seguinte:

I. A aplicação da CGAA origina um conflito de interesses sendo que, por um lado, não poderá servir com um meio que obste à liberdade de gestão dos contribuintes e, por outro lado, terá de salvaguardar a posição da AT que tem como objetivo a cobrança de impostos em linha com o princípio da capacidade contributiva.

II. Assim, torna-se necessário delimitar o planeamento fiscal sobre o qual esta irá incidir, uma vez que, apesar de não estarmos perante atos ou negócios jurídicos que violem diretamente a lei, estamos perante comportamentos que violam a intenção do legislador.

III. Portanto, cabe à Administração Tributária analisar se os suprarreferidos atos ou negócios jurídicos do contribuinte consistem numa gestão anormal dos seus negócios,

⁶⁹ SANCHES (2006), p.182.

sem que com isso se imiscua na gestão particular de cada um, uma vez que, compete ao sujeito passivo a escolha dos meios pelos quais irá realizar os seus negócios.

IV. Deste modo, com o objetivo de auxiliar a AT na aplicação desta cláusula de combate ao planeamento fiscal *extra legem*, a CGAA encontra-se sujeita ao cumprimento de cinco elementos.

V. Dos quais se retira a importância acrescida que o elemento normativo contempla como instrumento de certeza e segurança jurídica na tributação.

VI. Assim, através deste elemento é possível filtrar os casos, em que, apesar do propósito do contribuinte se consubstanciar numa natureza predominantemente fiscal, não implica de *per si* uma sanção pelo direito tributário.

VII. Por fim, concluímos que as cláusulas específicas antiabuso, procedendo a uma delimitação rígida entre aquilo que é (ou não) considerado abusivo, não poderão ser consideradas irrelevantes através de uma aplicação abrangente da CGAA a tudo o que estas, assumidamente, deixaram de fora.

VIII. Será, portanto, necessário proceder a uma interpretação da norma que revele de forma clara e inequívoca a intenção do legislador tanto para a AT como para o sujeito passivo.

8. Bibliografia

- AMORIM, José - “Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal”, *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, (2007), N.º 12.
- AZEVEDO, Patrícia (2020) - *A tributação do rendimento na residência e na fonte - Fatores de conexão à luz do Direito Fiscal europeu e internacional e dos princípios fundamentais de Direito Fiscal*, Novas Edições Académicas, Porto.
- CAMPOS, Diogo Leite de (1999) - “Evasão fiscal, Fraude fiscal e Prevenção fiscal” in *Problemas Fundamentais do Direito tributário* - Visilis Editores, Lisboa.
- CARDOSO, Pedro Menezes (2017) - *Os desafios da “maioridade” da Cláusula Geral Anti-Abuso: Análise estática e dinâmica do seu estado evolutivo* - AADFL Editora, Lisboa.
- CARVALHO, João - “O procedimento de aplicação das normas antiabuso”, *Fiscalidade*, (2005), N.º 23.
- COURINHA, Gustavo (2009) - *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua compreensão*, Almedina, Coimbra.
- FEIO, Diogo - “Cláusula geral anti-abuso: antes e depois. Conceitos em construção”, *Cadernos de Justiça Tributária*, (2020), N.º 29, pp. 3-19.
- GAMA, João Taborda da - “Acto elisivo, acto lesivo – Notas sobre a Admissibilidade do Combate à Elisão Fiscal no Ordenamento Jurídico Português”, *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*, (1999), Volume 40, n.º 1 e 2, pp. 289-316.
- JORGE, Rita Ferreira (2019) - *Planeamento Fiscal: Contributo para uma diferenciação entre práticas abusivas e práticas agressivas*, Tese de mestrado em Direito. Coimbra, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.
- LANG, Michael - “BEPS Action 6 Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties”, *Tax Notes International*, (2014), Volume 74, N.º 7, pp. 655-664.

- LEIRIÃO, Patrícia (2012) - *A cláusula geral Antiabuso e o seu procedimento de aplicação*, Vida Económica, Porto.
- PINTO, José Alberto Pinheiro (2009) - “O abuso das normas anti-abuso” in *Fiscalidade* - Areal Editores, Porto.
- ROCHA, Joaquim Freitas (2012) - “Direito Fiscal e autonomia da vontade. Do Direito Fiscal à livre planificação fiscal” in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hoster* - Almedina, Coimbra, pp. 1212 e ss.
- SANCHES, J. Saldanha (2006) - *Os limites do Planeamento Fiscal, Substância e Forma no Direito Fiscal Português*, Comunitário e Internacional, Coimbra Editora, Coimbra.
- SANCHES, Saldanha - “Abuso de direito em matéria fiscal: Natureza, alcance e limites”, *Ciência e técnica fiscal*, (2000), N.º 398, pp. 14-44.
- SILVA, Amândio Fernandes - “O direito dos contribuintes ao planeamento fiscal”, *Fiscalidade*, (2008), TOC 104, pp. 42-45.
- SILVA, João Nuno Calvão da - “Elisão fiscal e cláusula geral anti-abuso”, *Revista da Ordem dos advogados*, (2006), vol. II, Ano 66.
- VASQUES, Sérgio (2012) - *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra.
- TEIXEIRA, Glória (2016) - *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra.
- PEREIRA, Rui Vaz - “Treinador Desportivo: Regime jurídico precisa-se!”, *Desporto & Direito, Revista jurídica do desporto*, (2012), Ano IX, N.º 26.
- OLIVEIRA, João António Rodrigues de Oliveira (2014) - *O Contrato de Trabalho do Treinador Desportivo: Elementos para a determinação do regime jurídico aplicável*, Dissertação de mestrado em Direito. Coimbra, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

9. Jurisprudência

Acórdão do CAAD de 03.10.2022, Processo n.º 860/2021-T.

Acórdão do CAAD de 09.04.2021, Processo n.º 415/2020-T.

Acórdão do CAAD de 18.11.2023, Processo n.º 165/2019-T.

Acórdão do CAAD de 22.02.2024, Processo n.º: 414/2023-T.

Acórdão do TCA de 15.02.2011 (José Correia), Processo n.º: 04255/10.