



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**Abuso fiscal e escolha fiscal: o caso particular das sociedades de
prestação de serviços**

Francisca Pinto Marabuto de Carvalho Tavares

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

abril, 2023



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**Abuso fiscal e escolha fiscal: o caso particular das sociedades de
prestação de serviços**

Francisca Pinto Marabuto de Carvalho Tavares

Orientador: Professor Doutor Rui Duarte Morais

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

abril, 2023

Agradecimentos

À minha família, pelo incentivo permanente e pelo apoio sem reservas.

Ao António, pelo seu olhar sobre a vida.

Aos meus amigos, os de sempre e os que a Universidade me deu.

Ao Professor Doutor Rui Duarte Morais, pela bondade em partilhar a sua sabedoria.

À Morais Leitão, uma segunda casa tão prestigiada. Ao Dr. António Lobo Xavier e à Dr.^a Inês Pinto Leite, pelo seu raro talento e por todo o carinho refletido em exigência e desafio constantes, total disponibilidade e ajuda sem medida.

Resumo

A presente dissertação estuda a Cláusula Geral Anti Abuso consagrada na lei fiscal portuguesa. Em particular, pretendemos analisar a aplicabilidade desta cláusula aos casos de escolha fiscal concedidos expressamente pelo legislador aos sujeitos passivos, com especial enfoque na liberdade de escolha da forma jurídica associada à prestação de serviços.

Palavras-chave: Cláusula Geral Anti Abuso; Elisão fiscal; Escolha Fiscal; Liberdade de Prestação de Serviços.

Abstract

This dissertation studies the General Anti-Abuse Rule enshrined in the Portuguese tax law. In particular, we intend to study the applicability of this clause to cases of tax choice expressly granted by the legislator to taxpayers, focusing on the freedom to choose the legal form associated with the provision of services.

Keywords: General Anti-abuse Rule; Tax Avoidance; Tax Choice; freedom to provide services.

Índice

| | |
|--|----|
| Modos de citar | 7 |
| Lista de siglas e abreviaturas | 8 |
| Introdução | 9 |
| I. O sistema de tributação de rendimentos em Portugal: suas características e racionalidade | 10 |
| II. Os princípios da Constituição fiscal e as pessoas | 12 |
| A. O princípio da igualdade tributária | 12 |
| B. O princípio da legalidade tributária | 13 |
| III. Os mecanismos anti abuso | 14 |
| A. A CGAA | 15 |
| B. O elemento teleológico da CGAA | 20 |
| IV. Os casos de escolha fiscal assegurada diretamente pelo legislador | 25 |
| A. A tributação das mais-valias obtidas decorrentes da venda de ações | 26 |
| B. A renúncia às isenções incompletas de IVA..... | 29 |
| C. A escolha resultante do sistema de tributação de rendimentos português | 30 |
| V. O caso particular das sociedades de prestação de serviços | 32 |
| A. A liberdade de escolha da forma jurídica | 32 |
| B. O sistema e a distribuição de lucros..... | 35 |
| C. A transparência fiscal..... | 37 |
| D. A utilização «oculta» de bens sociais e a sua tributação | 39 |
| Conclusão | 42 |
| Referências bibliográficas | 44 |

Modos de citar

As obras citam-se pelo autor, ano de publicação, título, volume (se aplicável), editora, local e edição (se aplicável).

Tratando-se de artigo inserido em obra coletiva ou publicação periódica, referencia-se, ainda, o título da obra coletiva ou abreviatura da publicação em causa.

A primeira citação é completa; nas citações seguintes, as obras são referenciadas pelo autor e pelo ano da obra, seguido de op. cit. e a indicação da página ou páginas relevante(s). Esta regra aplica-se independentemente de se tratar de monografias, manuais, comentários, artigos em publicações periódicas ou contributos para obras coletivas.

Quando se referem vários autores na mesma nota de rodapé, a ordem de citação é alfabética, por referência ao apelido do autor, salvo por razões de exposição que justifiquem ordem diversa.

A jurisprudência cita-se pelo tribunal, data e processo.

As transcrições fazem-se sempre na língua original. Quando utilizamos os termos transcritos em língua portuguesa, é nossa a tradução.

Lista de siglas e abreviaturas

| | |
|----------|---|
| Ac. | Acórdão |
| AO | <i>Abgabenordnung</i> (Código Fiscal Alemão) |
| AT | Autoridade Tributária e Aduaneira |
| BFH | <i>Bundesfinanzhof</i> (Tribunal Fiscal Alemão) |
| CAAD | Centro de Arbitragem Administrativa |
| Cf. | Conferir |
| CGAA | Cláusula Geral Anti Abuso |
| CSC | Código das Sociedades Comerciais |
| CPT | Código de Processo Tributário |
| Ed. | Edição |
| I.e. | Isto é |
| IDEFF | Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal |
| IMT | Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis |
| IRC | Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas |
| IRS | Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares |
| IVA | Imposto sobre o Valor Acrescentado |
| LGT | Lei Geral Tributária |
| N.º | Número |
| N.ºs | Números |
| OE | Orçamento do Estado |
| Op. Cit. | <i>Opere citato</i> : na obra citada |
| P. | Página |
| Pp. | Páginas |
| PIV | Pedido de Informação Vinculativa |
| SS. | Seguintes |
| STJ | Supremo Tribunal de Justiça |
| TRC | Tribunal da Relação de Coimbra |
| TRG | Tribunal da Relação de Guimarães |
| TRP | Tribunal da Relação do Porto |
| TCAS | Tribunal Central Administrativo Sul |
| UE | União Europeia |
| V. | Ver |
| Vol. | Volume |

Introdução

O presente trabalho resulta de um caso particular, com o qual contactámos de forma aprofundada no âmbito profissional, e que consiste na análise da possível aplicação da CGAA às sociedades de prestação de serviços.

A CGAA, prevista no n.º 2 do artigo 38.º da LGT, foi pensada pelo nosso legislador como um meio de combate ao planeamento fiscal ilegítimo. Pese embora o seu propósito seja o de garantir o cumprimento do princípio da igualdade na repartição da carga tributária e na prossecução da satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, é inevitável reconhecer que a sua aplicação pode conduzir a resultados que contrariam a previsibilidade e a segurança na esfera jurídica dos sujeitos passivos.

Nesta dissertação, começaremos por distinguir o sistema de tributação de rendimentos em Portugal, atendendo às suas características e racionalidade. Passaremos, depois, para os princípios constitucionais ligados à CGAA, incidindo especialmente sobre os princípios da igualdade e da legalidade classicamente entendidos. De seguida, abordaremos a CGAA na perspectiva dos seus limites e fronteiras. Posteriormente, faremos alusão a vários casos de escolha fiscal assegurada diretamente pelo legislador. E, por fim, alcançaremos aquele que é o nosso fito: as sociedades destinadas ao exercício profissional de certas atividades. Neste capítulo, colocaremos o âmago na discussão sobre se o simples facto de uma sociedade comercial ficar sujeita a tributação em sede de IRC a uma taxa inferior àquela que é aplicada em sede de IRS deve ser considerado, de forma automática e irremediável, abusivo.

Que seja do nosso conhecimento, existem apenas dois casos jurisprudenciais em Portugal que versam sobre este tema, nos quais estamos diretamente envolvidos, pelo que sobre eles não nos poderemos pronunciar em detalhe.

I. O sistema de tributação de rendimentos em Portugal: suas características e racionalidade

Em Portugal, os impostos sobre o rendimento incidem sobre as pessoas coletivas (IRC) e sobre as pessoas singulares (IRS). As primeiras são contribuintes *sui generis* face aos indivíduos: é sobre estes que impendem os deveres fundamentais ou os custos *lato sensu* da existência e funcionamento da comunidade¹.

Por um lado, o IRC desencadeia uma tributação a uma taxa estatutária (taxa de 21% acrescida das derramas estadual e municipal)²; por outro, do IRS decorre uma tributação por aplicação (entre outras regras) da tabela de taxas progressivas e, ainda, da taxa adicional de solidariedade, que pode atingir uma taxa efetiva de 53%. Na verdade, a nossa Constituição não exige uma tributação sobre o rendimento das sociedades³. O que se prevê no n.º 2 do artigo 104.º é que, se existir, essa incida sobre o rendimento real. No fundo, a tributação sobre o rendimento das sociedades é uma opção do legislador⁴.

Por princípio, os lucros distribuídos por uma sociedade aos sócios estão sujeitos a dois níveis de tributação: o da sociedade que os distribui e, depois, o do sócio. O problema da dupla tributação dos lucros distribuídos tem vindo a ser muito discutido e várias têm sido as respostas apresentadas. Temos, entre elas, os sistemas da integração e da separação.

Até à data, a integração – que «só poderá ser alcançada através da atribuição aos sócios dos rendimentos obtidos ao nível da sociedade, quer tenham ou não sido distribuídos, e da tributação desses rendimentos de acordo com as taxas aplicáveis aos rendimentos dos vários sócios»⁵ – não foi adotada por qualquer sistema fiscal, devido à complexidade e aos elevados custos administrativos associados. O nosso legislador optou, nesta linha, pela separação: tributa, em separado, as sociedades e os sócios. Compreende-se que assim o tenha feito por

¹ V. NABAIS, José Casalta (2003) – *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*, “Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa, Coimbra Editora”, pp. 737-792.

² No IRC «é dominante o objectivo da promoção do investimento e do crescimento económico, justificando taxas tendencialmente proporcionais e moderadas» (MACHADO, Jónatas E. M., Paulo Nogueira da COSTA (2012) – *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, p. 171). Os lucros das sociedades estão ao serviço da comunidade; trata-se de um estímulo para que as sociedades reinvestam ativa e não passivamente.

³ V. NABAIS, Casalta José (2003) – *op. cit.*.

⁴ V. BASTO, Xavier de (1978) – *O imposto sobre as sociedades e o imposto pessoal de rendimento – separação ou integração?*, “Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor J. J. Teixeira Ribeiro”, número especial do Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, vol. IV, pp. 390 e ss.; RIBEIRO, J. J. Teixeira (1995) – *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª ed., Coimbra Editora, pp. 322 e ss.; FERNANDES, Abel L. Costa (2010) – *A Economia das Finanças Públicas*, Almedina, pp. 287 e ss..

⁵ V. TEIXEIRA, Glória (2003) – *Sistemas Fiscais na União Europeia*, “Homenagem ao Professor Doutor Jorge Ribeiro Faria”, Coimbra Editora, pp. 297 a 303.

três ordens de razão.

Em primeiro lugar, para evitar lacunas na tributação do rendimento. É exemplo clássico o das «sociedades-mealheiro»: casos há muitos em que é constituída uma sociedade comercial, mantida por gerações, sem qualquer distribuição de lucros. Na hipótese de não existir a tributação do rendimento das sociedades, sobre esses lucros – que, no limite, poderiam nunca vir a ser distribuídos e, em consequência, tributados na esfera dos sócios (IRS) –, não incidiria qualquer tributação.

Em segundo lugar, é de notar a internacionalização das sociedades decorrente da globalização económica. É cada vez mais frequente os sócios, individuais ou coletivos, não residirem na mesma jurisdição em que a sociedade tem a sua sede/direção efetiva. Considerando que o nosso sistema fiscal tributa preferencialmente os residentes em Portugal, optar-se pela tributação integrada do rendimento das sociedades na esfera dos sócios conduziria à impossibilidade de tributação de parte significativa do rendimento empresarial⁶.

Por fim, atualmente, as sociedades são insubstituíveis para o sistema de liquidação e cobrança da generalidade dos impostos. A sua *aparelhagem*, composta por importantes e onerosos meios humanos, materiais e financeiros afetos à realização das tarefas que o sistema de *outsourcing* na administração dos impostos implica, facilita em larga medida a coleta de impostos das pessoas singulares.

Assim, o nosso legislador optou por tributar o lucro das sociedades, num primeiro plano, i.e., quando é auferido, em IRC a uma taxa estatutária de 21%, e, num segundo plano, i.e., no momento da sua distribuição aos sócios pessoas singulares, em IRS a uma taxa de 28%.

É inquestionável que, analisadas de forma autónoma as taxas de IRC e de IRS, a primeira é inferior. Contudo, é «necessária [uma] articulação entre IRS e IRC»⁷, pois o legislador optou por separar, «para integrar». Intrinsecamente, a tributação das pessoas coletivas visa tão-só antecipar a tributação das pessoas singulares, pelo que os rendimentos obtidos por uma sociedade apenas são tributados a uma taxa tendencialmente mais baixa enquanto não forem disponibilizados aos respetivos sócios, i.e., enquanto se mantiverem exclusivamente afetos à organização societária. Se os sócios quiserem dispor daqueles rendimentos, terão de os sujeitar a IRS. E a soma ponderada das taxas dos dois impostos, aplicados nas diferentes esferas jurídicas, tende para a indiferença, para a neutralidade.

⁶ MORAIS, Rui Duarte (2007) – *Apontamentos ao IRC*, Almedina, p. 7.

⁷ Cf. Preâmbulo do Código do IRC de 1988.

II. Os princípios da Constituição fiscal e as pessoas

Nos artigos 103.º e 104.º, a CRP procura recortar os traços fundamentais do sistema fiscal. Começa por consagrar os fins do sistema: satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas; repartição justa dos rendimentos e da riqueza. Passa depois para o princípio da reserva de lei em matéria tributária e, de seguida, para a definição da estrutura básica do sistema: tributação do rendimento dos indivíduos e das sociedades, do património e do consumo.

Para além das normas constitucionais que tratam especificamente do sistema fiscal, este deve ser entendido e estruturado mediante referência aos valores, princípios e regras da ordem constitucional livre e democrática, os quais se impõem aos poderes públicos, em particular à AT e aos Tribunais, que devem velar pela sua aplicabilidade direta na realização do interesse geral e na defesa dos direitos fundamentais dos particulares⁸. Por um lado, esses princípios cumprem uma função positiva – influência que exercem sobre as decisões adotadas; por outro, uma função negativa – conduzem à eliminação de normas e tipos de atuação que se mostrem contrários aos valores da justiça e da igualdade.

Os princípios da justiça tributária – igualdade, proporcionalidade, razoabilidade, imparcialidade, equidade – são especialmente aplicáveis no domínio dos atos praticados no exercício de poderes discricionários. São limites intrínsecos que devem nortear a AT no exercício desse poder, sob pena de esta incorrer em atuações ilegais. O princípio da legalidade, na sua dimensão de princípio da tipicidade, é, por seu turno, um dos mais importantes princípios gerais de direito aplicáveis à AT.

A. O princípio da igualdade tributária

O artigo 13.º da CRP estabelece o princípio da igualdade. A vertente da igualdade tributária – entendida hoje como igualdade material, pois considera não apenas a capacidade contributiva (rendimento, património e consumo) e o rendimento real, como também critérios de justiça e de igualdade substancial –, tem como expressão a obrigação universal de todos os cidadãos se encontrarem adstritos ao pagamento de impostos, impondo um tratamento igual ou diferenciado dos contribuintes, consoante estes se situem, ou não, no mesmo escalão de rendimento (*igualdade horizontal* ou *vertical*, respetivamente).

⁸ V. SOUSA, Domingos Pereira de (2013) – *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, p. 79.

Este princípio tem como corolário a proibição do arbítrio, também relacionada com a segurança jurídica e a proporcionalidade, podendo ser mobilizado quando a tributação se baseia em normas conceitualmente indeterminadas ou extremamente complexas, de administração onerosa, difícil e imprevisível, geradoras de desigualdades significativas na sua aplicação⁹, como é o caso da CGAA.

B. O princípio da legalidade tributária

O contexto geral de interpretação das normas tributárias é o do artigo 9.º do Código Civil, que constitui a norma matriz a partir da qual irradiam, para todo o direito português, as «regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis». Segundo o n.º 1, a interpretação não tem de se cingir à letra da lei, devendo «reconstituir o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada».

Porém, não só essa *reconstituição* deve ser sempre feita «a partir dos textos», ainda nos termos do n.º 1, como «[n]ão pode (...) ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso» (n.º 2). Isto porque, «[n]a fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados» (n.º 3). Ou seja, que «soube exprimir o seu pensamento» na letra da lei.

Do sobredito artigo 9.º resulta, assim, que não se pode dar à letra da lei uma função hermenêutica automática. O conteúdo literal da norma não deve prender absolutamente a interpretação. As normas têm uma racionalidade operativa imanente que deve ser percebida *para lá* daquilo que está escrito.

Mas do artigo decorre também que a interpretação deve ser realizada *a partir* do elemento literal. Não pode ser reconhecida a uma norma qualquer racionalidade que transcenda a linguagem, que não tenha um apoio minimamente discernível no tecido lógico-textual da lei. A letra é o principal referente da interpretação, o guia principal – e o único inamovível – da pesquisa do espírito do legislador¹⁰.

Este enquadramento geral do direito português tem uma tradução ainda mais rigorosa e

⁹ V. MACHADO, Jónatas E. M., Paulo NOGUEIRA DA COSTA (2012) – *op. cit.*

¹⁰ CAMPOS Diogo Leite de, Benjamim Silva RODRIGUES, Jorge LOPES DE SOUSA (2012) – *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*, 4.ª ed., p. 120; VASQUES, Sérgio (2018) – *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., pp. 363-364.

apertada no direito fiscal, o que se perceber tendo em conta a necessidade de salvaguardar os direitos dos particulares perante o poder soberano de criar e cobrar tributos.

Com efeito, o princípio da legalidade tem uma dimensão de *reserva de lei*: os impostos, *na sua instituição, incidência e medida*, só podem ser objeto de lei (da Assembleia da República) ou de decreto-lei (do Governo) devidamente autorizado pela instituição parlamentar¹¹. E tem igualmente uma dimensão de *tipicidade*: ninguém pode ser obrigado a pagar impostos sobre factos da vida que não estejam nomeados com clareza nas normas de incidência (artigo 103.º, n.ºs 2 e 3, da CRP).

Se assim não fosse – isto é, se a tributação se bastasse com a mera exigência de lei formal, deixando-se em aberto um espaço para a atuação arbitrária da AT –, «poderia colidir[-se] com a liberdade económica dos cidadãos e das empresas. (...) proíbe-se o abuso das formas jurídicas pelos poderes públicos tributários, prevalecendo a lei sobre a mera necessidade de arrecadação de receitas tributárias, salvaguardando-se então a confiança dos contribuintes»¹².

Assim, qualquer interpretação de uma norma de incidência tributária que alargue o âmbito de aplicação para lá do que decorre com evidência do elemento literal será inconstitucional.

III. Os mecanismos anti abuso

A globalização, o desenvolvimento das relações económicas, a eliminação de obstáculos à liberdade de circulação de pessoas e capitais e a facilidade das comunicações são fatores que fomentam «a sofisticação e agressividade da parte do contribuinte a desenvolverem técnicas legais e ilegais de tirar proveito das fraquezas dos sistemas fiscais nacionais»¹³.

¹¹ Cf. alínea i) do artigo 165.º, da CRP. V. BASTO, José Guilherme Xavier de, António Lobo XAVIER (1994) – *Ainda a Distinção entre Taxa e Imposto: A Inconstitucionalidade dos Emolumentos Notariais e Registrais Devidos pela Constituição de Sociedades e Pelas Modificações dos Respetivos Contratos*, “Revista de Direito e Estudos Sociais”, Ano XXXVI, pp. 5 e ss.; DOURADO, Ana Paula (2007) – *O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, pp. 75 e ss..

¹² MARQUES, Paulo (2016) – *Constituição, Legalidade e Tipicidade Tributária: subsídios para a sua compreensão*, Revista do Ministério Público 146, ano 37, pp. 123-159.

¹³ «Revision of the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties» of Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters – Seven Session, Geneva, 24-28 October 2011, E/c.18/2011/CRP.11/Add.1, p. 32.

A lei, por respeito à autonomia privada e à liberdade de gestão fiscal que assiste aos contribuintes, não coloca em causa as suas escolhas, contanto que as mesmas «sejam certas (não se prestem a equívocos por existir uma perfeita identidade entre o conteúdo e a forma), normais (correspondam a uma das formas jurídicas de utilização comum e vulgar para prosseguir determinado objectivo) e sem intenção (que a tal escolha não presida, apenas ou essencialmente, uma motivação de economia fiscal)»¹⁴.

De modo a combater o risco de evasão fiscal¹⁵, muitas legislações fiscais incluem mecanismos anti abuso, os quais envolvem, em abstrato, dois patamares. No primeiro, determina-se se o formato em questão gera uma vantagem fiscal. O segundo tem que ver com a determinação de uma divergência entre a aplicação literal da norma e o seu significado e finalidade, a sua *ratio*.

Na lei fiscal portuguesa, deparamo-nos com diversos mecanismos anti abuso, tanto de carácter específico – os quais são aplicados *a priori*, «perante uma situação que haja sido previamente qualificada como sendo abusiva em termos fiscais»¹⁶, e que visam assegurar que certos negócios realizados com o propósito de elidir o pagamento de impostos não produzem os efeitos fiscais que lhes estariam associados –, quanto geral (como é o caso da CGAA¹⁷) – permite à AT a requalificação *a posteriori*, de modo unilateral, dos efeitos fiscais *típicos* de negócios *habituais*, realizados para a concretização dos seus resultados jurídico-económicos *próprios*; ou seja, através da CGAA, a AT pode afetar a esfera fiscal de contribuintes que atuaram num quadro de perfeita habitualidade e tipicidade; perante esse contexto de *normalidade*.

A. A CGAA

Foi através da Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro, que aprovou o OE para 1999, que a lei fiscal portuguesa passou a incluir a CGAA – uma norma que habilita a AT a desconsiderar as consequências fiscais das formas negociais inusitadas ou atípicas a que os contribuintes recorrem com o único ou principal objetivo de diminuir ou evitar a consequência fiscal que

¹⁴ MORAIS, Rui Duarte (2006) – *Sobre a Noção de Cláusulas Antiabuso*, “Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco”, vol. III, Coimbra Editora, p. 888; AMORÓS, Narciso (1965) – *Elusión y evasión tributaria*, “Revista de Derecho Financiero y Hacienda Publica”, n.º 59, p. 593.

¹⁵ CALDAS, Marta (2018) – *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?*, Cadernos IDEFF, n.º 18, Almedina, p. 36.

¹⁶ MORAIS, Rui Duarte (2006) – *op. cit.*, p. 888.

¹⁷ As CGAA existem, entre outros, em Espanha (artigo 15.º da Lei Geral Tributária Espanhola), França (artigo L64 do *Livre de procédures fiscales*) e Reino Unido (artigo 206.º da *Finance Act*).

corresponde às formas habituais ou típicas que asseguram os mesmos objetivos económicos¹⁸.

Inicialmente, a cláusula foi objeto de uma inserção sistemática errada: na verdade, o artigo 32.º-A do CPT figurava na Secção VI (*Dos factos tributários*) do Capítulo II (*Das relações tributárias*), num momento em que se encontrava já em vigor a LGT (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro), destinada a «regular as relações jurídicas tributárias, através da consagração dos grandes princípios substantivos que regem o direito fiscal português». Esta introdução foi interpretada pela Doutrina como um meio sub-reptício de aprovar algo que a comissão incumbida da redação do anteprojeto da LGT entendeu não dever incluir¹⁹.

Só com a transferência desta cláusula para a sua sede própria, na LGT (o n.º 2 do artigo 38.º), operada pela Lei n.º 100/99, de 26 de julho, viria a ser ultrapassada esta questão, subsistindo no entanto dúvidas significativas quanto à sua redação: «[s]ão ineficazes os actos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de actos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos».

Tratava-se de uma escrita claramente infeliz, não sendo de estranhar, por isso, que a citada norma, tanto quanto se sabe, não tenha chegado a ser aplicada pela AT a qualquer situação concreta. Na verdade, para além de não esclarecer em que consistia a ineficácia sobre que dispunha (se se tratava de uma ineficácia respeitante unicamente ao plano fiscal, ou se, pelo contrário, se tratava de uma ineficácia no próprio plano do direito privado), o preceito parecia estabelecer o princípio de que, em face de um certo ato ou negócio jurídico que se revelasse fiscalmente menos oneroso do que outro de efeito económico equivalente, a tributação teria sempre lugar de acordo com as normas correspondentes ao segundo.

A comunidade jurídica foi unívoca ao denunciar um tal conteúdo como inaceitável, porque estabeleceria uma limitação drástica do alcance do princípio da legalidade, ao desligar-se dos tipos para propor uma espécie de princípio da prevalência da via tributária mais onerosa. A sua excessiva amplitude restringia de um modo intolerável a liberdade de

¹⁸ PIRES, José Maria Fernandes (2015) – *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, p. 324.

¹⁹ FERNANDES, Luís A. Carvalho (1999) – *Alcance do Regime do art. 32º-A do Código do Processo Tributário e a Simulação Fiscal*, “Direito e Justiça”, Vol. XIII, Tomo 2, Universidade Católica Portuguesa, pp. 145-146: «[a]o incluí-la, não na Lei Geral Tributária, (...) mas no Código de Processo Tributário, (...) dir-se-ia estar o legislador a fazê-lo à socapa e de algum modo comprometido»; MORAIS, Rui Duarte (2005) – *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado*, Universidade Católica, p. 211.

gestão fiscal dos contribuintes, em ofensa ao postulado da proporcionalidade, visto que os únicos critérios apontados para a identificação das condutas elisivas eram a equivalência de efeitos económicos e o objetivo de reduzir a tributação, sem que se exigisse o contorno forçado da norma e o carácter inusitado ou desadequado das formas jurídicas, impostos na maioria dos ordenamentos jurídicos que deitaram mão de soluções do tipo aqui visado. De facto, «[o] primeiro e maior problema introduzido com [esta redação] da norma resultava na eliminação do planeamento fiscal (que é unanimemente considerado legítimo): o legislador apenas erigia como pressuposto da norma a simples motivação fiscal (a intenção de pagar menos impostos)»²⁰.

Tendo sido objeto dos referidos reparos quanto à sua redação inicial, a CGAA viria a ser alterada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro. Estas alterações «foram precisamente no sentido de renunciar a uma visão de fraude à lei em matéria fiscal, analisada apenas pelos efeitos (negócios com o ‘único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos’), passando a ser determinante que os tais negócios sejam praticados ‘com abuso de formas jurídicas’»²¹. «Ou seja, (...) a evolução da lei é clara no sentido de proporcionar fundamento legal para o planeamento fiscal, desde que seja praticado sem o abuso de formas jurídicas, sem negócios jurídicos artificiosos e fraudulentos mas limitando-se a escolher a via que se encontra aberta e que lhe permite realizar economias fiscais».

Atualmente, a CGAA está plasmada no n.º 2 do artigo 38.º da LGT, o qual dita que «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».

De acordo com doutrina corrente – e de acordo, também, com a prática da AT –, o n.º 2 do artigo 38.º exige a verificação de quatro elementos essenciais²².

²⁰ RAMOS, Vasco Moura (2001) – *Da Cláusula Geral Anti-Abuso em Direito Fiscal e da Sua Introdução no Ordenamento Jurídico Português*, “Boletim da Faculdade de Direito”, Vol. LXXVII, Universidade de Coimbra, pp. 712-713; NUNES, G. Avelãs (2000) – *A Cláusula Geral Anti-Abuso de Direito em Sede Fiscal (art. 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária) à Luz dos Princípios Constitucionais do Direito Fiscal*, “Fiscalidade”, n.º 3, ISG – Business & Economics School, pp. 56-58.

²¹ SANCHES, J. L. Saldanha (2009) – *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal, As duas constituições – nos dez anos da cláusula geral antiabuso*, Coimbra Editora, p. 50.

²² Cf. COURINHA, Gustavo Lopes (2004) – *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, Almedina, pp.

O primeiro é o elemento «meio»: trata-se da via escolhida pelo sujeito passivo – atos ou negócios jurídicos com uma determinada configuração e sequência – para alcançar um objetivo económico identificável. É aos contribuintes que cabe «a escolha dos meios específicos pelos quais realizam os seus negócios: necessário é que exista, como motivo para a sua escolha, não uma certa via de obtenção de uma poupança fiscal contra a intenção expressa da lei, mas, sim, o que pode considerar-se como uma razão comercial legítima»²³.

O segundo é o elemento «resultado»: é indispensável que a celebração daqueles atos ou negócios se venha a traduzir numa vantagem fiscal – isto é, na eliminação, redução ou diferimento temporal do imposto²⁴.

O terceiro é o elemento «intelectual»²⁵: a motivação fiscal referida deve ser o propósito único, essencial ou principal do sujeito passivo para celebrar ou praticar aqueles negócios ou atos; é a designada «motivação face aos meios e aos resultados»²⁶. Exige-se que «as escolhas e formas adoptadas pelo contribuinte sejam fiscalmente dirigidas (*tax driven*), e que aquele (resultado fiscal) prevaleça sobre este (resultado não fiscal)»²⁷. O que é verdadeiramente proibido é o contribuinte pretender um ato, um negócio, uma estrutura, apenas ou essencialmente para obtenção de certas vantagens fiscais; é «a pretensão de se visar em primeira mão aquele resultado fiscal que, enquanto motivo que impulsiona o contribuinte, é reprovável»²⁸.

O quarto é o elemento «normativo»: a atuação do contribuinte, tendente à obtenção de uma vantagem fiscal, deve merecer uma reprovação normativo-sistemática, por se ter traduzido num *abuso de formas jurídicas*, isto é, na utilização de institutos cuja criação ou surgimento ocorreu por motivos económicos que não presidem, total ou essencialmente, às operações concretas do sujeito passivo²⁹. É «necessário encontrar, no ordenamento jurídico-

165 e ss.; SANCHES, J. L. Saldanha (2006) – *Os Limites do Planeamento Fiscal - Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, pp. 169 e ss..

²³ SANCHES, J. L. Saldanha (2006) – *op. cit.*

²⁴ COURINHA, Gustavo Lopes (2004) – *op. cit.*, pp. 171-172.

²⁵ A redação anterior do artigo 38.º, n.º 2, da LGT previa o seguinte elemento intelectual: «*essencial ou principalmente dirigidas*» a um objetivo fiscal. Atualmente, inclui não só esses meios, como aqueles em que uma das finalidades principais seja a obtenção de vantagem fiscal. Permite-se, assim, uma maior margem de apreciação por parte da AT e, por outro lado, parece potenciar uma dificuldade acrescida na aplicação e insegurança da posição jurídica dos contribuintes.

²⁶ COURINHA, Gustavo Lopes (2004) – *op. cit.*, p. 179.

²⁷ COURINHA, Gustavo Lopes (2004) – *op. cit.*, p. 179; Ac. do CAAD de 15.05.2019, processo n.º 441/2018-T.

²⁸ COURINHA, Gustavo Lopes (2004) – *op. cit.*, p. 180.

²⁹ O legislador alemão instituiu o «abuso de formas jurídicas» no §6 da Lei de Adaptação Alemã, no §42 da AO e no §22 da Ordenação Tributária Federal austríaca. Já no Código Civil Brasileiro não está previsto o «abuso de formas» (ABRAHAM, Marcus (2011) – *Limitações do Código Civil Brasileiro ao Planeamento Tributário, “Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches”*, Vol. III, Direito Fiscal: Parte Geral, Coimbra Editora, pp. 495-510).

tributário e como condição *sine qua non* de aplicação da cláusula antiabuso, os sinais inequívocos de uma intenção de tributar (...), primeiro, porque a evitação fiscal abusiva não pode confundir-se com a permanente tentativa do contribuinte para reduzir a sua tributação ou para ponderar cuidadosamente – planeamento fiscal não abusivo – as consequências da lei fiscal na sua atividade empresarial ou pessoal (...), segundo, porque nesse esforço permanente para reduzir a carga fiscal podemos encontrar o aproveitamento pelo contribuinte do que podemos qualificar como omissões deliberadas – justas, ou não, é uma outra coisa – do legislador fiscal e, se isso aconteceu, não pode atribuir-se ao aplicador da lei a tarefa que cabe primariamente ao legislador»³⁰. Está, pois, em causa a aferição da desconformidade entre o resultado obtido e a *ratio legis* da norma, o seu espírito e intento.

Verificados todos os pressupostos, pode então a AT, em cumprimento do elemento «sancionatório» da CGAA, determinar a ineficácia, no campo tributário, dos atos ou negócios verificados, fazendo aplicar ao caso concreto as consequências próprias dos tipos que normalmente seriam realizados em função dos referidos objetivos económicos substanciais. Na maior parte das situações, é levantado o “véu jurídico” da sociedade para responsabilizar os autores dos atos censuráveis legalmente³¹ que, no caso do direito fiscal e da CGAA, correspondem aos sujeitos passivos que detêm a referida pessoa coletiva.

Ora, desagregando a norma, temos que a CGAA se aplica quando, cumulativamente, os atos ou negócios jurídicos têm como finalidade principal ou uma das finalidades principais a obtenção de uma vantagem fiscal (redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos) e são dirigidos a esses fins com violação do espírito das normas aplicáveis. Ambos são requisitos insuperáveis da CGAA. Não há dúvida, assim, de que a índole *fiscal* e a índole *artificial* ou *abusiva* estão previstas na letra da lei como dois requisitos separados. Aliás, quanto à parte específica do «abuso de formas jurídicas», não é sequer preciso um trabalho aturado de separação das orações: basta reparar na conjunção coordenativa «e» («e com abuso de formas jurídicas»), para perceber que, com esta expressão, o legislador quis acrescentar ao conteúdo do preceito algo que não consta dos outros segmentos normativos.

Assim, se se quis fazer constar da CGAA as referências à vantagem fiscal e ao abuso de formas, expressamente e em momentos distintos do texto, só pode ser porque é suposto estarmos a falar de noções diferentes, que não se confundem: o requisito de os atos ou negócios serem realizados por «*meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso de formas*

³⁰ SANCHES, J. L. Saldanha (2006) – *op. cit.*, p. 180.

³¹ Ac. do STJ, de 07.11.2017, processo n.º 919/15.4T8PNF.P1.S1.

jurídicas» não há de ser densificado pela circunstância de o contribuinte ter praticado aqueles com o intuito exclusivo ou principal de pagar menos impostos. Mas mais do que isso: a lógica evidente da redação é a de que o abuso de formas jurídicas é que torna ilegítima a vantagem fiscal.

B. O elemento teleológico da CGAA

A redação da CGAA não poderia ser outra porque foi justamente assim que a sua racionalidade intrínseca a determinou, incluindo aquela que advém do cumprimento dos princípios constitucionais que a enformam.

Cláusulas do tipo do n.º 2 do artigo 38.º da LGT encontram-se em vários ordenamentos jurídico-tributários como meio de reação ao comportamento evasivo dos sujeitos passivos em matéria fiscal. Na base de tais soluções está a distinção doutrinal clássica entre as três vias típicas pelas quais se pode lograr a minimização de impostos a pagar: a gestão ou planeamento fiscal, a fraude fiscal e a evasão/elisão fiscal.

A primeira consiste na atenuação perfeitamente legítima e lícita (*intra legem*) dos efeitos fiscais decorrentes de uma qualquer situação juridicamente relevante, que coloca o sujeito passivo perante a possibilidade de escolher o caminho fiscalmente menos oneroso, o qual frequentemente lhe é oferecido em alternativa clara pelo próprio legislador.

Por seu turno, aquela segunda via concretiza-se na prática de atos ou negócios contrários à lei fiscal (*contra legem*), de que é exemplo paradigmático a ocultação de rendimentos (por via negocial, declarativa ou contabilística).

Finalmente, a evasão ou elisão fiscal traduz-se na prática de atos ou negócios lícitos mas que a lei fiscal qualifica como anómalos, anormais ou abusivos, quando os mesmos, em casos concretos, se mostrem desconformes com a realidade económica que presidiu ao seu surgimento – trata-se de atuações *extra legem*, ou seja, que visam contornar a lei ou que implicam uma interpretação forçada da mesma, para lá das razões substantivas que subjazem à sua criação. «A elisão fiscal é função direta da quantidade e qualidade das normas que compõem o sistema tributário»³². É para combater este último tipo de atuações que se estabelecem normas como a CGAA.

O que confere legitimidade jurídica e constitucional a normas desta tipologia é a

³² CIPPOLINA, Silvia (1992) – *La Legge Civile e la Legge Fiscale, II Problema dell'Elasione*, CEDAM, p. 124; MORAIS, Rui Duarte (2006) – *op. cit.*, p. 888.

circunstância de elas constituírem instrumentos que permitem às autoridades tributárias desconsiderar vantagens fiscais ilegitimamente obtidas pelos contribuintes, de modo a garantir o cumprimento do princípio da igualdade na repartição da carga tributária e na prossecução da satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, como concretização do referido princípio geral da igualdade (artigo 13.º da CRP).

No entanto, a CGAA não seria constitucionalmente legítima se, para cumprimento do princípio da igualdade, o seu funcionamento típico pudesse exceder o que é admissível do ponto de vista de outros princípios fundamentais correspondentes ao «estatuto dos contribuintes», incluindo os princípios da liberdade económica (artigos 61.º, alínea c), 81.º e artigo 86.º, da CRP), da segurança jurídica, na sua expressão de proteção da confiança, ínsito na ideia de Estado de Direito democrático (artigo 2.º da CRP), ou o da legalidade fiscal, na sua dimensão de tipicidade (n.º 2 do artigo 103.º, artigo 104.º, e alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º, da CRP). Nesse caso, a aplicação da CGAA redundaria na imposição de restrições a direitos, liberdades e garantias em violação do princípio da proporcionalidade inerente ao princípio do Estado de direito (artigo 2.º da CRP).

Com efeito, para o justo entendimento dos limites constitucionais de uma norma como a CGAA, impõe-se ter presente que o nosso ordenamento jurídico valoriza e dá guarida ao princípio da liberdade de escolha fiscal, enquanto dimensão fundamental de muitos dos princípios acima elencados, como o da liberdade de iniciativa económica e o da autonomia privada.

Uma vez que estas normas (do tipo da CGAA) não servem, de todo, como meros instrumentos de arrecadação de receita por parte do Estado (mas apenas de anulação dos efeitos fiscais de atuações abusivas), teria de ser recusada qualquer solução legislativa cujo conteúdo e alcance implicasse a diminuição daquela liberdade nos casos em que os contribuintes se limitam a exercer o seu direito de opção fiscal, através do recurso a formas jurídicas perfeitamente adequadas aos seus intentos negociais, ou simplesmente o seu direito à liberdade negocial, cuidando ou não do impacto fiscal das suas decisões. A liberdade de opção fiscal é, portanto, o limite fundamental da CGAA – é, por assim dizer, o «Norte» que deve guiar sempre o aplicador do direito.

A atividade económica das sociedades (como a das famílias e a dos indivíduos) é feita de escolhas que têm relevância fiscal: só por acaso dois atos alternativos estarão sujeitos ao mesmo regime tributário. Quando em todas as áreas da vida se pretende atingir um certo resultado jurídico, tem-se normalmente à disposição uma série de técnicas jurídicas adequadas; e, conforme a técnica utilizada, assim será o específico tratamento fiscal – daí o

entendimento do Direito Fiscal como «direito de sobreposição»³³.

Tendo em vista a realização de um certo resultado jurídico (constituição de uma sociedade, exercício de uma atividade económica, construção de uma estrutura otimizada de financiamento, transmissão de um bem), os sujeitos passivos podem recorrer a diversas vias juridicamente relevantes e a diversas técnicas jurídicas, realizando, para o efeito, uma *opção jurídica*. Uma escolha jurídico-privada implica necessariamente consequências tributárias que correspondem, elas próprias, a *opções fiscais*, todas elas diretamente decorrentes da lei e livremente selecionadas pelo sujeito da escolha³⁴.

A questão que tradicionalmente se levanta é a de saber se o Direito se deverá interessar por essas escolhas jurídico-fiscais, em termos de proibir ou limitar a opção por vias menos tributadas, ou seja, a escolha pelo não preenchimento de um determinado tipo legal que conduz a uma determinada tributação. O sistema jurídico de um Estado de Direito democrático, que reconhece a propriedade privada, não pode deixar de ter como fulcro o respeito pela liberdade negocial e pelo poder de autorregulamentação dos particulares. Portanto, a ideia de que para cada negócio jurídico existe apenas uma via fiscalmente aceitável não pode prevalecer.

Note-se que a CRP sublinha a liberdade de iniciativa e de organização empresarial (artigos 61.º, alínea c), 80.º e 86.º), através da qual se garante aos particulares a liberdade de organizarem os seus negócios da forma mais eficiente possível, implicando, evidentemente, ao nível do sistema constitucional tributário, o reconhecimento do direito de estruturar os negócios de modo a suportar a menor carga tributária que lhe seja, por lei, permitida.

Nas palavras da Doutrina, «o princípio da livre disponibilidade (económica) dos indivíduos implica (...) que a ordem jurídica da economia garanta uma economia de mercado (ou privada), em que o processo económico caiba primariamente à livre iniciativa individual. (...) o princípio da subsidiariedade em sentido amplo no domínio económico (...), em termos de (sub)sistema tributário, implica o reconhecimento da livre conformação fiscal dos indivíduos, traduzida na liberdade destes para planificarem a sua vida económica sem consideração das necessidades financeiras da respectiva comunidade estadual e para actuarem de molde a obter o melhor planeamento fiscal da sua vida»³⁵.

Significa isto, desde logo, que a lei fiscal não pode obrigar o contribuinte a levar a cabo

³³ XAVIER, Alberto (1981) – *Manual de Direito Fiscal*, I, Almedina, p. 23.

³⁴ AGOSTINI, Arnaud (1983), *Les Options Fiscales*, Paris, LGDJ, pp. 8-9.

³⁵ NABAIS, José Casalta (1988) – *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra Editora, pp. 205-206.

um certo comportamento ou a obter um certo resultado que seja o mais tributado de entre todas as opções viáveis disponíveis. De contrário, teríamos que todos os negócios que não tivessem conduzido ao resultado pretendido pela Administração seriam por ela considerados anormais e os seus efeitos «corrigidos», em violação da regra da não ingerência (ou interferência) da AT na gestão das empresas.

Neste sentido, uma CGAA não pode ser construída com base numa conceção de *fraude à lei*. Tipicamente, este instituto da fraude à lei visa a descrição e punição dos negócios que iludem, contornam ou evitam a aplicação de uma *lei imperativa*, violando-a de modo indireto. Aplicado este princípio através de uma cláusula geral anti abuso, estaríamos perante um enquadramento jurídico que permitiria à AT (e aos Tribunais) exigir dos contribuintes um determinado comportamento ativo, utilizando a sua soberania para os orientar no sentido da onerosidade tributária. Seria uma solução inaceitável, tendo em conta os princípios da autonomia privada e da liberdade de escolha fiscal a que nos temos vindo a referir: dando-se legitimidade à AT para encarar as normas tributárias como normas absolutamente imperativas, ficaria aberto um caminho de discricionariedade tal que seria lícito àquela exigir aos contribuintes a realização de determinados negócios jurídicos, em detrimento de outros.

A questão do abuso de direito no campo da fiscalidade é aquela onde com mais premência e propriedade se deve falar da relação entre a evasão e a opção fiscais: é uma situação-limite, porque, nas legislações que dispõem de normas para a combater, permite a desconsideração administrativa de escolhas livres dos contribuintes, que nem sequer são *contra-legem*, mas apenas «anómalas», no sentido em que, com intuito exclusiva ou predominantemente fiscal, fazem da lei uma utilização excessivamente distinta da que o legislador tinha em mente quando configurou os tipos (um aproveitamento *extra-legem*).

Por isso é que é indispensável excluir do âmbito de aplicação de normas como a CGAA os casos em que, apesar de os contribuintes terem realizado atos ou negócios para cujos efeitos *económicos* existiam outros com efeitos *fiscais* mais onerosos, aqueles não foram realizados com *abuso de formas jurídicas*, porque foram utilizados para o seu fim económico-jurídico típico. Os atos ou negócios não divergem da realidade económica que presidiu ao surgimento da norma jurídica em que se arrimam, não sendo praticados, pois, em ofensa dessa norma: não visam contornar a lei, diretamente ou através de uma interpretação forçada da mesma, totalmente desligada das razões substantivas que a justificam.

O «centro nevrálgico» da reprovação normativa promovida por uma norma como a CGAA deve ser o *abuso de formas jurídicas* e não a *vantagem fiscal comparativa* obtida. Não é a finalidade o elemento que o legislador deve valorar de forma particularmente

negativa, mas sim o desrespeito pelo programa implicitamente inscrito na norma utilizada. O que é determinante no espírito normativo da CGAA não é censurar os efeitos mas sim os meios: «abuso de formas jurídicas». Ou seja, mais do que analisar o objetivo do planeamento fiscal – desde logo porque qualquer tipo de planeamento fiscal tem necessariamente como escopo obter uma vantagem fiscal³⁶ –, é imprescindível olhar para os limites desse planeamento, que poderão ou não contrariar o escopo das normais fiscais aplicáveis. É necessário exigir-se que aquela *vantagem fiscal* resulte de uma operação artificial, sem razões económicas, que não haja sido desejada nem permitida pelo legislador, e que coloque «em causa a totalidade do ordenamento jurídico-tributário como sistema de partilha de encargos tributários»³⁷. Só nestes termos estaremos perante um planeamento fiscal abusivo.

Dito de outro modo: não são os elementos «*meio*», «*resultado*» e «*intelectual*» (a realização de negócios com a intenção única ou preponderante de obtenção da vantagem fiscal comparativa) que devem justificar e dar legitimidade jurídico-constitucional, em cumprimento do princípio da igualdade, à criação de uma norma do tipo da CGAA; é, isso sim, o elemento «*normativo*». O que o legislador deve considerar censurável – um «abuso» – é o «artifício» (a utilização de formas jurídicas insólitas, absolutamente impróprias), porque ele é que permite concluir pela *total* ausência de razões economicamente válidas.

Um negócio atacável através da CGAA deve ser, sempre, um *expediente puramente artificial*: deve ser um ato desprovido de qualquer utilidade, realidade económica ou sentido imediato; o recurso ao mesmo deve ser de tal modo invulgar, despropositado, arrevesado ou absurdo que se possa dizer que «desfuncionalizou» a forma jurídica utilizada, afastando-a decisivamente da sua habitual vocação³⁸.

Ademais, o facto de o princípio da liberdade de gestão e escolha fiscal ser o principal limite e auxílio interpretativo da CGAA é demonstrado, desde logo, pela evolução que a redação da norma sofreu desde a sua introdução no sistema fiscal. Essa evolução – a preocupação do legislador ao afinar a letra da lei – é um testemunho esclarecedor do espírito que lhe preside e, assim sendo, uma orientação básica quanto aos termos em que deve decorrer a sua aplicação concreta. Os requisitos da *vantagem fiscal comparativa* e do *abuso de formas jurídicas* permanecem expressamente distintos e cumulativos.

³⁶ CALDAS, Marta (2018) – *op. cit.*, pp. 110 e ss..

³⁷ SANCHES, J. L. Saldanha (2000) – *Abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites*, “Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal”, 398, p. 28-29.

³⁸ COURINHA, Gustavo Lopes (2004) – *op. cit.*, pp. 163 e ss..

IV. Os casos de escolha fiscal assegurada diretamente pelo legislador

Foquemos agora a nossa atenção no conceito de «*lacunas conscientes de tributação*»³⁹. O primeiro teste a fazer nos casos em que se analisa um eventual *abuso* é o de saber se, em vez de uma situação artificiosa, não estaremos perante uma ausência ou redução de tributação que o legislador nunca procurou evitar⁴⁰. Aqui, não se poderá falar em *abuso de formas*, mas apenas de aproveitamento de uma liberdade que, por definição, não é suscetível de abuso. É o próprio legislador que cria consciente e abertamente regimes de favor para certos negócios jurídicos: umas vezes, por exemplo, privilegia – ou já privilegiou – as mais-valias obtidas com a venda de ações; outras vezes, no caso do IVA, oferece aos contribuintes a possibilidade de escolherem entre a isenção ou a sujeição a imposto, quanto ao exercício da mesma atividade económica; finalmente, configura regimes fiscais diversos, em matéria de onerosidade fiscal, consoante o contribuinte exerça individualmente a mesma atividade económica ou opte por fazê-lo através de uma sociedade.

Para aferirmos se um negócio concreto deve sofrer a reprovação normativo-sistemática ínsita na CGAA, por ter sido utilizado para um fim não suficientemente próximo da sua habitual vocação (isto é, para sabermos se existe *desfuncionalização*), é necessário o apuramento da intenção de tributar, porque podemos estar, verdadeiramente, perante as tais «*lacunas conscientes de tributação*», cujo aproveitamento não é, por natureza, censurável. Pode acontecer que, por força de uma opção de política legislativa, certas zonas propícias à obtenção de vantagens fiscais significativas sejam deixadas de fora do âmbito da tributação, ou fiquem sujeitas a uma carga tributária reduzida: essa opção do legislador, legítima, não pode deixar de ser valorada como uma manifestação clara da não reprovação pelo Direito da utilização, por parte dos contribuintes, das regras desse setor de tributação⁴¹.

Vale a pena referir, a este propósito, a distinção corrente na Doutrina espanhola entre «*economias de opção implícitas*» (ou «*stricto sensu*») – «aquelas condutas tendentes à redução da carga tributária cujos pressupostos e efeitos não estão expressamente regulados na lei fiscal, mas que (...) são admissíveis na medida em que se traduzam em negócios válidos segundo as normas de Direito privado por que se rege e não vá contra o espírito da norma tributária» – e «*economias de opção explícitas*» (ou «*impositiva*») – são reguladas

³⁹ A expressão é de SANCHES, J. L. Saldanha (2006) – *op. cit.*, p. 182.

⁴⁰ SANCHES, J.L. Saldanha (2009) – *op. cit.*, p. 62.

⁴¹ COURINHA, Gustavo Lopes (2004) – *op. cit.*, p. 196.

(pressupostos e efeitos) expressamente pela lei⁴².

Ora, sendo juridicamente admissíveis as economias de opção implícitas, por maioria de razão, não o poderão deixar de ser também as economias de opção explícitas. Elas são o núcleo de liberdade de escolha mais seguro contra medidas anti abuso, porque, nesses casos, não há *desfuncionalização* de normas, as quais foram criadas, precisamente, para serem aproveitadas em ordem à poupança fiscal. Se o legislador promoveu o recurso às mesmas, obviamente que o não pode censurar.

A. A tributação das mais-valias obtidas decorrentes da venda de ações

Com a reforma de 1988, verificou-se uma mudança de paradigma do conceito de *rendimento-fonte* para *rendimento-acrécimo*: surgiu a categoria G (inicialmente *mais-valias* e, mais tarde (Lei n.º 30-G/2000), *incrementos patrimoniais*). Do artigo 10.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS, consta que são mais-valias os ganhos decorrentes de alienação onerosa de partes sociais.

Pese embora as sociedades por quotas tenham hoje um tratamento equivalente ao das sociedades anónimas, durante largos anos verificou-se um entorse do princípio da equidade entre as duas formas societárias.

Decorria da lei – com o objetivo de favorecer o mercado de capitais – que apenas as mais-valias decorrentes da alienação de ações detidas por um período inferior ou igual a 12 meses seriam tributadas. A regra que constava na alínea d) do n.º 4 do artigo 43.º do Código do IRS era a FIFO (*first in, first out*): «tratando-se de valores mobiliários da mesma natureza e que confirmem os mesmos direitos, os alienados são os adquiridos há mais tempo». Assim, eram muitos os casos de mais-valias de ações que não chegavam a ser tributadas. Pelo contrário, no caso das sociedades por quotas, não relevava o tempo de detenção das quotas vendidas, uma vez que quaisquer mais-valias apuradas decorrentes da sua alienação estariam sujeitas a tributação. Verificava-se assim um claro favorecimento das sociedades anónimas.

Após várias *curvas e contracurvas*⁴³, a aproximação entre acionistas e quotistas veio a

⁴² AYALA, J.L. Perez (2006) – *El Régimen de las Economías de Opción en un Contexto Globalizado*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, p. 5.

⁴³ A Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro «constituiu uma tentativa meritória de superar as soluções extremas da Reforma Fiscal de 1989» (BASTO, José Guilherme Xavier de (2007) – *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora); previa a revogação do n.º 2 do artigo 10.º do Código do IRS. Este

ocorrer com a entrada em vigor da Lei n.º 15/2010, de 26 de julho, para fazer face à «necessidade de aproximação do regime de tributação das mais-valias mobiliárias ao praticado na generalidade dos países da OCDE»⁴⁴. Passou a tributar-se também as mais-valias decorrentes da alienação de ações detidas por mais de 12 meses e alterou-se a taxa de tributação destes rendimentos de 10% para 20%, com opção pelo englobamento.

Atualmente, as mais-valias são tributadas a uma taxa autónoma de 28%, conforme estabelece o artigo 72.º, n.º 1, alínea c), do Código do IRS.

Também em sede de IMT o tratamento das sociedades por quotas e das sociedades anónimas era, até muito recentemente, distinto. O artigo 2.º, n.º 2, alínea d), do Código do IMT já há muito que estabelece, desde 1958 – data em que foi introduzido no nosso ordenamento jurídico através do Código da Sisa –, que um negócio de transmissão de participações sociais de sociedades em nome coletivo, por quotas ou em comandita deve ser considerado como incluindo uma alienação de bens imóveis para efeitos de IMT, quando tais sociedades possuam bens imóveis, desde que algum dos sócios fique a dispor de, pelo menos, 75% do capital social da sociedade em causa.

Trata-se, no fundo, de uma espécie de norma anti abuso que pretende evitar a *camuflagem* de uma transmissão de imóveis; i.e., poderia dar-se o caso de a transmissão de participações sociais de uma sociedade, cujo património consistisse em imóveis, ter por *objeto real* a transmissão desses mesmos imóveis sem haver lugar ao pagamento de IMT por estar em causa, formalmente, uma transmissão de participações sociais⁴⁵.

Com a aprovação do Código do IMT, em 2003, esta norma manteve-se intacta e, ao longo dos tempos, esta regra de incidência gozou de uma estabilidade rara no nosso sistema fiscal, mantendo-se dela afastadas as sociedades anónimas⁴⁶. No entanto, considerando o crescente aumento de operações de transmissão de ações de sociedades anónimas detentoras de bens imóveis – resultante de uma adaptação dos agentes de mercado àquela norma – e, bem assim, a imperativa necessidade de obtenção de receita em contexto de pandemia, o

regime foi, porém, suspenso e alterado pelo OE para 2002 e posteriormente revogado pelo Governo, que regressou ao regime anterior.

⁴⁴ LIMA, Francisco (2014), *A Tributação de Mais-Valias da Alienação de Ações: Evolução Legislativa e Desafios Fiscais num Panorama de Crise Económica*, tese de Mestrado em Direito Fiscal, Porto, Universidade Católica Portuguesa, p. 21.

⁴⁵ V. Informação Vinculativa n.º 2018001497 – PIV n.º 14597, de 11.02.2018.

⁴⁶ Ac. do CAAD de 27.10.2020, processo n.º 849/2019-T; Ac. do TRG, de 23.01.2020, processo n.º 4387/19.3T8VNF.G1). V., ainda, ANTUNES, José Engrácia (2013) – *Direito das Sociedades Comerciais, Parte Geral*, 4.ª ed..

legislador veio incluir nesta norma as transmissões de ações, através do OE para 2021⁴⁷.

Em consequência do tratamento distinto, tanto em sede de IRS, quanto em sede de IMT, referidos acima, os sujeitos passivos optavam, naturalmente, pela constituição de sociedades anónimas, ou, no limite, pela transformação de sociedades por quotas em sociedades anónimas.

A este propósito, em França, fala-se da jurisprudência dos efeitos múltiplos⁴⁸. O ponto de partida foi a decisão da *Chambre Commerciale de la Cour de Cassation* de 10.12.1996, que analisou se a mudança da forma jurídica de uma *société à responsabilité limitée* (sociedade por quotas) para uma *société anonyme* (sociedade anónima) imediatamente antes da venda da totalidade das ações da sociedade, para evitar tributação em sede de imposto do selo, era abusiva. A *Cour de Cassation* entendeu que a alteração efetiva da forma jurídica implica necessariamente múltiplas consequências jurídicas (múltiplos efeitos) e deve ser legalmente separada da subsequente alienação de ações, o que impede a assunção de uma motivação exclusivamente fiscal.

Esta jurisprudência foi interpretada de tal forma que as configurações – as reestruturações empresariais –, que na realidade alteram substancialmente a situação legal do contribuinte, não podiam ser julgadas como abusivas. As consequências legais necessárias de uma transação deviam ser consideradas como objetivos não fiscais das partes, com a consequência de que a configuração não podia ser qualificada como exclusivamente de motivação fiscal.

Não questionamos que, existindo razões não fiscais, a opção por um ou outro tipo societário, para os efeitos referidos, não tem por que ser considerada abusiva para efeitos tributários. Entendemos, porém, que ainda que a motivação seja absolutamente fiscal não pode considerar-se verificado o requisito do *abuso de formas jurídicas*.

E assim defendemos porque, perante a lei, que foi devidamente pensada e ponderada, os sujeitos passivos podem interpor uma sociedade por quotas ou uma sociedade anónima, acarretando as devidas consequências (no caso de sociedades anónimas, favoráveis) em sede de fiscal. Queremos dizer: o legislador tinha conhecimento da liberdade que atribuía aos sujeitos passivos ao redigir as sobreditas normas como fez, mantendo delas excluídas as sociedades anónimas, em prol de outros valores que considerou mais relevantes num

⁴⁷ Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro.

⁴⁸ OSTERLOH-KONRAD Christine (2019) – *Die Steuerumgehung – Eine rechtsvergleichendeund rechtstheoretische Analyse*, pp. 185 e ss..

determinado momento. E sabia igualmente que a opção adotada pelos sujeitos passivos – de enveredar por um caminho ou por outro – seria motivada (quase) única e exclusivamente por razões fiscais: ser, ou não, tributado, consoante a forma jurídica da sociedade. Sempre se tratou de uma opção expressamente concedida pelo legislador, que estava na liberdade de cada sujeito passivo dispor, ou não.

B. A renúncia às isenções incompletas de IVA

O IVA tributa tendencialmente todos os atos de consumo, incidindo, por regra, sobre as transações económicas onerosas. Em conformidade com a Diretiva n.º 2006/112, o nosso Código do IVA consagra o princípio de que é dedutível todo o imposto incorrido em aquisições feitas com o propósito de levar a cabo operações sujeitas a imposto e dele não isentas⁴⁹.

Existem casos, contudo, em que o nosso legislador optou por prever que certas operações estão isentas⁵⁰ de tributação em sede de IVA, por razões de ordem económica e social (acesso e consumo de bens de mérito (*merit goods*): cuidados de assistência médica e hospitalar, serviços ligados à assistência social, ensino escolar ou universitário, atividades desportivas e serviços culturais) ou técnica (operações cuja sujeição a um imposto sobre o valor acrescentado é particularmente complexa ou onerosa: serviços financeiros, operações imobiliárias e jogo).

Estas isenções – completas/totais/plenas ou, por outro lado, incompletas/simples/parciais – constituem «um dos principais entorses à neutralidade do imposto»⁵¹, pois «cada vez que se dispensam do pagamento do imposto bens ou serviços determinados, logo se introduz uma discriminação entre os contribuintes e uma distorção no curso normal da oferta e da procura, encaminhando produtores e consumidores no sentido dos bens agraciados com isenção em detrimento dos demais»⁵².

As primeiras «representam [um] verdadeiro benefício»⁵³, uma vez que conferem direito à dedução do imposto suportado a montante, pelo que o sujeito passivo, não liquidando IVA

⁴⁹ VASQUES, Sérgio (2018) – *IVA, Deduções e Presunções*, Arbitragem Tributária n.º 8, Coordenação Nuno Villa-Lobos, Tânia Carvalhais Pereira, CAAD, p. 34.

⁵⁰ Distinto do conceito de isenção (quando se verifica o facto tributário, mas a eficácia constitutiva é paralisada originariamente pela ocorrência de um outro facto a que a lei assim atribui eficácia impeditiva) é o de «não incidência» (quando não se verifica o elemento positivo do tipo legal do facto tributário ou se verifica um elemento negativo); XAVIER, Alberto (1981) – *op. cit.*, pp. 283-284.

⁵¹ VASQUES, Sérgio (2017) – *O imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, p. 307.

⁵² VASQUES, Sérgio (2017) – *op. cit.*, Almedina, p. 307.

⁵³ VASQUES, Sérgio (2017) – *op. cit.*, Almedina, p. 314.

sobre a operação isenta, pode ainda assim deduzir ou reaver o imposto em que tenha incorrido nas aquisições destinadas à sua realização (cf. artigos 14.º Código do IVA e do RITI, 19.º, n.º 1, alínea b), I, do Código do IVA e 19.º, n.º 2, do RITI).

As segundas, porque não conferem um direito à dedução do imposto suportado a montante, «não representam (...) um verdadeiro benefício para o sujeito passivo»⁵⁴, uma vez que este, não liquidando IVA sobre a operação isenta, não deduz o imposto em que incorra nas aquisições destinadas à sua realização. Fala-se até de um “imposto oculto”: o imposto incluído nos bens utilizados pelo operador para a realização da sua atividade (*inputs*) não pode ser deduzido, incorporando-se no valor dos bens. Donde estas isenções constituem um obstáculo à neutralidade do imposto. São exemplo as isenções internas (artigos 9.º e 53.º).

Ora, ao gerar um imposto oculto, estas isenções podem ser de alcance limitado na promoção do acesso a determinados bens e serviços e levam, para mais, a uma tributação em cascata sempre que as operações isentas não se dirijam a consumidores finais. O nosso legislador admite, por isso, no artigo 12.º, que o sujeito passivo renuncie à isenção, aplicando IVA às operações que realize⁵⁵.

Repare-se que a vantagem inerente ao regime da renúncia à isenção de IVA é a possibilidade de dedução do imposto suportado nos termos dos artigos 19.º e seguintes, que se poderá traduzir numa significativa poupança fiscal. A opção de um sujeito passivo pela renúncia a uma isenção de IVA assentará, assim, uma vez mais, numa motivação puramente fiscal, a qual em momento algum foi – ou poderá ser – considerada abusiva, porquanto se trata de uma opção pela tributação, atribuída conscientemente pelo legislador.

C. A escolha resultante do sistema de tributação de rendimentos português

A par dos dois exemplos anteriores, existe uma opção que é, com grande probabilidade, a mais ostensiva do nosso regime fiscal e a mais relevante para o presente estudo: a liberdade de escolha da forma jurídica associada à prestação de serviços. Referimo-nos ao exercício de uma atividade económica de forma individual – desencadeando tributação em sede de IRS – ou coletiva – originando, por isso, tributação em sede de IRC.

O legislador atribuiu uma opção clara aos sujeitos passivos. E é verdadeiramente uma

⁵⁴ VASQUES, Sérgio (2017) – *op. cit.*, Almedina, p. 313.

⁵⁵ VASQUES, Sérgio (2017) – *op. cit.*, Almedina, p. 311.

escolha, desde logo porque passa pela criação de dois Códigos – duas leis – distintos, com regras de tributação distintas.

Tal como sucede nos casos referidos acima, não descartamos, claro, a eventual existência de outras razões não fiscais que comandem aquela opção, mas devemos estar cientes de que a mais relevante, a mais evidente, é forçosamente uma opção fiscal, a qual não é (não pode ser) necessária e automaticamente abusiva.

Em primeiro lugar, porque na realidade não se verifica uma vantagem fiscal, uma vez que, *a final*, conforme se explicou acima, os lucros da sociedade serão tributados em sede de IRC e de IRS. Imediatamente, a tributação é inferior, mas não se trata de uma injustiça para o sistema, não poderá ser moralmente questionável, porque a tributação é *acertada* no momento da distribuição aos seus sócios; *ao fim e ao cabo*, a tributação das sociedades visa apenas antecipar a tributação dos seus sócios pessoas singulares. Não se poderá sequer considerar que existe um diferimento com o intuito de obtenção de uma vantagem fiscal, porquanto se trata única e exclusivamente do funcionamento do sistema. Não se confunde, por exemplo, com um empréstimo de quantias simbólicas realizado por uma infinidade de tempo para obviar à tributação em sede de Imposto do Selo (como se de uma doação se tratasse), limitando-se ao pagamento de uma exígua taxa de juros. No nosso caso, é inevitável haver lugar a tributação em sede de IRS para que os sócios possam dispor dos rendimentos em causa.

Mas, em segundo lugar, e mais importante, porque, note-se, não se verifica um verdadeiro *abuso de formas jurídicas*, i.e., uma violação do espírito da norma e do sistema. O sistema foi desenhado desse modo, de forma consciente, conhecida e ponderada pelo legislador. É a lei que atribui essa possibilidade, essa liberdade de escolha ao sujeito passivo. Não poderá haver qualquer *abuso de formas jurídicas* se o nosso sistema foi estruturado tal qual como o legislador pretendia: *separar para integrar*, tendo em vista a tributação *combinada* em sede de IRC e de IRS. O seu propósito era, no fundo, *utilizar* as sociedades como uma forma de tributação provisória das pessoas. Fê-lo da mesma forma quanto ao regime da retenção na fonte, o que ninguém questiona: trata-se tão-só de uma antecipação da tributação das pessoas.

V. O caso particular das sociedades de prestação de serviços

A. A liberdade de escolha da forma jurídica

Virtualmente, todas as atividades comerciais, industriais ou agrícolas, incluindo serviços, podem ser realizadas através de exercício individual ou através de sociedades. Não há realmente atividades – até as prestações «pessoalíssimas» – que, pela sua natureza, reclamem especificamente uma certa forma jurídica.

A liberdade de exercício de uma atividade económica comporta por isso, em abstrato, uma escolha de forma. Existe, porém, um caso especial, o da prestação de serviços, que foi tratado a nível comunitário com mais cuidado (Diretiva n.º 2006/123/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 12 de dezembro).

Por transposição dessa Diretiva, vigora entre nós o «regime de livre prestação de serviços», consagrado pelo Decreto-Lei n.º 92/2010, de 26 de julho. De acordo com o n.º 2 do artigo 3.º desse diploma, serviço é «qualquer actividade económica não assalariada, prestada normalmente mediante remuneração»; por seu turno, o n.º 1 do artigo 4.º prevê que «os prestadores de serviços podem livremente estabelecer-se e exercer a sua actividade em território nacional, nomeadamente através da criação de sociedades, sucursais, filiais, agências ou escritórios sem necessidade de qualquer permissão administrativa ou mera comunicação prévia», excetuados os casos previstos na lei⁵⁶. Quer isto dizer que, onde a lei não exige, a escolha da forma é livre.

Com este enquadramento normativo, pode afirmar-se que, em Portugal (como em toda a UE), qualquer atividade económica pode ser realizada de forma individual ou mediante a constituição de uma sociedade, não existindo qualquer exigência legal que, para uma certa natureza de prestação de serviços, imponha uma única forma jurídica. Em geral, portanto, cada um escolhe a forma que mais lhe convém.

Prosseguindo: o n.º 4 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 92/2010 estabelece que os princípios e regras que disciplinam «o livre acesso e o exercício das actividades de serviços» não prejudicam a aplicação das leis fiscais. Ou seja, a liberdade de prestação de serviços não postula um único e privativo regime fiscal. Aos rendimentos resultantes do seu exercício

⁵⁶ Regulação ou concursos públicos: é frequente surgir a exigência de forma societária, porque nesses casos a lei ou a administração pública querem conhecer com clareza um perímetro definido de afetação de recursos, de onde estes não poderão sair sem o cumprimento dos apertados termos previstos na lei para a forma societária.

devem aplicar-se as normas jurídico-fiscais correspondentes à forma eleita: IRS, se a prestação for realizada por pessoa singular, com a consequente aplicação (entre outras regras) da tabela de taxas progressivas⁵⁷ e manutenção da total e direta disponibilidade dos rendimentos obtidos; IRC se, ao invés, for assegurada no contexto de uma pessoa coletiva, sendo certo que neste caso se enfrenta, para além da tributação dos lucros na esfera da sociedade, a tributação em IRS (categoria E) para que se possa ter acesso direto aos ditos lucros mediante a sua distribuição por qualquer dos meios previstos no direito societário.

Pode reconhecer-se que, num primeiro momento, a prestação de serviços a título individual tenderá a suscitar uma tributação mais elevada, por comparação com a alternativa que consiste na utilização de uma sociedade para o mesmo fim, enquanto não forem distribuídos os respetivos lucros. Mas foi isto mesmo – *uma lacuna de tributação implicitamente consciente* – que o legislador pretendeu: o IRC é visto pela doutrina, conforme já se explicou acima, como um adiantamento sobre a tributação pessoal que haverá de ser definitivamente apurada em sede de IRS, quando forem distribuídos aos sócios os rendimentos gerados na sociedade, ou quando esta for liquidada.

Esta associação entre diferentes formas e diferentes consequências fiscais não apresenta, em si mesma, nada de extraordinário ou *elisivo*: trata-se da arquitetura comum a qualquer ordenamento europeu e está disponível para um coordenador de seleções de futebol, para um contabilista, para um médico, um músico ou para qualquer comerciante ou industrial.

O enquadramento atrás descrito, vigente no ordenamento português, apresenta-se como indisputável e orienta uma prática generalizada e conhecida. Em Portugal não existe jurisprudência dos tribunais superiores acerca destas questões. Noutras jurisdições, onde essa prática foi colocada em causa, logo a jurisprudência tratou de declarar a sua *normalidade*.

Veja-se o exemplo da Alemanha (o sobredito §42 da AO), que usa o conceito de «*abuso de formas jurídicas*»⁵⁸: «em regra, não há abuso se um contribuinte – por qualquer razão – interpõe permanentemente uma empresa nacional entre si e uma fonte de rendimento, e tira todas as consequências daí resultantes». A interposição de pessoas coletivas é regularmente admitida para efeitos fiscais, se ela for concebida a longo prazo e dela

⁵⁷ O propósito do IRS é o da redistribuição, justificando-se assim, a imposição de taxas progressivas. A doutrina tem sublinhado que a progressividade das taxas do imposto de rendimento não é, em si mesma, *suficiente* para aferir da distribuição de recursos, oportunidades, rendimento ou bem-estar da sociedade (SUGIN, Linda (2004) – *Theories of Distributive Justice and Limitations on Taxation: What Rawls Demands from Tax Systems*», 72, Fordham Law Review). Ademais, não é certo que seja mesmo *necessária* para a redistribuição do rendimento do ponto de vista de uma avaliação global das receitas e das despesas do Estado (KENWORTHY, Lane (2008) – *Jobs With Equality*, Oxford).

⁵⁸ Ac. do BFH de 23.10.1996, I R 55/95, BFHE 181, 490.

decorrerem todas as consequências jurídicas e económicas típicas. Só se admite existir abuso de formas quando todas estas consequências são neutralizadas por configurações ou expedientes adicionais, a um ponto em que a substância do modelo escolhido acaba por «ficar no papel»⁵⁹.

Também em Espanha tem vindo a ser este o entendimento seguido. Veja-se o Acórdão do Tribunal Superior de Justicia de Múrcia⁶⁰: «no existe ninguna norma ni ningún principio que obligue a los sujetos a organizar las actividades económicas que desarrollan de la forma más conveniente para la Agencia Tributaria, sino que el contribuyente podrá, en uso de la economía de opción, elegir aquella alternativa que le resulte más rentable».

Em face do exposto, conclui-se que a poupança fiscal via utilização da operação (forma jurídica) substituível mais próxima não envolve, *ipso facto*, um abuso. Por imposição legal, e conforme já foi particularmente escrutinado acima, não basta a poupança fiscal, tem de haver abuso de formas jurídicas. «Se o contribuinte pautar o seu comportamento por um incentivo fiscal criado pelo legislador, a concessão do benefício fiscal correspondente está claramente de acordo com o objetivo normativo prosseguido ou com o significado e finalidade das disposições relevantes»; «o exemplo mais relevante é a liberdade de escolher entre diferentes formas jurídicas quando se realiza uma atividade económica. Se o legislador deliberadamente não configurar a lei fiscal para ser neutra em termos de forma jurídica, não é possível falar de uma divergência entre a aplicação literal da lei e a sua teleologia no caso de a escolha da forma ser intencionalmente otimizadora dos efeitos fiscais. Por conseguinte, pode ser genericamente declarado o seguinte: se o legislador fiscal tiver decidido em certos casos tributar de modo desigual o que é em substância igual (do ponto de vista económico), não pode haver lugar a um veredicto de abuso baseado no ideal de igualdade de tributação ou de neutralidade de decisão, se o contribuinte escolher deliberadamente a variante fiscal mais favorável»⁶¹.

⁵⁹ OSTERLOH-KONRAD Christine (2019) – *op. cit.*, p. 103; Ac. do BFH de 16.03.1988, XR27/86: «os contribuintes são geralmente livres de exercer as suas atividades tributáveis como empresários em nome individual, co-empresários ou através de uma sociedade em que detenham uma participação. Para esta última alternativa, a lei prevê a tributação dos lucros na esfera da sociedade e dos rendimentos dos sócios decorrentes da participação na sociedade na esfera destes (...)»; «o simples facto de o contribuinte se organizar de uma forma que não é geralmente habitual, não justifica o pressuposto de que o acordo é invulgar (...), [nem] justifica por si só uma presunção de abuso da lei, que o contribuinte teria de refutar».

⁶⁰ Ac. do Tribunal Superior de Justicia de Múrcia de 29.12.2014 (processo n.º 2015/505), de 26.01.2015 (processo n.º 2015/406) e de 06.02.2015 (processo n.º 2015/412). Em sentido contrário, refira-se o Ac. do Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 27.05.2014 (processo n.º 2014/1334).

⁶¹ OSTERLOH-KONRAD Christine (2019) – *op. cit.*, p. 644 e ss..

B. O sistema e a distribuição de lucros

O sócio de uma sociedade comercial é titular de um direito de participação nos lucros, que está previsto e regulado nos artigos 21.º, n.º 1, alínea a), e 22.º, do CSC. Segundo estas normas, conjugadas com o artigo 31.º desse diploma, qualquer distribuição de bens, salvo casos que o CSC expressamente regula noutro sentido, depende de deliberação dos sócios⁶².

Importa, antes do mais, destringir as três concepções do lucro⁶³: o *direito aos lucros* («direito diretamente derivado do próprio conceito de sociedade e que consiste pelo menos no direito de todo o sócio a participar na distribuição dos lucros obtidos com o exercício da atividade social») e que se consubstancia no direito à quota de liquidação ou ao lucro final⁶⁴), o *direito aos dividendos* e o *direito ao dividendo deliberado* (constitui-se na esfera jurídica do sócio após a deliberação de aprovação do balanço e de distribuição dos lucros, tornando-o credor da sociedade).

O direito aos dividendos resultaria de uma vinculação da sociedade a distribuir lucros no final de cada exercício, especialmente prevista para as sociedades por quotas e anónimas nos artigos 217.º e 294.º do CSC. De acordo com o artigo 31.º, «salvo os casos de distribuição antecipada de lucros e outros expressamente previstos na lei, nenhuma distribuição de bens sociais, ainda que a título de distribuição de lucros de exercício ou de reservas, pode ser feita aos sócios sem ter sido objecto de deliberação destes». Parte da doutrina⁶⁵ prende-se à primeira parte da referida norma, concluindo que os artigos 217.º e 294.º estão incluídos nos «casos previstos na lei» e que, por isso, não é necessária a deliberação dos sócios sobre a divisão de bens sociais. Segundo estes Autores, uma vez constituído o direito aos lucros na esfera jurídica do sócio, ele torna-se credor da sociedade, podendo exigir a entrega de uma quantia certa e determinada. Outros – aos quais aderimos – sublinham a segunda parte da norma, concluindo pela necessidade de uma deliberação declarativa da repartição lucros⁶⁶. Sendo assim, o direito a um verdadeiro dividendo apenas se consolida na esfera jurídica de cada sócio aquando da adoção de uma deliberação

⁶² Cf. Ac. do TRC de 21.12.2010, processo n.º 210/09.5TBTCS.C1.

⁶³ V. sobre esta distinção o já citado Ac. do TRC de 21.12.2010.

⁶⁴ SANTOS, Filipe Cassiano dos (1996) – *A Posição do Accionista Face aos Lucros de Balanço: O Direito do Accionista ao Dividendo no Código das Sociedades Comerciais*, “Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra”, Coimbra Editora, p. 19.

⁶⁵ SANTOS, Filipe Cassiano dos (1996) – *op. cit.*.

⁶⁶ O ordenamento espanhol consagra um regime similar ao nosso (artigos 160, a) e 237.1, da *Ley de Sociedades de Capital*). Em Itália, a discussão em torno desta questão não era pacífica: Rossi guiava-se pela inexistência de um direito dos sócios à repartição do lucro, dispondo a sociedade de inteira liberdade para optar pela via que considerasse mais adequada aos seus interesses (ROSSI, G. (1957) – *Utile di Balancio, Riserye e Dividendo*, Giuffré Editore, p. 184); por sua vez, Pettiti asseverou a existência de um direito dos sócios à repartição do lucro (PETTITI, D. (1957) – *Contributo allo Studio del Diritto dell' Azionista al Dividendo*, Guiffré Editore).

ponderada, criteriosa e exigente da Assembleia Geral.

A questão que se impõe é se, havendo, pelo menos como princípio geral, a obrigação legal de distribuição de lucros, uma deliberação pela não distribuição – mantendo por isso os lucros na esfera da sociedade – pode (ou deve) ser encarada como um negócio jurídico fiscalmente abusivo.

Sendo esta decisão adotada no interesse da sociedade, o seu carácter abusivo deve ser determinantemente afastado. Infundas razões existem para serem constituídas reservas livres: utilização na cobertura de prejuízos, *input* da atividade, autofinanciamento, sustentabilidade ou projetos de investimento a médio/longo prazo, prudência e gestão de *governance*. Portanto, contanto que seja uma decisão validamente adotada pelos sócios⁶⁷, o facto de não se distribuir os lucros apurados de forma repetida e continuada, de modo a poder anualmente reservar capital, para reforço dos capitais próprios da sociedade⁶⁸, deve ser considerada absolutamente válida.

Reflitamos agora sobre a decisão ser adotada no interesse dos sócios – i.e., com um alegado intuito de diferir a tributação em sede de IRS. Entendemos, da mesma forma, que não existe abuso. Tendo em consideração o indispensável requisito do *abuso de formas jurídicas*, qualquer vantagem fiscal que pudesse eventualmente ser obtida – que, conforme dissemos acima, não é porque não existe um verdadeiro *diferimento* –, deveria ser absolutamente desconsiderada por não se verificar a violação do espírito do sistema legal. Com efeito, para além de ser uma opção especificamente concedida pelo nosso legislador – i.e., é assim que o nosso sistema funciona, *by-design* –, ainda que a intenção dos sócios seja o diferimento da tributação em sede de IRS, conforme se verá *infra*, a nossa lei prevê diversos mecanismos que impedem a distribuição “oculta” de lucros aos sócios. I.e., ainda que os sócios adotem uma deliberação de não distribuição e pretendam, por formas recônditas, beneficiar na sua esfera pessoal daqueles lucros, o nosso sistema fiscal não o permite.

Tema distinto será o do pagamento de um salário insignificante aos sócios administradores ou sócios trabalhadores, assim como o da sua *justiça e normalidade* para efeitos de mercado. Esta é uma questão que não nos cumpre por ora aprofundar, mas que está particularmente bem acautelada através do regime dos preços de transferência previsto no artigo 63.º do Código do IRC.

⁶⁷ Cf. artigo 217.º do CSC: aprovação por 3/4 dos votos, caso os estatutos não prevejam maioria simples.

⁶⁸ DOMINGUES, Paulo de Tarso (2016) – *Código das Sociedades Comerciais em Comentário*, anotação ao artigo 217.º, Vol. III, Almedina, p. 328; ASCENSO, João Miguel (2011) – *As sociedades não lucrativas. Breve análise do direito dos sócios aos lucros*, “Revista de Direito das Sociedades” III, 3, pp. 811-856; Ac. do TRP de 22.02.2021, processo n.º 2532/16.0T8AVR.P2.

C. A transparência fiscal

O nosso legislador fiscal está especialmente atento ao tema da interposição de uma sociedade comercial por uma pessoa singular. Foi por esse motivo que criou a transparência fiscal, com objetivos de neutralidade, combate à evasão fiscal e eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos aos sócios⁶⁹.

Este regime, implementado através do Decreto-Lei n.º 442-B/88, está previsto no artigo 6.º do Código do IRC e é aplicável às designadas *flow-through*, *pass-through* ou *fiscally-transparent entities*, quando a figura e individualidade dos sócios é predominante. A sociedade deve ser desconsiderada para efeitos de tributação do rendimento, uma vez que «todas as atividades produtivas de rendimento desenvolvidas pela sociedade transparente serão consideradas como se tivessem sido praticadas diretamente pelos seus sócios»⁷⁰, para permitir a tributação direta dos sócios. O *lucro tributável* é apurado em relação à sociedade, nos termos do IRC, sendo depois imputado aos sócios singulares em sede de IRS como rendimentos da categoria B, ou tributado em IRC, se forem pessoas coletivas⁷¹. Os sócios tornam-se os verdadeiros sujeitos passivos e, por isso, os únicos devedores do imposto⁷².

O artigo 6.º do Código do IRC já sofreu várias alterações desde a sua entrada em vigor. Atualmente a lei prevê, de forma taxativa, que este regime deve ser aplicado a: (i) sociedades civis não constituídas sob forma comercial; (ii) sociedades de profissionais; e (iii) sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital social pertença, direta ou indiretamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar, ou cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público.

As *sociedades civis não constituídas sob forma comercial* foram integradas neste regime «com o intuito de se atingir um apaziguamento fiscal, por via da prevenção de lacunas»⁷³, por serem *sociedades de pessoas* e não *sociedades de capital* – relativamente às quais o legislador não hesitou nem sequer remotamente sobre a existência de personalidade jurídica e a consequente sujeição a IRC. Aqui, não existe uma distinção entre a entidade e o

⁶⁹ MARQUES, Rui (2020) – *Código do IRC – Anotado e Comentado*, anotação ao artigo 6.º, Almedina, 2.ª ed., pp. 83 e ss.

⁷⁰ OKUMA, A. D. (2009) – *Normas anti-elisivas domésticas e internacionais no direito tributário internacional. Tese de Doutoramento em Direito*, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, p. 152.

⁷¹ NABAIS, José Casalta (1988) – *op. cit.*, p. 502.

⁷² SERRÃO, Miguel (2011) – *Transparência Fiscal – imputação a sócios ou membros não residentes, CTF*, n.º 427, p. 393.

⁷³ LOPES, Micaela Andreia Monteiro (2016) – *A Transparência Fiscal – Contributo para a compreensão do artigo 6.º do CIRC*, Coimbra, p. 31.

sócio, mas apenas uma comunhão de interesses relativamente aos rendimentos obtidos e ao exercício de uma determinada atividade económica.

Por seu turno, as *sociedades de profissionais*⁷⁴ foram incluídas neste regime pelo facto de, na prática, ser comum verificar-se que os profissionais de certas atividades só em termos formais a exercem em nome da sociedade. A atividade é exercida em nome próprio, sendo a sociedade fitada somente numa lógica de partilha de custos e de espaço, continuando a primar-se por uma forte individualidade de cada um, ao invés de uma verdadeira personalização e constitucionalização societária, como se impõe.

O conceito fiscal de sociedade de profissionais surgiu na década de 80, com a entrada em vigor do Código do IRS e do Código do IRC e já foi alvo de várias alterações⁷⁵. Desde 2014⁷⁶, sociedade de profissionais é aquela (i) em que todos os sócios sejam pessoas singulares que são profissionais de atividades enquadradas no artigo 151.º do Código do IRS; (ii) cujo rendimento resulte em mais do que 75% do exercício de atividade prevista no artigo 151.º do Código do IRS, desde que, cumulativamente e durante mais de 183 dias do período de tributação: o número de sócios não seja superior a cinco; nenhum dos sócios seja pessoa coletiva de direito público; e, pelo menos 75% do capital social seja detido por profissionais enquadrados no artigo 151.º do Código do IRS.

Por fim, segundo o artigo 6.º, n.º 4, alínea b), do Código do IRC, uma *sociedade de simples administração de bens* – que não tem um escopo económico real – é aquela que limita a sua atividade à administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição, ou à compra de prédios para a habitação dos seus sócios, bem como aquelas que conjuntamente exerçam outras atividades e cujos proveitos relativos a esses bens, valores ou prédios atinjam, na média dos últimos três anos, mais de 50% da média, durante o mesmo período, da totalidade dos seus rendimentos, e cuja maioria do capital social pertença, direta ou indiretamente a um grupo familiar ou a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público. A lei não exige que haja exclusividade do exercício da atividade de administração de bens, sendo possível que tenha por objeto outras atividades para além das especificadas, contanto que aquela seja a atividade dominante. Também é possível enquadrar neste conceito as sociedades cujo grupo familiar tenha mais de 50% do capital social.

⁷⁴ Nas sociedades de profissionais, os sócios são os profissionais enquadráveis no regime de transparência fiscal; nas *sociedades profissionais*, os sócios estão vinculados à sociedade por simples relação de emprego (CORREIA, J. (1989) – *Transparência fiscal das sociedades de profissionais*, Fisco n.º 7, p. 4).

⁷⁵ Lei n.º 30-G/00, de 29 de dezembro; Lei n.º 109-B/01, de 27 de dezembro; Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro.

⁷⁶ Com a entrada em vigor das Leis n.º 2/2014, de 16 de janeiro, e n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro.

Ora, o legislador foi livre ao traçar a transparência fiscal: com maior ou menor extensão; com requisitos mais ou menos apertados. Veja-se, aliás, que desde a sua entrada em vigor a lei tem sofrido várias alterações, por forma a acomodar de forma mais ou menos intensa as necessidades sentidas pelo legislador em cada momento. E, se repararmos bem, não existe uma definição geral do conceito de *entidade transparente*, nem existem tão-pouco conceitos gerais ou indeterminados de difícil preenchimento⁷⁷.

Pelo contrário, no regime da transparência fiscal – tal como em todas as normas taxativas⁷⁸ –, a incidência fiscal assenta numa fixação perfeitamente detalhada, casuística e exaustiva dos factos tributários. O legislador optou por uma tipicidade fechada; optou por *escolher as suas batalhas*. Em particular, o legislador optou por não incluir neste regime as sociedades prestadoras de serviços. Aqui, existe uma omissão deliberada do legislador, numa lacuna por opção política – que o intérprete não pode preencher, em relação aos elementos essenciais do imposto (cf. artigo 11.º, n.º 4, da LGT). O legislador ponderou o tema em todo o seu alcance e decidiu quais os casos que são tributados e, como reverso da medalha, aqueles que não são. Não foi por esquecimento ou imponderação; foi uma omissão de incidência deliberada, assumida e consciente – que o interprete tem de respeitar e acatar.

D. A utilização «oculta» de bens sociais e a sua tributação

Poder-se-ia equacionar a possibilidade de a opção pela forma jurídica societária acarretar, para além das respetivas consequências fiscais – em especial, o seu modo de tributação –, uma possível utilização «camuflada» de bens sociais pelos sócios para utilização para fins pessoais. Mediante a interposição de uma pessoa coletiva, poderiam os sócios pessoas singulares dispor dos rendimentos auferidos pela sociedade comercial (sobre os quais incidiu uma tributação à taxa marginal de 21%), como se rendimentos pessoais se tratassem, para deles beneficiarem por exemplo para suportar despesas relacionadas com viagens, refeições, compras ou alojamento pessoais. A sociedade poderia vir a deduzir as referidas despesas ao seu lucro tributável – *disfarçando-as* de despesas empresariais –, abatendo-o, conduzindo assim a uma tributação inferior. Esta situação seria, sem qualquer margem para dúvidas, abusiva – os sócios pessoas singulares estariam a beneficiar de montantes (como se

⁷⁷ XAVIER, Alberto (1981) – *op. cit.*, p. 120: «a tipicidade repele uma tributação baseada num conceito geral ou cláusula geral de tributo, ainda que referido à ideia de capacidade económica».

⁷⁸ A taxatividade é geradora de segurança na aplicação da lei e, por isso, determinista quanto à discricionariedade permitida à AT, que deve ser tendencialmente nula (v. XAVIER, Alberto (1981) – *op. cit.*, pp. 118 e ss.).

tivessem sido por si auferidos) que não foram tributados devidamente.

Sucedem que, na realidade, este não é um risco palpável, pois existem vários mecanismos legais de prevenção ou combate a distribuições ocultas de lucros (não tributados em IRC).

Em primeiro lugar, o artigo 23.º do Código do IRC impede a dedutibilidade de gastos que não tenham uma *relação produtiva ou empresarial* com a sociedade⁷⁹. De acordo com essa norma, para a determinação do lucro tributável do sujeito passivo concorrem todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo mesmo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC. Aqueles encargos que não se inscrevam na atividade do sujeito passivo – p. ex., por respeitarem a despesas pessoais dos respetivos sócios ou membros dos órgãos de administração – não devem ser tratados por aquele como gastos fiscais, devendo acrescer por isso ao lucro tributável, com a consequente tributação nos termos gerais.

Por outro lado, não olvidemos o regime da tributação autónoma. Existem despesas que, muito embora sejam aceites como gastos fiscais – justamente, por revelarem a possível *relação produtiva ou empresarial* com a atividade do sujeito passivo –, são desincentivadas pelo legislador, atento o seu potencial para ocultar rendimentos acessórios ou *quicá* distribuições «ocultas» de lucros aos sócios.

O mecanismo encontrado pelo legislador para desincentivar estas despesas consiste na aplicação de uma “tributação autónoma”, que varia consoante o tipo de despesa. O exemplo paradigmático consiste nas despesas de representação: o sujeito passivo incorre em despesas para a sua representação perante terceiros (recepções, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos em Portugal ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades). O Código do IRC aceita este tipo de despesas como gasto do exercício na sua totalidade, mas sujeita-as a tributação autónoma à taxa de 10% (ou 20%, se o sujeito passivo tiver prejuízo fiscal no ano em que as despesas foram suportadas).

Ora, o nosso legislador entendeu, sem prejuízo de adotar uma cláusula geral⁸⁰, reservá-la apenas para a fenomenologia elisiva – leia-se, repressão do planeamento fiscal abusivo – e dotar o contribuinte de um certo nível de proteção contra a aplicação excessiva de uma tal figura. É isso que se pode ver com a formulação da cláusula em termos particularmente

⁷⁹ Até 2014, o conceito em torno do qual se encontrava construído o artigo 23.º do Código do IRC era o da sua *indispensabilidade* («consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora»). Em 2014, com a Reforma do Código do IRC, esse conceito foi eliminado e passou a exigir-se que os gastos tivessem uma *relação produtiva ou empresarial* com a atividade do sujeito passivo.

⁸⁰ DOURADO, Ana Paula (2007) – *op. cit.*, pp. 357 e ss.; SANCHES, J. L. Saldanha (2006) – *op. cit.*, pp. 34 e ss.. NABAIS, José Casalta (1988) – *op. cit.*, p. 377.

cuidados e submetida a rigorosos requisitos – que são cumulativos.

A CGAA é a última *ratio* do sistema; não envolve um cheque em branco à AT, devendo ser de aplicação absolutamente excepcional⁸¹. Por um lado, porque o seu preenchimento é muitíssimo complexo e deve ser efetuado de forma absolutamente casuística⁸², e por outro, porque configura um claro desvio a diversos princípios constitucionais.

A segurança e a previsibilidade jurídica exigem uma interpretação teleológica (sobretudo no segmento «abuso de formas jurídicas»), na resposta a duas questões: a identificação de uma poupança fiscal não envolve automaticamente o preenchimento deste segmento da lei; tem de se concluir, após interpretação holística (teleológica), que existem sinais inequívocos de uma intenção de tributação: que o legislador não ponderou o caso, mas, se o fizesse, teria querido tributar.

⁸¹ Ac. do CAAD de 21.10.2014, processo n.º 184/2014-T.

⁸² Ac. do TCAS, de 15.02.2011, processo n.º 04255/10.

Conclusão

Da simples leitura da CGAA, decorre que as índoles fiscal e artificiosa ou abusiva estão previstas separadamente: os atos ou negócios jurídicos devem ter como finalidade principal ou uma das finalidades principais a obtenção de uma vantagem fiscal, e devem ser dirigidos a esses fins com violação do espírito das normas aplicáveis.

A redação da CGAA não poderia ser outra, porque foi justamente assim que a sua racionalidade intrínseca a determinou, incluindo aquela que advém do cumprimento dos princípios constitucionais que a enformam. O nosso ordenamento jurídico valoriza o princípio da liberdade de escolha fiscal, enquanto dimensão fundamental de princípios como o da liberdade de iniciativa económica e o da propriedade privada. Um sistema jurídico que reconhece estes princípios não pode deixar de garantir aos particulares a liberdade de estruturarem os seus negócios do modo mais eficiente possível, tendo em vista a menor carga tributária que lhes seja, por lei, permitida.

Daqui decorrem duas consequências fundamentais para a presente dissertação. A primeira é a de que a lei fiscal, em geral, não pode obrigar um contribuinte a levar a cabo um certo comportamento ou a obter um certo resultado que seja o mais tributado de entre todas as opções viáveis disponíveis. De contrário, teríamos que todos os negócios que não tivessem conduzido ao resultado pretendido pela AT seriam por ela considerados anormais.

A segunda consequência é a de que se devem considerar excluídas do âmbito de aplicação da CGAA as situações em que, apesar de os contribuintes terem realizado atos ou negócios para cujos efeitos *económicos* existiam outros atos ou negócios com efeitos *fiscais* mais onerosos, aqueles atos ou negócios não foram realizados com *abuso de formas jurídicas*, porque foram concretamente utilizados para o seu fim económico-jurídico típico. É que, nos casos em que os atos ou negócios não se apresentam em desconformidade com a realidade económica que presidiu ao surgimento da norma jurídica em que se apoiam, estaremos sempre, por natureza, dentro da esfera de utilização normal da liberdade de iniciativa e escolha fiscal dos contribuintes.

Os atos ou negócios censuráveis por via da CGAA são sempre, e apenas, os *expedientes puramente artificiais*, isto é, aqueles cuja utilização é de tal modo invulgar, despropositada, arrevesada ou absurda que se possa dizer que «*desfuncionalizou*» a forma jurídica utilizada, afastando-a decisivamente da sua habitual vocação.

Pois bem, na nossa ordem jurídica, qualquer atividade económica pode ser realizada

de forma individual ou por meio de uma estrutura societária. Até se pode aceitar que opção pela forma societária teve em mente a vantagem de, no imediato, tal atividade ser tributada em sede de IRC (na esfera da empresa), em vez de o ser em sede de IRS (na esfera pessoal dos sócios). O que não se pode dizer, porém, é que essa opção constituiu um uso abusivo ou artificioso de formas jurídicas, sob pena de esta violar o princípio da proporcionalidade, nas dimensões de *necessidade* e *proporcionalidade em sentido estrito*, porque implica a compressão excessiva dos princípios da liberdade de iniciativa económica, da propriedade privada, da segurança jurídica (na sua expressão de princípio da proteção da confiança), insitoz na ideia de Estado de Direito democrático, e da legalidade fiscal (na sua dimensão de princípio da tipicidade).

Ver-se-á a liberdade de iniciativa económica e a propriedade privada restringidas porque, para salvaguardar a igualdade fiscal (que legitima a CGAA), através da extração de vantagens fiscais ilegitimamente obtidas pelos contribuintes, o legislador não precisava, de todo, de considerar ilegítima a utilização de formas jurídicas que se coadunam na íntegra com os seus fins *típicos* e *correntes*. Essa opção acarretará que a CGAA tem por premissa que os contribuintes, colocados perante duas alternativas igualmente lícitas (e que cumprem as suas finalidades habituais), têm de escolher aquela que comporta maior onerosidade fiscal.

Por seu turno, a segurança jurídica (proteção da confiança) e a legalidade fiscal (tipicidade) são violados porque, na interpretação prefigurada, a CGAA permite à AT a requalificação *a posteriori*, de modo unilateral, dos efeitos fiscais *típicos* de negócios *habituais*, realizados para a concretização dos seus resultados jurídico-económicos *próprios*. Ou seja, através da CGAA a AT pode afetar a esfera fiscal de contribuintes que atuaram num contexto de perfeita *normalidade*, o qual por natureza lhes deveria gerar a expectativa legítima de não serem alvo de uma atuação corretiva por parte da AT.

Referências bibliográficas

«*Revision of the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties*» of Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters – Seven Session, Geneva, 24-28 october 2011, E/c.18/2011/CRP.11/Add.1.

ABRAHAM, Marcus (2011) – Limitações do Código Civil Brasileiro ao Planejamento Tributário, “Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches”, Vol. III, Direito Fiscal: Parte Geral, Coimbra Editora.

AGOSTINI, Arnaud (1983), *Les Options Fiscales*, Paris, LGDJ.

Amorós, Narciso (1965) – *Elusión y evasión tributaria*, “Revista de Derecho Financiero y Hacienda Publica”, n.º 59.

ANTUNES, José Engrácia (2013) – *Direito das Sociedades Comerciais, Parte Geral*, 4.^a edição.

ASCENSO, João Miguel (2011) – *As sociedades não lucrativas. Breve análise do direito dos sócios aos lucros*, “Revista de Direito das Sociedades” III, 3.

AYALA, J.L. Perez (2006) – *El Régimen de las Economías de Opción en un Contexto Globalizado*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

BASTO, José Guilherme Xavier de (1978) – *O imposto sobre as sociedades e o imposto pessoal de rendimento – separação ou integração?*, “Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor J. J. Teixeira Ribeiro”, número especial do Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, vol. IV.

BASTO, José Guilherme Xavier de, António Lobo XAVIER (1994) – *Ainda a Distinção entre Taxa e Imposto: A Inconstitucionalidade dos Emolumentos Notariais e Registrais Devidos pela Constituição de Sociedades e Pelas Modificações dos Respective Contratos*, “Revista de Direito e Estudos Sociais”, Ano XXXVI.

BASTO, José Guilherme Xavier de (2007) – *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora.

CALDAS, Marta (2018) – *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?*, Cadernos IDEFF, n.º 18, Almedina.

CAMPOS Diogo Leite de, Benjamim Silva RODRIGUES, Jorge LOPES DE SOUSA (2012) – *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*, 4.^a ed..

CIPPOLINA, Silvia (1992) – *La Legge Civile e la Legge Fiscale, II Problema dell’Elasione*, CEDAM.

CORREIA, J. (1989) – *Transparência fiscal das sociedades de profissionais*, Fisco n.º 7.

COURINHA, Gustavo Lopes (2004) – *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, Almedina.

DOMINGUES, Paulo de Tarso (2016) – *Código das Sociedades Comerciais em Comentário*, anotação ao artigo 217.º, Vol. III, Almedina.

DOURADO, Ana Paula (2007) – *O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*.

FERNANDES, Abel L. Costa (2010) – *A Economia das Finanças Públicas*, Almedina.

FERNANDES, Luís A. Carvalho (1999) – *Alcance do Regime do art. 32º-A do Código do Processo Tributário e a Simulação Fiscal*, “Direito e Justiça”, Vol. XIII, Tomo 2, Universidade Católica Portuguesa.

KENWORTHY, Lane (2008) – *Jobs With Equality*, Oxford.

LIMA, Francisco (2014), *A Tributação de Mais-Valias da Alienação de Acções: Evolução Legislativa e Desafios Fiscais num Panorama de Crise Económica*, tese de Mestrado em Direito Fiscal, Porto, Universidade Católica Portuguesa.

LOPES, Micaela Andreia Monteiro (2016) – *A Transparência Fiscal – Contributo para a compreensão do artigo 6.º do CIRC*, Coimbra.

MACHADO, Jónatas E. M., Paulo Nogueira da COSTA (2012) – *Curso de Direito Tributário*», Coimbra Editora.

MARQUES, Paulo (2016) – *Constituição, Legalidade e Tipicidade Tributária: subsídios para a sua compreensão*, Revista do Ministério Público 146, ano 37.

MARQUES, Rui (2020) – *Código do IRC – Anotado e Comentado*, anotação ao artigo 6.º, Almedina, 2.^a ed..

MORAIS, Rui Duarte (2005) – *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado*, Universidade Católica.

MORAIS, Rui Duarte (2006) – *Sobre a Noção de Cláusulas Antiabuso*, “*Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*”, vol. III, Coimbra Editora.

MORAIS, Rui Duarte (2007) – *Apointamentos ao IRC*, Almedina.

NABAIS, José Casalta (1988) – *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra Editora.

NABAIS, José Casalta (2003) – *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*, “*Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*”, Coimbra Editora.

NUNES, G. Avelãs (2000) – *A Cláusula Geral Anti-Abuso de Direito em Sede Fiscal (art. 38º, n.º 2, da Lei Geral Tributária) à Luz dos Princípios Constitucionais do Direito Fiscal*, “*Fiscalidade*”, n.º 3, ISG - Business & Economics School.

OKUMA, A. D. (2009) – *Normas anti-elisivas domésticas e internacionais no direito tributário internacional. Tese de Doutoramento em Direito*, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

OSTERLOH-KONRAD Christine (2019) – *Die Steuerumgehung – Eine rechtsvergleichende und rechtstheoretische Analyse*.

PETTITI, D. (1957) – *Contributo allo Studio del Diritto dell' Azionista al Dividendo*, Guiffré Editore.

PIRES, José Maria Fernandes (2015) – *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina.

RAMOS, Vasco Moura (2001) – *Da Cláusula Geral Anti-Abuso em Direito Fiscal e da Sua Introdução no Ordenamento Jurídico Português*, “*Boletim da Faculdade de Direito*”, Vol. LXXVII, Universidade de Coimbra.

RIBEIRO, J. J. Teixeira (1995) – *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª ed., Coimbra Editora.

ROSSI, G. (1957) – *Utile di Bilancio, Riserve e Dividendo*, Giuffré Editore.

SANCHES, J. L. Saldanha (2000) – *Abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites*, “*Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*”, 398.

SANCHES, J. L. Saldanha (2006) – *Os Limites do Planeamento Fiscal - Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora.

SANCHES, J. L. Saldanha (2009) – *Reestruturação de empresas e limites do planeamento*

fiscal, As duas constituições – nos dez anos da cláusula geral antiabuso, Coimbra Editora.

SANTOS, Filipe Cassiano dos (1996) – *A Posição do Accionista Face aos Lucros de Balanço: O Direito do Accionista ao Dividendo no Código das Sociedades Comerciais*, “Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra”, Coimbra Editora.

SERRÃO, Miguel (2011) – *Transparência Fiscal – imputação a sócios ou membros não residentes*, CTF, n.º 427.

SOUSA, Domingos Pereira de (2013) – *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora.

SUGIN, Linda (2004) – *Theories of Distributive Justice and Limitations on Taxation: What Rawls Demands from Tax Systems*», 72, Fordham Law Review.

TEIXEIRA, Glória (2003) – *Sistemas Fiscais na União Europeia*, “Homenagem ao Professor Doutor Jorge Ribeiro Faria”, Coimbra Editora.

VASQUES, Sérgio (2017) – *O imposto sobre o Valor Acrescentado*», Almedina.

VASQUES, Sérgio (2018) – *IVA, Deduções e Presunções*, Arbitragem Tributária n.º 8, Coordenação Nuno Villa-Lobos, Tânia Carvalhais Pereira, CAAD.

VASQUES, Sérgio (2018) – *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed..

XAVIER, Alberto (1981) – *Manual de Direito Fiscal*, I, Almedina.

Jurisprudência consultada

Ac. do BFH de 16.03.1988, X R 27/86.

Ac. do BFH de 23.10.1996, I R 55/95, BFHE 181, 490.

Ac. do TRC de 21.12.2010, processo n.º 210/09.5TBTCS.C1.

Ac. do TCAS, de 15.02.2011, processo n.º 04255/10.

Ac. do Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 27.05.2014, processo n.º 2014\1334.

Ac. do CAAD de 21.10.2014, processo n.º 184/2014-T.

Ac. do Tribunal Superior de Justicia de Múrcia de 29.12.2014, processo n.º 2015/505.

Ac. do Tribunal Superior de Justicia de Múrcia de 26.01.2015, processo n.º 2015/406.

Ac. do Tribunal Superior de Justicia de Múrcia de 06.02.2015, processo n.º 2015/412.

Ac. do STJ, de 07.11.2017, processo n.º 919/15.4T8PNF.P1.S1.

Ac. do CAAD de 15.05.2019, processo n.º 441/2018-T.

Ac. do TRG, de 23.01.2020, processo n.º 4387/19.3T8VNF.G1.

Ac. do CAAD de 27.10.2020, processo n.º 849/2019-T.

Ac. do TRP de 22.02.2021, processo n.º 2532/16.0T8AVR.P2.