UNIVERSIDADE PORTUCALENSE

A Cláusula Geral Antiabuso

Uma aplicaçao prática

Maria de Fátima Gonçalves Braga

Mestrado

A cláusula Geral Antiabuso

Uma aplicação prática

Orientação: Prof.ª Doutora Eva Dias Costa Mestre Pedro Marinho Falcão

29.11.2021

UNIVERSIDADE PORTUCALENSE

Do conhecimento à prática.

IMP.GE.84.1

A Cláusula Geral Antiabuso
Uma aplicação prática
Maria de Fátima Gonçalves Braga

CLÁUSULA GERAL ANTIABUSO

Uma aplicação prática

Maria de Fátima Gonçalves Braga
tita.braga@gmail.com

Índice

1. Introdução
2. Planeamento fiscal
   2.1 Limites ao planeamento fiscal
3. Evasão fiscal – planeamento fiscal ilegítimo
   3.1 Comportamentos fraudulentos
   3.2 Fraude à lei fiscal
   3.3 Operações abusivas e simulação fiscal
4. Evasão fiscal e as sucessivas respostas do ordenamento jurídico-fiscal
5. Da necessidade de uma CGAA
6. Da consagração de uma CGAA
7. A CGAA – Modelo adotado
   7.1 Decomposição – elementos que a integram
      7.1.1 Elemento meio
      7.1.2 Elemento resultado
      7.1.3 Elemento intelectual
      7.1.4 Elemento normativo
      7.1.5 Elemento sancionatório
8. Das críticas à redação conferida pela Lei 30G/2000 de 29 de Dezembro
   8.1 A redação demasiado aberta;
9. Da redação da Lei 32.2019 de 30.05
   9.1 Das construções
   9.2 Da questão do substituto legal tributário
   9.3 Da majoração dos juros
10. Do procedimento de aplicação da CGAA
   10.1 Da questão da aplicação do regime procedimental do art. 63º do Código de Procedimento e Processo Tributário
11. Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo – Acórdão de 12.05.2021, no processo 01869/13.4BEBRG (01152/17)
12. Descrição de uma situação de facto
   12.1 Análise da construção ou séries de construções
   12.2 O negócio efetivamente pretendido;
   12.3 Da responsabilidade do substituto tributário
13. Conclusões

Resumo

A Cláusula Geral Anti Abuso (CGAA) – Uma aplicação prática

O ordenamento jurídico tributário encontra-se munido de uma ferramenta que permite dar resposta ao fenómeno crescente de evasão fiscal, permitindo à AT desconsiderar operações económicas realizadas com o objetivo, único ou principal, de obtenção de economia fiscal. O seu funcionamento deve respeitar a liberdade dos sujeitos passivos, na opção pelas formas negociais que consideram adequadas à prossecução dos fins pretendidos, o que será salvaguardado pela aplicação de um procedimento próprio.

Referimo-nos à CGAA que sanciona com ineficácia, desconsiderando, num contexto tributário, os efeitos das construções negociais especialmente dirigidas à poupança ou economia fiscal.

Porque a norma que a consagra, n.º2 do art. 38º da LGT, sofreu uma alteração recente, impõe-se perceber qual o seu sentido e alcance, em que medida esta é inovadora ou interpretativa, se permite uma aplicação mais ampla, com caráter mais intrusivo, analisando-se em particular as consequências resultantes da sua aplicação.

Debruçar-nos-emos, assim, sobre os efeitos resultantes destas alterações observando em que medida se refletem nas situações concretas que se apresentam a decidir, bem como, se o sentido desta decisão, de aplicação ou não da CGAA, será diverso, atendendo à atual redação.

Palavras chave: CGAA; planeamento fiscal; evasão fiscal; elisão fiscal.

Abstract

The General Anti-Abuse Clause (CGAA) – A practical analysis

The legal tax system is equipped with a tool that allows it to respond to the growing phenomenon of tax evasion, allowing AT (Tax Authority) to disregard economic operations carried out with the sole or main purpose of obtaining tax advantages. Its operation must respect the freedom of taxpayers to choose the negotiating forms they consider appropriate to achieve the intended purposes, which will be safeguarded by the application of a specific procedure.

We refer to the CGAA that sanctions with ineffectiveness, disregarding, in a tax context, the effects of negotiating procedures specifically aimed at obtaining tax savings/advantages.

Given that the rule which enshrines it, art. 38, no. 2 of the LGT, underwent a recent change, it is necessary to understand its meaning and scope, to what extent it is innovative or interpretative, whether it allows a broader application, with a more intrusive character, analyzing, in particular, the consequences resulting from its application.

We will thus investigate the effects resulting from these alterations, observing to what extent they are reflected in the concrete situations to be decided, as well as if the meaning of this decision, the application or not of the CGAA, will be different, given the current wording of the normative.

Key-Words: CGAA; Tax Planning; Tax Evasion; Tax Avoidance.

1. Introdução

A cláusula geral antiabuso – CGAA – prevista no art. 38º, n.º2 da LGT, reveste particular importância por se situar no conjunto de instrumentos colocados à disposição do ordenamento jurídico-tributário, no combate aos fenómenos de evasão fiscal.

Os estados modernos sentem necessidade de criar mecanismos que lhes permitam obviar a permanente tentativa dos agentes económicos de se eximirem às normas de incidência. Esta possibilidade de, contornando a lei sem, contudo, a infringir diretamente, assim otimizando as suas performances económicas, leva os contribuintes a conceber estruturas negociais alternativas, àquelas que o ordenamento jurídico proporciona, para, tipicamente, se obter determinado fim económico.

Operacionalizando estas estruturas negociais alternativas, resultado da criatividade dos contribuintes, resultam situações de relevantes poupanças fiscais que provocam desigualdades entre os operadores económicos, beneficiando de forma evidente, aqueles que, contornando a lei, frustrando o objeto do direito fiscal, vêm a sua carga fiscal diminuída, assim tornando os seus resultados mais compensadores.

A evasão é uma preocupação permanente, que assume particular relevo social, principalmente numa altura em que há mais projeção pública de operações idealizadas em contorno à lei fiscal, as quais são escrutinadas e discutidas publicamente, transmitindo uma imagem de um ordenamento jurídico-tributário, frágil e permeável a este tipo de comportamento, rejeitado pelos contribuintes cumpridores, nos quais gera, um sentimento de incompreensão e até de revolta.

A primeira reação do direito fiscal, surgiu com a criação de medidas como as CEAA, pelas quais o ordenamento jurídico tributário deu as primeiras respostas a este tipo de comportamentos, contudo com um campo de aplicação específico, dirigiram-se a situações concretas, logo de âmbito menos abrangente.

Sentida a necessidade de dotar o ordenamento jurídico-tributário com uma cláusula geral antiabuso (CGAA), que se carateriza por não ser dirigida a nenhuma situação concreta, mas a um universo ilimitado de comportamentos que, torneando o ordenamento jurídico-tributário, ainda que com recurso a formas negociais lícitas, permitam uma poupança ou economia fiscal indevida.

Esta CGAA foi introduzida no ordenamento jurídico-tributário, pela LOE para o ano de 1999, Lei 87-B/98 de 31.12, no Código de Processo Tributário, então em vigor.

No ano seguinte, Lei 100/99 de 26.07, mantendo a redação originária, passou para a LGT, sendo que, de seguida sofreu a primeira alteração, pela Lei 30-G/2000 de 29.12, versão que se manteve em vigor até 2019, sendo que pela Lei 32/2019 de 3 de maio, lhe foi conferido o atual teor.

Propomo-nos desenvolver uma análise à CGAA, à sua estrutura e modo de funcionamento, bem como aos seus limites os quais são sensíveis uma vez que se dirigem a uma atuação protegida pelos princípios da autonomia da vontade e de liberdade contratual, manifestada particularmente, na liberdade de conformação das cláusulas contratuais.

As dificuldades de aplicação da CGAA manifestar-se-ão na definição dos limites de contração daqueles princípios, estruturantes do ordenamento jurídico nacional, sendo certo, ainda, que estaremos sempre a desconsiderar efeitos, apenas em contexto tributário, de construções ou séries de construções, lícitas, cujos efeitos jurídico-económicos se produzirão, por isso, em pleno.

Através de uma análise crítica à CGAA na redação conferida pela Lei 30-G/2000 de 29 de dezembro, cuja vigência permitiu alguma produção doutrinária e jurisprudencial, definir-se-á a necessidade a que procura dar resposta a atual redação introduzida pela Lei 32/2019 de 3 de maio.

Aqui encontramos a influência da Diretiva anti elisão, Diretiva (UE) 2016/1164, do Conselho de 16 de julho, que vem definir as regras contra práticas de evasão fiscal com incidência direta no funcionamento do mercado interno, que fixa o objetivo a prosseguir pelos sistemas fiscais dos estados membros, onde encontra lugar o combate a práticas fiscais abusivas que ainda não tenham sido objeto de disposições legais, internas, específicas, não devendo os estados membros estar impedidos de, pelo funcionamento destas regras antiabuso, aplicar sanções.

A sanção típica do funcionamento da CGAA prende-se exatamente com a ineficácia tributária, o que significa que assim se impedirá, precisamente, a produção do efeito fiscal pretendido, a vantagem fiscal, uma das razões que presidiu à decisão de optar por aquela construção, ou séries de construções.

No desenrolar da análise jurisprudência e doutrinária, ainda que na vigência da Lei 30-G/2000 de 29.12, entendemos ser de realçar o objetivo, que deve estar subjacente à aplicação da CGAA, ou seja, a neutralidade do direito fiscal, que não deve ter influência no funcionamento da norma de incidência, não sendo determinante

na decisão dos agentes económicos das escolhas das formas contratuais ou negociais usadas.

Relevante na atual redação da CGAA, Lei 32/2019 de 3.05, é a clarificação, nos casos de resultar da construção a omissão de retenção na fonte, da responsabilidade do substituto tributário, apesar de se especificar que a vantagem fiscal se produz na esfera do beneficiário do rendimento, reservando-se, naquilo que consiste uma das novidades mais significativas, ao substituído, responsabilidade subsidiária.

Estas inovações da CGAA vêm acompanhadas de uma alteração nas normas que fixam o procedimento prévio e próprio da sua aplicação, no caso o art. 63º do CPPT.

Analisaremos, ainda, Acórdão do STA de 12.05.2021, no processo 01869/13, onde, incidindo particularmente sobre uma situação de responsabilidade por omissão de retenção na fonte, se compara a posição do substituto tributário e do substituído, bem como a possibilidade de responsabilização tributária, de um e de outro, bem como do tipo de responsabilidade, se principal ou subsidiária.

Analisaremos, por fim, uma situação de facto, onde se perfila precisamente, a possibilidade de, perante a omissão de retenção na fonte, responsabilizar substituto legal, sendo que serão aludidas as diferenças práticas, decorrentes da aplicação da lei atualmente em vigor.

2. Planeamento Fiscal

As ações de planeamento fiscal são, necessariamente, orientadas por práticas de racionalização e otimização económico-financeira e visam a prossecução do objetivo social de diminuição de despesas com o correspetivo aumento de resultados.

Nesta decisão de planeamento fiscal, diz Machado[1] (2019, p. 476) que:

> O contribuinte, atendendo aos benefícios e aos custos esperados (que podem ser de ordem patrimonial, moral e social), tende a optar pela solução que se lhe apresente como a melhor. Naturalmente, um contribuinte que possa optar, face ao desenho legal, entre um caminho fiscalmente mais oneroso e outro menos oneroso tenderá a seguir o segundo. Pode, assim, falar-se numa predisposição inata do ser humano para minimizar os encargos fiscais.

Referindo-se à forma como esta diminuição de receitas pode, em termos de diminuição do impacto fiscal sobre os resultados, ocorrer, sintetiza Gomes[2] (1996, p.104):

> A poupança fiscal pode ocorrer intra legem (planificação fiscal), extra legem (elisão fiscal), ou contra legem (evasão fisca) constituindo esta última sempre ato ilícito, mas nem sempre infração fiscal. E pode suceder ainda que os atos praticados pelos contribuintes sejam antijurídicos mas não ilícitos como sucede quanto aos atos que sejam objeto de leis fiscais anti abuso

Na prossecução de uma racionalidade económica, obtida também pela minimização dos custos fiscais, nos termos da terminologia adotada, ressalta a evasão fiscal, como manifestação da economia fiscal nas vertentes que se distinguem como *intra legem* e *extra legem.*

Ainda nas palavras de Nuno Sá Gomes, (Gomes, 1996), relativamente à racionalidade das atividades económicas, vemos que tal pressupõe a ação dos agentes económicos na otimização de todos os custos envolvidos, sejam eles comerciais, industriais e financeiros e, naturalmente, também de natureza fiscal o que supõe, a minimização dos custos fiscais da atividade que, refere o autor, a doutrina designa por economia ou poupança fiscal, sem prejuízo do estrito cumprimento das leis tributárias.

---

[1] Machado, Jónatas E. M. & Costa, Paulo Nogueira, Manual de Direito Fiscal, Perspetiva Multinível, 3ª Edição, 2019, Almedina Editora.

[2] Gomes, Nuno Sá, Manual de Direito Fiscal, Volume II, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, (174), Centro de Estudos Fiscais, Direção-geral das Contribuições e Impostos

O que equivale a dizer que uma boa gestão de uma qualquer empresa supõe a minimização dos custos, de todos os custos, sejam eles operacionais ou financeiros e fiscais, sendo que o que aqui importa é a poupança que se refere aos custos fiscais.

Muitas vezes esta poupança fiscal é querida, ou promovida pelo legislador, que assim leva a cabo outros objetivos, incentivando uma atividade ou o investimento em determinada área, estimulando ou refreando o consumo, o que é levado a cabo pela da aprovação de normas negativas de tributação, ou pela consagração de desagravamentos fiscais estruturais, no seguimento do que é dito por Nuno Sá Gomes, (Gomes, 1996), encontramos um elenco de exemplos onde tal acontece: exclusões tributárias (exclusões objetivas); deduções específicas a propósito da definição dos rendimentos e riqueza tributadas; abatimentos à matéria coletável personalizantes; deduções à coleta; reportes de prejuízos, etc.

Esta forma de intervenção do sistema fiscal no sentido da promoção da poupança fiscal, pode manifestar-se, ainda, pela consagração de benefícios fiscais excecionais, que podem ser estáticos ou dinâmicos, logo, dirigidos quer a situações já consumadas, como a situações futuras que se pretendam fomentar aqui podendo até caber criação de zonas francas – em Portugal a criação da zona franca da madeira.

Nesta vertente de planeamento fiscal, promovida pelo sujeito ativo da relação jurídica tributária, a economia fiscal obtida pelo sujeito passivo era querida, desejada ou, pelo menos, sugerida pelo legislador, que previu e regulou o desagravamento fiscal. Em todos estes casos, os atos ou negócios jurídicos praticados ao abrigo de tal condicionalismo legal, proporcionando poupança fiscal, ocorrem, logicamente, *intra legem* inserindo-se no planeamento fiscal obtido pela prática de atos ou negócios jurídicos, necessariamente, lícitos.

Também Saldanha Sanches[3] (Sanches, 2006) procurou explicar ou definir planeamento fiscal, o que designa como uma técnica de redução da carga fiscal. Através desta o Sujeito Passivo renuncia a um certo comportamento, pela razão da sua ligação a uma obrigação tributária; compreende ainda uma outra vertente, nesta segunda possibilidade o Sujeito Passivo escolhe entre as diversas soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico-fiscal, aquela que, por ato intencional do legislador, se faz acompanhar de menor encargo fiscal.

[3] Sanches, J. L.. Sanches (2006). Os Limites do Planeamento Fiscal, Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional, Coimbra Editora,.

Concretiza, ainda, relativamente a este conceito, que hoje o planeamento fiscal constitui uma dimensão essencial do planeamento económico, sendo o seu limite a fraude à lei.

Por seu turno, Jonatas Machado[4], falando sobre o princípio da legalidade tributária e reconhecendo o direito ao planeamento fiscal, autonomiza o princípio da liberdade de escolha da via menos tributada, onde esta é definida como uma lícita escolha. Afirmando-se o dever fundamental de pagamento de impostos que impende sobre os Sujeitos Passivos, o qual tem consagração constitucional, daqui decorre também que a incidência fiscal representa sempre uma restrição ao direito de propriedade, pelo que deve, obrigatoriamente, ter uma base legal e ser interpretada restritivamente.

Continua o identificado autor (Machado, 2019), dizendo, de forma bastante explícita:

> Daí que seja lícito aos cidadãos escolher, dentro dos cursos alternativos de ação legítimos, aquele que se afigura menos tributado. Eles podem, sem defraudar a lei, estruturar as suas transações – usando as normas sobre direito de propriedade e liberdade contratual e aceitando todas as suas consequências – de maneira a tirar partido de um regime fiscal mais favorável. Nalguns casos, esse objetivo pode coexistir com a prossecução de outros objetivos económicos. Noutros, evitar a tributação, ou destruir o imposto, pode constituir o único objetivo da transação, à margem de qualquer racionalidade económica.

Este princípio da liberdade da escolha lícita da via negocial que se apresente menos tributada, decorre de um conjunto de valores, ou princípios, tidos como fundamentais num estado de direito democrático. Como bem se compreenderá decorre da consideração da dignidade da pessoa humana, cujo respeito suporá, necessariamente, a proteção do trabalho, da criatividade, da iniciativa, da propriedade individual, bem como dos respetivos frutos.

O respeito por estes valores confere ao sujeito ativo da relação jurídica tributária um dever de boa administração e tutela da segurança jurídica e da proteção e confiança dos cidadãos.

Retomando o pensamento de Saldanha Sanches (Sanches, 2006), e na procura da resposta a dar à questão de saber qual é a limitação ao planeamento fiscal, temos que, podemos estar perante um abuso de direito ao conceber livremente os contratos, quando a escolha da forma negocial tem como único ou principal objetivo a redução, eliminação ou diferimento, da carga tributária.

[4] Ver nota 1 (Machado , 2019)

É essencial, para este Autor, delimitar planeamento fiscal legítimo e ilegítimo, de forma que nos permita saber onde deve situar-se a possibilidade de intervenção administrativa, e mesmo judicial, na determinação dos elementos das situações jurídico-tributárias tal como configurados pelo contribuinte.

Levando em linha de conta os identificados autores, temos que a decisão de planeamento fiscal se compreende numa gestão responsável dos destinos dos operadores económicos, numa ótica de racionalização de resultados, revelando-se natural que estes procurem pagar o mínimo de imposto assim melhorando os resultados.

Contudo este planeamento deverá ser orientado no sentido de procurar integrar a atividade social nas orientações sugeridas pelo ordenamento jurídico, por exemplo com opções de funcionamento que se integrem nos benefícios sociais legalmente fixados assim usufruindo das políticas de incentivos ou desincentivos que vão sendo consagradas.

2.1 – Limites ao planeamento fiscal

Na tentativa de definir o planeamento fiscal, fica já a ideia de limite, até onde podem os Sujeitos Passivos ir na sua ação de planeamento fiscal, quais são os limites impostos a esta otimização de resultados.

Facilmente podemos dizer que o limite ao planeamento será, necessariamente, a lei, os limites do cumprimento das normas de incidência fiscal, o respeito pelo ordenamento jurídico tributário vigente. Podemos dizer que encontramos o limite ao planeamento fiscal quando verificamos que a ação levada a cado, atos ou negócios jurídicos praticados, provocam a intervenção do sistema jurídico tributário.

Nas palavras de Saldanha Sanches[5] (Sanches, 2006), estamos perante uma ação legítima quando o agente económico escolhe uma diferente forma jurídica levando a cabo o exercício de uma determinada atividade, por ter descoberto que, nesta situação particular, a mudança de instrumento jurídico lhe proporciona uma economia fiscal, o que consegue exercendo um direito, assumindo um comportamento legítimo. Estamos no campo das opções de natureza pessoal, de gestão particular, das quais resultam vantagens económicas, em função da economia fiscal pretendida ou obtida.

[5] Ver nota 3 (Sanches, 2006)

Retomando a terminologia adotada por Nuno Sá Gomes (Gomes, 1996), já mencionada supra, será ultrapassado o limite do planeamento fiscal, nas situações em que o Sujeito Passivo atua extra legem, nos casos de elisão fiscal, e nos casos de atuação contra legem ou de evasão fiscal.

Encontrando referência a esta economia ou planeamento fiscal, querida ou orientada pelo legislador, consideremos, também a posição de Jónatas Machado[6] (Machado, 2009), de acordo com quem, só é legítima a minimização dos encargos fiscais, a pretendida economia fiscal, quando obtida pela utilização de atos ou negócios jurídicos não abusivos ou fraudulentos, da gestão ou planeamento fiscal.

Usando a terminologia já sugerida por Nuno Sá Gomes (Gomes, 1996) , refere, ainda, Jónatas Machado, (Machado 2019), que "*só é legítima a atuação intra legem"*, concretizada no aproveitamento, pelo contribuinte, dos benefícios fiscais ou das alternativas fiscais que o ordenamento jurídico fiscal lhe disponibiliza, as quais dizem respeito, designadamente, "*à forma de realização das operações ou atividades, à sua localização, ao momento da tributação e, nos casos em que a lei o permita, ao tipo de rendimentos"*.

Esta economia fiscal pode, ainda, ocorrer mediante a realização de negócios jurídicos não previstos nas normas de incidência fiscal ou práticas contabilísticas permitidas tecnicamente, mas que se revelam mais favoráveis ao contribuinte.

As práticas de evasão fiscal surgem, por vezes, como uma forma de otimização de resultados concretizada numa minimização de custos, de obtenção de economia fiscal, nestes casos, conseguida através de um comportamento, que pode ser lícito ou ilícito.

Retomando, ainda, Nuno Sá Gomes (Gomes, 1996), relativamente a estes atos ou negócios jurídicos, quando nem a letra nem o espírito da lei previram certo facto ou situação, decorre do princípio da legalidade a sua não tributação, podendo, por isso, os contribuintes adotar tais condutas sem se submeterem ao impacto respetivo, obtendo a consequente e pretendida economia fiscal, esta é a poupança fiscal que ocorre *extra legem*, isto é, pela prática de atos ou negócios não especificamente previstos pela lei fiscal, mas que a doutrina designa por elisão fiscal.

"*Em princípio estes negócios também são lícitos"*[7]

[6] Machado, Jónatas E. M. & Costa, Paulo Nogueira (2009). Curso de Direito Tributário, Coimbra Editora

[7] (Gomes, 1996, pag.102).

Atualizando a densificação destes conceitos, acompanhando Jónatas Machado[8], numa publicação mais recente, vemos a definição destes conceitos ir ao encontro da terminologia da União Europeia, Diretiva anti elisão, considerando haver planeamento fiscal nas situações em que o Sujeito Passivo logra obter uma poupança fiscal através de práticas de minimização fiscal intra legem; teremos situações de elisão fiscal aquando estivermos perante comportamentos extra legem e na sua forma mais grave, as situações de evasão fiscal quando o Sujeito Passivo atuar contra legem.

Na delimitação daquilo que é o planeamento fiscal, revestem menor importância as situações de atuação contra legem, ou de evasão fiscal, uma vez que, aqui é evidente que a opção do Sujeito Passivo foi além daquilo que lhe é permitido, ou dos limites de um direito ao planeamento definido como lícito.

Assume particular relevância na definição do limite ao planeamento fiscal, a caraterização de situações de elisão fiscal onde estão em causa atos ou negócios jurídicos que revestem natureza lícita, ou não ilícita, mas que, ainda assim, provocam o funcionamento do sistema jurídico tributário. A opção pela prática destes atos ou negócios jurídicos, que é tomada no âmbito da liberdade contratual e da autonomia da vontade, princípios estruturantes do sistema jurídico, bem como no exercício do direito à opção pela via menos onerosa, sofre limitações.

Este limite ao exercício da autonomia da vontade, resulta da consideração da via legal que foi consagrada e cuja utilização vai permitir ao Sujeito Passivo obter o efeito, jurídico ou económico, pretendido.

Nas situações de atuação extra legem, ou nos casos em que se verifica haver elisão fiscal, o Sujeito Passivo opta pela celebração de atos ou negócios jurídicos que se lhe apresentaram como fiscalmente menos onerosos, sem qualquer intuito simulatório, nada foi simulado ou dissimulado, os intervenientes quiseram, efetivamente, aquele resultado, a vontade corresponde à declaração, contudo esta opção negocial foi tomada, única e exclusivamente, para efeitos de poupança fiscal.

Não se trata de simulação, ou de qualquer forma de abuso de direito, conceitos do direito civil, muito menos são situações passíveis integrar a prática de crimes fiscais, como a fraude fiscal ou o abuso de confiança fiscal, estes previstos e punidos pelo Regime Geral das Infracções Tributárias.

[8] (Machado, 2019, pag. 479).

Estamos, sim, perante casos de recurso à via menos onerosa. Contudo, apesar do sistema jurídico tributário reconhecer este direito ao Sujeito Passivo, limita-o apesar de tudo. Os atos ou negócios jurídicos assim praticados, mantendo-se válidos nos seus efeitos negociais, ou civis e económicos, não são, todavia, aceitáveis para efeitos tributários.

Isto acontece porque a opção do Sujeito Passivo, ladeando a lei fiscal, foi unicamente dirigida à poupança ou economia fiscal, que não seria obtida caso tivesse sido usada a forma normal, posta à sua disposição pelo sistema jurídico, para a obtenção daquele resultado final.

Apesar de estarmos perante realidades negociais lícitas, não sendo a forma comummente usada para, nos termos do habitual funcionamento da lei, se obter aquele resultado, extrapolam, por isso, o direito à poupança fiscal, podendo, nos termos da lei ser corrigidos.

Estamos, assim, para além do limite do planeamento fiscal, no fértil campo de aplicação da CGAA, resposta do sistema jurídico à elisão fiscal, aos comportamentos extra legem e de que aqui nos ocupamos.

3. Evasão Fiscal – Planeamento Fiscal Ilegítimo

Considerado já o planeamento fiscal licito, ou *intra legem*, na terminologia da Nuno Sá Gomes (Gomes, 1996), debrucemo-nos, agora, sobre os seus limites, *extra legem* ou o planeamento fiscal ilícito, *contra legem*.

A ação de planeamento fiscal mostra-se ilegítima quando estamos perante qualquer tipo de comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das onerações fiscais de um determinado comportamento do sujeito passivo.

No âmbito do planeamento extra legem, ainda no âmbito da prática de atos, ou escolha de formas negociais lícitas, estamos já além do designado planeamento fiscal lícito, provocando a atuação do sistema jurídico tributário.

3.1 – Fraude à lei

Encontramos, nas palavras de Saldanha Sanches (Sanches, 2006), referência à realidade da elisão fiscal através de fraude fiscal. Neste caso estão em causa comportamentos que violam expressamente um qualquer dever de cooperação do Sujeito Passivo, correspondendo-lhe, por isso, uma reação sancionatória do ordenamento jurídico, que poderá ter natureza penal ou apenas contraordenacional.

Seguindo, ainda, o mesmo autor, caraterizando situações com contornos diversos, a atuação do Sujeito Passivo no desiderato da poupança ou economia fiscal, refere que quando esta é conseguida mediante a prática de atos ilícitos, é aquela que ocorre *contra legem*, estamos, aqui, no campo da evasão fiscal ilícita, e neste caso perante atos ou negócios que ocorrem, por exemplo, na economia clandestina ou paralela, nas práticas fiscais fraudulentas ou na apropriação ilícita de impostos retidos e devidos por terceiros, a título exemplificativo diremos que são comportamentos passíveis de integrar a prática de crimes tais como a fraude fiscal ou o abuso de confiança fiscal.

São as situações em que o contribuinte infringe, diretamente, a lei fiscal, define-os Jónatas Machado (Machado 2019), como casos de fraude fiscal em sentido amplo. Quando o Sujeito Passivo atua *contra legem;* num sentido mais estrito, há fraude fiscal

quando o comportamento adotado viola um dever de cooperação legalmente tipificado como crime ou contraordenação, casos em que estaríamos perante o campo de atuação do Regime Geral das Infracções Tributárias.

De uma forma direta, pragmática, define João Nuno Calvão da Silva[9], (Silva, 2006) a fraude à lei como:

> A fraude fiscal (a tax evasion anglo-saxónica) consubstancia o domínio do ilícito fiscal: verifica-se quando há uma violação (directa) da lei, ou seja, quando se encontram preenchidos os pressupostos das normas de incidência e, todavia, há "fuga" ao imposto devido.
>
> É o campo das infracções às normas tributárias, definidas como crimes (direito penal fiscal) ou contraordenações (direito contraordenacional fiscal), aqueles puníveis com pena de prisão e multa e estas com coima.

Estamos no campo das relações que se estabelecem entre o direito fiscal e o direito penal.

Esclarece Casalta Nabais[10], que, tal como sucede no ordenamento jurídico-penal, também no direito fiscal encontramos normas

> cuja função é a de qualificar certos comportamentos, traduzidos em ações ou omissões, dos contribuintes ou de terceiros (face à relação jurídica fiscal) como infrações e, bem assim, a de estabelecer as correspondentes sanções.

Continua dizendo (Nabais, 2006) que

> o direito fiscal integra no seu seio um setor de direito sancionatório – o chamado direito penal fiscal em sentido amplo, que tem a sua disciplina presentemente condensada no Regime Geral das Infracções Tributárias.

Tipificando a lei penal tributária, determinadas condutas, de gravidade mais intensa, como crimes, e outras de menor gravidade como ilícitos de mera ordenação social, no caso das contraordenações, sanciona aqueles com penas de multa e até de prisão e estas com coimas. Sendo que, em ambos os casos, de crime ou de contraordenação, o regime sancionatório respetivo não pode deixar de obedecer aos princípios fundamentais que enquadram o ordenamento penal e contraordenacional[11].

Refletindo sobre o fundamento da criminalização do ilícito tributário, continua Casalta Nabais, dizendo que nas situações de fraude à lei, surge como relevante o desenvolvimento do estado social salientando-se a alteração significativa do quadro

---

[9] Silva, João Nuno Calvão da, no artigo "Elisão Fiscal e Clausula Geral Anti abuso", in Revista da Ordem dos Advogados, setembro de 2006 – ano 66, Vol. II, Setembro de 2006, disponível em:

https://portal.oa.pt/publicacoes/revista/ano-2006/ano-66-vol-ii-set-2006/doutrina/joao-nuno-calvao-da-silva-elisao-fiscal-e-clausula-geral-anti-abuso/

[10] (Nabais, 2006)

[11] (Machado, 2019).

em que a fuga ilegítima ocorria, consubstanciado na consciência da danosidade social que tal tipo de comportamento encerra, bem como a consequência imediata de uma maior carga fiscal para aqueles que, sem possibilidade de replicar tal tipo de fuga, se vêm sobrecarregados no seu esforço fiscal. Com o advento do estado social começa a apelar-se a ideias como a de que (Machado, 2019) "*é através da cobrança de impostos que o Estado realiza os objetivos de justiça social que a sua dimensão democrática lhe impõe".*

Seguindo o pensamento deste autor (Machado, 2019) vemos uma crescente eticidade reconhecida relativamente ao ilícito tributário que entronca na relevância ética que atualmente se atribui ao sistema fiscal

> como meio privilegiado de realização da justiça retributiva o qual, nos termos do art. 103º, n.º1 da nossa Constituição, visa não só a satisfação das necessidades financeiras do Estado e demais entidades públicas, mas também uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

Incumbe, assim, ao Estado assegurar as condições que permitam que todos os membros que o integram, o universo dos sujeitos passivos, cumpram o dever de proceder ao pagamento de imposto, na medida da sua capacidade contributiva e em pleno respeito das normas de incidência tributária vigentes em cada momento.

Neste sentido, o bem jurídico protegido pelo direito penal tributário, não se esgota num valor predominantemente patrimonial, concretizado apenas na obtenção integral das receitas tributárias, que permite o funcionamento do estado social, mas também nos deveres de colaboração leal dos contribuintes na determinação dos factos tributários, centrando-se, aqui, a ilicitude na violação dos deveres de colaboração que se concretizam nas obrigações declarativas.

Dizendo, por fim, José Casalta Nabais (Nabais, 2006), que nos crimes tributários se tutelam os bens jurídicos identificados, pela proteção do património do Estado como, também, pela proteção dos valores de verdade e lealdade fiscal, do contribuinte perante o Estado.

Assim, quando falamos em fraude fiscal, falamos especificamente nas situações de planeamento fiscal abusivo, ilícito ou *contra legem*, as quais exigem uma reação do ordenamento jurídico mais forte, de *ultima ratio*, que aqui estabelece uma relação próxima com o direito penal, consagrando a lei penal tributária, crimes fiscais (crimes tributários comuns, crimes aduaneiros, crimes fiscais e crimes contra a Segurança Social), aos quais corresponde, necessariamente, a aplicação de penas, de natureza criminal, que podem ir desde a pena de multa até à pena de prisão.

Estes são os comportamentos mais graves, que se revelam claramente em confronto com a lei fiscal vigente, aos quais corresponde a reação mais grave do sistema jurídico, as normas de direito penal tributário.

3.2 – Fraude à lei fiscal

Na definição dos limites ao planeamento fiscal, referimo-nos já, à fraude à lei, ao planeamento fiscal, extra-legem, veremos agora, de forma mais pormenorizada, em que consiste esta realidade.

Define Saldanha Sanches (Sanches, 2006) a fraude à lei fiscal, como aquele comportamento, ou conjunto de comportamentos que, sem a infringirem expressamente, contornam a lei fiscal.

Será uma ação em fraude à lei fiscal quando estamos perante comportamentos que consistem em contornar a lei fiscal, ladeá-la, sem, expressamente, a infringir, estamos a falar de comportamentos que, apesar de não violarem qualquer dever de cooperação, não são desejados pelo legislador isto porque é seu objetivo o contorno do ordenamento jurídico para a obtenção de um resultado que não se coaduna com os seus valores estruturantes.

Esta economia fiscal pode, ainda, ocorrer mediante a realização de negócios jurídicos, não previstos nas normas de incidência fiscal ou práticas contabilísticas permitidas tecnicamente, mas que se revelam mais favoráveis ao contribuinte.

Entre estas realidades, temos os atos ou negócios fiscalmente menos onerosos, elisivos, que afastam a aplicação das normas fiscais, são os negócios designados de anómalos ou abusivos, que são objeto das leis anti abuso, atenta a sua gravidade e a perda de receitas fiscais a que dão lugar.

São as situações de facto em que o contribuinte aproveita, de forma abusiva, a lei assim obtendo um resultado fiscal mais favorável, ocorre assim evasão fiscal sendo a ação orientada *extra legem*.

Estamos numa área onde, apesar de não haver uma violação direta da lei, verifica-se, ainda assim, um exercício abusivo de um direito ou a adoção de um comportamento em fraude à lei, que tem como finalidade principal, ou exclusiva, contornar a norma fiscal assim logrando obter a supressão, ou diminuição, do encargo fiscal.

Seguindo, mais uma vez, Jónatas Machado (Machado 2019), temos que só é legítima a minimização dos encargos fiscais, a pretendida economia fiscal, quando obtida pela utilização de atos ou negócios jurídicos não abusivos ou fraudulentos, da gestão ou planeamento fiscal.

Mais uma vez usando a terminologia já sugerida por Nuno Sá Gomes (Gomes, 1996, continua Jónatas Machado, dizendo que (Machado, 2019) "*só é legítima a atuação intra legem"*, concretizada no aproveitamento, pelo contribuinte, dos benefícios fiscais ou das alternativas fiscais que o ordenamento jurídico fiscal lhe disponibiliza, as quais dizem respeito, designadamente, (Machado, 2019) "*à forma de realização das operações ou atividades, à sua localização, ao momento da tributação e, nos casos em que a lei o permita, ao tipo de rendimentos"*.

3.3 – Operações abusivas e simulação fiscal

Na definição daquilo que serão operações abusivas, começaremos por definir o que é o abuso de direito, figura tratada no âmbito do direito civil, à qual faremos, necessariamente, apelo, para depois atendermos às operações com relevância fiscal, levadas a cabo em abuso de direito.

Assim, o art. 334º do Código Civil define o abuso de direito do seguinte modo: "*É ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes ou pelo fim social ou económico desse direito."*.

Este abuso de direito é definido como (Varela, 1994, pag.552) "*forma de comportamento antijurídico capaz de determinar a obrigação de indemnizar, se não houver uma causa especial de exclusão da ilicitude"*[12].

Acompanhando Antunes Varela (Varela, 1994), encontramos o abuso de direito, não nas situações de violação de um direito alheio ou de uma determinada norma que tutele um interesse de terceiro, está antes em causa o exercício anormal de um direito próprio, em termos reprovados pela lei. É respeitada a estrutura formal do direito, mas violando a sua afetação substancial, funcional ou teleológica, o comportamento assumido em abuso de direito é considerado ilegítimo.

[12] Varela, João de Matos Antunes, Das Obrigações em Geral, Vol. I, 8ª edição, 1994, Almedina

Há, assim, abuso de direito, quando (Varela, 1994, pag. 553) "*o titular exerce com manifesto excesso os limites impostos pela boa fé, pelos bons costumes, ou pelo fim económico ou social desse direito"*.

Continuando a acompanhar Antunes Varela (Varela, 1994), na delimitação daquele que é o abuso de direito, vemos que esta esta avaliação, sobre o exercício do direito além dos limites impostos pela boa-fé, é feita em termos objetivos, isto é, independentemente da consciência de quem, assim, exerceu um direito. Exige-se, contudo, que o titular, embora observando a estrutura formal do poder que a lei lhe confere no exercício de determinado direito, exceda manifestamente os limites a observar, em função dos interesses que legitimam a concessão desse poder.

Tal não significa, contudo, que a avaliação de uma conduta em abuso de direito esteja excluída de fatores subjetivos, ou afastada a intenção subjacente à ação, podendo esta importar, quer à boa fé ou aos bons costumes, quer, ainda, ao próprio fim do direito.

Na caraterização de um comportamento em abuso de direito é necessária a existência de uma contradição entre o modo ou o fim com que o titular exerce um direito e o interesse a que o poder nele consubstanciado se encontra adstrito.

A supramencionada norma do Código Civil (art. 334º) tem em vista, particularmente, direitos muito marcados pela função social que se encontram adstritos; sendo que o excesso ali mencionado abrange os casos em que o sujeito pretende destruir uma relação jurídica invocando uma causa de extinção (ex: nulidade), depois de fazer crer à contraparte que não lançaria mão de tal direito ou depois de ter dado causa ao facto invocado como fundamento da extinção da relação jurídica em causa (*venire contra factum proprium)*.

Conclui o Autor (Varela, 1994) que vimos seguindo que, *"Apurada a existência do abuso, os efeitos do exercício irregular do direito serão os correspondentes à forma de atuação do titular"*.

Na transposição do instituto do abuso de direito, do direito civil para o direito fiscal, diz Patrícia Meneses Leirião[13] (Leirião, 2012, pag.40), que

> haverá manifesto abuso de forma jurídica sempre que o contribuinte use a liberdade que lhe foi concedida pela titularidade do seu direito, ou seja, a de optar pela forma que mais lhe convier e realize os seus interesses, para obter uma vantagem fiscal indevida.

[13] Leirião, Patrícia Meneses, *A Clausula Geral Antiabuso, e o seu procedimento de aplicação*, Vida Económica, 2012

Temos, assim, uma situação de abuso de formas jurídicas quando, ao abrigo do exercício da liberdade contratual e da autonomia da vontade, com o objetivo de minimizar a carga fiscal incidente sobre determinada operação económica, o sujeito passivo atue de forma abusiva levando a cabo um comportamento que não mereça tutela ou proteção jurídica.

No que diz respeito à simulação, começaremos por nos referir ao direito civil, no âmbito do qual, nos termos consignados pelo art. 240º, n.º1 do Código Civil, esta é definida nos seguintes termos: "*Se, por acordo entre declarante e declaratário, e no intuito de enganar terceiros, houver divergência entre a declaração negocial e a vontade real do declarante, o negócio diz-se simulado.*", sancionando o n.º2 desse mesmo artigo, a simulação, com nulidade.

Seguindo Carlos Alberto da Mota Pinto[14] (Pinto, 1992), temos que, na orientação da doutrina tradicional, os elementos integradores da simulação, de acordo com a definição legal, são a intencionalidade de divergência entre a vontade e a declaração; o acordo entre o declarante e o declaratário (acordo simulatório) e o intuito de enganar terceiros.

Considerando a problemática subjacente ao direito fiscal, importa atentar naquilo que é a simulação fraudulenta, aquela que ocorre quando "*houve intuito de prejudicar terceiros ilicitamente ou de contornar qualquer norma da lei ("animus nocendi"*[15]

Dentro da simulação fraudulenta, podemos, ainda, distinguir, a simulação absoluta e relativa.

Na delimitação destes conceitos, seguiremos o mesmo Autor, que nos diz que na simulação absoluta as partes fingem celebrar um negócio jurídico, mas na realidade não pretendem celebrar negócio nenhum, o que significa que existe apenas o negócio simulado e, por detrás deste, nada mais.

Por seu turno, estamos perante simulação relativa, quando as partes fingem celebrar certo negócio jurídico quando, na realidade, querem um outro negócio jurídico de tipo ou conteúdo diverso. Isto significa que, por detrás do negócio simulado, ou aparente, há um outro negócio, aquele que foi dissimulado, o negócio real, ou latente, ou oculto.

[14] (Pinto, 1992).

[15] (Pinto, 1992, pág. 472)

No âmbito do direito civil, esta distinção releva porque, nas situações de simulação absoluta a consequência é a nulidade não se colocando qualquer outro problema, porém, nas situações de simulação relativa impõe-se resolver a questão sobre qual o tratamento a dar ao negócio dissimulado, ou real, o qual (Pinto, 1992, pag. 474) "*fica a descoberto que a nulidade do negócio simulado"*

Acompanhando o já identificado autor vemos que as situações de simulação relativa colocam o problema de saber qual a solução a dar no que respeita ao negócio dissimulado, fixando, nestes casos o art. 241º do Código Civil que, ao negócio dissimulado "*é aplicável (…) o regime que lhe corresponderia se fosse concluído sem dissimulação, não sendo a sua validade prejudicada pela nulidade do negócio simulado"*.

Em suma, ao negócio dissimulado será dado o tratamento jurídico que lhe caberia se tivesse sido concluído sem a simulação.

Levando em consideração, por um lado a definição de conceitos fornecida pelo direito civil bem como o regime jurídico fixado naquele ramo do direito, encontramos, agora o plano tributário, o art. 39º da Lei Geral Tributária, que fixa o regime aplicável, para efeitos de tributação, em caso de simulação.

Assim, diz-nos a identificada norma que "*Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado"*.

Numa opção de tributação que se aproxima das consequências civis da declaração de simulação fraudulenta relativa, que aplica ao negócio dissimulado o regime que lhe seria aplicável se tivesse sido celebrado sem recurso à simulação, opta o legislador tributário por aplicar as normas tributárias que seriam aplicadas ao negócio real.

4. A evasão fiscal e as sucessivas respostas do ordenamento jurídico-fiscal

Consideradas as possibilidades de planeamento fiscal abusivo, ou agressivo, encontramo-nos perante as situações de evasão fiscal, relevando particularmente para o presente trabalho aquelas em que o sujeito passivo, usando formas negociais lícitas, contorna o ordenamento jurídico-tributário em ordem a obter o resultado negocial pretendido, ainda que com recurso a outros instrumentos legais, assim logrando obter uma vantagem patrimonial que, de outro modo, não obteria.

O DL 37/95 de 14 de fevereiro é a primeira manifestação do Estado Português, no sentido do combate à evasão e fraude fiscal, sendo que, na sua exposição de motivos, se refere, expressamente que

> A evasão e fraude fiscais, assumem cada vez mais uma dimensão internacional, resultante da crescente internacionalização das empresas, da maior mobilidade das pessoas e dos capitais e do próprio desenvolvimento das técnicas utilizadas para esse efeito. O combate a essas práticas é, porém, decisivo como forma de preservar as receitas fiscais e assegurar a justiça na tributação, inserindo-se nesse contexto as medidas que, a nível internacional, se vêm tomando para esse efeito.

O diploma em causa dirigiu-se à tributação dos rendimentos relativos ao exercício, em Portugal, das atividades, a título profissional, de espetáculos e desportistas, que assim devem ser tributados pelas normas nacionais, independentemente dos rendimentos em causa serem auferidos por esses profissionais, como pessoas singulares, ou através de sujeitos passivos de IRC por si controlados.

Foram, assim, tomadas duas medidas anti abuso visando contrariar a deslocalização de rendimentos para países onde beneficiem de um regime fiscal mais favorável. A primeira consistia na inversão do ónus da prova, no caso de haver importâncias pagas ou devidas por entidades residentes em território nacional a entidades residentes nesses outros territórios e a segunda tinha como objetivo contrariar a acumulação, por residentes, de resultados em sociedades por si controladas, em territórios que lhes concedessem regimes fiscais privilegiados decorrendo diretamente do princípio da tributação numa base ilimitada dos rendimentos obtidos por residentes.

Este diploma, procedeu, assim, à alteração dos CIRS e CIRC, visando assegurar a tributação e evitar uma prática de fuga ao pagamento de impostos em território nacional.

De uma forma mais abrangente, identifica Casalta Nabais[16], os mecanismos que, no fim do século XX surgiram, no CIRC, e que são designados de cláusulas especiais anti abuso (CEAA), os quais, identifica:

Art. 58º, atual 63º CIRC – Com a epígrafe de preços de transferência, consagrando um instrumento que permite à Administração Tributária desconsiderar os preços praticados, ou declarados, em transações ocorridas entre sociedades com relações especiais, ou privilegiadas, entre si, quando estes não observem termos ou condições, substancialmente idênticos, aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.

Art. 78º, n.º11 do CIRC (versão em vigor até 2009 – atual art. 49º, n.º10 CIRC) – Forneceu um instrumento que permitia recaraterizar certas e determinadas operações que se distanciassem, pela substância, da sua forma. Pelo funcionamento desta norma, quando a substância de um ato ou negócio jurídico diferisse da sua forma, os seus elementos, tais como o momento, a fonte e o caráter dos pagamentos e recebimentos, proveitos e custos, ganhos e perdas, decorrentes dessa operação, poderiam ser recaraterizados pela administração fiscal de modo a ter em conta essa substância – manifestação do princípio da prevalência da substância sobre a forma.

Dando sentido a este instrumento, concretizou a decisão do TCA Sul "*nuclearmente, o que releva, para o direito fiscal, é o apuramento da efectiva realidade, relevante para efeitos de tributação, que não a mera forma do negócio jurídico concretamente utilizado[17]".*

Art. 59º CIRC (preceito revogado pela Lei 2/2014 de 16 de janeiro, que republicou o CIRC) norma relativa aos pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, que estabelece um ónus de prova especial para pagamentos a empresas situadas em paraísos fiscais, o que faz nos seguintes termos "*salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado"*.

[16](Nabais, 2006, pag. 581)

[17] Ac. Tribunal Central Administrativo Sul de 23.02.2017, processo 637/09.2BELRS, relatado por Joaquim Condesso, disponível em www.dgsi.pt.

Art. 60º CIRC (atual art. 66º CIRC) norma que imputa aos sócios residentes em território nacional os lucros obtidos por sociedades sedeadas em paraísos fiscais;

Art. 61º CIRC (corresponde ao atual art. 67º CIRC), norma que cria limitações para a relação entre capital próprio e outros financiamentos em empresas de capital pertencente a não residentes, obstando, assim à subcapitalização;

Art. 67º, n.º10 CIRC (com as devidas adaptações corresponde ao atual art. 72º CIRC), norma que exclui a aplicação do regime de neutralidade fiscal das fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais quando as sociedades participantes nessas operações tenham como um dos objetivos principais a evasão fiscal e não a sua reestruturação ou racionalização.

A consagração legal das CEAA antecederam a decisão de inserir no sistema jurídico-tributário uma CGAA, destinada a uma aplicação geral e não a um quadro fático pré-definido, como acontece nestas primeiras manifestações legais vocacionadas ao combate à evasão fiscal.

5 – Da necessidade de uma CGAA

A necessidade de implementação de medidas dirigidas ao controlo das situações de elisão, evasão ou mesmo de fraude fiscal, vêm sendo sentidas pelo ordenamento jurídico, sendo certo que a crescente internacionalização dos mercados, com a atividade dos operadores económicos a extravasar os limites do mercado interno potenciando contactos com diferentes ordens jurídicas, têm vindo a aumentar, consideravelmente, as "construções" negociais com vista à obtenção de vantagens fiscais que assim frustram a finalidade do direito fiscal aplicável, das normas ficais vigentes.

Internamente deparamo-nos com comportamentos assumidos pelos indivíduos como forma racional de minimização de encargos fiscais, as quais, por vezes, se concretizam por vias ilícitas, de fuga, ou afastamento do ordenamento jurídico-tributário, que podem contrariar ou simplesmente ladear as normas de incidência tributária.

Estas formas de evitação fiscal, que configuram a fraude à lei, a que já nos referimos caracterizando-as, não nos ocupam particularmente no presente trabalho, onde centraremos atenções nas situações de evitação fiscal *extra legem.*

Da análise dos comportamentos dos sujeitos passivos encontramos, também, manifestações negociais que, embora respeitando o ordenamento jurídico, logo optando por vias negociais lícitas, são, contudo, abusivas tendo como escopo único a racionalização económica por via da diminuição do encargo fiscal, usando meios legais que não são os usuais e diretamente concebidos para a obtenção do fim económico desejado, aqui o mesmo fim é obtido, mas por uma via que não é a que a lei concretamente consagra para a sua realização.

Considera Jónatas Machado (Machado, 2019)[18] que este comportamento evasivo nem sempre é determinado por razões de economia fiscal, presidindo, por vezes, a tal tipo de opções, a avaliação do mérito da gestão pública que se manifesta num incentivo à fuga ao pagamento do imposto. Acontece quando existe na sociedade uma perceção ou sentimento de má gestão dos dinheiros públicos.

[18] (Machado, 2019)

Este sentimento, ou perceção, associado à convicção, muitas vezes divulgada, de elevados níveis de corrupção, potenciam a ideia de fuga ao pagamento de impostos.

Por outro lado, seguindo, ainda aquele autor, surge também a ideia de que, ao percecionar o sistema jurídico-tributário como injusto o cidadão é levado a resistir ao imposto, assim se elevando, em consequência, os níveis de evasão e fraude fiscal.

Este Autor identifica, ainda, a elevada carga fiscal como um incentivo a comportamentos de fuga, isto porque da evasão resulta um maior benefício, será tão mais elevada a economia obtida com a fuga ao pagamento de imposto, quanto maior for o nível de tributação proporcionado pela norma fiscal.

Releva, também, na decisão de evasão fiscal a, maior ou menor, formação cívica dos contribuintes, a consciência da justa repartição dos custos do estado de direito, por outro lado, o meio cultural em que os mesmos se inserem, funciona, também, como uma influência dos níveis de evasão e fraude fiscal, que subirão, ou não, consoante a censurabilidade gerada pela comunidade.

Conclui o autor (Machado, 2009, pag.344) que

> se a fuga ao imposto não pesar na consciência de cada cidadão e se também não houver uma reprovação social das condutas evasivas, então serão reduzidos os custos éticos e sociais das mesmas, elevando o nível de evasão e fraude fiscais.

Surge neste contexto a necessidade de dotar o ordenamento jurídico-tributário com uma clausula geral anti abuso, que não se dirige a nenhuma situação concreta, não define um padrão de comportamento, mas antes uma finalidade a obter com o comportamento, a obtenção de uma poupança ou economia fiscal, obtida a partir da utilização de formas legais lícitas, embora não destinadas àquele desiderato específico, sendo assim certo que o benefício obtido, não lhe era devido.

6 – Da consagração legal de uma CGAA

Seguindo as palavras de Saldanha Sanches[19] as normas antiabuso, onde se insere a CGAA, têm como objetivo a aplicação de conceitos jurídicos, numa perspetiva jurídico-tributária conferindo-lhe, ainda, uma interpretação conforme à Constituição da República Portuguesa sem correr o risco de desenquadrar o direito fiscal do universo jurídico de que é parte.

Não podemos pensar em interpretar conceitos jurídicos economicamente, trata-se, sim, de aplicar normas tributárias sem esquecer os valores constitucionais, antes os coadunando com a multiplicidade de objetivos que simultaneamente, pela lei fundamental, se procuram, e têm de procurar-se, sem permitir que saiam frustrados.

Um dos princípios que se procura salvaguardar sempre é o da justa e equitativa distribuição da carga fiscal entre os potenciais sujeitos passivos, a qual terá ocorrido pela aplicação de uma prévia determinação legislativa, sempre de acordo com respeito pelo princípio da capacidade contributiva.

Surge a ideia da realização do ato ou negócio jurídico indireto, que não será o mais adequado à obtenção do resultado pretendido, mas que é usado por proporcionar vantagens económicas, concretamente, pela poupança fiscal obtida.

Uma CGAA funciona em termos dinâmicos (Courinha, 2009), consagrando um plano de aplicação aberto, sem concretizar uma qualquer situação a que seja aplicável, visa operar relativamente a qualquer ato ou negócio jurídico que seja pensado e estruturado pelo sujeito passivo, na sua interação, e cujo objetivo, principal ou único, seja o de obter uma vantagem ou poupança fiscal.

Ao contrário das normas especiais anti abuso (CEAA)[20], que se caraterizam pelo seu caráter estático, que são pensadas especificamente para uma situação ou

[19] (Sanches, 2006),

[20] Relativamente àquilo que podemos chamar cláusula especial anti abuso, encontramos no CIRC um conjunto de instrumentos que assim podemos designar, tais como:

- Art. 58º (atual art. 63º CIRC) – preços de transferência, não aceitação de preço declarado em transações entre sociedades com relações especiais;
- Art. 78º, n.º11 (atual 49º, n.º10 CIRC) – recaracterização de operações que difiram, pela substância, da sua forma;
- Art. 59º (revogado pela Lei 02/2014 de 16.01) – ónus de prova especial para pagamentos a empresas situadas em paraísos fiscais;

construção de evasão fiscal, onde o legislador tem a faculdade de delimitar, de forma segura, o ato ou negócio jurídico a que a mesma vai ser aplicada, assim conferindo maior segurança à atividade do sujeito passivo a CGAA, segundo Saldanha Sanches[21], consiste numa decisão daquele, que é o "*aplicador primário da lei"*, atribuindo depois, à AT a função de distinguir, sempre de forma fundamentada (art. 63º, n.º3 CPPT), entre atuações, por um lado aquelas que têm como intenção, exclusiva ou principal, o objetivo de obter uma economia fiscal, logo de reduzir a carga fiscal, e por outro, aquelas que são realizadas com uma finalidade económica (racionalidade económica).

Seguindo, ainda, Saldanha Sanches[22], a CGAA define as condições de atuação da administração em contraposição com os direitos do sujeito passivo, como ou em que condições pode uma opção negocial de um particular, enquanto agente económico, ser posta em causa pela AT que vai aplicar a um ato ou negócio jurídico em concreto, um tratamento tributário que não era o querido ou esperado pelo sujeito, sendo que o ato ou negócio jurídico em causa se mantém na ordem jurídica, produzindo todos os demais efeitos.

A primeira manifestação deste tipo de instrumento, passou, entre nós, pela introdução no ordenamento jurídico-tributário, do princípio da prevalência da substância sobre a forma, a que já antes nos referimos.

Trata-se da análise da construção ou série de construções, resultado da ação do sujeito passivo que, no âmbito da sua autonomia privada, concebeu um conjunto de operações que, permitindo assegurar a finalidade prática pretendida, visam obter um resultado que lhe proporcione uma vantagem fiscal, assim, frustrando a finalidade do direito fiscal, da norma fiscal que lhe seria aplicável com a consequente liquidação de imposto, qua assim se vê eliminado ou diminuído.

A ação da CGAA retira relevância à vontade que o sujeito passivo exprimiu, ou manifestou, quando optou por uma determinada construção negocial, agora detetada

---

- Art. 60º (atual art. 66º CIRC) – imputação aos sócios residentes em território nacional os lucros obtidos por sociedades sedeadas em paraísos fiscais;
- Art. 61º (atual art. 67º CIRC) – limitações para a relação entre capital próprio e outros financiamentos em empresas de capital pertencente a não residentes, assim obstando à sucapitalização;
- Art. 67º, n.º10 (atual art. 72º CIRC) – exclui a aplicação do regime de neutralidade fiscal das fusões, cisões, entradas de ativos permutas de partes sociais quando as sociedades participantes nessas operações tenham como um dos objetivos principais a evasão fiscal e não a sua reestruturação ou racionalização

- José Casalta Nabais, Direito Fiscal, 4ª edição, Almedina Editora, 2006, página 222.

[21] (Sanches, 2006)

[22] (Sanches, 2006)

pela AT. Foi em torno de uma construção negocial, ato ou conjunto de atos ou negócio jurídico ou conjunto de negócios jurídicos, que o sujeito passivo exprimiu a sua vontade, logrando obter um determinado efeito económico, construção esta que deve ser irrelevante na determinação da carga fiscal a suportar por cada contribuinte em cada momento.

A carga fiscal a suportar pelo sujeito passivo, decorre, necessariamente, da capacidade contributiva revelada em cada operação realizada, conferindo-lhe o ordenamento jurídico-tributário liberdade na opção pela forma negocial que mais lhe convier, diz Saldanha Sanches que (Sanches, 2006, pag. 98) "*uma economia de mercado não pode funcionar sem que os agentes económicos disponham da faculdade de modelar livremente os seus contratos"*, contudo, esta opção deve ser neutra em termos de consequência fiscal.

Em termos de consequência fiscal decorrente das opções contratuais dos agentes económicos, seguindo, mais uma vez Saldanha Sanches, importa fazer alusão ao princípio da neutralidade fiscal, de acordo com o qual, nas palavras deste autor (Sanches, 2006, pag. 167) "*a escolha do contrato mais eficiente para a realização de uma certa operação deve ser feita por razões exclusivamente económicas"* o que permitirá ao sujeito passivo a realização de uma escolha ótima assim conseguindo, independentemente da escolha económica, o mesmo resultado fiscal. Isto significa que as opções económicas não são determinadas pelas consequências fiscais dos atos praticados, pelo que o direito fiscal não interfere, distorcendo a economia.

Quando esta neutralidade do ordenamento jurídico tributário não se verifica, apesar da reconhecida e soberana liberdade de escolha das formas negociais pelos agentes económicos, verificando-se esta distorção, pela conceção de estruturas negociais abusivas, ou não adequada à produção daquele efeito económico, pelo funcionamento da CGAA repor-se-á a consequência fiscal.

Compreende-se a consagração de uma CGAA, segundo José Casalta Nabais[23], desde logo pelo momento vivenciado onde, entende, é necessário dotar a AT de poderes, sobretudo no que respeita a segmentos de mercado com maior grau de sofisticação, tais como, refere:

> o paradigmático exemplo dos rendimentos das aplicações financeiras, cujos mercados são, cada vez mais dominados pela desregulação legal, pela

[23] (Nabais, 2006, p. 224)

> desintermediação e consequentes instrumentalização e titularização (…) e, bem assim, pela internacionalização.

Concordando, aquele autor, com a consagração da CGAA como instrumento a usar contra a evasão e fraude fiscais, reconhece, ainda, que a luta a empreender contra as múltiplas e imaginativas formas pensadas, contra a criatividade do Sujeito Passivo, muito dificilmente poderia ser levada a cabo com sucesso através de uma casuística previsão de múltiplas e diversificadas cláusulas especiais, de caráter estático, num jogo que designa (Nabais, 2006, pag. 224) "*do gato e do rato*".

Na Lei do Orçamento do Estado para o ano de 1999, Lei n.º 87-B/98 de 31 de dezembro, foi incluída no ordenamento jurídico tributário nacional, pela primeira vez, uma norma consagrando uma clausula geral anti abuso.

Foi, desta forma, pela indicada Lei do Orçamento do Estado para o ano de 1999, aditado ao Código de Processo Tributário, aprovado pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de abril, o artigo 32ºA, que teve a seguinte redação:

> Artigo 32.º-A
>
> Actos ineficazes
>
> São ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos.

Apesar da consagração desta cláusula geral, a sua adoção era inesperada, desconhecendo-se, a existência de qualquer estudo prévio ou a preparação do meio jurídico, onde a mesma viria a ter aplicação, seja no âmbito académico ou forense, de forma a permitir uma utilização adequada de tal instrumento.

Por outro lado, foi inserida no Código de Processo Tributário, Secção VI Dos factos tributários; Capítulo II Das relações tributárias, o qual, nesta fase se encontrava, já, significativamente, derrogado.

Apesar da entrada em vigor, em 01.01.1999 da Lei Geral Tributária, complexo normativo que tinha por âmbito de aplicação a regulação das relações jurídico-tributárias (art. 1º, n.º1 da LGT) a cláusula geral anti abuso foi inserida no Código de Processo Tributário.

A aprovação da LGT revestia-se de objetivos definidos pela atividade reformadora do Estado preparando a transição para o Sec. XXI, os quais são enunciados nos seguintes moldes:

> estabilidade do sistema; redução das desigualdades na sociedade portuguesa através da redistribuição da carga fiscal; simplificação, modernização e desburocratização da administração fiscal e aduaneira; prossecução, com mais eficácia, da luta contra a evasão e fraude fiscais e aduaneiras; promoção e desenvolvimento sócio-económico sustentável, em particular pela criação de condições favoráveis ao reforço da competitividade, ao crescimento económico e ao emprego e à consolidação e criação de empresas viáveis[24]

Estas circunstâncias, associadas à falta de preparação do meio de aplicação da norma bem como a sua integração sistemática, levaram a que a sua utilização, nos anos imediatos à entrada em vigor, não tenha tido qualquer resultado prático, desde logo ao nível da AT, que não emitiu qualquer instrução, circular ou ofício circulado, relativo à sua aplicação prática, o que demonstra, ao menos sob o ponto de vista técnico, a falta de preparação para a aplicação deste normativo (Courinha, 2009, pag.163).

Com a Lei 100/99 de 26 de Julho a CGAA passou para a Lei Geral Tributária, passando a figurar no n.º2 do art. 38, mantendo-se, todavia, a mesma redação da Lei n.º 87-B/98 de 31 de dezembro, supra transcrita.

Viria a redação da CGAA a ser objeto de alteração, o que se deu com a aprovação da Lei 30G/2000 de 29.12, inserida na Reforma Fiscal de Dezembro de 2000, que, mantendo a numeração, art. 38º, n.º 2, teve inserção sistemática no Título II, Da Relação Jurídica Tributária; Capítulo III, Constituição e Alteração da Relação Jurídica Tributária e com a epígrafe Ineficácia de Atos e Negócios Jurídicos, passou a ter a seguinte redação:

> São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas. (Lei n.º 30-G/2000 de 29 de dezembro).

Voltando a Casalta Nabais, constatamos que este autor critica o caráter tão aberto, amplo, precisamente por se revelar demasiado aberta, assim conferindo à Administração Tributária poderes que reputa de (Nabais, 2006) "*excessivamente amplos"*, os quais, a serem exercidos nos termos legalmente consignados, se arriscavam a violar a livre disponibilidade económica dos indivíduos e empresas, os sujeitos passivos de imposto, IRS e IRC, a qual decorre do princípio do Estado Fiscal.

[24] Preâmbulo do DL 398.98 de 17.12, que aprovou a Lei Geral Tributaria, disponível em https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/158286893/202105271542/diplomaExpandido?p_p_state=maximized

Ciente da crítica, relativa à excessiva abertura e amplitude da norma que consagra a CGAA no nosso ordenamento jurídico-fiscal, refere Patrícia Meneses Leirião[25] que, ainda assim a norma que a consagra está em vigor e será de acordo com ela que, tanto a AT como os Tribunais, poderão proceder, nos termos ali definidos, à anulação dos efeitos fiscais de atos ou negócios jurídicos, praticados por um determinado Sujeito Passivo contornando a lei fiscal.

Apesar das críticas, sustenta aquela Autora, a lei está em vigor e é aplicável independentemente do imposto em causa abrangendo, ainda, todos os sujeitos passivos de imposto, tem um âmbito de aplicação universal, considerando o ordenamento jurídico-tributário. Diremos ainda que, esta norma se aplica, também, a qualquer ato ou negócio jurídico, desde que esteja em causa a utilização de um qualquer meio artificioso ou fraudulento ou que as formas jurídicas tenham sido usadas de forma abusiva.

Esta norma, do art. 38º, n.º2 da LGT, da referida redação da Lei 30G/2000 de 29.12 configura uma verdadeira norma anti abuso em matéria tributária, visto consagrar a ineficácia jurídica dos atos ou negócios jurídicos no que respeita aos seus efeitos fiscais permitindo, consequentemente, a tributação de um negócio jurídico que, apesar de não ter sido celebrado pelas partes, mediante a aplicação da CGAA se ficciona que teria sido o realizado (Leirião, 2012).

A autora (Leirião, 2012) em causa, diz-nos, ainda que, considerado o momento em que se luta pela obtenção de uma justa distribuição do esforço pedido pelos impostos a todos os contribuintes, isto porque, cada vez mais, surgem casos cujos fins económicos se afastam das formas jurídicas adotadas pelas partes, faz sentido que a lei consigne opções que permitam à AF acionar cláusulas gerais anti abuso ainda que sujeitas à abertura de um procedimento, prévio e próprio, assim logrando salvaguardar que a certeza e a segurança jurídico-tributárias prevaleçam sobre os interesses de natureza pública.

Critica esta norma, por verificar que não exige que o principal e único objetivo, ao praticar um determinado ato ou negócio jurídico, seja o não pagamento de imposto, bastando-se a lei com os objetivos visados pelo contribuinte, que estes sejam essencial ou principalmente, dirigidos a tal propósito (Leirião, 2012) – nos termos da lei, dirigidos à redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto que seria devido, no fundo, qualquer vantagem fiscal.

[25] Obra citada, nota 13 (Leirião, 2012).

Reconhece a Autora que, com a CGAA, o legislador procurou um mecanismo que abrangesse as situações de evitação fiscal que, cada vez mais, eram usadas pelos contribuintes.

Outra razão que terá presidido à decisão de consagrar a CGAA dever-se-á ao facto de o legislador considerar que a tributação tem de assentar na capacidade contributiva real de cada contribuinte, independentemente da forma como esta se revele externamente, afastando a possibilidade do contribuinte poder ser tributado por valores que não expressem a sua verdadeira capacidade contributiva.

Conclui (Leirião, 2016, pag. 103) assim, não poderia o legislador ter deixado de dotar o ordenamento jurídico-tributário com a CGAA.

A versão do art. 38º da Lei Geral Tributária, consagrada pela Lei 30G.2000 de 29.12, veio a ser objeto de nova alteração, introduzida pela Lei 32.2019 de 3 de Maio, mantendo a sua integração sistemática, passou a ter a seguinte redação:

Artigo 38.º

Ineficácia de actos e negócios jurídicos

1. *A ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes.*

2. *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. (Redação da Lei n.º 32/2019, de 3 de maio)*

3. *Para efeitos do número anterior considera-se que: (Aditado pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio)*

   a) Uma construção ou série de construções não é genuína na medida em que não seja realizada por razões económicas válidas que reflitam a substância económica;(Aditado pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio)

   b) Uma construção pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte. (Aditado pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio)

4. *Para efeitos de aplicação do disposto no n.º 2, nos casos em que da construção ou série de construções tenha resultado a não aplicação de retenção na fonte com caráter definitivo, ou uma redução do montante do imposto retido a título definitivo, considera-se que a correspondente vantagem fiscal se produz na esfera do beneficiário do rendimento, tendo em conta os negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica. (Aditado pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio)*

5. *Sem prejuízo do número anterior, quando o substituto tenha ou devesse ter conhecimento daquela construção ou série de construções, devem aplicar-se as regras gerais de responsabilidade em caso de substituição tributária. (Aditado pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio)*

6. *Em caso de aplicação do disposto no n.º 2, os juros compensatórios que sejam devidos, nos termos do artigo 35.º, são majorados em 15 pontos percentuais, sem prejuízo do disposto no Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2011, de 5 de junho, na sua redação atual. (Aditado pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio).*

Sem prejuízo da consideração da análise doutrinal e da jurisprudência decorrentes da redação de conferida pela Lei 30G/2000 de 29.12, até pela manutenção daquele que é o corpo e funcionamento da CGAA, atentaremos na nova redação centrando-nos nas diferenças operadas relativamente àquela última versão.

7. A CGAA – Modelo Adotado

A norma que consagra a CGAA destina-se expressamente a impedir a fraude à lei, ou aos seus efeitos, em matéria fiscal, o que acontece quando se concede à AF, que se torna juiz da legitimidade do seu exercício, a possibilidade de desconsiderar os efeitos fiscais de uma determinada construção negocial – construção negocial composta de operações lícitas.

Este poder só pode ser justificado pela existência do comportamento fraudulento, no seu conjunto obtém um efeito tributário em fraude à lei, isto porque o funcionamento de tal cláusula, pela consagração da norma do art. 38º da LGT, não deixa de incorporar uma limitação, ou restrição, da autonomia privada do sujeito passivo.

Não podemos esquecer que, os agentes económicos, gozam de autonomia da vontade que se traduz numa liberdade de escolha dos termos ou clausulas dos contratos que celebram os quais utilizam para o exercício das suas atividades económicas, sejam elas de alienação de direitos ou de assunção de obrigações.

Mais se dirá, com Sérgio Vasques (Vasques, 2019) que, no âmbito da autonomia privada os contribuintes, enquanto agentes económicos, têm o direito de escolher as formas jurídicas que querem emprestar ao negócio jurídicos que celebram, sem esquecer que em circunstância alguma estão obrigados a optar pela via negocial que gere maior receita fiscal, que importa para si maior custo.

Porém, este princípio, da autonomia da vontade e da legitimidade do planeamento fiscal, tem como limite a utilização de esquemas negociais, manifestamente artificiosos que manipulam formas jurídicas com um dos objetivos, principais, de evitar o pagamento de imposto, daquele que seria devido (Vasques, 2019, pag. 374) "*caso fossem empregues as práticas negociais mais comuns para alcançar o mesmo resultado económico*[26]".

Importa, assim, esclarecer o sentido e alcance destes conceitos, autonomia da vontade, traduzida pelo princípio da liberdade contratual e da liberdade de escolha dos

[26] Vasques, Sérgio, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2ª edição, 2019.

termos ou clausulas dos contatos que os agentes económicos, livremente, decidem celebrar.

O princípio da liberdade contratual surge como um dos princípios basilares do direito civil, encontra-se consagrado pelo art. 405º do Código Civil e tem fundamento constitucional explícito no art. 61º da Constituição da República Portuguesa, que no seu n.º1 diz: "*A iniciativa económica privada exerce-se livremente nos quadros definidos pela Constituição e pela lei e tendo em conta o interesse geral"*.

Na definição daquilo que é a liberdade contratual, seguindo Carlos Alberto da Mota Pinto, diremos que o negócio jurídico é expressão do princípio da autonomia da vontade ou da autonomia privada, subjacente a todo o direito privado, consiste no poder reconhecido aos particulares de autorregulamentação dos seus interesses, de autogoverno da sua esfera jurídica, sendo esta entendida como (Pinto, 1992, pag. 95) "*o conjunto das relações jurídicas de que uma pessoa é titular"*.

De forma clara e precisa, define o princípio da liberdade contratual, o Supremo Tribunal de Justiça[27] como a expressão da "*auto-soberania de cada uma das partes na criação e modelação das respectivas relações jurídicas*."

Seguindo, ainda, Mota Pinto, esta liberdade contratual consiste na faculdade de, livremente, celebrar contratos ou recusar a sua celebração sem que, a ninguém, possa ser imposta a celebração de um contrato, contra a sua vontade ou imposta a obrigação de contatar (Pinto, 1992, pag. 95): "*se uma pessoa quiser, pode celebrar contratos; se não quiser a sua recusa é legítima"*.

Um dos aspetos contidos pelo princípio da liberdade contratual consiste na liberdade de modelação do conteúdo contratual, não se exprime apenas na liberdade de celebrar, ou não, um determinado negócio jurídico, mas de modelar o seu conteúdo ou as cláusulas que o compõem.

Esta liberdade de modelação do conteúdo das cláusulas contratuais consiste na faculdade conferida aos contraentes de, livremente, fixarem o conteúdo dos contratos que decidem celebrar. Podem, assim, nos termos da lei, celebrar contratos típicos, definidos na lei civil, introduzindo, ou não, aditamentos, ou delineando contratos de teor diverso do fixado na lei.

[27] Ac. da 2ª secção do STJ de 02.10.2014, no processo 319.04.1TCSNT – A. L1.S1, relatado por Serra Batista, disponível em www.dgsi.pt.

Em suma, nos termos bem definidos por Mota Pinto (Pinto, 1992, pag. 96 e 97), podem as partes:

a) "realizar contratos com as caraterísticas dos contratos previstos e regulados na lei (contratos típicos ou nominados), bastando (…) para desencadear a produção dos respetivos efeitos, indicar o respetivo "nomen iuris" (v. g. venda, arrendamento), sem necessidade de convencionar a regulamentação correspondente;

b) Celebrar contratos típicos ou nominados aos quais acrescentam as clausulas que lhes aprouver (v. g. aditamento de uma clausula condicional a uma venda), eventualmente conjugando-se dois ou mais contratos diferentes (contratos mistos, como p. ex. o arrendamento de um prédio, mediante uma renda à qual acresce uma prestação de serviços do arrendatário);

c) Concluir contratos diferentes dos contratos expressamente disciplinados na lei (contratos típicos ou inominados)".

Concretizando esta definição doutrinal, encontramos na jurisprudência do STJ[28] a seguinte afirmação:

> A liberdade negocial afirmada no artigo 405 do Código Civil permite a livre opção de escolha de qualquer tipo contratual com submissão às suas regras imperativas, a livre opção de celebrar contratos diferentes dos típicos, a introdução no tipo contratual de cláusulas defensivas dos interesses das partes que não quebrem a função socioeconómica assumida pelo respectivo tipo e a reunião no mesmo contrato de dois ou mais contratos típicos.

Esta decisão, define, ainda a união de contratos como "*uma pluralidade de contratos, mantendo cada um a sua autonomia, mas com uma finalidade económica comum e uma subordinação que implica que as vicissitudes de um se repercutam no outro*" e o contrato misto, como "*um só negócio jurídico com elementos essenciais respeitantes a tipos contratuais diversos*".

Assim, se compreendendo o que, a autonomia da vontade manifestada pelo princípio da liberdade contratual e consequente liberdade de modelação do conteúdo das clausulas contratuais, que presidem a celebração dos contratos, bem como à decisão sobre o conteúdo dos mesmos, não é uma mera construção teórica, tendo expressão nas decisões do Supremo Tribunal de Justiça, pelo que se manifestam, necessariamente, na vida e no desempenho dos agentes económicos.

Entende Saldanha Sanches (Sanches, 2006) que no âmbito do direito civil:

> os valores em causa são, basicamente, a liberdade e a segurança, que passa pela oferta pelo direito civil de formas seguras, eficientes e equitativas, bem como com a flexibilidade adequada à procura existente no mercado, para que os sujeitos jurídicos se possam vincular nos termos por si pretendidos"

[28] Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 09.07.1998, no processo 98A679, relatado por Torres Paulo, disponível em www.dgsi.pt.

Regressemos à CGAA onde esta liberdade, se vê restringida ainda que apenas ao nível dos efeitos jurídico tributários, uma vez que, considerado o teor do n.º2 do art. 38º da LGT serão estes os que não se produzirão caso ocorra o seu funcionamento.

A liberdade dos agentes económicos, na qualidade de sujeitos passivos de imposto, mantém-se nas situações em que, ainda que optando por vias menos tributadas ou até mesmo sem tributação, a sua atuação é absolutamente conforme à lei, serão estes os casos de planificação ou poupança fiscal *intra legem.*

Refere-se, Saldanha Sanches, especialmente às lacunas conscientes de tributação e à sua interação com as situações de aplicação da CGAA, dizendo que (Sanches, 2006, pag. 182):

> não podemos ter um recurso administrativo ao instituto da fraude à lei nos múltiplos sectores em que o legislador, por incúria ou falta de coragem política, deixou que se multiplicassem as situações, mesmo quando antissistemáticas, de não tributação de certos tipos de negócios jurídicos.

De seguida, o mesmo autor exemplifica, demonstrando uma situação concreta, onde a atuação do sujeito passivo, embora dirigida e orientada pela economia fiscal, não é passível de determinar a intervenção da administração, impedindo a produção dos efeitos pretendidos.

Assim, refere-se (Sanches, 2006, pag. 182) à tributação das mais valias, dizendo que:

> se o legislador, ao mesmo tempo que tributa as mais-valias das alienações de quotas, deixa por tributar as mais-valias das acções ou as tributa com uma taxa mais reduzida, não pode deixar de se aceitar fiscalmente a transformação de uma sociedade comercial em sociedade por acções mesmo que a transformação seja motivada por razões exclusivamente fiscais.

Seguindo, ainda a reflexão do autor (Sanches, 2006, p.182) verificamos que, em si mesma, considerada a operação de transformação da sociedade, que passa a sociedade anónima, com o capital em poucas mãos e que não planeia recorrer ao mercado de capitais, pode ser considerada com uma motivação meramente fiscal, ou de obtenção de vantagem ou economia fiscal, razão pela qual poderia ser desconsiderada para efeitos de tributação. Contudo, para tal possibilidade poder ocorrer, seria necessário haver, da parte do legislador, uma intenção clara de tributar qualquer tipo de mais valias, tal como pode discernir-se do texto legal referente à tributação dos rendimentos de capital.

Já situação idêntica não se verifica, aqui ressalvadas as diferenças, no que concerne às mais valias com origem na alienação de terrenos, continua Saldanha Sanches [29],

> Quando o legislador determina, com uma nova redacção dada ao art. 10.º do CIRS (redação da lei 39-A/2005 de 29.017), que a isenção de tributação das acções detidas por mais de um ano não abrange as mais-valias provenientes de acções de sociedades cujo activo seja constituído, directa ou indiretamente, em mais de 50%, por bens imóveis ou direitos reais sobre bens imóveis situados em território português, demonstra uma intenção de tributar as mais-valias de fonte imobiliária que tem de ser levada em conta na apreciação de qualquer negócio ou acto jurídico situado nesta zona e realizado depois do momento da entrada em vigor da nova lei

Diz Sérgio Vasques[30] que este exercício da autonomia da vontade aparece como frontalmente incompatível com o princípio da igualdade e com o programa da repartição da carga tributária que a lei fiscal, em si, encerra, ainda que expresso de forma imperfeita.

A redação da CGAA tal como consagrada no ordenamento jurídico tributário em 2000, quando passou a constar da LGT, foi aquela que esteve em vigor mais tempo pelo que, quanto a esta versão houve maior atividade por parte da doutrina no auxílio à sua compreensão, bem como dos tribunais, na produção de jurisprudência relativa à sua aplicação ou à apreciação crítica do seu funcionamento.

Na nova redação, ao invés do legislador se referir a atos ou negócios jurídicos, faz alusão a construções ou séries de construções, cuja finalidade principal, ou uma das principais, seja a obtenção de uma vantagem fiscal que frustre a finalidade do direito fiscal pensado como um todo, sendo assim entendida a justa distribuição do sacrifício ou encargo fiscal exigidos aos contribuintes para o financiamento e funcionamento do Estado de Direito.

Deixando, aqui, de usar a formulação mais concreta de redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos, a lei 32/2019 de 03.05 opta, por uma formulação mais ampla, ao nível dos princípios basilares e estruturantes do ordenamento jurídico fiscal. Diz Saldanha Sanches (Sanches, 2006, pag. 46) que

> a simples realização de uma despesa pública cria uma necessidade de financiamento que vai ser sempre suportada pelo cidadão, é também certo que esta obtenção de recursos não constitui um fim em si (…) mas um simples motivo para a obtenção de recursos”,

[29] Sanches, 2006, relativamente às “Lacunas conscientes de tributação e a aplicação da CGAA, p.183

[30] (Vasques, 2019, pag. 374 e 375)

de onde se extrai que, aqui, a se lei se refere, ao objeto do direito fiscal na aceção referente à justa distribuição dos encargos com o funcionamento do Estado.

Tal como antes, a lei exige que estas construções ou séries de construções, sejam realizadas com abuso de formas jurídicas, alargando agora o seu campo de ação às situações em que estas construções não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e as circunstâncias relevantes à caraterização da situação em apreciação, tendo sempre em consideração o caso concreto, uma perspetiva concreta.

Mantém-se a consequência da sua desconsideração para efeitos fiscais, ineficácia tributária.

Importa, antes de mais, precisar o conceito de ineficácia, o qual se prende com a produção de efeitos de determinado negócio jurídico. Seguindo, mais uma vez Mota Pinto[31], vemos que a ineficácia de um negócio jurídico, entendida em sentido amplo, ocorre quando este não produz, por impedimento decorrente do ordenamento jurídico, por imposição legal, no todo ou em parte, os efeitos que tenderia a produzir, de acordo com o teor das declarações negociais que o integram.

Aproximamo-nos, assim, da ineficácia relativa, no caso de funcionamento da CGAA, uma vez que esta apenas se verifica em relação a certas pessoas, apenas por estas podendo ser invocada, o negócio embora eficaz nas demais dimensões, é inoponível a certas pessoas, neste caso, relativamente aos seus efeitos fiscais, dependendo de ação da AT a desconsideração de tais efeitos.

Podemos ainda dizer que a ineficácia que ocorre por efeito do funcionamento da CGAA, reconduzindo-se aos efeitos tributários do ato, ocorre, quanto a estes, de forma total, uma vez que, no âmbito do direito fiscal, a aplicação do instrumento legal do n.º2 do art. 38º da LGT impede a produção de quaisquer efeitos, a este nível, assim impedindo em absoluto a poupança fiscal pretendida, mantendo-se, no entanto, todos os demais efeitos, designadamente económicos e civis.

Na redação da norma que consagrou a CGAA, dizia-se antes, que se efetuava a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência, assim não se permitindo que se produzissem as vantagens fiscais pretendidas, sendo que agora, com aparentes consequências práticas semelhantes, se diz que a tributação ocorrerá de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à

[31] (Pinto, 1992)

substância ou realidade económica, assim indo, mais uma vez ao encontro, do princípio da prevalência da substância sob a forma.

Numa primeira análise, consideramos que esta é uma elaboração mais sofisticada da cláusula, sendo que, no essencial, se mantém o desígnio de tributar a substância para além da forma, de tributar de acordo com a capacidade contributiva revelada pelo Sujeito Passivo, como se disse antes, independentemente da forma como esta se revela externamente, das formas negociais usadas.

A estrutura da CGAA, nos termos da redação que lhe foi dada pela Lei 30G/2000 de 29.12, é explicada por Sérgio Vasques, que entende que esta assenta em três elementos essenciais (Vasques, 2019, pag. 375):

> Em primeiro lugar exige-se a prática de ato ou negócio artificioso ou fraudulento e que exprima abuso das formas jurídicas, no sentido de estarmos perante esquemas negociais que ocultem os seus verdadeiros propósitos e aos quais seja dada uma utilização manifestamente anómala face à prática jurídica comum. Em segundo lugar, exige-se o objetivo único ou principal de através desses esquemas negociais obter uma vantagem fiscal, qualquer que seja a sua natureza, com a marginalização evidente de objetivos económicos reais. Em terceiro lugar, exige-se que da lei resulte com clareza a intenção de tributar os bens em causa, nos mesmos termos em que estes seriam tributados se tivesse o contribuinte recorrido às formas jurídicas e práticas negociais mais comuns.

Servindo-se desta referência ao Autor citado, interpretando, também, a norma do art. 38º, n.º2 da LGT, encontramos na jurisprudência do CAAD[32] a seguinte afirmação:

> O sentido geral da norma é, nestes termos, o de permitir a desqualificação para efeitos fiscais de um qualquer acto ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte com o único, ou principal, objectivo de obtenção de uma vantagem fiscal, que possa consubstanciar uma fraude à lei fiscal. O efeito jurídico que resulta do funcionamento da cláusula anti-abuso é o de considerar os actos como praticados de acordo com o padrão normal do comércio jurídico para obter o mesmo resultado económico, determinando-se a obrigação tributária em função dos actos equivalentes que pudessem ser praticados.

Também Saldanha Sanches, refletindo sobre as condições de aplicação da norma do n.º2 do art. 38º da LGT, identifica três requisitos de cuja verificação esta depende, o que faz do seguinte modo (Sanches, 2006, pag. 170):

> Sintetizando, ainda que se possa encontrar uma relação de conexão e interdependência em relação aos requisitos exigidos pela lei, são três: primeiro, que os negócios tenham como intenção a redução ou a eliminação de uma oneração fiscal; segundo, que se utilize meios artificiosos ou fraudulentos; terceiro, que se verifique um abuso das formas jurídicas

[32] Decisão CAAD de 09.04.2021, processo 415/2020T, do qual foi relator Carlos Fernandes Cadilha, disponível em www.caad.org.pt referente a factos tributários ocorridos em 2015 e 2017, logo com aplicação da norma do art. 38º, n.º2 com a redação que lhe foi dada pela Lei 30G.2000 de 29.12

Contudo, seguindo o caminho interpretativo indicado por Gustavo Lopes Courinha[33], analisaremos os cinco elementos estruturais da CGAA que este autor, de uma forma mais pormenorizada e acabada identifica, designadamente: o elemento meio; o elemento resultado; o elemento intelectual; o elemento normativo e, por fim, a reação do ordenamento jurídico-tribuário que se consubstancia no elemento sancionatório.

Atribuindo uma definição a cada um daqueles elementos estruturais da CGAA, seguindo a posição de Gustavo Lopes Courinha[34], diremos que o elemento meio está ligado à forma utilizada; o elemento resultado refere-se à vantagem fiscal e equivalência económica obtidas; o elemento intelectual prende-se com a motivação do contribuinte; o elemento normativo encontra-se ligado à reprovação normativo-sistemática da vantagem obtida e, por fim, a reação do ordenamento jurídico-tributário, com o elemento sancionatório que trata da efetivação da clausula.

Reconhecendo a verificação daqueles quatro elementos na previsão da norma do n.º2 do art. 38º da LGT, aos quais acresce o elemento sancionatório, também dela resultante, encontramos o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 15.02.2011[35], que fazendo referência a cada um destes elementos (meio, resultado, intelectual, normativo e sancionatório), de forma sucinta, ou direta, o que decorre, desde logo, do seu sumário:

> (...) tal previsão consagra quatro pressupostos da sua aplicação, os quais são:
>
> 1-O elemento meio - o qual tem a ver com a forma utilizada, portanto, com a prática de certos atos ou negócios dirigidos, essencial ou principalmente, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos;
>
> 2-O elemento resultado - o qual visa a vantagem fiscal como fim da atividade do contribuinte, portanto, a redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos;
>
> 3-O elemento intelectual - o qual tem a ver com a motivação fiscal do contribuinte, portanto, com o facto dos atos ou negócios pelo mesmo praticados serem essencial ou principalmente dirigidos ao resultado que é a vantagem fiscal;
>
> 4-Elemento normativo - o qual tem a ver com a reprovação normativo - sistemática da vantagem obtida, portanto, o contribuinte atua com manifesto abuso das formas jurídicas (cfr.art°.63, n°,2, do C.P.P. Tributário).
>
> XIV) - O elemento sancionatório ínsito na referida estatuição é a ineficácia, no âmbito tributário, dos atos ou negócios jurídicos em causa, os quais passam a

[33] (Courinha, 2009)

[34] (Courinha, 2009)

[35] Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 15.02.2011, no processo 04255/10, relatado por José Correia, disponível em www.dgsi.pt

> ser inoponíveis à A. Fiscal, dependendo a sua aplicação da verificação cumulativa dos pressupostos consagrados na sua previsão.

7.1 Decomposição – elementos que a integram

Atentemos agora, mais detalhadamente, em cada um destes elementos, os quais, ainda que analisados de forma autónoma, relacionam-se, auxiliando-se mutuamente, pelo que, na prática, a verificação de um pode estar dependente de um outro.

Analisaremos, de seguida cada um dos elementos da CGAA, tal como identificados por Gustavo Lopes Courinha[36] e já supra referidos, elementos meio, resultado, intelectual, normativo e sancionatório.

7.1.1. O elemento meio

Este elemento meio prende-se, necessariamente, com a "via escolhida pelo contribuinte para obter o desejado ganho ou vantagem fiscal (Courinha, 2009, p. 165)".

Na redação de conferida pela Lei 30-G/2000 de 29 de dezembro, o meio para a obtenção do fim, era o ato ou negócio jurídico, essencial ou principalmente dirigido à obtenção da economia ou poupança fiscal.

Durante o período de vigência desta versão da norma, encontramos em diversas decisões do CAAD, alusões a tal elemento. Assim, na decisão de 02.03.2015[37], este é identificado como o elemento estruturante da CGAA:

> que diz respeito à via livremente escolhida – ato ou negócio jurídico, isolado ou parte de uma estrutura de atos ou negócios jurídicos sequenciais, lógicos e planeados, organizados de modo unitário – pelo contribuinte para obter o desejado ganho ou vantagem fiscal.

Ainda com recurso às decisões do CAAD, encontramos a decisão de 02.03.2018[38], relatada por Fernanda Maçãs, onde o elemento de que agora nos ocupamos é definido como aquele que

> tem a ver com a via livremente escolhida pelo contribuinte para obter o ganho ou vantagem fiscal pretendidos, sendo que tal via coincidirá com a prática de actos ou

[36](Courinha, 2009)

[37] Decisão CAAD de 02.03.2015, processo 395/2014T, do qual foi relator Jorge Lopes de Sousa, disponível em www.caad.org.pt

[38] Decisão CAAD de 02.03.2018, processo 296/2017T, relatado por Fernanda Maças e disponível em www.caad.org.pt

> negócios jurídicos – isolados ou enquanto partes de uma estrutura de actos ou negócios jurídicos sequenciais, lógicos e planeados, organizados de modo unitário.

Na redação atual do n.º2 do art. 38º da LGT, conferida pela Lei 32/2019 de 3 de Maio, o elemento meio será integrado por aquelas construções ou séries de construções usadas pelo sujeito passivo com a finalidade principal, ou uma das finalidades principais, de obter o resultado fiscal pretendido, ou seja, a economia fiscal, que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável.

Referindo-se o legislador a construções ou série de construções, tal como já acontecia, mantendo que o meio será sempre a via negocial escolhida pelo contribuinte pela qual vai obter um ganho ou economia fiscal, exige, agora, que se retirem consequências relativas à estruturação do negócio, ou conjunto de negócios realizados, o qual, além de dirigido à obtenção de uma vantagem fiscal, deverá caracterizar-se por uma forma anómala, que não seja usual ou corrente, revelando complexidade ou sendo, mesmo, contraditória, considerando os fins económicos visados pelo contribuinte.

Aludindo ao elemento meio, ainda no âmbito de vigência da Lei 30G/2000 de 29.12, Patrícia Meneses Leirião diz que este respeita (Leirião, 2012, p.104) à forma usada pelo sujeito passivo para obter a vantagem fiscal desejada. Exige-se, assim, a utilização de um ato ou negócio jurídico, não usual, para obter um resultado fiscal mais vantajoso do que aquele que se obteria com a realização do ato considerado como a via normal ou adequada para o mesmo efeito, económico-jurídico ou não fiscal.

Se considerávamos haver amplitude na noção de ato ou negócio jurídico usado, sendo certo que ali era abrangida toda e qualquer conduta a que fossem atribuídos efeitos jurídicos, esta amplitude do conceito verifica-se, na redação atual, de forma ainda mais intensa, quando a lei fala em construção ou série de construções.

Levando em linha de conta a nova formulação legal, esta demonstração terá de ser, agora, da elaboração de uma determinada construção jurídica, que esta construção, no seu todo, foi previamente planeada, que cada um dos elementos que a compõem terá ocorrido través de um acordo num determinado sentido, pela previsibilidade do mesmo, sendo que cada um deles apenas foi praticado para obter o resultado final, sempre com o fim principal, ou um dos fins principais, da obtenção de uma vantagem fiscal; cada passo é essencial à obtenção do resultado final e praticado no sentido da sua verificação.

Se estas vantagens fiscais não ocorressem o sujeito passivo não teria elaborado e levado a efeito aquela construção, ou série de construções. Estas construções, ou séries de construções, são, necessariamente, o elemento meio estruturante da CGAA, são reveladas pelas formas jurídicas concretas, escolhidas pelo sujeito passivo, vocacionadas para a obtenção de um resultado fiscal mais vantajoso.

Sob o ponto de vista da aplicação da CGAA a Administração Fiscal, no seu apuramento, deverá precaver-se não confundindo a coincidência de eventos resultantes da normal atividade do contribuinte, mesmo que daí resultem vantagens fiscais, com a existência de uma construção com a intencional obtenção de vantagem fiscal e que se afasta daquela que seria a usual opção na obtenção do efeito prático, será uma montagem de atos ou negócios jurídicos que, afastando-se do negócio jurídico mais comum, forma negocial comummente usada para a obtenção daquela finalidade concreta, revela o intuito de obter uma vantagem fiscal.

Desta forma, para a demostração do elemento meio compete à AT obter prova que demonstre o caráter pré planificado e unitário dos atos ou negócios, realizados apenas com aquela finalidade fiscal (Leirião, 2012, p.105). Este resultado final, de poupança fiscal obtida pela opção da forma negocial em causa, tem que ser querido desde o início, desde o momento em que foi praticado o primeiro ato e durante toda a sua execução.

Estes atos ou negócios jurídicos, construções ou séries de construções, são sempre reais, cada um daqueles atos, em si mesmo considerando ou analisado *per si,* é válido e lícito, sem que, quanto a cada um deles, se suscite alguma questão de invalidade civil. Estas construções serão constituídas por atos ou negócios jurídicos livremente praticados e são resultado da vontade do contribuinte, que os praticou, revelando, em si mesmo, a opção que conduz à vantagem fiscal. Não pode verificar-se qualquer vício da vontade do sujeito que praticou cada um dos atos em causa, tem de ter sido querido, o ato e a sua consequência, também o efeito jurídico ou económico, além do resultado fiscal.

Para a determinação do elemento meio é essencial a opção do contribuinte por uma via em detrimento de outra, tem que ser possível optar entre esta forma, a escolhida, e outra, a preterida. O ato não cairá no âmbito de aplicação da CGAA se o contribuinte não tiver a possibilidade de optar por outra forma, ainda que obtenha como resultado a vantagem fiscal pretendida, não existe outra forma de obter aquele desiderato jurídico-económico, não há outro ato que produza efeito equivalente pelo que, nestas circunstâncias não será aplicável a CGAA.

Para que seja aplicável o mecanismo do art. 38º da LGT é essencial que se mostre possível obter aquele efeito jurídico económico por outra forma negocial; se não for possível, por outro meio, obter aquele fim, independentemente do resultado fiscal, não é aplicável a CGAA.

Por outro lado, ainda que o contribuinte pudesse optar por outra via, se aquela que foi escolhida era a habitual ou normalmente usada, a sua atuação revela-se razoável sobre ela não podendo recair um juízo de censura, tal como aquele que decorre da aplicação da CGAA.

Para que se possa fazer esta comparação, entre a forma usada no caso concreto e aquela que seria normalmente usada para a obtenção da mesma finalidade, é essencial que exista a possibilidade de comparação entre o ato ou negócio praticado e aqueles de substância económica equivalente, mas que conduziriam a um resultado fiscal mais gravoso.

Estabelecer esta comparação inscreve-se do dever de fundamentação da AT, nos termos em que atualmente se encontra definido no n.º3 do art. 63º do CPPT[39], onde se diz que o projeto e a decisão de aplicação da CGAA tem conter não só a descrição da construção ou conjunto de construções que tenha sido realizadas com abuso de formas jurídicas ou que não tenham sido realizadas por razões económicas que reflitam a substância económica; a demonstração de que esta construção, ou conjunto de construções foram realizadas com a finalidade principal, ou uma das finalidades principais, de obter uma vantagem não conforme com o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável; a identificação dos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica, indicando, ainda, as normas de incidência aplicáveis e, por fim, concretiza-se particularmente na atual redação desta norma, a demonstração de que o sujeito passivo sobre o qual recaia a obrigação de efetuar a retenção na fonte tinha, ou devia ter, conhecimento da construção ou série de construções.

Importa, particularmente, no que respeita à fundamentação por parte da AT no que diz respeito ao elemento meio, enunciar esta comparação entre a construção efetivamente realizada para a obtenção daquele desiderato económico, e aquela que, considerando a finalidade pretendida, seria a normal forma de atingir aquele objetivo negocial.

[39] Redação conferida pela Lei 32/2019 de 3 de maio.

Ambos os atos, devem ser contrapostos, o praticado e o de efeito equivalente, de forma a serem comparados, sendo certo que só assim se poderá chegar à conclusão sobre quais os atos que melhor prosseguem a finalidade económico-jurídica dos mesmos (Leirião, 2012, p. 105).

Considerando, ainda, a redação da Lei 32-G/2000 de 29 de dezembro, seguindo Gustavo Lopes Courinha, na reflexão sobre a estrutura deste elemento, verificamos que nos diz que a possibilidade mais comum, é a dos atos ou negócios, formarem um conjunto, revestindo uma estrutura lógica, sequencial e dirigida ao objetivo da poupança fiscal (Courinha, 2009).

Seguindo a terminologia da jurisprudência britânica refere-se a esta realidade como a uma "*step by step doctrine"*, segundo a qual se verificará uma unidade de ação quando, no momento da realização do primeiro ato, for de admitir, necessariamente, que outros se lhe seguirão, não é provável que este ato seja praticado de forma isolada, mas que será acompanhado de outros atos que o completarão, que lhe darão continuidade, assim se obtendo a vantagem fiscal visada bem como o fim económico acautelado.

O mesmo autor (Courinha, 2009) considera não haver razões para decidir de forma diferente no caso português.

Entende (Courinha, 2009), assim, haver a necessidade de uma lógica intrínseca que liga o conjunto dos atos praticados, ainda que estes não sejam praticados em simultâneo, terá de se constatar a existência de uma montagem jurídica que vise aquela finalidade, um fim único, objetivo unitário correspondente à poupança fiscal.

Na delimitação do objeto sobre o qual vai funcionar a CGAA, temos os atos ou negócios praticados; a relação de interdependência que entre estes se estabeleça e a comprovação de um laço que os ligue, de um ponto de vista lógico, e com um objetivo finalístico (Courinha, 2009, p. 167 e 168).

Diz ainda o mesmo autor, que o conteúdo de cada um dos atos praticados deve estar determinado no momento em que o primeiro daqueles ocorrer, isto é, a construção ou montagem deve estar planeada, de outra forma estaremos perante a eventual obtenção de uma vantagem fiscal não podendo falar-se em atos essencial ou principalmente dirigidos, nos termos da lei, à obtenção de uma vantagem fiscal.

Esta ideia encontra, atualmente, maior acuidade atenta a redação dada ao já mencionado art. 38º, n.º2 da LGT, na redação que lhe foi conferida pela Lei 32.20019

de 03.05, que de forma clara consagra a já mencionada step by step doctrine, onde se lê:

> 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 (…)".

Pode, assim, falar-se em estrutura, enquanto conjunto de atos ou negócios sequenciais, lógicos e planeados, organizados de modo unitário, encadeados, com vista a atingir o objetivo fiscal visado, assegurando, ainda assim, o efeito económico pretendido (Courinha, 2009, p. 167 e 168).

Observando a redação conferida pela Lei 32/2019 de 03.05, como vimos o n.º2 do art. 38º da LGT passa a referir-se a construções ou séries de construções, as quais são realizadas com a finalidade principal, ou uma das finalidades principais, de obter uma vantagem fiscal.

Esta norma, do n.º2 é complementada pela introdução da alínea b) do n.º3 desse mesmo art.38º da LGT, a qual consigna, ainda que, para efeito do número anterior "*uma construção pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte"*.

Poderá dizer-se que o pensamento elaborado por Gustavo Lopes Courinha, a que nos referimos na explicação de todo este elemento meio, concretamente na sua estrutura, veio a ser adotado pelo legislador jurídico tributário, que, com as normas suprarreferidas, acabou por consagrar a doutrina "*step by step transation"*.

Com esta alteração legislativa, constatamos que a grande diferença, quanto a este elemento meio se prende com a consideração de construções ou série de construções, e já não de atos ou negócios jurídicos, o que confere uma visão mais abrangente, considerando a existência de construções complexas cuja concretização se prolonga no tempo, vai ao encontro da formulação resultante da jurisprudência britânica, designada por "*step by step doctrine"*.

Assim, quanto à análise do meio usado pelo contribuinte, considerada a nova formulação legal, haverá sempre, necessariamente, uma análise feita a toda a operação, vista como uma unidade, onde todo e qualquer ato é absolutamente indispensável à obtenção do resultado final. Podem ser analisados os atos praticados, um a um, dependendo sempre da metodologia empregue, mas os efeitos serão considerados, dependendo sempre do todo, da construção que foi realizada pelo

contribuinte, onde a finalidade principal, ou uma das finalidades principais, é a obtenção, a final, de uma vantagem fiscal que de outro modo não lograria obter.

7.1.2. O elemento resultado

Este elemento resultado, relaciona-se, necessariamente, com a vantagem fiscal e a equivalência económica obtida.

Na definição deste elemento estruturante da CGAA, seguiremos o que é dito por Gustavo Lopes Courinha. De acordo com este autor (Courinha, 2009, p. 171) a busca da vantagem fiscal por vezes, pode ser o fim último e dominante da atividade do contribuinte orientada por meio de atos os quais não descuram, todavia, a realização dos resultados não fiscais equivalentes, ou económicos.

É este resultado fiscal, a vantagem fiscal não deixa de ser um conceito relativo, que se mostra susceptível de delimitação e comparação com o nível e termos de tributação, ou carga tributária que seriam apurados numa situação normal.

Para efeito de aplicação da CGAA, tem-se qualquer situação através da qual, por causa da prática de determinados atos, o contribuinte obtém uma carga fiscal que lhe é mais favorável do que aquela que resultaria da prática dos atos normais para a obtenção daquele fim económico equivalente, os quais seriam sujeitos a tributação ou a uma tributação mais pesada, ou imediata.

Na definição deste elemento, atendendo à jurisprudência do CAAD, verificamos que é ali identificado nos seguintes termos:

> elemento resultado, que contende com a obtenção de uma vantagem fiscal, em virtude da escolha daquele meio, quando comparada com a carga tributária que resultaria da prática dos actos ou negócios jurídicos «normais» e de efeito económico equivalente[40]

De uma forma mais pragmática ou exemplificativa, daquilo em que se consubstancia o agora estudado elemento meio, atentemos no que é dito pela decisão do CAAD de 14.11.2017[41]:

> O facto tributário (i. e. distribuição de dividendos) é evitado pela não utilização dos meios jurídicos normais através do recurso a meios artificiosos destituídos de efeitos económicos relevantes para além da poupança fiscal tendo como resultado fiscal o pagamento de menos impostos do que aqueles que seriam devidos se

[40] Decisão CAAD de 21.07.2014, no processo 143/2014T, relatado por Jorge Lopes de Sousa e disponível em WWW.caad.org.pt

[41] Decisão CAAD de 14.11.2017, no processo 162/2017T, relatada por Baeta Queiroz, e disponível em www.CAAD.org.pt

> tivessem sido utilizados os meios jurídicos normais. A constituição da dívida a favor dos acionistas constitui o negócio simulado, sendo a distribuição de lucros o negócio dissimulado.

Para apurar a verificação deste elemento resultado há que comprar os ónus fiscais normalmente suportados e aqueles que foram evitados com a atuação do contribuinte, com a opção por um meio diverso.

Resultando desta análise uma efetiva diferença, que seja objetivamente vantajosa para o contribuinte, teremos de concluir pela verificação deste requisito – o elemento resultado, que é, no fundo a poupança fiscal. Atualmente definida na lei como a vantagem fiscal que "*frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável*"[42].

Seguindo, também, a orientação de Gustavo Lopes Courinha (Courinha, 2009), para aferir da ocorrência de vantagem fiscal na utilização de determinado meio em detrimento de outro, diz Patrícia Meneses Leirião que (Leirião, 2012, p. 107)

> Bastará analisar se numa das situações se apurava imposto a favor do Estado e se noutra se evita, reduz ou difere no tempo o mesmo. Ao verificar-se alguma destas três situações, a evitação, redução ou diferimento temporal do imposto, é porque efetivamente, o contribuinte obteve uma verdadeira vantagem fiscal.

Outra questão que se levanta é a do resultado não fiscal equivalente, análise que se prende com a análise da equivalência quanto aos efeitos não fiscais que foram obtidos em comparação com aqueles que se obteriam com os atos ou negócios jurídicos ditos "normais".

O que se exige é que se comprove a característica especial da equivalência de resultados não fiscais, os jurídico-económicos, a que não corresponde uma equivalência quanto à oneração tributária. Só a comparação desta substituição nos efeitos, a equivalência de resultados não fiscais entre os atos praticados e os atos normais tributados, quando aqueles se possam substituir nos efeitos destes, é revelada pela atuação do contribuinte e pode assegurar que nos encontramos perante situações censuráveis, dignas de uma reação que se consubstancie no funcionamento da CGAA.

Dir-se-á, ainda, que em regra não se assumem todas as consequências típicas, não fiscais, associadas à escolha contratual, mas tão só aquelas, entre estas, que se revelem úteis à realização do resultado não fiscal equivalente e da vantagem fiscal visada.

[42] Redação conferida pela Lei 32.2019 de 3 de maio, art. 38º, n.º2 da LGT

Tem que haver uma equivalência de resultados, deve procurar-se nos termos jurídicos dos atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, percebendo a posição jurídica que daí lhe advém bem como a respetiva equiparação, ou não, com aquela que resultaria, caso tivesse optado pelo negócio normal. Fala-se sempre em equivalência não em identidade, não serão resultados idênticos, mas equivalentes.

Da análise das obrigações e direitos que assim se constituíram, conclui-se sobre a equivalência dos resultados não fiscais, os resultados económicos e jurídicos resultantes do ato praticado em confronto com o que, em circunstâncias normais, seria praticado ou celebrado.

Esta equivalência entre resultados, fiscais e não fiscais, será apurada pela apreciação rigorosa dos termos acordados e de onde se retiram as ilações económicas práticas resultantes das opções jurídicas escolhidas.

Para efeito do funcionamento da CGAA a vantagem fiscal é condicionante da atuação do contribuinte, a reprovação do ato que se torna censurável, incide sobre o esquema montado e dirigido à obtenção da vantagem fiscal. O sujeito logrou, através dos seus atos, a verificação de uma vantagem fiscal e a equivalência dos efeitos económicos considerados aqueles que resultariam do ato normal que seria tributado.

Toda a construção explicativa do elemento resultado pode aplicar-se à atual redação da CGAA, sendo que ali é identificado o resultado vantagem fiscal aquele que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável.

Importa, assim, ver em que difere o resultado. Também aqui a conceção legal se entende como mais ampla, ou consagrada num conceito mais abstrato, ou aberto.

Vista pelo lado do contribuinte será sempre um resultado que se consubstancie numa vantagem fiscal, mas a definição de vantagem fiscal deixa de referir a redução, eliminação ou diferimento do pagamento dos impostos que seriam devidos, para passar a referir-se à frustração do objeto ou finalidade do direito fiscal aplicável.

Temos assim um conceito mais jurídico, pelo que se impõe saber quais são as finalidades do direito fiscal aplicável. Tratar-se-á do direito aplicável ao caso concreto ou o direito fiscal enquanto ordenamento jurídico-fiscal?! A esta questão referir-nos-emos em 9., quando analisarmos a atual redação do n.º2 do art.38º da LGT, na redação da Lei 32/2019 de 3 de maio.

Sendo certo que, em cada momento de aplicação do direito fiscal estão em causa os seus princípios estruturantes, designadamente a capacidade contributiva revelada em cada ato ou negócio jurídico praticado por cada sujeito passivo.

A capacidade contributiva é um conceito jurídico-económico (Campos, 1996, p. 130) que determina a capacidade de contribuição para a cobertura das despesas públicas, o que devem fazer todos os que tenham rendimento ou capital, e na medida em que os têm. Trata-se de um limite da prestação tributária abstrata e, nesta medida da fixação dos impostos e dos seus elementos essenciais. Cada pessoa, singular ou coletiva, é chamada a contribuir com os seus meios económicos, os quais dependem, não só de um ativo, a sua riqueza ou rendimento, e o seu passivo, as despesas necessárias à obtenção de riqueza e rendimento bem como do seu sustento, são estes elementos a levar em conta na fixação da prestação contributiva a que é chamada cada pessoa, cada contribuinte.

Associados a este princípio, da capacidade contributiva, estão os princípios da igualdade, da universalidade e da totalidade, do conjunto dos quais resulta que todos os cidadãos devem pagar impostos sobre a totalidade dos seus rendimentos e na medida destes.

Para que se compreenda a sua relevância no ordenamento jurídico tributário, diremos apenas, com Jónatas Machado[43] que o princípio da universalidade tributária tem consagração constitucional, art. 12º Constituição da República Portuguesa. Ainda que se coloquem algumas limitações, tais como a residência e a fonte dos rendimentos, e se consagrem alargamentos, como a tributação de sujeito passivo em relações jurídicas tributárias, desprovidos de personalidade jurídica, como é o caso dos estabelecimentos estáveis, da consagração deste princípio da universalidade tributária, resulta que os tributos devem ser pagos por todos os cidadãos e pessoas coletivas nacionais.

Quanto ao princípio da igualdade tributária, continuando a seguir o identificado autor, vemos que o art. 13º da CRP, consagra, com uma função estruturante do Estado de Direito, o princípio da igualdade, de acordo com o qual, todos os cidadãos são iguais perante a lei. Daqui decorrem os subprincípios da igualdade perante os encargos públicos, isto é, os encargos do contrato social devem ser repartidos por todos os cidadãos de acordo com uma igualdade de sacrifício.

[43] (Machado, 2019, p.59 a 62)

Numa estreita relação com o princípio da igualdade temos, assim, o princípio da igualdade tributária que numa dupla vertente, de tratamento igual que obriga à igualdade de tratamento no mesmo escalão de rendimento (igualdade horizontal) e de tratamento diferenciado obrigando a uma diferenciação de tratamento consoante a localização do contribuinte em diferentes escalões de rendimento (igualdade vertical), "*deve ser entendido em sentido material, e não em sentido meramente formal*" (Machado, 2019, p. 62)**.**

Na compreensão do princípio da igualdade fiscal encontramos um conceito relevante ao sistema jurídico tributário que é o da capacidade contributiva, de acordo com este critério, temos que (Nabais, 2006, p. 153 e 154)

> igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)

Considerando a importância da capacidade contributiva no funcionamento de todo o ordenamento jurídico-tributário, a qual acaba por funcionar como medida e limite do imposto a pagar, seja o sujeito passivo uma pessoa singular ou coletiva e o imposto direto ou indireto compreende-se que, mais do que obter uma vantagem fiscal concretizada numa redução, eliminação ou diferimento do imposto a pagar em cada momento, frustrar o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, será concretizada pelo afastamento da capacidade contributiva no pagamento de imposto por cada contribuinte.

Ainda que a vantagem fiscal se concretize, tal como antes previa a norma do n.º2 do art. 38º, de uma forma concreta, numa eliminação, redução ou diferimento do pagamento do imposto, na nova versão, frustra-se o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, sempre que o imposto não é apurado considerando a capacidade contributiva, do contribuinte, em cada momento.

Que significa que imposto apurado não resulta da consideração da capacidade contributiva do contribuinte.

7.1.3. O elemento intelectual

Como se disse antes este elemento prende-se com a motivação do contribuinte. Trata-se de apurar se os atos ou negócios jurídicos praticados foram essencialmente dirigidos à busca de uma vantagem fiscal, será algo mais do que uma mera consideração de resultados.

Na explicação do que é este elemento na estrutura da CGAA, atentemos na decisão do CAAD de 14.11.2017[44], onde se lê:

> Não obstante os atos e negócios jurídicos que compõem esta estrutura sejam, em si mesmos, válidos e lícitos, e correspondam à efetiva vontade dos sujeitos passivos, não se lhes vislumbra qualquer substância económica. O que é decisivo na aplicação da Cláusula Geral Anti Abuso é aferir se o ato ou negócio jurídico escolhido tem uma substância, económica ou outra, que se possa dizer predominante na sua relação com a vantagem fiscal (comparativa) objetivamente decorrente dessa escolha. Analisando a sequência dos factos não se encontra substância económica na operação para além da vantagem fiscal. Assim, concluímos pela existência de uma motivação fiscal preponderante, que se manifestou nas formas adotadas e que faz prevalecer a finalidade fiscal do negócio sobre a finalidade não fiscal.

Este elemento intelectual mantém-se na nova redação ao consignar que as construções ou séries de construções, devem ter como finalidade principal, ou uma das finalidades principais, a obtenção de uma vantagem fiscal.

Nesta análise, do elemento intelectual, é esta motivação do contribuinte que importa apurar, para esse efeito, terá se ser feita uma análise global da construção jurídica levada a cabo pelo contribuinte, terá de ser avaliada a sua utilidade final, fazendo-se um balanço entre as vantagens obtidas e o resultado fiscal normal, que se verificaria caso não tivesse ocorrido aquela formulação do negócio no seu todo.

A motivação do contribuinte, na opção por aquela construção ou séries de construções, perspetivando a obtenção de uma vantagem fiscal que de outra forma não obteria, é determinante no apuramento deste elemento intelectual.

Como é evidente, apurar a motivação, que é um elemento psicológico ou interno da ação do contribuinte, revela-se uma tarefa difícil uma vez que, apesar da subjetividade do elemento a apurar, este terá de se revelar por elementos objetivos que serão evidenciados pela opção negocial.

Na explicação desta motivação diz Patrícia Meneses Leirião, que:

> o contribuinte deverá, previamente, ter ponderado ambos os resultados fiscais da sua atuação, ou seja, quer atuando por uma determinada via quer por outra. E para optar por uma via e não por outra, o contribuinte deverá ter uma verdadeira motivação fiscal, que leva a que a finalidade fiscal do negócio prevaleça sobre a sua finalidade não fiscal. A seleção do contribuinte terá que ser fiscalmente dirigida, sendo a sua motivação apurada face aos meios utilizados e aos resultados obtidos[45]".

---

[44] Acórdão do CAAD de 14.11.2017, no processo 162/2017, relatado por Baeta Queiroz e disponível em www.caad.org.pt

[45] Leirião, 2012, p. 108

A fraude à lei manifesta-se na pretensão do contribuinte em obter, essencialmente, uma vantagem fiscal dirigindo, para esse objetivo, os atos que pratica ou os negócios que celebra. Tem de haver uma motivação fiscal que se sobreponha e se manifeste nas opções negociais que vão ser adotadas, sendo que aqui prevalece a finalidade fiscal, da vantagem pretendida, sobre a finalidade não fiscal, que é atingida por meio de um negócio que lhe permita um efeito equivalente.

Exige-se que as escolhas, as formas negociais adotadas que compõem a construção realizada pelo contribuinte, sejam fiscalmente dirigidas e que o resultado fiscal prevaleça sobre o jurídico-económico. Tem que decorrer, da análise da construção realizada pelo contribuinte, não só a obtenção de um resultado fiscalmente mais vantajoso e um resultado jurídico-económico, não fiscal, equivalente, mas ainda, que as escolhas adotadas, sejam fiscalmente dirigidas (*tax driven*) e que aquele resultado, o resultado fiscal, prevaleça sobre o resultado não fiscal. Fala-se, então, de motivação face aos meios e aos resultados (Courinha, 2009, p. 178 e 179).

Este elemento intelectual revela-se, assim, através dos elementos, meio e resultado.

Na demonstração do elemento intelectual, vê a AF a sua atividade probatória muito dificultada, é um daqueles casos designados de prova diabólica, tal como sucede nas situações de prova de facto negativo.

Referindo-se ao elemento intelectual, bem como às dificuldades de demonstração do mesmo, levamos, ainda, em linha de conta o que é dito em decisão do CAAD, de 02.03.2018[46], onde consta que este

> se considera cumprido quando a escolha do meio os dos meios seja "essencial ou principalmente dirigido à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos" ou à obtenção de vantagens fiscais (artigo 38.º, n.º 2 da LGT)

Seguindo essa mesma decisão, encontramos ali a seguinte explicação:

> Este elemento, para além de exigir a verificação de um mais vantajoso tratamento fiscal, exige que o contribuinte pretenda que "um ato, um negócio ou uma determinada estrutura", foi concebido e criado, "apenas ou principalmente, pelas prevalecentes vantagens fiscais que lhe proporcionam".

E prossegue concretizando:

> "Ou seja, importa que o meio utilizado tenha sido escolhido com a finalidade principal de "redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos", porquanto somente devem ser tidas como elisivas as operações em que o objetivo de economia fiscal seja o principal objetivo.

[46] Acórdão CAAD de 02.03.2018, no processo 296/2017-T, relatado por Fernanda Maçãs e disponível em www.caad.org.pt

> Daí que a demonstração deste objetivo constitua uma prova difícil e, em certos casos impossível, em razão das dificuldades inerentes à vertente subjetiva, tanto mais que determinadas motivações podem ter relevância em mais do que um único aspeto.
>
> Estamos no domínio das intenções e, por isso, não é fácil e, por vezes até é impossível demonstrar o estado psicológico e emocional dos agentes, quando da prática dos atos ou negócios jurídicos praticados.
>
> Por isso, deverá relevar apenas a motivação objetiva dos factos concretamente apreensíveis, tendo em conta a conceção objetiva a que se refere o artigo 63.º do CPPT, tendo em atenção os elementos de facto, objetivos, dos quais se possa retirar a ilação relativa à intenção do contribuinte.

A prova da motivação fiscal far-se-á com recurso à demonstração de factos, pela apresentação de elementos de prova que permitam extrair, com razoável grau de segurança e de acordo com critérios de razoabilidade e normalidade, por esta forma permitindo concluir que o contribuinte atribuiu às formas usadas um preponderante fim fiscal.

Deverão apresentar-se dados objetivos que permitam concluir pela verificação, ou não, do elemento motivacional na opção pela construção realizada.

Como já mencionámos e sendo, também, como vimos, uma preocupação manifestada pela jurisprudência, a grande dificuldade probatória da AF partirá da necessidade de demonstrar um elemento subjetivo que se manifesta, necessariamente, através de factos ou elementos objetivos. Impõe-se demonstrar a motivação do contribuinte para o resultado fiscal que lhe é mais vantajoso, por meio de uma construção idealizada, essencialmente, para tal fim.

Perante formas complexas e insólitas, com uma estrutura desrazoável ou incómoda, escolhidas em detrimento daquelas que seriam as formas ou vias normais, usualmente consagradas para um dado resultado, tem a AF na avaliação de tal opção, a sua tarefa mais facilitada, o que será esbatido quanto mais próximas estas forem daquelas mais usuais.

Releva na atividade probatória da AF o disposto no art. 63º, n.º3 do CPPT, na redação que lhe foi conferida pela Lei 32/2019 de 3 de Maio que exige que, na fundamentação da decisão de aplicação da CGAA, conste, além da descrição da construção ou série de construções realizadas com abuso de formas jurídicas ou que não foram realizadas por razões económicas válidas que reflitam a sua substância económica; a demonstração que essa construção foi realizada com a finalidade principal, ou uma das finalidades principais, de obter uma vantagem fiscal desconforme com o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável; a identificação dos atos ou negócios que correspondam à substância ou realidade económica e normas

de incidência aplicáveis; e, por fim, a demonstração de que o sujeito passivo sobre o qual recairia a obrigação de efetuar a retenção na fonte, ou de reter um montante de imposto superior, tinha ou deveria ter conhecimento da construção ou série de construções, quando aplicável.

Para este efeito dispõe a AF de todas as provas em direito admitidas, as quais podem servir-lhe de base à aplicação da CGAA.

Seguindo ainda a norma procedimental vinda de transcrever, se atentarmos no seu n.º6, verificamos que o contribuinte, em sede de direito de audição prévia, dispõe igualmente de todas as provas em direito admitidas, podendo apresentar aquelas que entender por pertinentes à demonstração da sua motivação na opção pela construção ou série de construções realizada que levou à consideração da possibilidade de aplicação da CGAA.

Poderá, por seu turno, o contribuinte fazer valer a sua argumentação no sentido de justificar a sua opção negocial, comprovando a existência de uma motivação não fiscal preponderante, demonstrando que os seus motivos não foram essencialmente fiscais.

Tanto a AF como o contribuinte dispõem da possibilidade de utilização de todo o tipo de prova legalmente admissível, sendo certo que, particularmente no que respeita à demonstração deste elemento intelectual, vê aquela a maior dificuldade prática na aplicação da CGAA.

7.1.4. O elemento normativo

Este elemento normativo consubstancia-se essencialmente na reprovação normativa sistemática da vantagem fiscal obtida.

Quando se mostre factualmente apurado que as construções, ou séries de construções, realizadas são abusivas, porque permitiram a obtenção dos resultados, fiscal e não fiscal equivalente, com prevalência do resultado fiscal pretendido e a este foram dirigidos, entra-se no âmbito do elemento normativo, que representa, já, uma questão de Direito (Courinha, 2009, p. 185).

Encontramos uma definição deste elemento normativo, na decisão do CAAD de 13.11.2014[47], onde é "*entendido como uma repugnância do ordenamento jurídico no seu todo à operação realizada"*.

Também a decisão do CAAD de 02.03.2018[48], o define como, aquele "*que se consubstancia no requisito abusivo, segundo o qual se exige que os actos ou negócios jurídicos tenham sido celebrados por meios artificiosos ou fraudulentos, com abuso das formas jurídicas"*.

Fazendo, ainda apelo à jurisprudência, mais uma vez do CAAD[49], encontramos uma formulação da função deste elemento normativo, a qual, se reveste de clareza e precisão:

> "A este elemento subjaz a desconformidade do resultado obtido com a ratio legis, o espírito ou propósito da lei, e com os princípios do Código em causa ou do Sistema Fiscal. Com efeito, o modo de objetivação do conteúdo da normatividade jurídica manifesta-se, no direito, como um sistema, que é coerente."

Encontramos, ainda, em decisão do CAAD de 15.12.2020[50], assim definida a função do elemento estruturante da CGAA que agora nos ocupa:

> «tem por sua função primordial distinguir os casos de elisão fiscal dos casos de poupança fiscal legítima, em consideração dos princípios de Direito Fiscal, sendo que só nos casos em que se demonstre uma intenção legal contrária ou não legitimadora do resultado obtido se pode falar naquela»

Compete à teoria da fraude à lei justificar a exigência deste elemento normativo, consistente na reprovação de determinado resultado, quando confrontado com a intenção ou espírito legal. Um ato é fraudulento em função da reprovação que sobre ele exerce o direito, os seus efeitos não são desejados, previstos ou promovidos pelo Direito que, pelo contrário, os rejeita (Courinha, 2009, p. 187 e 188).

É assim requisito da aplicação da CGAA a condenação pelo ordenamento jurídico-fiscal, do resultado (economia fiscal) obtido, dito de outro modo, o resultado fiscal obtido é condenado pelo ordenamento jurídico-tributário.

Continuando a seguir o pensamento de Gustavo Lopes Courinha, vemos que, relativamente à consagração não expressa deste elemento normativo, diz, em

---

[47] Decisão CAAD de 13.11.2015, processo 131/2014T, da qual foi relator José Pedro Carvalho, a qual está disponível em WWW.caad.org.pt

[48] Decisão CAAD de 02.03.2018, processo 296/2017T, da qual foi relatora Fernanda Maças, disponível em www.caad.org.pt

[49] Decisão CAAD de 15.07.2016, processo 49/2016-T, da qual foi relator Jorge Lopes de Sousa, disponível em WWW.caad.org.pt

[50] Decisão CAAD de 15.12.2020, processo 222/2020T, do qual foi relator Jorge Lopes de Sousa, disponível em www.caad.org.pt

conclusão que a desconformidade do resultado obtido com a *ratio legis*, espírito ou propósito da lei, os princípios do código ou o sistema fiscal, é o que caracteriza a elisão fiscal, transformando-o num requisito insuperável da CGAA. É uma decorrência imediata da fraude à lei, sendo, assim, exigido que o resultado fiscal obtido, seja, neste sentido, anti-jurídico.[51]

Esta exigência do elemento normativo, a anti juridicidade do resultado fiscal obtido, permite ao contribuinte (Leirião, 2012, p.112)

> beneficiar de certeza na tributação, não se aplicando aos casos em que atos ou negócios, ainda que praticados por razões fiscais, não ofendam a norma", assim se distinguindo a ação sujeita ao funcionamento da CGAA do planeamento fiscal legítimo. Daqui resulta que "o contribuinte apenas deva sofrer as consequências da aplicação da cláusula geral antiabuso quando se verifiquem todos os requisitos enunciados e se demonstre, inequivocamente, que a vantagem fiscal obtida merece realmente um juízo de reprovação pelo Direito.

Concluindo-se a explicação deste elemento com recurso às palavras de Gustavo Lopes Courinha, que diz:

> no fundo trata-se de demonstrar, por recurso a todos os métodos interpretativos possíveis, que, apesar de a letra da lei permitir que o ato ou negócio (ou estrutura[52]) em causa assegure os efeitos fiscais visados pelo contribuinte, a intenção da lei e/ou Direito impedem ou visam impedir (ou não pretenderam) a sua obtenção e permitem ao intérprete concluir pela rejeição pelo ordenamento jurídico dos resultados obtidos. Ao intérprete deixa de bastar atender ao mero e formal cumprimento da lei, passando a ser-lhe exigido aquilatar da intenção da Lei e do Direito num dado setor normativo (o carácter anti-jurídico do resultado obtido), só então aferindo da eficácia fiscal ou do ato ou negócio[53].

7.1.5. <u>O elemento sancionatório</u>

No elemento sancionatório encontramos a efetivação da CGAA, a reação do ordenamento jurídico-tributário.

Considerado este elemento verificamos que, pela ação da CGAA, é sancionado o comportamento elisivo com a sua eficácia perante o fisco, este torna-se inoponível, meramente, perante a AF, embora se mantenha a produção de todos os seus efeitos civis, ou seja, mantêm-se os seus efeitos inter partes e perante terceiros.

---

[51](Courinha, 2009, p.187 e 188)

[52] Diz atualmente a lei, "construções ou séries de construções" – redação do n.º2 do art.38º da LGT na redação que lhe foi dada pela Lei 32/2019 de 03.05.

[53] (Courinha, 2009, p. 197).

Considerada a licitude das formas jurídicas usadas, todos os atos que integram a construção jurídica realizada são lícitos, razão pela qual os seus efeitos jurídicos civis poderão manter-se integralmente na ordem jurídica; sucede, contudo que, pela aplicação de todos os elementos já analisados, concluímos que a forma negocial usual para a obtenção daquele fim seria, nos termos do normal ou regular funcionamento da lei, uma outra (elemento meio).

Mais, na análise realizada à estrutura negocial, aplicados os elementos estruturantes da CGAA, concluímos que, aquela fórmula negocial foi usada apenas para a obtenção de uma vantagem fiscal (elementos resultado e intelectual), sendo que o seu funcionamento, frustrou objetivamente o objeto ou a finalidade do direito fiscal (elemento normativo).

Assim, funcionando agora o elemento sancionatório, teremos que, apesar da manutenção dos efeitos jurídico-económicos se manterem, não se verificará o efeito fiscal pretendido, objetivo único ou finalista, daquela opção negocial, porque a mesma se apresentará como inoponível face ao ordenamento jurídico fiscal.

Este elemento é definido em decisão do CAAD de 21.07.2014[54] nos seguintes termos:

> elemento sancionatório, que, pressupondo a verificação cumulativa dos restantes elementos, conduz à sanção de ineficácia, no exclusivo âmbito tributário, dos actos ou negócios jurídicos tidos por abusivos, «efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas» (parte final do artigo 38.º, n.º 2, da LGT).

Produzir-se-ão todos os efeitos jurídico-económicos da construção negocial em causa, apenas se sancionando, com ineficácia, os seus efeitos tributários, ou face ao ordenamento jurídico-tributário.

Na compreensão do elemento sancionatório, encontramos novamente a jurisprudência do CAAD, de acordo com a qual,

> "Este elemento pressupõe a verificação cumulativa dos restantes elementos, de forma a permitir a aplicação da sanção de ineficácia, em termos estritamente fiscais, dos atos ou negócios jurídicos tidos por abusivos, efetuando-se então, face ao disposto na parte final do n.º 2 do artigo 38.º da LGT, a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência.[55]

[54] Acórdão do CAAD de 21.07.2014, no processo 143/2014-T, relatado por Jorge Lopes de Sousa, disponível em www.caad.org.pt

[55] Acórdão do CAAD de 02.03.2018, no processo 296/2014-T, relatado por Fernanda Maçãs, disponível em www.caad.org.pt

Regressando à explicação deste elemento sancionatório que nos é dada pela doutrina (Courinha, 2009, p.198 e 199), temos que verificada a previsão da CGAA, ou seja, tendo-se preenchidos os elementos meio, resultado, intelectual e normativo a administração deverá proceder à reconstrução da situação jurídica que se verificaria, caso não tivesse prevalecido, na elaboração da construção verificada, a motivação da obtenção de uma determinada vantagem fiscal.

É essencial a definição, ou demonstração, do negócio jurídico equivalente, com efeitos jurídico-económicos equivalente, nunca haverá uma identidade plena, nunca serão efeitos idênticos, mas, necessariamente, equivalentes.

A reconstrução jurídica opera pelo funcionamento deste elemento sancionatório da CGAA, que consiste na sua efetivação, a qual consiste na negação das vantagens fiscais visadas pelo contribuinte, as quais são substituídas por aquelas construções de substância económica equivalente àquela construção que foi, de facto, realizada pelo contribuinte.

A CGAA tem o intuito de impedir que a lei fiscal seja defraudada, levando à realização da tributação de acordo com a carga fiscal que resultaria para o contribuinte em caso da aplicação direta da norma tributária que assim foi iludida, ou aquela que seria resultado da atuação do contribuinte sem recurso à construção que, assegurando o resultado não fiscal querido, permitiu a vantagem fiscal (Courinha, 2009, p. 200 e 201).

Sintetizando, diz ainda, o mesmo autor, relativamente a que efeitos dos atos ou negócios jurídicos, atualmente construções ou séries de construções, incide o funcionamento da cláusula, que (Courinha, 2009, 200 e 201) "*em primeiro lugar apenas se devem negar os efeitos fiscais pretendidos pelo contribuinte, tributando na correspondente medida, uma vez que a CGAA se dirige à obtenção indevida de uma específica vantagem fiscal, a qual importa negar."* considerando esta consequência em sede de tributação, conclui que "*mesmo os efeitos tributários tidos como ineficazes pela CGAA devem ser unicamente aqueles que concretizam diretamente a vantagem fiscal"*.

Continua (Courinha, 2009, p. 200 e 201) dizendo, relativamente a quem será afetado pelo funcionamento da cláusula, que, "*em segundo lugar, as consequências fiscais, com a negação das mencionadas vantagens fiscais, apenas devem abranger o contribuinte que atuou com o propósito ou motivação essencialmente fiscal."*, ainda que estas construções envolvam outros contribuintes, além daqueles que obtiveram as vantagens fiscais, apenas os efeitos das construções na ótica de quem delas

beneficiou fiscalmente, em conclusão "*desconsiderar os efeitos fiscais globais dos negócios elisivos é, para além de contraproducente, insustentável e dificilmente admissível em consideração do propósito expresso na CGAA – evitar o contorno da lei"*.

8. Das críticas à redação conferida pela Lei 30G/2000 de 29 de dezembro

Reconhecendo a necessidade de dotar o ordenamento jurídico-tributário com uma CGAA, visando agir contra a evasão e fraude fiscais, resultante da dificuldade de reação às múltiplas e criativas formas reveladas por tal fenómeno, o que muito dificilmente poderá ser levado a cabo através de uma previsão casuística, com a consequente criação de múltiplas CEAA, surge a primeira versão da CGAA. Relativamente a esta primeira versão Casalta Nabais afirma concordar, em princípio, com a introdução em Portugal de uma cláusula com estas caraterísticas (Nabais, 2006, p.223).

Crítico (Nabais, 2006, p. 223) relativamente ao momento em que esta CGAA foi introduzida no nosso ordenamento jurídico-tributário, atenta a proximidade temporal verificada com a inserção no CIRC de um conjunto de instrumentos, casuísticos, as CEAA, sem lograr perceber, previamente, se estas se revelam eficazes na luta contra a evasão e fraude fiscal, questiona se não se poderia prescindir, durante mais algum tempo de uma cláusula geral antiabuso. Não pode ser esquecido, refere, (Nabais, 2006, p. 225) "*uma tal cláusula, independentemente da conceção que a seu respeito se perfilhe e do recorte jurisprudencial ou leal que a suporte, tem sempre natureza excecional"*.

A principal crítica feita por Casalta Nabais à redação da CGAA consiste na sua especial amplitude, sendo demasiado aberta, deixava à AT poderes que considera excessivamente amplos, (Nabais, 2006, p. 224 e 225) "*poderes que, a serem exercidos nesses precisos termos, se arriscavam seriamente a violar a livre disponibilidade económica dos indivíduos e empresas decorrente do princípio do estado fiscal".*

Entretanto alterada pela Lei 32-G/2000 de 29 de dezembro é também objeto de reflexão por Casalta Nabais que esta formulação, porque (Nabais, 2006, p. 227)

> veio precisar os contornos das situações em que a administração tributária pode alhear-se da configuração jurídica dada aos factos tributários que estes justamente pretenderam evitar, está mais próxima do que deve ser uma cláusula desse género. Assim, e não obstante a extensão do seu texto, essa formulação obvia, no essencial, às objeções adiantadas à sua versão originária*"*.

Das inúmeras críticas feitas a esta nova versão da CGAA surge com papel preponderante, essencialmente, com a sua redação, que confere amplos poderes de ação à AT, concretamente na análise das operações concebidas e realizadas pelos sujeitos passivos, desconsiderando os seus efeitos tributários, por se verificar que, dirigidos por meios artificiosos ou fraudulentos, ou com abuso das formas jurídicas,

foram levados a cabo com vista à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzido as vantagens fiscais referidas.

Mantém-se, com a atual redação, este caráter aberto, ou dinâmico como já o apelidámos, da cláusula, mantendo-se o amplo poder de ação da AT na qualificação das construções, bem como na definição daquele que seria o *iter* habitualmente ou normalmente usado, para a obtenção do fim económico obtido.

8.1 A redação demasiado aberta;

Frequentemente criticada pela redação demasiado aberta, considerando a sua função, impõe-se perceber se nesta crítica não reside, mesmo, a sua maior e verdadeira virtude.

Dotado o ordenamento jurídico de um conjunto de instrumentos que visam a reação a determinado tipo de ações ou operações dos contribuintes que se encontram já identificadas e tipificadas, as chamadas CEAA, em que medida há a necessidade de introduzir em Portugal uma CGAA.

Esta CGAA é caraterizada por ser de aplicação universal, abstratamente, dirigida a qualquer tipo de operação, de sujeito passivo bem assim como o tipo de responsabilidade em causa ou a liquidação de qualquer tipo de imposto.

Esta caraterística da CGAA, que se pode dizer de aplicação universal, fixando princípios os quais são abstratamente passíveis de aplicação a qualquer tipo de construção, considerando a evolução dos comportamentos revelados pelos sujeitos passivos que, de forma criativa, vão aprimorando as condutas elisivas.

Contudo, nos termos da decisão CAAD de 26.11.2018, no processo 126/218-T, relatado por José Poças Falcão:

> "A CGAA é, também ela, uma norma típica – como não poderia deixar de ser, tratando-se de uma norma que releva diretamente nas regras de incidência tributária – que só pode ser aplicada quando, indubitavelmente, se encontrem verificados todos e cada um dos pressupostos nela previstos.[56]"

Assim, seguindo ainda aquela decisão CAAD, com o intuito de afastar a crítica do caráter demasiado aberto da norma que consagra a cláusula, diremos que na sua aplicação exige-se que, a AT ou o tribunal, na tarefa de aplicação da lei se abstenha, necessariamente, de qualquer tipo de juízo sobre a economia fiscal pretendida, ou obtida, designadamente, se esta é justificável ou aceitável. Ao decisor compete, tão

[56] disponível em www.CAAD.org.pt

somente a inquestionável e indubitável verificação, na construção em causa, de todos e cada um dos pressupostos de aplicação da CGAA.

Seguindo, ainda, a identificada decisão do CAAD, concluímos dizendo que esta análise, ou interpretação, será, necessariamente, feita de forma restritiva, nos termos das regras de interpretação jurídica no que diz respeito às normas excecionais estando, assim, vedado ao intérprete dar à CGAA um âmbito de aplicação mais amplo do que aquele que decorre do texto legal.

Pelo exposto, consideramos que a CGAA não terá o caráter demasiado amplo que habitualmente lhe é atribuído, sendo antes, uma cláusula aberta, de caráter dinâmico e de aplicação universal, sendo ela própria uma norma típica, decorre a sua aplicação da verificação de todos os seus elementos, que terão de se verificar, todos e cada um deles, de forma a permitir obter as suas consequências, também, elas típicas, de ineficácia tributária.

No reforço desta ideia, veio a redação da Lei 32/2019 de 3 de maio, que alargou o campo de aplicação da CGAA, tornando-a ainda mais abrangente. Nesse sentido, apara além de vir a consagrar-se expressamente uma stpe by step doctrine, num conceito negocial mais abrangente reconhecendo a existência de construções negociais de caráter mais complexo e cuja execução se prolonga no tempo.

Abre-se, ainda, a aplicação da CGAA a construções não exclusivamente dirigidas à poupança fiscal, bastando que tal objetivo se inscreva nas finalidades principais que lhe estão subjacentes, assim abarcando também situações em que a finalidade fiscal pode estar disfarçada com a obtenção de outros fins, que não apenas a poupança decorrente da vantagem fiscal.

Também acaba por se ver alargado o seu efeito ou consequência, passando a ser designado como a frustração do objeto ou finalidade do direito fiscal, onde se inscreve algo tão lato como o princípio da intervenção mínima do direito fiscal na economia.

Alargar-se-á, ainda, o campo de ação da CGAA, pela sua atuação se dirigir também a construções que não recorram, necessariamente, a formas abusivas, bastando-se a lei com o a circunstância destas não refletirem a sua substância ou realidade económica.

Temos assim que, esta permanente crítica da redação demasiado ampla, não teve acolhimento legislativo que, ao invés, no que respeita a sua estrutura e campo de aplicação, o alargou pela introdução de conceitos mais abstratos que permitirão o seu funcionamento perante um conjunto mais vasto de construções.

Será esta a resposta do ordenamento jurídico ao apuramento, pelos agentes económicos, da sua atuação elisiva, de forma a impedirem o funcionamento da CGAA concretizando o objetivo de afastar a aplicação da norma de incidência.

Da redação da Lei 32/2019 de 3 de maio

Bem definidos e densificados os elementos estruturais da CGAA, veja-se ponto 7 do presente trabalho referente à análise de cada um destes, impõe-se continuar a análise do preceito que a consagra, agora nos termos da redação que foi conferida ao art. 38º da LGT, pela Lei 32/2019 de 30 de maio.

Esta lei 32/2019 de 30 de maio que visa reforçar o combate às práticas de elisão fiscal, transpondo para o direito interno a Diretiva EU 2016/1164, do Conselho de 16 de julho, define no art. 1º o seu objeto, o que faz nos seguintes termos:

> A presente lei transpõe para a ordem jurídica nacional a Diretiva (UE) 2016/1164, do Conselho, de 12 de julho de 2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno, com a redação que lhe foi dada pela Diretiva (UE) 2017/952, do Conselho, de 29 de maio de 2017, que altera a Diretiva (UE) 2016/1164 no que respeita a assimetrias híbridas com países terceiros.

Verificamos que a diretiva ali mencionada, Diretiva UE 2017/952 do Conselho de 20.05.2017, se refere, particularmente, às assimetrias híbridas, procedendo, nesta matéria em particular, à alteração da Diretiva 2016/1164 do Conselho de 12.07.2016. Sucede, ainda que, na diretiva de 2016 o tema das regras gerais anti abuso, já é referido, designadamente no considerando 11 e no art. 6º da mesma, constatando-se que, esta nova diretiva, de 2019, não assume influência, relativamente à CGAA ou, adotando a terminologia da diretiva de 2016, a regra geral anti abuso, razão pela qual nos referiremos, na análise da influência destas no direito interno, no caso concerto o art. 38º da LGT, apenas à Diretiva EU 2016/1164 de 12.07.2016.

Diremos, assim, que esta nova redação da norma do art. 38º da LGT que consagra a CGAA no ordenamento jurídico nacional, transpõe, como é mencionado na norma transcrita (art. 1º da Lei 32/2019 de 03.05), a diretiva anti elisão, ali identificada.

Esta diretiva anti elisão é a Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016 e estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno, fixa o seu objetivo nos sistemas fiscais dos estados membros, dizendo que se destinam a "*combater práticas fiscais abusivas que ainda não tenham sido objeto de disposições específicas*"[57].

[57] Considerando 11 da Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho de 12 de julho de 2016 que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno, disponível em: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=LV

Atentando, ainda, nos considerandos que presidiram à Diretiva Anti Elisão que nos propomos analisar, verificamos que, sendo o considerando 11. dedicado à regra geral anti abuso, ali é dito que estas regras gerais, em Portugal designada por Cláusula Geral Anti Abuso (CGAA), têm a função de colmatar lacunas, sendo que o seu funcionamento não deverá interferir, prejudicando, a aplicabilidade ou funcionamento, das regras anti abuso específicas, que internamente denominamos como as Cláusulas Especiais Anti Abuso (CEAA).

Referindo-se às realidades a que se aplicarão, na prática, as ali denominadas regras gerais anti abuso[58], diz, ainda, o já identificado considerando 11 da Diretiva Anti Elisão, que

> Na União, as regras gerais antiabuso deverão ser aplicadas a montagens que não sejam genuínas, caso contrário, o contribuinte deverá dispor do direito de optar pela estrutura mais vantajosa do ponto de vista fiscal para as suas atividades comerciais.

Seguindo as considerações tecidas relativamente às regras gerais anti abuso, refere, ainda, o considerando 11. que vimos seguindo que "*Os Estados-Membros não deverão ser impedidos de aplicar sanções caso sejam aplicáveis as regras gerais anti abuso.*". Daqui resulta a possibilidade de reação do ordenamento jurídico interno, face às situações de elisão fiscal, no sentido a que já nos referimos, aos comportamentos de planeamento fiscal extra legem.

Neste sentido, da concessão aos estados membros, da possibilidade de reagir, aplicando sanções aos casos de funcionamento das regras gerais anti abuso (CGAA), encontramos de forma clara e evidente, o elemento estruturante da cláusula, de que também já nos ocupámos, e que vem sendo identificado pela doutrina, no que foi seguido pela jurisprudência interna, como elemento sancionatório.

Por fim, diz-se ainda, no considerando 11 da Diretiva, que vimos analisando, que: "*Ao avaliar se uma montagem deverá ser considerada não genuína, poderá ser dada aos Estados-Membros a possibilidade de analisarem todas as razões económicas válidas, incluindo as atividades financeiras.*", atividade que se mostra essencial, à definição de uma determinada operação, como passível, ou não, de aplicação da CGAA, tal como configurada pela lei interna.

Para concluir a análise do texto da Diretiva, no que é relevante para a análise das regras gerais anti abuso, atentemos, em particular, nesta fase, à redação que lhe

[58] Em Portugal designada por Cláusula Geral Anti Abuso (CGAA), referindo-se-lhe o art. 38º da LGT apenas com a alusão à consequência, designando-a como "Ineficácia de atos e negócios jurídicos".

foi conferida no cumprimento da obrigação de transposição para o direito interno, concretizado pelo Estado Português na Lei 32.2019 de 03 de maio, designadamente o seu art. 6º dedicado à regra geral anti abuso.

Este art. 6º da Diretiva UE 2016/1164 de 12.07.2016, que vem estabelecer regras contra práticas de elisão fiscal, com incidência direta no funcionamento do mercado interno, dedicado à regra geral anti abuso, tem o seguinte teor:

> 1. Para efeitos do cálculo da matéria coletável das sociedades, os Estados-Membros devem ignorar uma montagem ou série de montagens que, tendo sido posta em prática 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, não seja genuína tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes. Uma montagem pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte.
>
> 2. Para efeitos do n.º 1, considera-se que uma montagem ou série de montagens não é genuína na medida em que não seja posta em prática por razões comerciais válidas que reflitam a realidade económica.
>
> *3.* Caso as montagens ou série de montagens não sejam tomadas em consideração nos termos do n.º 1, a coleta é calculada nos termos do direito nacional.

Consideremos, agora, o teor do art. 38º, n.º2, sendo que, relativamente aos números agora aditados, n.º3, 4, 5 e 6 da Lei Geral Tributária, nos dedicaremos adiante. Atentaremos, assim, na redação que lhe foi dada pela Lei 32/2019 de 03 de maio, realçando as alterações face à redação anterior, da Lei 30-G/2000 de 29 de dezembro, no sentido de corresponder à obrigação de transposição da Diretiva Anti Elisão para o direito interno.

Nesse trabalho, verificamos que a primeira alteração se prende com a consagração, explícita, de uma "step by step doctrine", pela introdução no texto legal do segmento: "*as construções ou séries de construções"*.

Esta alteração, que abandona a formulação "*atos ou negócios jurídicos*", vai ao encontro da terminologia usada na Diretiva, quando se refere a montagens ou séries de montagens.

Esta nova formulação legal, consagra um conceito mais abrangente, refletindo, pelo menos o que vinha, já, sendo dito tanto na doutrina como na jurisprudência, onde se chega até a considerar que, a complexidade[59] ou a criatividade, da estrutura em

[59] "*Obviamente que quanto mais complexa e inusual for a estrutura eleita pelo contribuinte, mais fácil será a tarefa de prova confiada à Administração Fiscal"* – Patrícia Meneses Leirião, "A Cláusula Geral Antiabuso e o seu procedimento de aplicação"*,* Vida Económica, 2012, página110.

causa, facilitando a tarefa probatória da AT, não deixa de ser uma pista, relevante, na decisão de aplicação do mecanismo da CGAA.

Se atendermos às decisões proferidas na vigência da redação da Lei 30-G/2000 de 29 de dezembro, nomeadamente na jurisprudência do CAAD[60], verificamos que as mesmas incidem sobre operações caraterizadas por conjuntos de atos ou de negócios jurídicos. Nas decisões a que nos referimos foram atendidos contextos factuais caraterizados por algum nível de complexidade, pelo que era já recorrente a ideia de estarem em causa operações que não se esgotavam num mero ato ou negócio jurídico.

Por isso, apesar da redação da norma do art. 38º, n.º2 resultante da Lei 30-G/200 de 29.12, se referir a meros atos ou negócios jurídicos, era já patente que a aplicação da cláusula ocorria, essencialmente, perante sequências de transações ou operações complexas, compostas por conjuntos de atos ou negócios jurídicos, não sendo característica a sua aplicação a situações mais lineares, que se esgotavam num mero ato ou negócio jurídico.

Resulta, assim, das decisões identificadas (CAAD designadamente nos processos 258.2020T e 415.2020T) que as situações de facto apreciadas, se reconduzem a sequências de transações societárias ocorridas, referindo-se, por isso, à análise da totalidade de factos e circunstâncias que venham a assumir-se como relevantes na decisão de aplicar a CGAA. Ainda que estas afirmações sejam dirigidas a uma decisão final, sobre a finalidade da operação em análise, a verdade é que se considera, em ambos os casos, um conjunto de operações ou uma sequência de transações, refletindo, sempre, a ideia que veio, agora, a ser legalmente, consagrada, de construções ou séries de construções, ou seja, da consideração de uma "*step by step doctrine"*.

Ressalta das situações concretas, sobre as quais veio a incidir a aplicação da CGAA, as quais são particularmente analisadas nas decisões supramencionadas, não só uma complexidade evidente, resultante de um encadeamento de atos ou negócios jurídicos, finalisticamente praticados, como a sua realização, ou concretização, operada por mais do que uma etapa cuja execução, por isso, se prolonga no tempo.

[60] Exemplificando, remetemos para o sumário das decisões do CAAD nos processos 258.2020T e 415.2020T, ambas relatadas por Carlos Fernandes Cadilha, e disponíveis em www.CAAD.org.pt, com a seguinte redação: "*Uma sequência de transações em que se inclui a criação de uma empresa veículo, desprovida de substância económica, que serviu apenas para a aquisição de participações sociais de uma outra sociedade que ulteriormente, distribuiu dividendo destinados à liquidação da dívida gerada por essa aquisição, constitui objetivamente, um esquema abusivo enquadrável na CGAA, quando seja possível considerar que a finalidade principal das operações societárias foi a de evitar a tributação em IRS de rendimentos de capitais"*.

Outra novidade, prende-se com a definição do objetivo visado com as construções ou série de construções: a "*finalidade principal ou uma das finalidades principais"*, destas construções será a de "*obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável"*, por contraposição à anterior redação onde a lei se dirigia a atos ou negócios jurídicos

> *essencial ou principalmente dirigidos (…) à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultados de factos, atos ou negócios jurídicos (…) ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem a utilização desses meios*.

A mudança verificada, prende-se, essencialmente, com o efeito, ou consequência, corporizada na vantagem fiscal obtida em termos de aplicação do direito fiscal vigente, sendo que a aplicação da CGAA não depende, agora, necessariamente, da finalidade principal ser a obtenção de uma vantagem fiscal. Nos termos da atual redação da CGAA basta que, entre as diversas finalidades a que se destina a construção ou séries de construções, se identifique, também, a finalidade de obtenção de uma vantagem fiscal.

Na nova redação, as construções serão realizadas com a finalidade principal, ou uma das finalidades principais, de obtenção de uma vantagem fiscal, esta continuará a ser razão determinante da decisão e conceção daquela construção, contudo, a finalidade principal, não tem de ser única e exclusivamente a de obtenção desta vantagem.

Referindo-se a construções ou séries de construções, definindo o objetivo destas, refere, agora o n.º2 do art. 38º da LGT que "*tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais"*, tal significa que, a aplicação da CGAA não está dependente destas construções terem como objetivo, principal e único, a obtenção de uma vantagem fiscal. O que não significa que esta vantagem não seja uma das finalidades destas construções, mas não terá de ser a única, poderá ser uma de entre outras das finalidades das opções negociais.

Para além disto, antes a lei elencava os resultados possíveis, de forma mais concreta, que podiam advir da ocorrência dos factos (atos ou negócio jurídicos), os quais seriam, designadamente, a redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos. Hoje, seguindo a norma do n.º1 do art. 6º da Diretiva Anti Elisão Fiscal, UE, 2016/1164 do Conselho, de 12.07.2016, onde se diz que as montagens, ou séries de montagens, devem ter como finalidade principal, ou uma das finalidades principais, "*obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável*", tem a norma do n.º2 do art. 38º da LGT um texto semelhante, ali se dizendo

também que as construções em causa terão 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"*

Nesta nova redação, resultante da transposição da já identificada Diretiva, fala-se em frustrar o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável. Para saber, então, qual o resultado prático a que se destina a construção, ou série de construções identificadas, teremos de conhecer o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, no contexto da aplicação da cláusula.

Ainda que se tenha imediata consciência que estamos, necessariamente, perante uma construção ou série de construções, com a finalidade, ou uma das finalidades principais identificadas, de obter uma poupança ou economia fiscal, sempre diremos que um dos objetivos do direito fiscal que sairão frustrados, se prende, necessariamente, num primeiro momento, com a diminuição das receitas tributárias.

Contudo, o objeto ou as finalidades do direito fiscal terão de ser considerados, numa perspetiva mais abrangente. Na definição de objeto ou finalidade do direito fiscal, outros fins se perfilam, para além da realização de receita, para os encontramos, devemos atentar nos seus princípios estruturantes, designadamente, nos princípios da igualdade fiscal e da capacidade contributiva e ainda, com relevo na definição da finalidade do direito fiscal, o princípio da neutralidade fiscal.

Já antes nos referimos a todos estes princípios, dos quais decorre que o propósito do pagamento de imposto implica a participação de todos os contribuintes nas receitas publicas, mas que esta participação se faça, de acordo com a força económica de cada um.

Concretizando esta ideia, diz Sérgio Vasques[61] que:

> *O princípio da capacidade contributiva diz-nos que os impostos devem adequar-se à força económica do contribuinte e por isso o seu alcance mais elementar está na exigência de que o imposto incida sobre manifestações de riqueza e que todas as manifestações de riqueza lhe fiquem sujeitas.*

Por outro, o lado funcionamento da norma de incidência não deve ter interferência na escolha de forma negocial, não interferindo, por isso, nas escolhas dos agentes económicos, não representando, consequentemente, uma distorção no funcionamento da economia que, num plano ideal, deve, livremente, optar pelas

[61] (Vasques, 2019, p.295)

formas negociais sem que a norma de incidência tenha qualquer influência nessa decisão.

Frustrará, assim, o objeto ou finalidade do direito fiscal, a construção ou conjunto de construções, que, afastando-se da normal tributação, não permita a aplicação da norma de incidência de acordo com a capacidade contributiva revelada, em cada momento e em cada operação, por cada contribuinte. Frustrar-se-ão, ainda, aqueles objeto e finalidade, quando a construção for levada a cabo, ainda que não exclusivamente, mas também, para obter determinado efeito fiscal, assim se distorcendo, pela aplicação do direito fiscal, o normal funcionamento da economia.

Fica por cumprir o objetivo do direito fiscal de uma justa repartição do sacrifício de contribuição para as despesas públicas de acordo com a força económica de cada um, bem como a pretendida neutralidade, ou não interferência, no funcionamento da economia, que assim é distorcida, na senda dos melhores resultados fiscais.

Seguindo a redação da norma deste novo n.º2 do art. 38º da LGT, verifica-se, ainda, uma relevante mudança na conceção da cláusula. A forma como estas construções são realizadas, até aqui, exclusivamente, com abuso de formas jurídicas, agora, poderá ser, em alternativa, por não serem consideradas genuínas.

Na transposição desta diretiva, consultado o Parecer da Comissão de Orçamento, Finanças e Modernização Administrativa[62], vemos que ali é dito, quanto aos objetivos da lei a publicar (Lei 32/2019 de 3 de maio), no caso, relativamente à LGT que

> a cláusula geral anti abuso é alterada, deixando de fazer depender a sua aplicação do recurso abusivo por parte dos contribuintes de determinadas formas jurídicas, ou do facto da finalidade principal ser a obtenção da vantagem fiscal.

Este parecer enuncia de forma sucinta e clara as alterações introduzidas na CGAA, por força da nova redação do n.º2 do art. 38º da LGT, assim, para além desta passar a concretizar-se por construções, estas não dependem de uma realização com o objetivo principal e exclusivo de obtenção de uma vantagem fiscal, ou de serem realizadas com abuso de formas jurídicas, sendo bastante que não sejam consideradas genuínas.

[62] Disponível em http://app.parlamento.pt,

https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063484d364c793968636d356c6443397a6158526c6379395953556c4a5447566e4c304e505453383151303947545545765247396a6457316c626e527663306c7561574e7059585270646d46446232317063334e686279396d596d4d354e6a466c597930775a4441794c54526b4e5751744f5745784e6930314e4751314f475a6d4e4759344e446b756347526d&Fich=fbc961ec-0d02-4d5d-9a16-54d58ff4f849.pdf&Inline=true

Estas alterações, operadas no n.º2 do art. 38º, prendem-se, essencialmente, com a estrutura da CGAA.

Refere-se, agora, a lei a construções ou séries de construções, levando-nos a pensar em atuações de caráter mais amplo (mais abrangente e com presença temporal) do que aquele que era assumido pelos, até aqui, atos ou negócios jurídicos, consagrando claramente uma step by step doctrine; bem como a lesão sentida pelo ordenamento jurídico tributário, enquanto até aqui havia um elenco legal, concretizado na redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto, fala-se, agora, numa formulação mais abstrata, com referência aos princípios enformadores do direito fiscal, na frustração do seu objeto ou finalidade.

Mais relevante, na nova redação, será o facto de se tornar menos exigente a aplicação da CGAA ao deixar de depender de uma conduta pautada pelo abuso de formas jurídicas, bastando que seja uma construção não genuína; bem como o facto da sua finalidade principal não ter de ser, exclusivamente, dirigida à obtenção da uma vantagem fiscal, bastando que seja, também, dirigida à obtenção de tal vantagem.

9.1 Das construções ou séries de construções

Continuando a análise da Lei 32/2019 de 30.05, debruçar-nos-emos, agora, sobre o n.º3 do art. 38º LGT, onde se especifica: "*para efeitos do número anterior".* Atento este teor, consideramos que este n.º3 assume um carácter marcadamente interpretativo, visando contribuir para a compreensão de conceitos que encontramos no n.º2. Identificamos, assim, desde logo, o objetivo de densificar o conceito de genuinidade das construções ou séries de construções [alínea a)] e da ideia destas construções poderem prolongar-se no tempo, sendo constituídas por mais do que uma etapa ou parte [alínea b)].

Estas alíneas a) e b) do n.º3 do atual art. 38º da LGT vêm explicitar em que medida ou quando é que uma construção ou séries de construções não é genuína, o que sucede quando esta "*não seja realizada por razões económicas válidas que reflitam a substância económica*[63]*"*; deixando evidente que estas construções podem ser constituídas por várias etapas ou partes[64].

[63] Alínea a) do n.º3 do art. 38º da LGT, na redação que lhe foi dada pela Lei 32/2019 de 03.05, que tem o seguinte teor: "*Uma construção ou série de construções não é genuína na medida em que não seja realizada por razões económicas válidas que reflitam a substância económica"*.

[64] Alínea b) do n.º3 do art. 38º da LGT, na redação que lhe foi dada pela Lei 32/2019 de 03.05, que tem o seguinte teor: "*Uma construção pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte"*.

Na introdução deste novo n.º3 e das alíneas que o integram detetamos, uma vez mais, a influência da Diretiva UE 2016/1164 do Conselho de 12.07.2016, a que vimos fazendo apelo, designadamente no n.º1 *in fine* e n.º2 do art.6º onde, tal como aqui, se clarifica, primeiro que uma montagem pode constituir-se por mais do que uma etapa ou parte, e em que circunstâncias uma montagem ou série de montagens (no direito interno optou-se pelo termo construções) não é genuína, o que, nos termos desta norma, sucede quando "*não seja posta em prática por razões comerciais válidas que reflitam a realidade económica"*.

Considerada a nova redação do n.º2 do art. 38º da LGT poderemos dizer, de forma pacífica, que a CGAA se aplica a construções ou séries de construções, que serão constituídas por transações ou conjuntos de transações ou operações que se encontrem relacionadas entre si, visando um mesmo fim ou objetivo, constituída por mais do que uma etapa, ou seja, por mais de um ato ou negócio jurídico, visando uma finalidade comum.

O objetivo finalístico comum a todos os atos que integram a construção, terá a finalidade principal, ou uma das finalidades principais, situada, necessariamente, na obtenção de vantagens fiscais.

Relativamente a este ponto diz Jónatas Machado que: "É *hoje consensual que a CGAA se aplica, nomeadamente, a séries de transações finalisticamente relacionadas umas com as outras"*.[65]

Atendendo à redação anterior, da lei 30-G/2000 de 20 de dezembro, onde os atos ou negócios jurídicos seriam essencial ou principalmente dirigidos por meios artificiosas ou fraudulentos e com abuso de formas jurídicas e uma vez que se mantém a aplicação da CGAA a construções realizadas com abuso de formas jurídicas, porque este conceito, em 20 anos de vigência da lei, foi amplamente densificado, não se terão revelado particulares necessidades interpretativas, pelo que este abuso de formas jurídicas, não é objeto de qualquer menção no novo n.º3.

A atual alínea a) do n.º3 do art. 38º da LGT, vem esclarecer, de que modo as construções ou séries de construções não são genuínas. Assim, uma construção negocial não é genuína quando, e na medida em que, não foi realizada por razões económicas válidas ou que reflitam a verdadeira substância económica. O que determinou a sua realização não se esgota em razões económicas, na obtenção de um resultado económico, divergindo, ou indo para além da sua substância económica.

[65] (Machado, 2019, p. 488).

Assim, explicitamente, nos termos desta nova norma da alínea a) do n.º3 do art. 38º da LGT, as construções ou séries de construções não serão legítimas quando não forem realizadas por razões económicas válidas, as quais não reflitam a sua substância, ou razão de ser, económica.

Relativamente ao conceito de construções ou séries de construções, retomamos aqui o que havia sido dito em sede de caraterização ou definição do elemento meio, considerado no âmbito daquela que é a estrutura da CGAA, sendo que diverge aqui na consideração do comportamento, enquanto ato ou negócio jurídico.

A via legalmente consignada deixa de se reportar a um ato ou negócio jurídico, falando-se, agora, em construções ou séries de construções. Não estará em causa apenas um ato ou negócio jurídico, ou um conjunto de atos ou negócios jurídicos, a lei uma construção o que sugere uma identidade própria dirigida a um fim comum, que será, necessariamente, a obtenção de uma vantagem, poupança ou economia fiscal.

Como diz Jónatas Machado[66], "*transações finalisticamente relacionadas umas com as outras*", sugere a ideia de um conjunto de atos ou negócios, interrelacionados, sendo que essa ligação, que lhes dá um sentido conjunto, que define o fim para o qual foram conjuntamente pensados, que serão as razões económicas, não serão razões económicas válidas que reflitam a sua substância económica.

Importa, agora refletir sobre o fim da construção não genuína "*que não seja realizada por razões económicas válidas que reflitam a substância económica*[67]*"*.

Compreendendo o sentido do segmento legal transcrito, temos que uma construção não será genuína quando, vista no seu todo, não reflete o objetivo jurídico-económico, determinando-se, sim, por uma motivação fiscal no sentido de obter uma poupança ou economia fiscal.

Verificamos que já havia manifestações, tanto na doutrina como na jurisprudência, no sentido de considerar que as situações de facto que, em abstrato, se reconduzem à aplicação da CGAA, são complexas dificilmente se esgotando num ato ou negócio único.

Diremos até, seguindo o que já foi dito no âmbito da explicação do elemento intelectual da CGAA, que a tarefa da Administração Fiscal, que tem a seu cargo a caraterização da situação de facto, demonstrando a sua motivação fiscal, o que será

[66] (Machado, 2019, p. 488).

[67] Alínea a) do n.º3 do art. 38º da LGT na redação da Lei 32.2019 de 03.05.

determinante da aplicação da cláusula, estará tanto mais facilitada quanto mais complexa for a operação de facto em análise (ver nota de rodapé 59.)

Tem-se, assim, como evidente o que já se considerava, pelo menos numa perspetiva mais prática, como na análise da atividade probatória da Administração Fiscal, que as operações em causa seriam constituídas por um conjunto de factos (atos ou negócios jurídicos interrelacionados ou em que uns são causa ou efeito dos outros) e, muito dificilmente, num mero ato ou negócio jurídico singular ou que se esgotasse em si mesmo.

Quanto à alínea b) ao dizer que as construções, ou séries de construções, a que refere o n.º2, podem ser constituídas por mais do que uma etapa ou parte, entendemos verificar-se a consagração expressa da *step by step doctrine.*

Também aqui se observa estar em causa a transposição da diretiva, onde consta no art. 6º, n.º1 *in fine* que "*Uma montagem pode ser constituída por mais dos uma etapa ou parte"*.

Isto significa que, o meio pelo qual se leva a cabo o comportamento em fraude à lei, com o objetivo de obter uma poupança fiscal a que de outra forma o contribuinte não chegaria, não tem de se esgotar num ato ou negócio jurídico único, mas configurará um conjunto de ações articuladas, interligadas e orientadas na prossecução de um escopo, que poderá não ser único mas terá de se manifestar, a obtenção de uma poupança fiscal.

9.2 Da questão do substituto tributário

A nova redação introduziu também um n.º4[68] dedicado à definição das situações em que, resulta da construção ou série de construções, a não aplicação das regras de retenção na fonte com caráter definitivo, sendo que, por força desta norma se considera que a correspondente vantagem fiscal se produz na esfera do beneficiário do rendimento, para o que se atenderá aos concretos negócios ou atos que correspondem à substância ou realidade económica.

[68] Norma com a redação: "*Para efeitos de aplicação do disposto no n.º2, nos casos em que da construção ou séries de construções tenha resultado a não aplicação de retenção na fonte com caráter definitivo, ou uma redução do montante do imposto retido a título definitivo, considera-se que a correspondente vantagem fiscal se produz na esfera do beneficiário do rendimento, tendo em conta os negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica"*.

Referindo-se ainda ao substituto fiscal, o n.º5[69] vem esclarecer que, quando o substituto saiba ou devesse saber, tenha ou devesse ter conhecimento da construção, ou séries de construções, devem aplicar-se as regras gerais de responsabilidade nos casos de substituição tributária.

A substituição tributária é uma figura a que a relação jurídica tributária recorre com frequência. Mediante esta (Machado, 2019, p. 241) "*a prestação tributária é exigida a pessoa diferente do contribuinte – o substituto tributário – efetivada por retenção na fonte do imposto devido (art. 20º da LGT)"*.

Seguindo o mesmo autor, verificamos que a substituição pode ser total, quando o substituído fica dispensado de qualquer obrigação, ou parcial, quando o substituído mantém algumas obrigações acessórias.

O substituto fiscal é, assim, e naquilo que importa à norma que analisamos, a pessoa obrigada em vez do sujeito passivo (substituído) que, por sua vez, se torna estranho à relação jurídica tributária no sentido que deixa de ser parte na mesma, não lhe podendo ser exigido o comportamento devido ao sujeito ativo da relação. O substituto é o verdadeiro sujeito passivo da relação tributária apesar de não ser, quanto a este, que se verifica a capacidade contributiva (Campos, 1996, p. 188 e 189).

Analisada a jurisprudência produzida, particularmente pelo CAAD, durante a vigência da redação conferida à CGAA pela Lei 30-G/2000 de 29 de dezembro, verificamos que estas decisões apreciaram um elevado número de situações de facto onde está em causa a criação artificial de dívidas aos sócios ou acionistas de sociedades, maioritariamente, SGPS criadas para esse efeito, permitindo aos sócios retiradas de dinheiro sem tributação, concretamente, pela não retenção na fonte para efeitos de IRS.

Sem pretender ser exaustiva e independentemente do sentido das decisões tomadas, referimos os acórdãos[70] nos processos 180/2014-T, relatado por José Poças Falcão, com voto de vencido; 162/2017-T, relatado por Baeta Queiroz; 165/2018-T, relatado por José Poças Falcão; 166/2019-T, relatado por Carlos Fernandes Cadilha; 259/2019-T relatado por José Pedro Carvalho; 401/2019-T relatado por José Poças Falcão; 481/2019-T, relatado por José Pedro Carvalho; 258/2020-T e 415/2020-T ambos relatados por Carlos Fernandes Cadilha, onde esteve sempre em causa uma

[69] Norma com a redação: "*sem prejuízo do número anterior, quando o substituto tenha ou devesse ter conhecimento daquela construção ou série de construções, devem aplicar-se as regras gerais da responsabilidade em caso de substituição tributária"*.

[70] Todos disponíveis em www.CAAD.org.pt

construção pela qual é criada dívida aos sócios, assim se permitindo a retirada de fundos da empresa sem que haja tributação, no caso, retenção na fonte a título de IRS.

Considera a AT, nestas circunstâncias, que o ato ou negócio equivalente consistiria na distribuição de dividendos, distribuição de lucros pelo que, em circunstâncias normais, as normas de incidência seriam aplicadas como se de uma operação de distribuição de lucros se tratasse.

Entendemos ter-se revelado necessário tomar uma posição legislativa sobre este fenómeno, o que terá determinado a inclusão destes novos números 4 e 5 no art. 38º da LGT.

Analisando, agora, a nova norma contida no n.º4 do atual art. 38ºda LGT, diz Jónatas Machado que esta vantagem fiscal, que se pretende desconsiderar, tem de ser perspetivada de forma holística, uma visão integral e um entendimento geral dos fenómenos, que atenda a todas as circunstâncias, de facto e de direito, que se mostrem relevantes (Machado, 2019, p. 489).

O autor (Machado, 2019, p. 489) identifica o campo de aplicação factual onde a CGAA encontrou múltiplas áreas de aplicação, considerando que esta compreende um "*amplo acervo de casos em que uma sociedade cria vantagens fiscais artificiais para os seus sócios"*, onde se incluem, naturalmente, casos em que o objetivo prosseguido foi, precisamente, o de evitar a retenção na fonte.

É importante que, continua o autor (Machado, 2019, p. 489), nestas situações, de criação artificial de vantagens fiscais a favor dos sócios que permitam evitar a retenção na fonte, ao aplicador da lei seja permitido, até exigido, que veja através e para além da construção com que se deparou discernindo o seu propósito e efeito elisivo.

O que se pretende é que a construção seja considerada como um todo, finalisticamente orientada, no sentido da obtenção de um determinado efeito económico, permitindo, reflexamente, uma poupança fiscal, no caso, concretizada no não cumprimento da obrigação de retenção na fonte.

Aplicando, esta ideia, de uma visão ampla e abrangente da construção levada a cabo pelo sujeito passivo, afirma o CAAD[71] que:

[71] Acórdão CAAD de 14.11.2017, relatado por Baeta Queiroz, no processo 162/2017-T, disponível em www.caad.org.pt.

> Especialmente importante é a análise da transação na sua totalidade, atentando a todos os seus passos e participantes, reservando um escrutínio particularmente exigente quando se tratar de transações envolvendo sócios e sociedades do mesmo grupo. Nestes casos, o princípio da primazia da substância sobre a forma admite que certas entidades "agrupadas" possam ser consideradas com um único contribuinte.

Regressando à explicação dada por Jónatas Machado, vemos que é defendido (Machado, 2019, p. 489) que este exercício de observação da construção, compreendendo um discernimento abrangente do seu propósito e efeito elisivo, resultava já, logicamente do n.º2, no entanto o legislador sentiu necessidade de deixar bem claro acrescentando o n.º5 onde diz expressamente, que se plicam as regras gerais da responsabilidade em caso de substituição tributária, quando o substituto tivesse, ou devesse ter, conhecimento da construção que, afastando-se da sua substância económica, surge com um objetivo dirigido à obtenção de uma vantagem fiscal.

Regressando ao Parecer da Comissão de Orçamento, Finanças e Modernização da Administração já mencionado e identificado, verificamos que, relativamente à questão da aplicação da CGAA ao substituto fiscal, ali é dito: "*Alarga-se ainda a consideração da vantagem fiscal à não aplicação de retenção na fonte com caráter definitivo ou uma redução do montante de imposto retido a título definitivo, quando qualificadas como abusivas."*.

Temos, assim que, as grandes inovações trazidas pela lei 32/3029 se reconduzem à tradução em letra de lei da possibilidade de exigir à sociedade, substituta tributária, o cumprimento da obrigação tributária resultante do funcionamento da CGAA, nos casos em que está em causa a omissão de retenção na fonte proporcionada pela construção ou séries de construções agora desconsideradas, a título originário.

Sem margem de dúvida fixa a lei, na nova redação, que apesar da vantagem fiscal gerada pela construção ou séries de construções que tenham tido como resultado a omissão de retenção na fonte a título definitivo, o que determinou a aplicação da CGAA, se produzir na esfera jurídica patrimonial do beneficiário do rendimento, o substituto é responsável, a título originário, pela dívida tributária gerada, reservando-se para os substituídos (normalmente acionistas) o papel de responsáveis subsidiários.

Apesar de tal não resultar de forma expressa da lei anterior, decorria já do funcionamento da CGAA, a possibilidade de responsabilizar o substituto pelo cumprimento da obrigação tributária nestas situações, manifestando-se a grande

novidade da Lei 32/2019 na responsabilização, ainda que subsidiária, dos substituídos, nestes casos os sócios ou acionistas, na esfera jurídica patrimonial de quem se verificaram os rendimentos, logo os benefícios decorrentes do funcionamento da construção ou séries de construções realizadas.

A única exigência legal, para esta responsabilização do substituto tributário é que este conhecesse, ou devesse conhecer, a construção ou séries de construções, o que bem se compreende seja a situação mais usual considerando a especial relação que habitualmente os acionistas têm com as sociedades, com lugar na respetiva administração e poder de decisão na deliberação e decisão de levar a efeito aquelas opções negociais.

Relativamente a estas novidades trazidas pela nova redação da CGAA referir-nos-emos à frente, designadamente na análise do Acórdão do STA de 12.05.2021 no processo 01869/13.4BEBRG que faremos em 12.

9.3 Da majoração dos juros

Completamente inovadora é a norma do n.º 6[72] do art. 38º da LGT, que fixa uma majoração de 15 pontos percentuais, sobre os juros compensatórios que sejam devidos pelo funcionamento da CGAA.

Como já vimos a cláusula compreende um elemento sancionatório, que sempre foi entendido como a consequência direta do seu funcionamento, a não produção dos pretendidos efeitos tributários, que foram a razão de ser da opção negocial do sujeito passivo.

Apesar dessa tradicional concretização da sanção decorrente do funcionamento da CGAA, a ineficácia tributária, vemos que a nova redação da lei fixa uma consequência extremamente gravosa, a majoração em 15% dos juros compensatórios devidos.

Um aumento muito significativo, agravado, ainda pelo facto destas construções, até para justificar a complexidade revelada, visam uma poupança fiscal que, nas situações habitualmente apresentadas aos tribunais, assumem valores particularmente elevados.

[72] Norma com a redação: "*Em caso de aplicação do disposto no n.º2, os juros compensatórios que sejam devidos, nos termos do art. 35º, são majorados em 15 pontos percentuais, sem prejuízo do disposto no Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei 15/2011 de 5 de junho, na sua redação atual*".

Assim, a aplicação da CGAA, além de levar ao pagamento do imposto que se pretendeu evitar, gera ainda, com ressalva do disposto pelo RGIT, o pagamento de juros compensatórios, aumentados em 15%.

Parece-nos extremo, uma vez que, não esqueçamos, estamos perante a prática de factos lícitos, todos os atos praticados que compõem a construção ou séries de construções em causa nos autos são lícitos mantendo todos os demais efeitos, designadamente no âmbito civil.

Resta dizer que, ainda que operando face a comportamentos lícitos, assumidos no âmbito da liberdade contatual e da autonomia da vontade, estes comportamentos elisivos são orientados, ainda que não exclusivamente, necessariamente, com o intuito de obter uma poupança ou vantagem fiscal.

Nesta circunstância, visando a otimização de recursos, esta majoração dos juros compensatórios a suportar em caso de funcionamento da CGAA, ainda que de difícil compreensão, terá um efeito dissuasor o que se justificará como o fundamento, ou razão de ser, desta decisão legislativa.

10. Do procedimento de aplicação da CGAA

Ainda que com publicação posterior, acompanhou a introdução no ordenamento jurídico tributário nacional da CGAA, a consagração de um procedimento específico à sua aplicação, criado pelo DL 433/99 de 26 de outubro, o qual constou, desde a sua primeira versão no art. 63º do CPPT.

Nas palavras de Patrícia Meneses Leirião[73], este é um procedimento prévio e próprio que deve ser seguido pela AT para efeitos da aplicação da CGAA. Nas situações detetadas pela AT onde se vislumbre a existência de uma construção negocial em contorno à lei fiscal, visando a obtenção de vantagens fiscais não típicas considerado o fim económico obtido, considerando a possibilidade ou necessidade de vir a aplicar a CGAA, deve ser percorrida tramitação procedimental prevista na norma indicada.

A norma que prevê este procedimento prévio de aplicação das normas antiabuso, sofreu algumas alterações, designadamente a que resulta da Lei 64-A/2008 de 31 de dezembro; da lei 64-B/2011 de 30 de dezembro e aquela que lhe conferiu o teor atual a lei 32/2019 de 3 de maio.

Considerada a redação do n.º2 do art. 63º CPPT, tal como constava na redação inicial[74] e na formulação que lhe foi conferida pela Lei 64-A/2008 de 31 de dezembro[75], levantou-se a questão desta ter um caráter instrumental face ao n.º2 do art. 38º da LGT ao exigir, ainda mais, do que o exigido pela norma substantiva. Questionando, por isso, Patrícia Meneses Leirião[76] (Leirião, 2012, p.200) "*se o artigo 63º do CPPT deve ser ou não considerada uma norma interpretativa do n.º2 do art. 38º da LGT*".

[73] (Leirião, 2012, p. 133)

[74] Redação do DL 433/99 de 26 de outubro: "*Consideram-se disposições antiabuso, para efeitos do presente código, quaisquer normas legais que consagrem a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos" (sublinhado nosso)*

[75] Redação da norma nos termos da Lei64-A/2008 de 31 de dezembro: "*Consideram-se disposições antiabuso, para os efeitos do presente Código, quaisquer normas legais que consagrem a ineficácia perante a administração tributária de negócios ou actos jurídicos celebrados ou praticados com manifesto abuso das formas jurídicas de que resulte a eliminação ou redução dos tributos que de outro modo seriam devidos*." (sublinhado nosso)

[76] (Leirião, 2012, p.200)

Compreende-se a questão, uma vez que, referindo então o n.º2[77][78] do art. 38º da LGT apenas atos ou negócios jurídicos, fazia o n.º2 do art. 63º do CPPT referência a atos ou negócio jurídicos praticados com manifesto abuso de formas jurídicas.

Tal como a autora chama a atenção, esta norma procedimental consagrava um âmbito de aplicação mais restrito do que própria norma antiabuso, o que poderá ter sido provocado pela necessidade sentida pelos problemas que se levantaram com a interpretação da norma substantiva, procurando o legislador, com a norma instrumental esclarecer alguns aspetos que se mostrassem menos claros. Considera, contudo, Patrícia Meses Leirão, que "*esta não se traduziu na melhor técnica legislativa, sendo certo que a maioria dos problemas interpretativos da norma eram de cariz substantivo e não processual"*[79].

Apesar da relevância do problema então suscitado, a redação da Lei 64-B/2011 de 30 de dezembro, veio resolvê-lo revogando a norma do n.º2 do art. 63º do CPPT, não restando, atualmente, dúvidas de que o procedimento prévio e próprio de aplicação da CGAA se destina a todas as situações que se mostrem passíveis determinar o seu funcionamento.

Atualmente, de acordo com o art. 63º do CPPT este procedimento, tem como particularidades, desde logo, especiais exigências no que concerne ao dever de fundamentação; surgem depois especificidades relativas ao direito de audição previa bem como a obrigatoriedade de procedimento de inspeção dirigido, também, ao beneficiário do rendimento e ao substituto tributário, quando se verifique o recurso às regras gerais de responsabilidade em caso de substituição tributária; exige-se, seguidamente, a autorização prévia à aplicação da CGAA do dirigente máximo do serviço; são excluídas da aplicação da CGAA logo, consequentemente, deste procedimento as situações em que for solicitada informação vinculativa prévia; é fixada a inimpugnabilidade direta da decisão de aplicação da CGAA obrigando a reclamação graciosa prévia; são ainda, por fim, fixadas regras para as situações de aplicação da

[77] Redação do n.º2 do art. 38º do CPT dada pela Lei 100/99 de 26 de julho: "são ineficazes os atos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objetivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de atos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação fiscal recai sobre estes últimos*"* (sublinhado nosso)

[78] Redação do n.º2 do Administração Tributária 38º da LGT dada pela Lei 30-G/2000 de 29 de dezembro: "*São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas".* (sublinhado nosso)

[79] (Leirião, 2012, p.118)

CGAA a responsáveis subsidiários, tanto no que respeita ao direito de regresso como de reclamação graciosa apresentada pelo beneficiário do rendimento e da opção de englobamento.

Atentemos em cada uma das especificidades deste procedimento, as quais são supra elencadas, sendo que nos referiremos apenas às exigências formais, sem preocupação de qualquer esclarecimento relativo aos conceitos substantivos o que já foi analisado.

Assim, no que refere às particulares exigências de fundamentação, considerando o disposto pelo n.º3[80] do art. 63º do CPPT a decisão deve, em cumprimento da alínea a)[81] conter, necessariamente, uma descrição da construção ou série de construções que foram realizadas com abuso de formas jurídicas ou que não tenham sido realizadas por razões económicas válidas que reflitam a sua substância económica de toda a construção.

Ainda no que respeita ao dever de fundamentação que impende sobre a AT, na decisão de aplicação da CGAA, consiste, nos termos da alínea b)[82] do n.º3 do mesmo art. 63º do CPPT em demonstrar que esta construção foi realizada com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que não se mostre conforme com o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável à situação concreta.

Por outro lado, nos termos da alínea c)[83] daquele n.º3 do art. 63º do CPPT, verificamos que a AT está, ainda, obrigada a identificar aqueles negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica, aqueles atos ou negócios que teriam sido praticados, com vista à obtenção daquele fim económico visados com a construção realizada, sem o objetivo de obviar à tributação, indicando, ainda, quais as normas de incidência que seriam aplicáveis nessa circunstância. Compete-lhe assim demonstrar qual seria a construção equivalente, bem como a norma de incidência aplicável, caso tivesse sido esse o meio usado pelo contribuinte.

---

[80] N.º 3 do art. 63º do CPPT tem a redação: "*A fundamentação do projecto e da decisão de aplicação da disposição antiabuso referida no n.º 1 contém necessariamente"*

[81] A alínea a) do n.º3 do art. 63º do CPPT tem a redação: "*A descrição da construção ou série de construções que foram realizadas com abuso das formas jurídicas ou que não foram realizadas por razões económicas válidas que reflitam a substância económica"*.

[82] A alínea b) do n.º3 do art. 63º CPPT tem a redação*: "A demonstração de que a construção ou série de construções foi realizada com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal não conforme com o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável";*

[83] A alínea c) do n.º3 do art. 63º do CPPT tem a redação: "*A identificação dos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam"*.

A última exigência deste especial dever de fundamentação, prende-se, nos termos do disposto pela alínea d)[84] do n.º3 do art. 63º do CPPT, com a necessidade de demonstrar que o sujeito passivo, sobre quem recairia a obrigação de retenção na fonte, ainda que esta obrigação se reconduza a uma retenção de montante de imposto superior, tinha ou devia ter conhecimento da situação de facto verificada, da construção ou série de construções, quando especificamente se colocar o caso de tributação do substituto tributário.

A norma procedimental específica da aplicação da CGAA estabelece, também, particulares exigências relativamente ao exercício do direito de audição prévia legalmente concedido ao contribuinte. Este é um direito genérico que resulta do princípio constitucionalmente consagrado, art. 267º, n.º5 da CRP, da participação dos administrados na formação das decisões ou deliberações administrativas que lhes digam respeito.

Concretizando este princípio constitucional, estabelece, por seu turno, o art. 60º da LGT o princípio da participação, de acordo com o qual o contribuinte tem o direito de participar nas decisões a tomar pela AT que lhe digam diretamente respeito.

Patrícia Meneses Leirião levanta o problema deste art. 60º da LGT, que consagra em termos gerais o direito dos contribuintes a participar nas decisões da AT que lhe digam respeito, não faça referência expressa à audição do contribuinte naquelas situações em que a administração equacione a possibilidade de aplicar a CGAA, tal como sucede nas situações previstas nas alíneas do n.º1, de entre as quais se destaca a al. d) que prevê expressamente o direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indiretos, quando não haja lugar a relatório de inspeção.

Nas situações de aplicação da CGAA, dispõe o art. 63º, n.º4, 5 e 6 do CPPT, definindo regras próprias para o exercício desse direito de audição prévia.

Assim, nos termos do n.º 5[85] do art. 63º é definido um prazo de 30 dias para o exercício do direito de audição, que se mostra mais alargado do que aquele que é fixado no n.º 6 do art. 60º da LGT de 15 dias, podendo ser alargado até 25 dias em casos de fundada complexidade da matéria.

---

[84] A alínea d) do n.º3 do art. 63º do CPPT tem a redação: "*A demonstração de que o sujeito passivo sobre o qual recairia a obrigação de efetuar a retenção na fonte, ou de reter um montante de imposto superior, tinha ou deveria ter conhecimento da construção ou série de construções, quando aplicável"*

[85] O n.º5 do art. 63º do CPPT tem a redação: "O direito de audição é exercido no prazo de 30 dias a contar da notificação do projeto de aplicação da disposição antiabuso ao contribuinte*"*

Acompanhamos Patrícia Meneses Leirião[86], na medida em que considera este prazo de 30 dias bastante razoável, consideradas as consequências da aplicação da cláusula, ao que, entendemos, acrescem as necessidades decorrentes da especial complexidade habitualmente revelada por estas construções ou séries de construções, as situações de facto, às quais é de aplicar a CGAA. O prazo regra de 15 dias, ainda que alargado a 25 dias, no que depende de decisão da AT, seria claramente um prazo curto, para a pronúncia sobre a decisão projetada de aplicação desta cláusula.

Continuando na análise das particularidades referentes ao exercício do direito de audição, verificamos que o n.º6[87] deste art. 63º do CPPT, se refere à possibilidade probatória conferida ao contribuinte que, nesta fase, poderá apresentar as provas que entender pertinentes, estando aberta a possibilidade de recurso a todas as provas em direito permitidas.

Uma vez que a lei confere ao contribuinte a faculdade, nesta fase procedimental, prévia à aplicação da CGAA, de apresentar as provas que entender pertinentes, importa determinar que factos lhe competirá demonstrar. Neste caso, impende sobre o contribuinte a contraprova do alegado e demonstrado pela AT.

Referindo-se, ainda, ao ónus de prova incidente sobre o contribuinte, diz Patrícia Meses Leirão que

> para o contribuinte impedir a aplicação da cláusula antiabuso terá que, através da contraprova, provar que foram outros motivos não fiscais que dera origem à sua atuação, à sua opção num sentido e não noutro[88].

Desta afirmação, analisada em conjunto com a norma relativa à apresentação de prova pelo contribuinte em conjugação com o momento procedimental em que tal acontece, constata-se que lhe cabe demonstrar que foram outros os motivos que o levaram a conceber e levar a efeito aquela construção negocial e não o que a AT entende como pressuposto da sua atuação, isto porque, compete à entidade que pretende desconsiderar fiscalmente aquela construção, o ónus da prova da motivação do contribuinte, a demonstração que agiu movido, ainda que entre outros, pelo objetivo da poupança ou economia fiscal.

Impõe-se realçar a novidade introduzida neste n.º4 do art. 63º do CPPT, concretamente a alínea b)[89], por força da qual, nas situações em que se verifique o

---

[86] (Leirião, 2012, p. 135)

[87] O n.º6 do art. 63º do CPPT tem a redação: "*No prazo referido no número anterior, poderá o contribuinte apresentar as provas que entender pertinentes*."

[88] (Leirião, 2012, p.143)

recurso às regras gerais da responsabilidade em caso de substituição tributária, a que se refere o atual n.º5 do art. 38º da LGT, faz depender a aplicação da CGAA da existência de procedimento de inspeção dirigido ao beneficiário do rendimento (o substituído) e ao substituto tributário.

Exige-se assim, por força desta alínea b) do n.º4 do art. 63º do CPPT, a instauração de um procedimento de inspeção dirigido, também, ao beneficiário do rendimento, não só, como até aqui, apenas ao substituto.

Exercido que se mostre o direito de audição, exige o n.º7[90] do artigo 63º do CPPT a autorização pelo dirigente máximo do serviço, ou do funcionário a quem tenha delegado essa competência, para proceder à aplicação da CGAA.

Esta autorização é fornecida apenas nesta fase, depois de fundamentado o projeto de decisão de aplicação da CGAA, onde, necessariamente, constam todos os elementos a que já nos referimos e que se encontram definidos pelo n.º3, e depois de exercido o direito de audição pelo contribuinte, comportando a possibilidade de contrariar toda a argumentação da AT e de junção de todas as provas em direito permitidas, que julgue aptas a demonstrar a sua posição.

Nesta fase, é dado ao dirigente máximo do serviço, ou quem este tenha delegado tal função, avaliar da verificação de todas as condições legalmente exigidas para a desconsideração, ou não, dos efeitos fiscais das construções negociais realizadas pelo contribuinte.

Importa referir que, apesar da lei ter expressamente consagrado a possibilidade de recurso contencioso autónomo, desta decisão de autorização de aplicação da CGAA (n.º10 do art. 63º CPPT, na redação em vigor até à sua revogação que ocorreu com a Lei 64-B/2011 de 30 de dezembro), a verdade é que, atualmente, tal não se encontra previsto.

Definiu, já o STA em decisão de 26.02.2014[91], que esta norma, sendo de natureza processual, é de aplicação imediata, pelo que, desde a entrada em vigor da

---

[89] A alínea b) do n.º4 do art. 63º do CPPT tem a redação: "*Existência de procedimento de inspeção dirigido ao beneficiário do rendimento e ao substituto tributário, quando se verifique o recurso às regras gerais de responsabilidade em caso de substituição tributária a que se refere o n.º 5 do artigo 38.º da Lei Geral Tributária"*

[90] O n.º7 do art. 63º do CPPT, tem a redação: "*A aplicação da disposição antiabuso referida no n.º 1 é prévia e obrigatoriamente autorizada, após a audição prévia do contribuinte prevista no n.º 5, pelo dirigente máximo do serviço ou pelo funcionário em quem ele tiver delegado essa competência"*.

[91] Acórdão STA de 26.02.2014 no processo 01088/13, relatado por Valente Torrão, disponível em www.dgsi.pt, sumariado nos seguinte termos:

I - *De acordo com o disposto no nº 10 do artº 63º do CPPT, o interessado podia deduzir recurso autónomo do ato de autorização de aplicação das disposições antiabuso.*

lei 64-B/2011 de 30 de dezembro, que revogou os n.º 9 e 10 do art. 63º do CPPT, deixou de ser possível atacar este ato, de autorização, através de procedimento contencioso autónomo.

Contudo, o facto de não se encontrar consagrada a possibilidade de recurso contencioso autónomo tal não significa que o teor deste despacho não seja sindicável, podendo os vícios de que possa enfermar ser, agora, suscitados em sede de reclamação graciosa ou de impugnação que venha a haver.

Atualmente a decisão de aplicação da CGAA é inimpugnável diretamente, exigindo o n.º11[92] do art. 63º CPPT a reclamação graciosa.

Não se vê que esta obrigatoriedade de reclamação graciosa, prévia à impugnação traga, na prática, grandes vantagens ao contribuinte, designadamente ao nível da salvaguarda da sua posição, em termos de certeza e segurança jurídicas. De facto, com o projeto de decisão de aplicação da CGAA e com o exercício da audição prévia, com a possibilidade de produzir prova a qual compreende todas as provas em direito permitidas, não se compreende que haja uma grande vantagem na obrigatoriedade do recurso a este meio gracioso de impugnação.

Exercido o direito de audição, teve o contribuinte a possibilidade de trazer ao procedimento todos os factos e meios de prova que entenda necessários à sustentação da sua posição. Conhecedora a AT da posição do contribuinte, bem como das provas em que se fundamenta, tendo decidido, a final, pela aplicação da CGAA, não se vislumbra que o contribuinte possa trazer algo de novo que possa justificar uma inversão da posição da AT.

Assim, conhecida já a posição da AT bem como tendo o contribuinte tido a possibilidade de sustentar a sua posição em sede de direito de audição, com junção da todas as que considere úteis a servir-lhe de fundamento, consideramos que a obrigatoriedade de reclamação graciosa se revela pouco útil, tendo, ainda, a

---

II - Aquele nº 10, todavia, foi revogado pelo artº 153º da Lei nº 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2012.

III - Esta norma é de natureza processual, pelo que, atento o disposto no artº 12º, nº 3 da LGT, é de aplicação imediata, não sendo de ter aqui em consideração o prejuízo dos direitos e garantias anteriormente atribuídos aos recorrentes, uma vez que estes haviam deduzido, entretanto, impugnação judicial em que invocaram relativamente ao citado ato de autorização os mesmos vícios invocados nos presentes autos.

[92] O n.º11 do art. 63º do CPPT, tem a redação: "*A impugnação da liquidação de tributos com base na disposição antiabuso referida no n.º 1 será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa"*.

consequência, nefasta, de tornar todo este processo, até à dedução de impugnação e decisão da mesma, mais moroso.

Não se compreende, por isso, a razão de ser desta obrigação de reclamação graciosa, prévia à impugnação.

A lei confere, ainda, a possibilidade de o contribuinte ver afastada a possibilidade de aplicação da CGAA, o que sucede, nos termos do n.º8[93] do art. 63º do CPPT, quando solicitar à AT uma informação vinculativa prévia, sobre os factos que a tenham fundamentado e a AT não responder, num prazo de 150 dias.

Assim, para além das situações em que a AT se pronuncie favoravelmente à realização da operação, a lei prevê, ainda, a exclusão da possibilidade de aplicação da CGAA quando, solicitada a informação vinculativa prévia, num prazo que se considera razoavelmente fixado para o efeito, a AT se abstenha de prestar a informação solicitada.

Não se podendo exigir aos contribuintes uma espera superior a 150 dias para obter uma resposta relativa a uma determinada operação, sendo que o silêncio ou inércia da AT tem de ser valorado, positivamente, para o contribuinte.

No mais, nº12[94] e 13[95] do art. 63º do CPPT, estas normas, relativas ao procedimento dirigem-se, particularmente às situações em que a aplicação da CGAA afeta operações pelas quais, os substitutos tributários, não procederam às retenções na fonte a que estavam legalmente obrigados.

---

[93] O n.º8 do art. 63º do CPPT tem a redação: "*A disposição antiabuso referida no n.º 1 não é aplicável se o contribuinte tiver solicitado à administração tributária informação vinculativa sobre os factos que a tiverem fundamentado e a administração tributária não responder no prazo de 150 dias"*.

[94] O n.º12 do art. 63º do CPPT tem a redação: "*Quando se verifique a aplicação do disposto no n.º 5 do artigo 38.º da Lei Geral Tributária:*

a) A aplicação da disposição antiabuso referida no n.º 1 não prejudica o direito de regresso aplicável do montante do imposto retido e, bem assim, o direito do beneficiário de optar pelo englobamento do rendimento, nos termos previstos na lei;

b) A decisão da reclamação graciosa apresentada pelo beneficiário do rendimento nos termos do número anterior, é igualmente da competência do órgão periférico regional que, nos termos do n.º 1 do artigo 75.º, seja competente para a decisão de reclamação graciosa apresentada pelo substituto tributário, podendo este órgão determinar a sua apensação".

[95] O n.º13 do art. 63º do CPPT tem a redação: "*A opção de englobamento prevista no número anterior pode ser exercida pelo sujeito passivo através de declaração de substituição acompanhada de requerimento dirigido ao Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, no prazo de 120 dias a contar da data do conhecimento, ou da data em que for possível obter o conhecimento, do trânsito da decisão, quer administrativa quer judicial, das correções efetuadas ao abrigo do n.º 1."*.

Ainda que o benefício se verifique na esfera jurídica do substituído, que é o beneficiário do rendimento (n.º4 do art. 38º da LGT) quando o substituo tenha, ou devesse ter conhecimento, da construção ou séries de construções, aplicam-se as regras gerais da responsabilidade em caso de substituição tributária (art.38º, n.º5 da LGT), aplicada a CGAA, dispõe a alínea a) do n.º12 do art. 63º do CPPT, que tal não prejudica o direito de regresso no que concerne ao imposto retido, salvaguardando-se, ainda, a possibilidade do beneficiário optar pelo englobamento deste rendimento.

Relativamente às regras gerais da substituição tributária, remetemos para a explicação dada pela jurisprudência do CAAD[96], onde é dito que:

> a substituição tributária envolve, por natureza, quando o substituto tenha omitido a retenção na fonte definitiva que era devida, o exercício de um direito de regresso, o qual se destina a assegurar precisamente que o encargo final atinente ao imposto incida sobre os titulares da capacidade contributiva, no caso os acionistas beneficiários dos acréscimos patrimoniais que foram reconfigurados como dividendos.

Assim, em caso de aplicação da CGAA desconsiderando construção que leve à liquidação de IRS – RF, ao substituto tributário assiste direito de regresso com o objetivo de assegurar que o imposto omitido vai incidir sobre os titulares da capacidade contributiva, os efetivos beneficiários dos rendimentos.

A alínea b) atribui competência para a decisão da reclamação graciosa, apresentada pelo beneficiário do rendimento, no caso o substituído, ao mesmo órgão periférico regional, que dela dispõe para a decisão de reclamação apresentada pelo substituto. Diz a norma, ainda, que o órgão periférico regional, pode determinar a apensação destas reclamações, apresentadas pelo substituto e pelo substituído, ou beneficiário do rendimento.

A decisão de apensação parece fazer todo o sentido, atenta a relação umbilical destas reclamações, tanto mais que, na generalidade, considerada a jurisprudência produzida nos últimos anos, estas situações reconduzem-se, na generalidade, a uma identidade entre o representante legal da sociedade, que devia ter procedido à retenção na fonte, e o beneficiário do rendimento, pelo que, a análise conjunta das argumentações apresentadas tem a virtude de permitir, por um lado uma decisão com uma ponderação mais abrangente, que será, naturalmente, harmoniosa, evitando-se, também, a possibilidade de decisões contraditórias, aplicadas à mesma situação de facto.

[96] Acórdão CAAD 441/2018-T de 23.04.2021, que substitui a decisão de 19.05.2021 em virtude da decisão do TCA Sul que por decisão de 25.02.2021 no processo 70/19.8BCLSB a anulou, disponível em www.CAAD.org.pt.

Confere, ainda, o n.º13 do art. 63º do CPPT a possibilidade do sujeito passivo proceder, em 120 dias contados da data de conhecimento, ou em que for possível obter conhecimento, da decisão transitada em julgado, administrativa ou judicial, das correções efetuadas pela aplicação da CGAA, à apresentação de uma declaração de substituição, acompanhada de requerimento dirigido ao Diretor-geral da Administração Tributária e Aduaneira, com opção pelo englobamento destes rendimentos.

Estão, assim, enunciadas as caraterísticas, próprias de que depende a aplicação do procedimento de que depende a aplicação da CGAA.

10.1 Da questão da aplicação do regime procedimental do art. 63º do Código de Procedimento e Processo Tributário

Elencados todas as etapas de que depende a aplicação da CGAA, constantes da norma procedimental, concretamente no art. 63º do CPPT, conhecemos todos os passos que a AT tem de empreender para, dentro das exigências legais, lograr desconsiderar os efeitos tributários das construções ou séries de construções detetadas, as quais hajam sido realizadas com a finalidade principal, ou um das finalidades principais, de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal, quer sejam levadas a cabo pela utilização abusiva de formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, considerados que sejam, todos os factos e circunstâncias que se mostrem relevantes para o efeito.

Conforme resulta do n.º1 do art. 63º do CPPT, a liquidação de imposto com base na aplicação da CGAA, segue a tramitação prevista nos números seguintes deste artigo.

Este é um procedimento prévio e próprio para que a AT possa aplicar a CGAA, desconsiderando os efeitos tributários de uma específica construção ou séries de construções, o que decorre de imposição legal, designadamente o já aludido n.º1 do art. 63º do CPPT. Diz Patrícia Meneses Leirão[97] que "*a administração fiscal encontra-se adstrita ao integral cumprimento da tramitação estipulada legalmente para o efeito"*.

Em caso de incumprimento de algum dos pressupostos, de facto e de direito, de que a lei, neste caso a norma procedimental, faz depender a aplicação da CGAA, este procedimento, bem como a decisão que vier a ser tomada a final, incorrerão no vício de violação de lei.

[97] (Leirião, 2012, p. 167)

Regressando às palavras de Patrícia Meneses Leirião[98] "*a obrigatoriedade do cumprimento da tramitação prevista na lei foi introduzida por razões de segurança que na realidade assistem aos contribuintes"*. Conclusão que resultará da análise de todo o artigo 63º onde são fixadas as regras, de entre estas, ressaltando o exigente dever de fundamentação e as particularidades do exercício do direito de audição, o que revela uma preocupação em dotar o contribuinte de um elevado nível de segurança, na decisão de desconsideração de efeitos tributários de construções, ou séries de construções, negociais lícitas.

Em caso de incumprimento das obrigações procedimentais que impendem sobre a AT, na decisão de aplicação da CGAA, surge na esfera jurídica do contribuinte o poder de invocação destes vícios, na prossecução do seu interesse de anulação de tal decisão com a consequente manutenção na ordem jurídica dos efeitos fiscais da construção ou séries de construções realizadas.

Os atos tributários, designadamente o ato administrativo em matéria tributária a que nos vimos referindo, poderá enfermar de vícios geradores de anulabilidade, designadamente, o erro sobre os pressupostos, de facto ou de direito, a incompetência ou o vício de forma.

Verifica-se a existência de erro sobre os pressupostos de facto quando factualidade que fundamenta a decisão de aplicação da norma, não corresponde, ou diverge, da realidade factual; o erro sobre os pressupostos de direito, incide sobre os pressupostos de direito, quando, considerada a prática de um determinado facto, dele se faz uma errada subsunção à lei; o vício de incompetência está relacionado, como parece lógico, com a competência do órgão que praticou o ato pelo que cumpre, nestes casos, aferir se o ato em causa foi praticado pela entidade a quem a lei confere competência para o efeito, no caso, importa aferir se foi dado cumprimento ao disposto no n.º7 do art. 63º do CPPT; o vício de forma, incidirá sobre a apreciação de todos os elementos da estrutura do ato pelo qual se decide pela aplicação da CGAA, desconsiderando os efeitos fiscais da construção em análise.

No procedimento de aplicação da CGAA podem ocorrer diversos tipos de preterição de formalidades legais, tais como a falta ou deficiente fundamentação; incumprimento da tramitação referente ao exercício da audição prévia, que pode acontecer pelo desrespeito de qualquer das particulares regras fixadas no nº 4 a), n.º5 e 6 do art. 63º do CPPT.

[98](Leirião, 2012, p. 167)

A autorização prévia do dirigente máximo do serviço, ou pelo funcionário em quem este houver delegado tal competência, o que é exigido pelo n.º7 do art. 63º do CPPT, cuja falta, consistindo na preterição de formalidades legais, afetará o ato da AT com vício de incompetência.

Se houver informação vinculativa prévia, ou tendo esta sido pedida, se mostre esgotado o prazo de 150 dias sem que a AT haja dado resposta.

Bem como os casos de não aplicação das específicas regras em caso de aplicação do n.º5 do art. 38º da LGT, ou seja, no caso de aplicação da CGAA ao substituto tributário.

Ocorrendo qualquer uma das falhas identificadas, decorrentes da não observância dos requisitos prévios de aplicação da CGAA é passível de determinar a anulação do ato praticado pela AF o que decorre do art. 163º, n.º1 do CPA.

Resulta, assim que, verificada a inobservância de qualquer um dos requisitos procedimentais de aplicação da CGAA, especialmente previstos no art. 63º do CPPT, tal será passível de determinar a anulabilidade de tal decisão, procedendo, a reclamação graciosa ou a impugnação.

11. Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo – Acórdão de 12.05.2021, no processo 01869/13.4BEBRG (01152/17)

Tendo a redação atual da CGAA entrado em vigor, no dia seguinte ao da sua publicação, logo atenta a sua publicação em 3 de maio, temos a vigência iniciada em 04.05.2019, o que, considerada a complexidade das situações de facto a que a cláusula se aplica, bem como a necessidade do procedimento prévio e próprio e, ainda, de reclamação graciosa prévia obrigatória, ainda não se conhecem decisões, dos tribunais superiores, onde se aplique a nova versão, resultante da Lei 32/2019 de 3 de maio.

Contudo, na decisão de 12.05.2021, no processo 01869/13.4BEBRG 01152/17, relatado por Suzana Tavares da Silva, com intervenção dos Senhores Conselheiros Aníbal Ferraz e Francisco Rothes, aplicando o art. 38º, n.º2 da LGT na redação da Lei 30-G/2000 de 29 de dezembro, refere-se, contudo, às inovações da nova redação, concretamente, na questão da responsabilidade do substituto em caso de aplicação da CGAA a construções, ou séries de construções, das quais tenha resultado a abstenção de retenção na fonte de IRS.

Da situação de facto analisada, resulta a factualidade (considerada relevante para a análise da decisão):

- Em 2000 foi constituída uma SGPS com capital social de €55 000, inteiramente realizado (50 000 acções com o valor nominal de €1,10 cada;
- Estas ações encontravam-se divididas pelos três sócios na seguinte proporção: B – 42,84%; C – 42,84% e D – 14,32%;
- Em 2010 a SGPS apresentava um capital próprio de €25 329 412, 07, composto pelo capital social (€55 000); reservas legais (€402 539,16) e outras reservas (€16 527 875, 72);
- Neste ano, 2010, considerado o excesso de capital, foi deliberada uma libertação de excesso de capital de €15 000 000, realizada através de amortização com redução de capital em 30 000 ações cujo preço de amortização estipulado foi de € 500,00 por cada acção;
- Esta amortização foi seguida de um aumento de capital social, por incorporação de reservas legais, para que voltasse aos €55 000, uma vez que ficara reduzido a €22 000;

- No mesmo ano, foi realizada nova operação de amortização com redução de capital, seguida de aumento do capital social por incorporação de reservas legais;
- Nesta segunda operação o preço de amortização estipulado foi de € 1.000,00 por acção, determinando-se a amortização imediata aquando da deliberação da assembleia;
- A reposição do capital social, que estava em €27 500, aos €55 000 correspondente ao valor anterior à redução, foi realizado por incorporação de reservas legais no montante de € 27.500,00 e obtido mediante o aumento do valor nominal de € 2,75 para € 5,50 de cada uma das 10.000 acções que compunham o capital social.

Por força desta operação, ocorreram os seguintes pagamentos aos acionistas:

- Em julho de 2010: €5 000 000,00 relativos às amortizações das acções por redução de capital, de acordo com a percentagem de participação de cada um deles na sociedade, cabendo a B e C, detentores, cada um deles de 42,84% do capital da sociedade, o montante de €2 142 000,00 e a D, com 14,32% do capital social, o montante de €716 000,00
- Em dezembro de 2010 e em agosto e em outubro de 2011 foram pagas aos acionistas outras parcelas relativas às operações de amortização de acções com redução de capital, nos montantes de, respetivamente, de €2 500 000,00, de €5 000 000,00, e €1 000 000,00, cifrando-se o montante total recebido pelos acionistas com a operação em causa, nos anos de 2010 e 2011, em €13 500 000,00
- No exercício de 2010, a S. A., empresa integralmente detida pela SGPS, distribuiu os resultados de 2008 e 2009, no valor de €4 377 378,36, que concorreu para o apuramento dum resultado líquido de €6 990 171,08 no exercício de 2010, decidindo a Administração da SGPS que o mesmo fosse aplicado em reservas livres (€4 419 043,07) e resultados transitados (€ 2 571 128,01)
- A SGPS, Conselho de Administração, decidiu utilizar o montante recebido a título de distribuição de resultados para restituição aos acionistas da dívida referente às operações de amortização de acções com redução de capital

Deparando-se com esta operação a AT conclui que, apesar do sujeito passivo a ter configurado como amortização com redução de capital, a variação patrimonial negativa (art. 24º, n.º1 c) CIRC) devia ter sido enquadrada como distribuição de lucros e, nessa medida, devia ter dado lugar a retenção na fonte a título definitivo.

A decisão da primeira instância esgotou-se na apreciação do problema de saber se o imposto liquidado por efeito da aplicação da CGAA podia ser exigido à SGPS (na qualidade de substituto tributário) com o fundamento de que, à luz das regras aplicáveis à distribuição de lucros, ela estava obrigada à retenção na fonte a título definitivo do imposto.

Na resposta a esta questão, considerando a vigência da Lei 30-G/2000 de 29 de dezembro , suporta a AT a sua posição, de aplicação da CGAA, na possibilidade de exigir o imposto em falta pela aplicação *ex vi* do disposto no n.º 4 do artigo 103.º do CIRS, por considerar que, nos termos de tal norma, a SGPS era solidariamente responsável com os acionistas em relação ao pagamento do imposto em falta respeitante às operações "desconsideradas" como amortizações com redução de capital e "requalificadas" como distribuição de lucros, dividendos.

Atentemos na posição assumida pela sentença (aqui recorrida): apesar de não fundamentar a sua decisão, afasta a aplicabilidade do regime do art. 103º, n.º4 do CIRS.

Sustenta esta decisão que, se por efeito do funcionamento da CGAA o imposto devido, que os acionistas não pagaram, pudesse ser exigido à sociedade recorrida, tal significaria que se poderia exigir o imposto em falta a quem não obteve vantagem fiscal o que entende ser violador do n.º2 do art. 38º da LGT.

Regressando ao Acórdão do STA, decisão que analisamos, constatamos que ali se considera que esta questão foi resolvida com a nova redação do art. 38º da LGT, que, nos seus novos n.º 4 e 5. Esclarece a nova redação da lei que a vantagem fiscal, obtida pela não retenção na fonte com caráter definitivo, se produz na esfera jurídica do beneficiário do rendimento, ou seja, do substituído (neste caso os acionistas). Contudo esta afirmação não invalida que, nas situações em que o substituto (neste caso a SGPS) tivesse ou devesse ter conhecimento daquela construção (que permitiu a omissão de retenção na fonte), não possa ser chamado a responder pela dívida tributária, o que ocorre segundo as regras aplicáveis à responsabilidade em caso de substituição tributária, bem definidas no art. 28º da LGT.

Importa saber em que sentido operam estas regras, aplicáveis à responsabilidade tributária, nos casos de substituição tributária, como as define, então, o indicado art. 28º da LGT.

Entende a decisão do STA ser aplicável ao caso concreto o n.º3 daquele art. 28º da LGT, norma de acordo com a qual, nos casos não previstos nos primeiros números,

"*o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efectivamente o foram"*. Esta será a norma aplicável a estes casos, de retenção na fonte a título definitivo, quando o substituto, a tal obrigado, não retém na fonte as quantias decorrentes desta obrigação legal, razão pela qual lhe cabe a responsabilidade originária por tais obrigações tributárias, não cumpridas.

Tal implica que, nos termos da redação atual do art. 38º da LGT, designadamente na parte dedicada à substituição fiscal, a solução da AT é correta, embora não pelos fundamentos alegados.

Importa saber se, esta nova redação (n.º4 e 5 do art. 38º da LGT), efetivamente tem caráter inovador, concretamente na questão da responsabilidade originária pelas dívidas tributárias, pelo substituto que teve conhecimento da construção agora desconsiderada pela aplicação da CGAA e sobre quem impendia a obrigação de retenção na fonte com carácter definitivo; ou se, ao invés, esta era, já, a solução a aplicar ao caso concreto, em resultado da arte de interpretação da lei, consideradas as regras em vigor, podendo dizer-se que, esta alteração, se limita a positivar esse sentido, em letra de lei.

A primeira questão a que esta decisão dá resposta, prende-se com a possibilidade de aplicar o regime do n.º4 do art. 103º do CIRS, considerando a vigência simultânea destes regimes, o do CIRS com a nova redação dos n.º4 e 5 do art. 38º da LGT.

Seguindo o Acórdão do STA, vemos que, o primeiro argumento, para afastar a possibilidade de aplicação do regime do CIRS à responsabilidade por substituição tributária, recorre às regras de interpretação jurídica, concretamente ao elemento sistemático. Nesse exercício interpretativo, conclui que a manutenção, inalterada, do regime de responsabilidade solidária consagrado no art. 103º, n.º4 do CIRS, apesar da nova redação dada pela Lei 32/2019 de 3 de maio, significa que esta não contende com a responsabilidade tributária, nos casos de substituição fiscal, quendo venha a ocorrer uma "requalificação", ou seja desconsiderada uma determinada operação ou facto tributário, em razão da aplicação ou funcionamento da CGAA.

De outra forma, o legislador teria sentido a necessidade de alterar a redação do art. 103º, n.º4 do CIRS, excecionando as situações dos n.º 4 e 5 do art. 38º da LGT. A alteração produzida pela Lei 32/2019 não teve o sentido de proceder a uma alteração da previsão normativa anterior que regulasse aqueles factos sob um regime de

responsabilidade subsidiária, passando, agora, a submete-los a um regime de responsabilidade fiscal subsidiária.

O que esta nova redação veio trazer de novo não foi uma alteração no regime da responsabilidade, passando da solidariedade para a subsidiariedade.

Recorre, de seguida, ao elemento literal da interpretação jurídica, que levaria, também, a afastar a aplicabilidade do regime de responsabilidade solidária ao caso dos autos, o que se deve, no entendimento sufragado por esta decisão, a duas ordens de razões.

Em primeiro lugar porque a situação de reconfiguração de um ato (construção ou séries de construções) por efeito da aplicação da CGAA, seria de difícil subsunção à previsão daquele n.º4[99] do art. 103º do CIRS, uma vez que não se poderá, ou muito dificilmente se poderá, dizer que estes pagamentos, realizados aos acionistas e respeitantes às amortizações decorrentes das operações de redução de capital, consubstanciem rendimentos não contabilizados nem comunicados, como tal, aos respetivos beneficiários. Tal implicaria uma operação decorrente de uma deliberação alheia à vontade dos acionistas, problemática que não se compadece com a razão de ser da CGAA, dirigida a avaliar a substância económica da uma operação dirigida à obtenção de aforro fiscal, descortinando da sua legitimidade no plano tributário, por encerrar uma razão substantiva económica, ou se, ao contrário, esta é uma operação cuja finalidade exclusiva (ou, atualmente, uma das finalidades exclusivas) se esgotava na obtenção do aforro fiscal, caso em que será desconsiderada a requalificada, para efeitos tributários, como a operação sujeita a imposto que foi, de forma indevida, omitida ou evitada.

Em segundo lugar, ainda que se pretendesse dizer que para efeito da CGAA; poderíamos aplicar esta norma, por interpretação extensiva, tal é-nos vedada pelo n.º4 do art. 22º da LGT que fixa como regra a responsabilidade subsidiária, reservando o regime de responsabilidade solidária os casos, expressamente, previstos na lei.

Conclui, assim, o STA que o n.º 4 do artigo 103.º do CIRS não é aplicável às situações de funcionamento da CGAA, e, nessa medida, não constitui nem podia constituir, à data, e menos atualmente, pressuposto legal para a exigibilidade do imposto devido à SGPS.

[99] O n.º4 do art. 103º do CIRS tem a redação: "*Tratando-se de rendimentos sujeitos a retenção que não tenham sido contabilizados nem comunicados como tal aos respectivos beneficiários, o substituto assume responsabilidade solidária pelo imposto não retido*" – que lhe foi dada pela Lei 53-A/2006 de 29.12

Dedica-se, de seguida, à apreciação da nova redação legal, n.º4 e 5 do art. 38º da LGT, da qual decorre a responsabilização, de modo originário, pela dívida tributária resultante da aplicação da CGAA a sociedade que sabia da construção que vem a ser desconsiderada no plano tributário e estava obrigada à retenção na fonte, reservando para os acionistas o papel de responsáveis subsidiários pela dívida que resulte dessa obrigação tributária.

A semelhança com a solução do art. 104º, n.º3 do CIRS é que, em ambas as situações a sociedade é responsável (responde ou pode responder) em primeira linha, pela obrigação fiscal que resulta da aplicação da CGAA.

A solução consagrada pela Lei 32/2019 de 3 de maio, nas situações em que da aplicação da CGAA resulta imposto a pagar por retenção na fonte a título definitivo, reserva para os que obtêm a vantagem fiscal uma responsabilidade subsidiária.

Esta opção parece, até, mais “desviada” da regra que determina que a obrigação tributária resultante da aplicação da CGAA será exigida, apenas, ao sujeito que obteve a vantagem fiscal e não àquele que a proporcionou, daquela que foi sustentada pela AT, pela qual, pela aplicação do n.º4 do art. 103º do CIRS, se aplicaria um regime de responsabilidade solidária entre os beneficiários (neste caso os acionistas) e aquele que tinha proporcionado a vantagem fiscal (neste caso a SGPS).

Sustenta a decisão em análise que, numa perspetiva de segurança jurídica e de proteção da confiança, a solução apontada pela AT, responsabilizar solidariamente substituto e substituído, aproxima-se mais da finalidade da CGAA no sentido de neutralizar a vantagem fiscal do beneficiário da mesma.

A decisão conclui, assim, pela inaplicabilidade do regime da responsabilidade solidária do n.º4 do art. 103 da CIRS, a qual afasta.

Avalia, ainda, a novidade da nova redação dos n.º4 e 5 do art. 38º da LGT, a qual considera manifestar-se na consagração da responsabilidade subsidiária dos beneficiários da omissão de retenção na fonte, os beneficiários do rendimento, logo da vantagem fiscal resultante da construção desconsiderada.

Apesar do n.º4 definir claramente que o benefício se considera produzido na esfera jurídica, ou patrimonial, dos beneficiários do rendimento, o n.º5, contudo, determina que, conhecendo ou devendo conhecer, o substituto, a operação, é este quem responde, originariamente, pela obrigação tributária resultante do funcionamento da CGAA, aplicando-se as regras gerais da responsabilidade em caso de substituição tributária.

Considera o STA que o regime legal agora consagrado, se afasta, ainda mais do que o do n.º4 do art. 103º do CIRS, da regra decorrente do funcionamento da CGAA segundo a qual a obrigação tributária dela decorrente, só pode exigir-se ao seu beneficiário.

Dedica-se, ainda a decisão a compreender a alteração legislativa, decorrente desta ova redação do art.38º da LGT que resulta da Lei 32/2019 de 3 de maio.

Nesta compreensão empreende uma tarefa interpretativa, para o que faz apelo aos elementos de interpretação da lei, designadamente, ao elemento histórico e teleológico.

No que concerne ao elemento histórico, faz apelo à exposição de motivos que acompanhou a proposta de lei n.º 177/XII (que veio a dar origem à Lei 32/2019), onde considera querer dizer-se que as regras da responsabilidade, em caso de substituição tributária, prevalecem, neste caso, sobre a regra de que a obrigação tributária que emerge da aplicação da CGAA só pode opor-se ao beneficiário da vantagem fiscal:

> Prevê-se ainda que, nos casos em que das construções ou séries de construções qualificáveis como abusiva tenham resultado a não aplicação de retenção na fonte com caráter definitivo ou uma redução do montante do imposto retido a título definitivo, deve-se considerar que a correspondente vantagem fiscal se produziu na esfera do beneficiário do rendimento, tendo em conta os negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica em causa, sem prejuízo da aplicação das regras gerais de responsabilidade em caso de substituição tributária, nos casos em que o substituto tenha ou devesse ter conhecimento daquela construção ou série de construções[100].

Na definição deste elemento histórico, atendeu, ainda, a decisão, ao que foi dito no debate Parlamentar, discussão na generalidade, de onde considera resultar que o legislador, ao introduzir os n.ºs 4 e 5 no artigo 38º da LGT e alterar a redacção do artigo 63º do CPPT, opera mais do que uma clarificação do sentido do n.º 2 do artigo 38º da LGT, introduzindo uma verdadeira novidade no ordenamento jurídico, alterando, efetivamente, o que, até aí, se encontrava em vigor, assim garantindo maior segurança jurídica, quer aos contribuintes e sujeitos passivos, quer a AT na sua tarefa de aplicação da CGAA.

Atentemos, assim, ao que, naquele contexto, e no que respeita aos objetivos, aí mencionados e que se pretendem com a aprovação da nova CGAA, em concreto na

[100] Proposta de Lei n.º 177/XIII, Exposição de Motivos, disponível em

https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679595842774f6a63334e7a637664326c756157357059326c6864476c3259584d7657456c4a535339305a58683062334d76634842734d5463334c56684a53556b755a47396a&fich=ppl177-XIII.doc&Inline=true

intervenção de António Mendonça Mendes, Sr. Secretário de Estado dos Assuntos fiscais, da que se retira[101]:

> […]Mas esta proposta de lei tem uma inovação muito importante, do ponto de vista do ordenamento jurídico interno: promovemos uma alteração à cláusula geral antiabuso, prevista na lei geral tributária. Isto é importante, porque nos permite criar mais certeza tanto para os contribuintes, como para a Autoridade Tributária. Trata-se de direcionar a cláusula antiabuso para aqueles que, efetivamente, são os beneficiários dos rendimentos e prever os casos estritos em que possa haver substituição tributária e, também, o processo inerente ao acionamento dessa cláusula antiabuso […].

A esta alteração do art. 38º da LGT acresce a alteração do artigo 63.º do CPPT, por força da qual passou a exigir-se – para os casos em que se apliquem as regras de responsabilidade em caso de substituição tributária (o n.º 5 do artigo 38.º da LGT) – um procedimento de inspecção dirigido também ao beneficiário do rendimento, ao substituído (artigo 63.º, n.º 4, al. *b)* do CPPT). E é também a partir deste momento que se clarificam, ou definem, as garantias do substituto e do substituído nestas situações de aplicação da CGAA, com a exigência de reclamação graciosa prévia, que pode ser apresentada por ambos, sendo que, nesse caso, a decisão de ambos procedimentos é da competência do mesmo órgão periférico regional, podendo aqueles ser apensados.

Ora, pelo funcionamento deste elemento histórico da interpretação jurídica, resulta uma dúvida, saber o que é novidade, resultante da lei 32/2019 de 3 de maio, colocando-se, em alternativa, duas possibilidades, que podem ser enunciadas do seguinte modo:

Ou o substituto passa a responder pela dívida tributária, quando o beneficiário da vantagem fiscal seja o substituto e desde que preencha os pressupostos do n.º5 do art. 38º da LGT (conheça ou deva conhecer aquela construção ou séries de construções);

Ou o beneficiário, quando tenha o papel de substituído numa relação jurídica fiscal em que tivesse ocorrido retenção na fonte a título definitivo, passa a responder também subsidiariamente, pela dívida tributária em relação às quantias que deveriam ter sido retidas pelo substituto, e não foram.

---

[101] disponível em consulta ao debate parlamentar (veja-se página 42), discussão na especialidade da proposta de Lei 177/XII que veio a dar lugar à lei 32/2019 de 3 de maio, no link:

https://debates.parlamento.pt/catalogo/r3/dar/01/13/04/060/2019-03-08/41?pgs=52&org=PLC&plcdf=true

Na resposta a esta questão, na opção por uma daquelas possibilidades, socorre-se a decisão em análise, da análise do elemento teleológico, ou racional, da interpretação jurídica.

Neste âmbito, considerando a redação dos art. 38º, n.º2 da LGT e 63º do CPPT, na redação anterior, devemos equacionar as perguntas a que cumpre dar resposta:

Ou a liquidação (bem como o procedimento próprio e prévio) é dirigida à sociedade que deliberou e concretizou, ou executou, toda a operação;

Ou, pelo contrário,

A liquidação deve ter como destinatários os acionistas, por serem estes quem, diretamente, beneficiou da operação, com a vantagem fiscal assim gerada.

Na resposta a esta questão, importa atender ao disposto pelo art. 63º do CPPT, de acordo com este preceito, o procedimento, próprio e prévio, da aplicação da CGAA só podia ter como destinatário a sociedade (SGPS), isto pela simples razão de ter sido esta, e não os acionistas, quem, concebeu e concretizou toda a operação que permite a obtenção da vantagem fiscal. Por essa razão, é a sociedade e não os sócios, quem, em sede procedimental, pode apresentar os argumentos que sustentem a racionalidade económica da construção utilizada e, com isso, afastar a aplicação da CGAA.

Ora, prevalecendo a posição que serve de fundamento à sentença, tal implicaria a da impossibilidade de aplicação da CGAA, sempre que a construção realizada fosse levada a cabo por uma sociedade, sujeito passivo de IRC, que concretizasse uma operação que o desonerasse da substituição tributário, assim omitindo a retenção na fonte, a título definitivo.

No dizer do Acórdão do STA, tal conceção esbarraria, naquilo que designa por uma perplexidade:

Por um lado, só o substituto poderia participar do procedimento tributário do artigo 63º do CPPT por ser ele o único que reunia condições para “afastar” a aplicação da CGAA, justificando as razões económicas que presidiram à opção de realização daquela construção;

Por outro lado, a liquidação não poderia ter esta entidade como destinatária, por a vantagem tributária ter sido proporcionada a outro: os sócios.

No absurdo, se a AT tivesse iniciado – como parece decorrer dessa decisão – o procedimento tributário do artigo 63º do CPPT contra os sócios, a mesma tese defenderia que tal constituiria uma "distorção" da relação jurídica tributária por não terem sido os sócios a praticar o acto (a deliberação) que deu origem à construção que proporcionou a vantagem tributária que a CGAA desconsiderara.

Diremos mais, estaria assim encontrada a forma de evitar, neste tipo de construção, a tributação por retenção na fonte, o sujeito passivo contra quem seria dirigido o procedimento prévio à aplicação da CGAA, nunca seria o destinatário da liquidação. Isto porque, tal como se disse já, a sociedade que concebeu e concretizou a operação, contra quem seria instaurado o procedimento, não seria destinatária da liquidação, por não ser na sua esfera jurídica, ou patrimonial, que se verificaram as vantagens fiscais.

Qual seria a interpretação, destas normas, art. 38º da LGT e art. 63º do CPPT (redação anterior à Lei 32/2019 de 3 de maio), em conjugação, que assegura a efetividade da CGAA?

Sempre que a aplicação da CGAA resulte na desconsideração de uma construção que resulte na não aplicação de uma retenção na fonte a título definitivo, ainda que a vantagem se produza na esfera do substituído, é o substituto quem, em primeira linha, responde por essa obrigação tributária, sempre que a vantagem que o terceiro obtém resulte de uma operação praticada por ele, que levou à não retenção na fonte do imposto que agora (por efeito da desconsideração daquela construção) se pretende liquidar e cobrar.

Ajudando a perceber a nova redação, define, também, o limite da aplicabilidade da redação anterior, para esse efeito o Acórdão analisa os trabalhos preparatórios da Lei 32/2019, sendo a regra do artigo 38.º, n.º 2 da LGT a de que a CGAA visa neutralizar, financeiramente, uma vantagem tributária indevida, e, por isso, o seu destinatário é quem dela beneficia (neste caso os sócios ou acionistas), tal não significa que, o princípio da praticabilidade associado aos princípios da igualdade tributária e da racionalidade não imponham que, nestes casos, em que está subjacente à aplicação da CGAA uma relação jurídica de substituição fiscal total, com retenção na fonte a título definitivo, não devam também aplicar-se as regras da substituição tributária em geral. De acordo com estas regras, aquele que esteja legalmente obrigado à liquidação em substituição e não o faça, se tiver conhecimento (ou devesse ter) da construção que se substituiu a esta obrigação de retenção na

fonte a título definitivo, será o responsável originário pelas quantias que devia ter retido e não reteve.

Conclui-se, assim, que a novidade introduzida pela Lei n.º 32/2019 é a de que também o substituído, no caso concreto, e considerando a operação realizada, os acionistas, podem ser chamados a responder por este crédito tributário, a título subsidiário e, por isso, passa também a ser exigida a sua participação no âmbito do procedimento de aplicação da CGAA, previsto e regulado no artigo 63º do CPPT.

A possibilidade de exigir a prestação tributária à sociedade, que não reteve na fonte, não constitui uma novidade da nova redação, da Lei 32/2019 de 3 de maio, trata-se sim, de uma consagração em letra de lei, uma mera clarificação relativamente a esta matéria, o que já se retirava da norma (art. 38º, n.º2 da LGT, na redação da lei 30-G/2000 de 29 de dezembro).

Diz-se, ainda que, a solução que aqui se adota, é um corolário da aplicação das regras da responsabilidade em caso de substituição tributária, em que não pode deixar de impender sobre aquele que legalmente está obrigado à retenção na fonte a título definitivo a obrigação de satisfazer, em primeira linha, o pagamento do imposto devido, que, por incumprimento da lei pela sua parte (não nos esqueçamos que estes são casos de liquidação tributária em substituição), o Estado deixou de arrecadar.

A única questão que se poderia suscitar: se a obrigação resultar do ato de aplicação da CGAA e não directamente da lei, pois o substituto, ao ter praticado (antes da aplicação da CGAA) uma operação diversa da que legalmente impunha aquela retenção na fonte, não poderia agora ser “responsabilizado por aquela omissão”. Mas também este argumento é afastado pelo facto de ser sempre exigível, por efeito da verificação dos pressupostos da correcta aplicação da CGAA, que no procedimento (decisão depois escrutinada em sede de impugnação judicial da liquidação ou do acto de correcção dos prejuízos fiscais) de aplicação da CGAA fique provado que o substituto “tinha conhecimento da construção”, o que significa, neste caso, que sabia (ou tinha o dever de saber) que as decisões de amortização com redução de capital poderiam, antes, ter dado lugar a distribuição de dividendos, cabendo-lhe explicar o fundamento económico da decisão que tomou.

Da análise da decisão que seguimos, do STA, resulta que, na redação da lei 30-G/2000 de 29 de dezembro, na situação em apreço, em que, por força do funcionamento de uma operação de amortização com redução de capital, que, substituindo-se a um ato de distribuição de resultados, evitou a retenção na fonte por

parte da SGPS, assim beneficiando os acionistas, que receberam aqueles montantes em dinheiro, sem dedução das retenções que seriam devidas, o substituto é, em primeira linha, responsável pelo cumprimento da obrigação tributária.

Define, ainda esta decisão que a novidade trazida, nesta matéria, pela redação da Lei 32/2019 de 03.05, se prende com a posição do substituído, neste caso, a posição dos acionistas, perante o funcionamento da CGAA. Assim, definindo-se que a vantagem fiscal se produz na esfera jurídica do substituído, com a alteração da norma procedimental, impõe-se a instauração de procedimento de inspeção, também relativamente a este.

Mais se define, inovando nesta parte, que quando o substituto conhecer ou dever conhecer, posição legal que se compreende considerando que os beneficiários, acionistas, são plenos conhecedores destas construções ou séries de construções, uma vez que são quem integra as administrações das SGPS, aplicam-se as regras gerais da responsabilidade tributária.

Inova, assim, a atual redação da CGAA, nesta matéria, no que respeita à responsabilização do substituído, que ocorre a título de responsabilidade subsidiária, sendo o substituto, o responsável principal pelo cumprimento da obrigação tributária.

12. Descrição de uma situação de facto

Passamos a descrever uma situação de facto, relativamente à qual, considerada a nova redação do art. 38º da LGT e do art. 63º do CPPT, nos termos das alterações que lhe foram introduzidas pela Lei 32/2019 de 3 de maio, procuraremos encontrar a solução legal.

Na construção verificada, importa dizer que são detetadas várias fases e praticados diversos atos ou negócios, com diferentes fim e natureza, as quais passamos, então, a descrever.

Importa, assim, realçar uma primeira fase que se prende com a constituição de uma SGPS (S SGPS) o que ocorreu no ano de 2008, mais concretamente em 01.05.2008, aqui se definindo como fim imediato a aquisição de 95% do capital social de uma sociedade de direito irlandês (GLtd.).

Aquando da sua constituição a S SGPS tinha como capital social €50 000, distribuídos por 50 000 ações com o valor unitário de 1€.

Constituída a S SGPS impunha-se o agrupamento das sociedades detidas pelo acionista A (AA), a saber:

- GLtd., sociedade de direito irlandês, adquirida em 27.05.2008;
- GSA, sociedade de direito português, adquirida em 03.06.2008;
- PLtd., sociedade de direito irlandês, adquirida em 01.09.2008
- TSA, sociedade de direito português, adquirida em 05.01.2010.

Por motivos de privacidade das sociedades, abstemo-nos de identificar o seu objeto social, sendo que adiantaremos, contudo, que todas atuam como prestadoras de serviços.

Descrição das operações de aquisição das sociedades subsidiárias pela SGPS.

A aquisição da GLtd.

Para efeito da aquisição da GLtd., foi deliberado o aumento de capital social da S SGPS, passando a comportar o valor de aquisição da GLtd., que foi de €19 000 000, passando, assim o capital social da S SGPS a ser de €19 050 000, ao que correspondeu uma emissão de outras tantas novas ações (19 000 000).

Estas novas ações (19 000 000) tinham o valor nominal de €1 cada, tendo a sua subscrição e realização sido efetuada pela acionista AA, com a entrega de 28 500

ações da sociedade adquirida (GLtd.), representativas de 95% do seu capital, livres de quaisquer ónus e encargos e com todos os direitos inerentes.

O valor da sociedade GLtd., foi fixado com base num relatório de Avaliação da entrada sustentada por relatório do ROC, do qual resulta que este trabalho de avaliação incidiu sobre:

- Verificação da existência de bens;
- Verificação da titularidade dos referidos bens e da existência de eventuais ónus ou encargos;
- Adequação dos critérios usados na avaliação dos mesmos; e
- Do valor atribuído aos bens

  Valor assim encontrado: €19 000 000

A aquisição da GSA

Em Junho de 2008 o AA alienou 96% da participação que detinha naquela sociedade. Esta tinha um capital social, integralmente realizado, de €50 000, dividido em 10 000 ações com o valor nominal unitário de €5. Estas ações foram vendidas pelo valor unitário de €1 000 por ação, o que significa, a S SGPS adquiriu 9 600 ações pelo valor de €9 600 000.

Neste contrato de alienação de ações, pelo AA à S SGPS, o preço foi calculado com base nos resultados contabilísticos da GSA, onde se atendeu, além do mais, aos capitais próprios da sociedade que naquele momento se cifravam em €12 700 000, foram atendidos os exercícios de 2008 a 2010; além disso o contrato de compra e venda incluiu uma clausula fixando um mecanismo de ajustamento do preço, para o que foi atendido o desempenho da sociedade nos exercícios de 2008 a 2013.

A aquisição da PLtd.

Em setembro de 2008, o AA alienou 40% da sua participação na sociedade de direito irlandês PLtd., pelo valor calculado numa avaliação independente e externa. Havia dificuldades em fixar o seu valor uma vez que, sendo uma sociedade de direito irlandês, a sua contabilidade é realizada naquele país.

O valor da alienação de ações foi encontrado com base no *NAV - Net Asset Value* (valor líquido de ativos), que no final de 2007 era de €1,2 milhões; foram ainda considerados os ganhos estimados em 31.08.2008, calculados em €400 000. Assim, o valor considerado justo como contrapartida da participação alienada, de 40%, foi de

€629 722, o qual foi levado em consideração no contato celebrado. (1 200 000 + 400 00 = 1 600 000 x40%= 640 000)

O pagamento das ações em causa ocorreu entre finais de 2008 e 2010.

A aquisição da TSA

No caso particular da TSA foram adquiridas participações sociais e cedidos créditos.

A motivação que presidiu à alienação desta sociedade à S SGPS ficou a dever-se à vontade do AA em organizar definitivamente todas as suas participações sociais na entidade criada para esse efeito.

Em janeiro de 2010 o AA alienou 10% da participação que detinha naquela sociedade (49.998%) à S SGPS.

A TSA tinha um capital social integralmente realizado de €100 000, tendo aquela participação sido alienada por €10 000, correspondente ao valor nominal.

No mesmo contrato o AA cedeu à S SGPS €523 055.50 dos mais de €3,8milhões de créditos que, à data, detinha sobre aquela sociedade.

As ações alienadas e os créditos cedidos, foram pagos mo início do ano de 2010.

Em janeiro de 2011 o AA alienou os restantes 39.998% da participação que detinha na sociedade TSA à S SGPS, também aqui o valor foi considerado atendendo ao capital social realizado, logo, considerando a participação alienada, foi de €39 998. No mesmo contrato cedeu, ainda, à S SGPS o remanescente dos créditos detidos sobre a sociedade alienada, no valor de €3 510 409,78.

As ações foram alienadas, e os créditos cedidos pelo respetivo valor nominal, valores que foram pagos no início do ano de 2011.

Descrição das operações de aquisição e extinção de ações próprias pela S SGPS, bem como de redução do capital social

Entre a data de constituição da S SGPS, em abril de 2008, e meados do ano de 2012, ocorreu um conjunto sequencial de operações relacionadas com o capital social da S SGPS. A AT considerou relevante que os negócios em causa tenham sempre sido realizados com o AA, que é acionista praticamente único da S SGPS como das sociedades adquiridas, operações estas que, conduzidas em concorrência, afastaram

da tributação operações que seriam tributadas, caso ao tivesse sido utilizada essa formulação.

Operações relacionadas com aquisição de ações próprias

Aquando da constituição da S SGPS, o seu capital social era de €50 000, distribuídos por outras tantas ações com o valor nominal de €1, das quais 49 996 foram subscritas e realizadas pelo AA.

Em 27.05.2008 em assembleia geral foi deliberado um aumento do capital social em €19 000 000, realizado na modalidade de entrada em espécie, com a emissão de 19 000 000 de ações com o valor nominal de €1. Estas ações foram integralmente subscritas e realizadas pelo AA através da entrega de 28 500 ações da GLtd., representativas de 95% do seu capital social.

Em assembleias gerais, em 05.01.2010 e 06.01.2010 foi deliberado, por unanimidade, uma redução do capital social da S SGPS, de 19 050 000€ para 16 917 778€, o que seria levado a cabo pela extinção de 2 132 222 ações próprias, adquiridas para esse efeito pela sociedade.

Estas 2 132 222 ações foram adquiridas ao AA pelo valor nominal de €1 cada, que recebeu o seu valor, de €2 132 222 em 07.01.2010.

As ações foram extintas em 31.12.2010.

Em assembleia geral de 07.01.2011, foi deliberado, por unanimidade, nova redução do capital social da S SGPS, de €16 917 778 para €169 177.78. Esta redução de capital deu-se com a redução do valor nominal das ações que passou de €1 para 0.01€. Com a redução de capital assim operada foi constituída uma reserva, designada, “Reservas – fundos distribuíveis” no valor de €16 748 600.22, que se mantinha no capital da sociedade em balanço à data de 31.12.2012.

Em assembleias gerais de 15.03.2011 e 31.03.2011, foi deliberado, por unanimidade, nova redução do capital social, de €169 177.78 para €127 377.78, com a finalidade de libertação de excesso de capital e mediante a extinção de 4 180 000 ações próprias adquiridas para o efeito pela S SGPS. Estas ações, neste momento, tinha o valor nominal de 0.01€ mas foram adquiridas, mais uma vez ao AA, pelo valor unitário de €1.

A S SGPS justifica este valor de aquisição superior ao valor nominal pela manutenção de €16 748 600,22 na sociedade, como fundos integrados em capitais próprios, mantinham-se como património social da S SGPS que não viu, assim, o seu

valor diminuído, o património social manteve-se inalterado, pelo que o valor unitário de €1 foi entendido como justificado, considerando SGPS ter respeitado rigorosamente o critério do justo valor atuando em consonância total com a operação anteriormente praticada – as aquisições e extinções de ações e as desvalorizações de capital social.

As ações assim adquiridas, em cumprimento do deliberado pela Assembleia geral, foram extintas.

Em 15.03.2012 e 31.03.2012 em assembleias gerais foi deliberado, por unanimidade, uma redução do capital social da SGPS de €127 377.78 para €41 627.78, visando, mais uma vez, a libertação de excesso de capital, mediante a extinção de 8 575 000 ações próprias, adquiridas para o efeito ao AA. Também estas acções foram adquiridas pelo valor de €1 por ação, apesar do valor nominal ser de 0.01€, o que a SGPS justifica nos termos da aquisição de Março de 2011.

O AA recebeu o respetivo preço em 14.12.2012.

As ações adquiridas foram extintas em 28.02.2012.

Na mesma assembleia geral, 14.02.2012, foi, em simultâneo, deliberado um aumento de capital, de €41 627, 78 para €666 044.48, o que foi realizado pela incorporação de reservas legais no montante de €624 416.70, a que correspondeu um aumento do valor nominal de cada uma das 4 162 778 ações de €0.15, passando assim o seu valor nominal de 0.01€ para 0.16€.

Outros factos relevantes

Os resultados das participadas foram sistematicamente alocados, por decisão dos sócios, à constituição e reforço de reservas, legais e livres, as quais se mantinham integradas – por distribuir no que respeita a reservas livres – no balanço da SGPS em finais de 2013.

Em todos os anos da atividade da SGPS, todos os seus resultados têm sido aplicados na constituição ou reforço de reservas, legais e livres, sendo que, em finais de 2012, encontrava-se registado no seu ativo, reserva livre no valor de €52 393 249.17 montante que incluía a soma dos resultados positivos gerados na esfera da SGPS entre 2008 e 2012.

12.1 Da análise da construção ou séries de construção

Nesta situação concreta, relativamente à constituição da S SGPS, que passa a ser detentora das sociedades G Ltd; G S.A.; P Ltd. e T S. A., entende a AT tratar-se de uma transferência das participações detidas pelo AA para a S SGPS. Na prática, as participações alienadas continuam a pertencer ao AA, ainda que, agora, por via indireta, ou seja, detém as mesmas sociedades, embora através da S SGPS também por si detida.

Numa segunda fase da construção, ou séries de construções, ocorre um conjunto de negócios entre o AA e a S SGPS, pelos quais o acionista viu transferidos para a sua esfera pessoal elevados valores, referentes a dividendos, escapando, com os atos de alienação, aquisição e extinção de ações próprias, pelos quais foi levada a cabo a transferência de capital, a qualquer tributação.

A AT realça o facto do AA acautelar o controlo, total e único (99%) de todas as sociedades, das quais nunca deixou de ser titular, de forma direta ou indireta através de detenção da S SGPS. Assim, ainda que de forma indireta, continuou a ser titular das mesmas participações que detinha anteriormente, nas mesmas percentagens e proporções, pelo que, entende a AT resultar não haver qualquer intenção de se desfazer das sociedades, ou da sua participação nas mesmas, de outro modo, agrupou-as, integrando-as, na S SGPS procedendo posteriormente a alienação de ações próprias, (adquiridas pela S SGPS), e posterior extinção das mesmas, com libertação de capital não tributado, assim mantendo, apesar destas alterações, a mesma participação na S SGPS.

Será o mesmo que dizer que, apesar da operação levada a cabo, não se operou qualquer alteração na estrutura social, concretamente, no nível de intervenção e domínio do AA, que sempre foi e se mantém detentor praticamente único do seu universo societário (detém 99% da S SGPS).

Considerou a AT que estas operações não apresentam relevância ou especial interesse económico, a não ser a possibilidade de gerar créditos elevados na S SGPS que foram sendo disponibilizados ao AA em vez da normal atribuição de dividendos das sociedades das quais era originalmente titular e que agora têm distribuído resultados (à S SGPS).

Identificam-se, assim, de forma esquemática, os negócios efetuados:

- Aquisição de ações próprias ao AA;
- Extinção das ações adquiridas;
- Aquisição de participações de outras sociedades

- Cedência de créditos

Permitiram que o AA recebesse das sociedades um elevado valor que, não obstante ter sido declarado, foi considerado como resultado de mais-valias sujeitas, mas isentas, e outros, não isentos, mas de valor nulo.

As ações da G Ltd. passaram a integrar a S SGPS através de uma realização em espécie, para o que a S SGPS aumentou o capital social na exata medida do valor atribuído à sociedade, designadamente, em €19 000 000.

Com esta integração do valor da G Ltd. calculado em €19 000 000 no capital social da S SGPS, perspetivava-se, imediatamente, a necessidade de reajustar este valor, desde logo até pelo limite de responsabilidade assim fixado o que mostra, de todo, desinteressante na ótica dos acionistas. Assim, fazer o capital social voltar ao valor legalmente exigido, implicaria a possibilidade de libertar os €19 000 000, disponíveis para o AA, sem sujeição a tributação.

Nas restantes sociedades, G SA; P Ltd. e T SA, o AA vendeu as ações detidas à S SGPS. De que modo ocorreram estas operações de venda:

No que respeita à G SA, com capital social realizado de €50 000, distribuído por 10 000 ações no valor unitário de €5, constatamos que a venda das 9 600 ações ocorreu pelo valor unitário de €1 000, o que representa um total de €9 600 000.

O valor de venda das ações alienadas foi calculado de acordo com resultados contabilísticos e não do capital social da sociedade.

As ações da T SA foram alienadas pelo valor nominal, contudo, além das ações o AA acabou por ceder também os créditos detidos sobre esta sociedade, no montante de €3 800 000, o que ocorreu em duas etapas.

No que diz respeito à venda de ações, em concreto no caso da G SA, aquela mais valia, considerada a diferença entre o valor nominal das ações e o valor de venda, por serem detidas há mais de 1 ano eram isentas de tributação, nos termos do art. 10º, n.º2 a) do CIRS, redação do DL 228/2002 de 31.10, norma apenas revogada pela lei 15/2010 de 26.07. Assim, durante o período de vigência daquela alínea a) do n.º2 do art. 10º do CIRS as mais valias resultantes da alienação de ações detidas há mais de um ano, estavam excluídas de tributação.

Atendendo a esta isenção de tributação, compreende-se a opção de valor de venda das ações desta G SA, altamente valorizadas face ao valor nominal.

Quanto à T SA, na fixação do valor de venda de ações, foi atendido o valor o capital social, contudo o AA cedeu créditos, no valor de €3 800 000. Tal revela a razão de ser desta incorporação, mantendo a sociedade uma dívida daquele valor perante o AA naquele montante, não disporia de fundos que lhe permitissem liquidá-la. Assim coma distribuição de resultados das demais participadas à S SGPS, foi-lhe possível, à custa de fundos das outras sociedades, realizar esta retirada, justificada pela existência de uma dívida prévia, o que permitiu, mais uma vez, transferir um elevado montante da esfera patrimonial das sociedades para a esfera pessoal ao AA, sem que ocorra a correspondente tributação.

Criada que está a S SGPS, e integradas as participadas (G Ltd.; G SA; P Ltd. e T SA), deparamo-nos com um capital social exuberante, de €19 050 000, delibera a assembleia geral da S SGPS uma operação de libertação de capital em excesso, o que, decide, ocorrerá pela aquisição e extinção de ações próprias.

Assim, por sucessivas operações, cuja factualidade foi em tudo semelhante, a S SGPS deliberou a aquisição de lotes de ações próprias, que só podiam ser alienadas pelo AA, uma vez que a participação dos demais acionistas se esgotava de detenção de uma ação, pelo que nunca estariam em condições de assumir o papel do AA, alienando partes do capital social.

Tal significa que, na prática, esta operação, de aquisição e extinção de ações próprias, foi idealizada para permitir, mais uma vez ao AA realizar retiradas financeiras da sociedade, eximindo-se à tributação.

Na situação vertente a AT considera que se a S SGPS, não tivesse recorrido aos atos descritos, os valores atribuídos ao AA, acionista de referência e praticamente único, detentor de 99% da S SGPS, teriam ocorrido a título de distribuição de dividendos, desde logo porque têm a sua origem nos dividendos distribuídos pelas participadas à S SGPS. Caso estes montantes tivessem sido distribuídos a título de dividendos ao AA estariam sujeitos a imposto, no caso a IRS, nos termos gerais como rendimentos da categoria E, nos termos da alínea h) do n.º2 do CIRS, logo sujeitos retenção na fonte a título definitivo, por parte do substituto, a sociedade S SGPS.

Temos, assim como relevante, na decisão de considerar que esta construção não revela substância económica, o facto do AA nunca deixar de continuar a ser praticamente o único acionista mantendo, ainda que de forma indireta, os mesmos direitos sobre as sociedades com quem realizou estes negócios, mantendo sempre, no desenrolar de toda a construção, a mesma participação social.

Em suma, analisada a construção ou séries de construções descritas, verificamos a relevância do facto de, apesar da concretização deste conjunto de operações, o AA manter inalterada a sua posição face a cada uma das sociedades que antes detinha em nome próprio, e agora detém através da S SGPS.

Daqui resulta que o AA pretendeu alterar, o que concretizou, a forma de detenção das suas sociedades, optando mesmo pela constituição de uma SGPS, o que não lhe está, de forma alguma, vedado pelo ordenamento jurídico, que, pelo contrário, até estimula a constituição de grupos sociais, visando, com a aprovação do regime jurídico das SGPS o

> objetivo de proporcionar aos empresários um quadro jurídico que lhes permita reunir numa sociedade as suas participações sociais, em ordem à sua gestão centralizada e especializada[102].

Contudo verificamos que, a forma como esta operação de agrupamento das sociedades detidas ocorreu, proporcionou ao AA a possibilidade de receber elevados valores, sem que estes, manifestações da sua capacidade contributiva, tenham sido sujeitos a qualquer tipo de tributação.

É, assim, de atender à circunstância revelada pela análise da estrutura societária, que, antes da concretização desta construção cada uma das sociedades participadas era detida pelo AA, nas exatas proporções em que esta detenção se verifica agora que integram a S SGPS. No fundo, a única mudança operada pela construção, ou séries de construções, resume-se à alteração da forma de detenção, pelo AA, das suas sociedades, o que passa a ocorrer através de uma SGPS.

12.2. O negócio efetivamente pretendido

A construção, ou séries de construções, realizadas, começam por revelar a constituição de uma SGPS, o que implicaria a integração naquela de todas as sociedades detidas pelo AA, na medida e proporção da sua detenção.

A análise que, todavia, se impõe é aquela que se pretende, holística, abrangente ou inteira, do quadro factual e legal apresentado, esta é uma daquelas situações de facto em que se pretende que o intérprete (julgador ou de alguma forma decisor), veja através e para além da montagem ou construção, discernindo o seu propósito ou fim elisivo.

[102] preambulo do regime jurídico das sociedades gestoras de participações sociais, aprovado pelo DL 495/88 de 30.12

De facto, as alterações de valor do capital social da S SGPS, num primeiro momento insuflado pela realização em espécie de €19 000 000, com a perspetivada redução, para libertação de capitais em excesso, somos, necessariamente, levados a concluir que tiveram como finalidade principal, ou pelo menos uma das finalidades principais, a possibilidade de libertar resultados acumulados, o que veio a suceder.

Nessa senda, verificamos que, do funcionamento desta construção, o que resulta, a final, é a possibilidade da S SGPS proporcionar ao AA a passagem de parte dos resultados acumulados das sociedades participadas, relativamente aos quais não há notícia de qualquer anterior distribuição, sem que tal implique algum tipo de tributação.

Com os atos de desvalorização e valorização de ações, integração de reservas legais para justificar estas alterações, bem como a manutenção do valor das ações apesar da desvalorização do seu valor nominal, vemos que tudo o que se pretendia, mais não era do que libertar resultados acumulados a favor do AA.

Sob o ponto de vista da licitude ou legalidade, estas operações não se levantarão problemas, no fundo o AA está a passar para a sua esfera jurídica privada, resultados acumulados obtidos por sociedades detidas por si, contudo esta transferência, da sociedade para o sócio, é passível de sujeição a tributação, razão pela qual se justifica a desconsideração das construções, ou séries de construções, as quais não revelam substância económica, o que ocorre pelo funcionamento da CGAA.

Pelas razões expostas entendemos ser de concluir que o negócio, ou fim, realmente pretendido, se reconduz à distribuição ao AA dos resultados acumulados pelas sociedades por si detidas, o que foi realizado através da S SGPS constituída, senão apenas pelo menos também, para a obtenção de tal desiderato.

Pelo exposto, uma vez que a construção ou séries de construções, idealizadas e levadas a efeito pela S SGPS, pela qual foram disponibilizadas elevadas quantias ao AA, decorrentes, primeiro da alienação de ações das sociedades detidas, da cedência de créditos e, por fima, das operações de aquisição e extinção de ações próprias, para libertação de capital excessivo, para que a S SGPS pudesse reduzir capital social, não revela substância económica, desde logo pela manutenção exata da estrutura societária previamente existente, assim permitindo a já referida libertação de elevados montantes ao AA sem que a S SGPS procedesse às respetivas retenções da fonte, a título de IRS razão pela qual, é de aplicar a CGAA desconsiderando os efeitos fiscais dela decorrentes.

12.3. – Da responsabilidade do substituto tributário

Conforme decorre da análise que já foi feita à questão da responsabilidade do substituto tributário, designadamente nos pontos 9.2 e 11 do presente trabalho, não sendo, também alheio o que é dito relativamente ao procedimento de aplicação da CGAA, ponto 10., propomo-nos, agora, dar resposta à possibilidade de, pela desconsideração da construção descrita e que foi levada a cabo pela S SGPS, tributar a sociedade pelo imposto referente a retenções na fonte, decorrentes da passagem daqueles montantes para a esfera jurídica do AA, considerando a tributação em IRS, como rendimentos da categoria E de IRS.

Coloca-se depois a questão de saber da possibilidade de tributação da S SGPS, pelo funcionamento da CGAA que, obrigada a retenção na fonte, a omitiu.

Uma vez que o sujeito passivo é a S SGPS, diremos de outra forma que esta ação lhe permitiu distribuir dividendos, ao seu AA, sem sujeição a qualquer tipo de tributação, designadamente, no caso de retenção na fonte e título de IRS.

Ora, a questão da responsabilidade do substituto tributário, considerando a lei atualmente em vigor, art. 38º da LGT na redação da Lei 32/2019 de 3 de maio, encontra-se resolvida, nesse sentido já nos pronunciámos, concretamente no ponto 11 do presente trabalho.

Sem deixar de realçar o facto de, sendo a presente situação objeto de inspeção tributária no âmbito da vigência da Lei 32/2019 de 3 de maio, levando em linha de conta a norma procedimental que obriga à instauração de procedimento de inspeção dirigido, não apenas como na situação em apreço, ao substituto, a S SGPS, mas também ao substituído, o AA, tudo nos termos da alínea b) do n.º4 do art. 63º do CPPT, sem o que não seria permitida a aplicação da CGAA.

Também se nota a inexistência de reclamação graciosa prévia, exigência resultante, também, da atual redação da norma procedimental identificada, no caso o n.º11 do art. 63º do CPPT.

Regressando à questão da responsabilidade do substituto, operada pelo funcionamento da CGAA, pela qual ocorre a desconsideração da construção ou séries de construções levadas a cabo pela S SGPS, passando a considerar-se que os montantes entregues ao AA constituem um ato de colocação à disposição do acionista de lucros de uma sociedade sujeita a IRC, constata-se que estas constituem um rendimento da categoria E de IRS nos termos do art. 5º, n.º2 h) do CIRS sujeitas a retenção na fonte a uma taxa liberatória, nos termos dos anos em causa, nos termos

do art. 71º, n.º3 c) do CIRS em vigor ao tempo, atualmente seria nos termos do art. 71º, n.1 do CIRS a uma taxa liberatória de 28%.

Como já antes se disse, a atual redação da lei vem esclarecer, n.º5 do art. 38º da LGT, que a vantagem fiscal, obtida pela não retenção na fonte com caráter definitivo, se produz na esfera jurídica do beneficiário do rendimento, ou seja, do substituído, no caso concreto do AA.

Porém esta afirmação não invalida que, nas situações em que o substituto, no caso concreto a S SGPS, tivesse ou devesse ter conhecimento daquela construção (que permitiu a omissão de retenção na fonte), não possa ser chamado a responder pela dívida tributária, o que ocorre segundo as regras aplicáveis à responsabilidade em caso de substituição tributária, bem definidas no art. 28º da LGT.

Ora, na situação em apreço temos um AA que é detentor de uma participação de 99% da S SGPS, a substituída, que devia ter procedido à retenção na fonte e não o fez. Assim, dúvidas não há que este AA, não só devia conhecer como, obrigatoriamente, conhecia a construção agora desconsiderada por efeito da aplicação e funcionamento da CGAA.

Pelo exposto, nos termos do n.º5 do art. 38º da LGT, funcionarão, necessariamente, as regras gerais da responsabilidade em caso de substituição tributária. Sem prejuízo, no caso, da possibilidade prevista na norma instrumental, a) do n.º12 do art. 63º do CPPT, beneficia a S SGPS da possibilidade de exercer perante o AA o direito de regresso relativo ao montante de imposto, retenção na fonte de IRS, que vier, efetivamente, a ser liquidado e pago.

Regressando, ainda ao ponto 10. do presente trabalho, vemos que, atualmente, a lei, tal com ali foi explicado, reserva para o substituído, o AA, a possibilidade de vir a ser responsabilizado pelo montante de imposto em falta, a título subsidiário.

Atendendo, assim, à inovação da atual redação da CGAA, nesta matéria, da responsabilização do substituído, que ocorre a título de responsabilidade subsidiária, sendo o substituto, tal como até já ocorria na conceção da CGAA na redação da lei 30-G/2000 de 29.12, o responsável principal pelo cumprimento da obrigação tributária, temos, no caso, a decisão pela responsabilização da S SGPS, substituta tributária que conhecia ou devia conhecer a construção ou séries de construções, a título de devedor originário, sendo o substituído, AA, beneficiário da vantagem fiscal obtida, chamado à responsabilidade na qualidade de devedor subsidiário.

13 – Conclusões

Definidas ações de planeamento fiscal como práticas de racionalização e otimização económico-financeira, com o objetivo imediato de diminuir despesas com a consequente melhoria de resultados. Na prossecução desta racionalidade económica destacam-se ações *intra legem* ou de planificação fiscal dentro dos limites legalmente previstos, e *extra legem* ou de elisão fiscal, caraterizadas pela licitude das opções negociais, mas cuja prática não é especificamente prevista pela lei fiscal.

O campo fértil de aplicação das normas antiabuso situa-se para além do limite do planeamento fiscal *intra legem*, naquelas realidades negociais que apesar de lícitas não revestem a forma comummente usada, para, nos termos do habitual funcionamento da lei obter aquele resultado económico.

Diferente realidade é a do planeamento fiscal ilícito, ou *contra legem*, onde encontramos situações de fraude à lei, quando o contribuinte infringe, diretamente, a lei fiscal, as quais exigem uma reação mais forte do ordenamento jurídico que estabelece uma relação próxima com o direito penal, consagrando, até, a lei pena tributária crimes fiscais, tais como os crimes tributários comuns, os crimes aduaneiros, os crimes fiscais e os crimes contra a Segurança Social, a cuja prática corresponde a aplicação de uma pena de natureza criminal que pode ir das penas de multa à pena privativa de liberdade.

A fraude à lei fiscal define-se pelo comportamento que, sem infringir diretamente, contorna, contudo, a lei fiscal. Sendo o seu objetivo o contorno do ordenamento jurídico, para a obtenção de um resultado que não se coaduna com os seus valores estruturantes, não violando, frontalmente, qualquer dever de cooperação, estas ações não são, claramente, desejadas pelo legislador.

Diferente realidade é a das operações abusivas e de simulação fiscal.

Temos uma operação com abuso de formas jurídicas quando, ao abrigo do exercício da liberdade contratual e da autonomia da vontade, com o objetivo de minimizar a carga fiscal incidente sobre determinada operação económica, o sujeito passivo atue de forma abusiva levando a cabo um comportamento que não mereça tutela ou proteção jurídica.

A simulação fiscal, por seu turno, fazendo apelo aos conceitos do direito civil, ocorre quando, com intuito de enganar terceiros, há uma divergência entre a vontade declarada e a vontade real, tem consequência prevista no art. 39º da LGT, é sancionada com o funcionamento da norma de incidência sobre o negócio real e não sobre o simulado.

O DL 37/95 de 14 de fevereiro é a primeira manifestação do Estado Português, no sentido do combate à evasão e fraude fiscal e dirigiu-se, especificamente, à tributação de rendimentos relativos ao exercício, no nosso país, das atividades, a título profissional, de espetáculos e desportistas que, assim, devem ser tributados pelas normas nacionais.

Estas primeiras manifestações do ordenamento jurídico visaram contrariar a deslocalização de rendimentos que proporcionassem regimes tributários mais favoráveis.

No termo do século XX surgiram as cláusulas especiais antiabuso (CEAA), constantes do CIRC, as quais antecederam a decisão de inserir no ordenamento jurídico-tributário uma cláusula geral antiabuso que se destinasse a uma aplicação geral e não a um quadro factual pré-definido.

O contexto de evasão fiscal que transmite, aos cidadãos que constituem o universo dos contribuintes, uma ideia ou sentimento de um sistema jurídico-tributário injusto, levando a uma resistência ao imposto, o que revela a necessidade de criar meios que permitam dar resposta a esta realidade.

Surge a CGAA funcionando em termos dinâmicos, consagrando um campo de aplicação aberto sem se esgotar numa situação concreta a que seja aplicável, funcionará de forma universal, dirigindo-se a qualquer tipo de imposto, de sujeito passivo ou de quadro factual, desde que o seu objetivo, ou um dos seus objetivos, seja o de obter uma poupança fiscal.

O funcionamento desta cláusula representa uma limitação, ou restrição, aos princípios fundamentais que presidem ao ordenamento jurídico, a saber o da autonomia da vontade, traduzida, necessariamente, na liberdade de escolha dos termos ou cláusulas dos contratos que decide celebrar.

O princípio da autonomia da vontade e da legitimidade de planeamento fiscal, têm como limite a utilização de esquemas negociais, manifestamente artificiosos, que manipulam formas jurídicas com um dos objetivos principais, de evitar o pagamento de imposto que seria devido.

Diferente situação prende-se com as lacunas conscientes de tributação e da sua interação com as situações de aplicação da CGAA. Nestas opções negociais, não abrangidas por normas de incidência prévias, embora dirigidas a um objetivo de economia fiscal, não são passíveis de determinar a intervenção da administração com vista a impedir a verificação dos efeitos pretendidos.

Na atual redação da CGAA o legislador consagra uma *step by step doctrine*, pela utilização do conceito de "*construções ou séries de construções"*, dizendo, ainda, que estas construções podem ser constituídas por mais do que uma etapa ou parte.

A finalidade destas construções, ou séries de construções, deixa de ser, exclusivamente, a de obter uma vantagem fiscal, mas esta finalidade tem, somente, de estar presente.

Esta vantagem fiscal terá de frustrar o objeto ou a finalidade do direito fiscal, o que se concretiza na diminuição das receitas arrecadadas pelo estado; na distorção da justa distribuição do sacrifício ou encargo fiscal exigido ao contribuinte de acordo com a capacidade contributiva revelada e ainda na violação do princípio da intervenção mínima do direito fiscal na economia o que se manifesta na opção da forma negocial em função da norma de incidência aplicável.

Mantém-se a consequência do funcionamento da CGAA, que opera a desconsideração da construção realizada, a ineficácia num contexto tributário, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica.

A CGAA carateriza-se por quatro elementos estruturais, estando o elemento meio ligado à forma negocial utilizada; o elemento resultado referente á vantagem fiscal e equivalência económica obtidas; o elemento intelectual, ou interno, que se prende com a motivação do contribuinte e o elemento normativo que se encontra ligado à reprovação normativo-sistemática da vantagem obtida; por fim temos a reação do ordenamento jurídico-tributário, ou elemento sancionatório que trata da efetivação da cláusula concretizada na ineficácia no contexto tributário.

A redação da Lei 30G/2000 de 29.12 foi criticada pelo seu caráter demasiado aberto, que confere amplos poderes de ação à AT, permitindo-lhe desconsiderar efeitos tributários de construções concebidas e concretizadas pelos contribuintes, no âmbito da sua liberdade contratual, decidindo que estas, realizadas através de meios artificiosos, se dirigiam à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, no todo ou em parte, sem o recurso a tais meios.

Esta CGAA é caraterizada por ser de aplicação universal, dirigindo-se, em abstrato, a qualquer tipo de operação, de sujeito passivo bem assim como o tipo de responsabilidade em causa ou a liquidação de qualquer tipo de imposto, caraterizando-se, ainda assim, por ser uma norma típica obedecendo, obrigatoriamente, à verificação de cada um dos pressupostos em si mesma previstos.

Não será, assim, demasiado ampla, mas antes, uma cláusula aberta, de caráter dinâmico e de aplicação universal, decorrendo ela própria uma norma típica, cujos elementos terão de se verificar, todos e cada um deles, de forma a permitir obter as suas consequências, também elas típicas, de ineficácia tributária.

A redação da CGAA, nos termos da Lei 32/2019 de 3 de maio, reflete a obrigatoriedade de transposição para o direito interno da Diretiva Anti Elisão (Diretiva UE 2016/1164, do Conselho de 16 de julho).

Nas situações em que resulta da construção ou série de construções a não aplicação das regras de retenção na fonte com caráter definitivo, considera-se que a correspondente vantagem fiscal se produz na esfera do beneficiário do rendimento, sendo que, quando o substituto saiba ou devesse saber, tenha ou devesse ter conhecimento da construção, ou séries de construções, devem aplicar-se as regras gerais de responsabilidade nos casos de substituição tributária.

Exigindo-se, apenas que conhecesse, ou devesse conhecer, a construção ou séries de construções, o substituto é responsável, a título originário, pela dívida tributária gerada, reservando-se para o substituído o papel de responsável subsidiário.

A responsabilização do substituto como devedor principal resultava já da redação da lei 30-G/2000 de 29.12, consistindo a novidade na possibilidade de responsabilizar, também, o substituído, ainda que subsidiariamente.

A opção de majorar os juros compensatórios, decorrente da do funcionamento da cláusula, revelando o caráter sancionatório que vai além do previsto no n.º2 do art. 38º da LGT, que se esgota na ineficácia para efeitos tributários das construções ou séries de construções desconsideradas, terá, todavia, um efeito dissuasor.

A alteração legislativa operada pela Lei 32/2019 de 3 de maio, incidiu, também, sobre a norma procedimental do art. 63º do CPPT.

Sendo este procedimento próprio e prévio à aplicação da CGAA, assume particularidades, tais como uma especial exigência do dever de fundamentação; especificidades relativas ao exercício do direito de audição prévia; autorização prévia à sua aplicação do dirigente máximo do serviço; são excluídas da são excluídas da aplicação da CGAA logo, consequentemente, deste procedimento as situações em que for solicitada informação vinculativa prévia; é fixada a inimpugnabilidade direta da decisão de aplicação da CGAA obrigando a reclamação graciosa prévia; são ainda, por fim, fixadas regras para as situações de aplicação da CGAA a responsáveis subsidiários, tanto no que respeita ao direito de regresso como de reclamação graciosa apresentada pelo beneficiário do rendimento e da opção de englobamento.

Realça-se a novidade introduzida pela alínea b) do n.º4 do art. 63º do CPPT, por força da qual, nas situações em que se verifique o recurso às regras gerais da responsabilidade em caso de substituição tributária, faz depender a aplicação da CGAA da existência de procedimento de inspeção dirigido ao substituto e ao substituído.

Deixa de haver a possibilidade de recurso contencioso autónomo, da decisão de autorização de aplicação da CGAA (n.º10 do art. 63º CPPT, na redação em vigor até à sua revogação que ocorreu com a Lei 64-B/2011 de 30 de dezembro).

A decisão de aplicação da CGAA é, atualmente, inimpugnável diretamente, exigindo o n.º11 do art. 63º CPPT a reclamação graciosa. Não se reconhece grande utilidade a esta nova exigência, ou que confira vantagens ao contribuinte, designadamente ao nível da salvaguarda da sua posição, em termos de certeza e segurança jurídicas, tanto mais que, pelo exercício do direito de audição, este já teve oportunidade de esgrimir toda a sua argumentação ou de carrear toda a prova que considere oportuna para o processo, revelando-se, mais como uma forma de tornar o processo mais moroso.

Em caso de responsabilização do substituto, havendo procedimento de inspecção para este e para o substituído [b) do n.º4 do art. 63º do CPPT], logo reclamações graciosas por ambos, a competência para a sua decisão recai sobre o mesmo órgão periférico regional que pode determina a sua apensação, o que consideramos fazer todo o sentido, atenta a relação umbilical destas reclamações.

O incumprimento de algum dos pressupostos, de facto e de direito, de que a norma procedimental, faz depender a aplicação da CGAA, tanto o procedimento como a decisão que vier a ser tomada a final, incorrerão no vício de violação de lei.

Do acórdão do STA de 12.05.2021 no processo 01869/13.4BEBRG, centrado numa situação de responsabilização do substituto em caso de aplicação da CGAA a construções, ou séries de construções, das quais resultou uma omissão de retenção na fonte de IRS, ainda que sendo uma situação de aplicação da cláusula na redação da lei 30-G/2000 de 29.12, define que a novidade trazida pela Lei 32/2019 de 03.05 se prende com a posição do substituído perante o funcionamento da CGAA.

Será, agora, com o funcionamento desta nova redação o art. 38º da LGT que veremos quais as críticas que poderão ser feitas, bem como, as virtudes dela decorrentes. Serão os comportamentos assumidos pelos sujeitos passivos, que sempre empreenderão formas de otimização dos seus resultados económicos, assumindo comportamentos elisivos, que nos revelarão em que medida o seu funcionamento operará mais eficazmente.

Bibliografia

Campos, D. L., & Campos, M. H. N. L. (1996). *Direito Tributário*, Almedina Editora;

Courinha, G. L. (2009). *A Cláusula Geral Antiabuso no Direito Tributário, Contributos para a sua Compreensão*, Almedina Editora, reimpressão da edição de 2004;

Gomes, N. S. (1996). *Manual de Direito Fiscal*, Volume II, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, (174), Centro de Estudos Fiscais;

Leirião, P. M. (2012). *A Cláusula Geral Antiabuso e o seu Procedimento de Aplicação*, Vida Económica;

Machado, J. E. M., & Costa, P. N. (2009) *Curso de Direito Fiscal*, Coimbra Editora;

Machado, J E. M., & Costa, P. N. (2019). *Manual de Direito Fiscal Perspetiva Multinível*, Almedina Editora;

Nabais, J. C. (2006). *Direito Fiscal*, Almedina Editora;

Pinto, C. A. M. (1992). *Teoria Geral do Direito Civil*, 3ª edição atualizada, 7ª reimpressão, Coimbra Editora;

Silva, J. N. C. (2006). – *Elisão Fiscal e Cláusula Antiabuso*, *in* Revista da Ordem dos Advogados, II, ano 66, disponível em

https://portal.oa.pt/publicacoes/revista/ano-2006/ano-66-vol-ii-set-2006/doutrina/joao-nuno-calvao-da-silva-elisao-fiscal-e-clausula-geral-anti-abuso/

Sanches, J. L. S. (2006). *Os Limites do Planeamento Fiscal, Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora

Varela, J. M. A. (1994). *Das Obrigações em Geral*, Volume I, 8ª edição, Almedina Editora;

Vasques, S. (2019). *Manual de Direito Fiscal*, Almedina Editora, 2ª Edição, reimpressão;

Legislação

DL 398/98 de 17.12, D.R. n.º290/98, Série I

Diretiva UE 2016/1164 do Conselho de 12 de julho de 2016, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=LV

Parecer da Comissão de Orçamento, Finanças e Modernização Administrativa, hppt://app.parlamento.pt;

Proposta de Lei nº 177/XIII, Exposição de Motivos, hppt://app.parlamento.pt;

Debate parlamentar, discussão na especialidade da Proposta de Lei 177/XII, p.42, https://debates.parlamento.pt/catalogo/r3/dar/01/13/04/060/2019-03-08/41?pgs=52&org=PLC&plcdf=true

Jurisprudência

Supremo Tribunal de Justiça

Acórdão de 09.07.1998, processo 98A679;

Acórdão de 02.10.2014, 2ª secção, processo 319/04.1TCSNT –A. L1.S1.;

Acórdão de 12.05.2021, processo 01869/13.4BEBRG (01152/17);

Supremo Tribunal Administrativo

Acórdão de 26.02.2014, processo 01088/13;

Tribunal Central Administrativo

Tribunal Central Administrativo Sul

Acórdão de 15.02.2011, processo 04255/10

Acórdão de 23.02.2017, processo 637/09.2BELRS

Centro de Arbitragem Administrativa

Acórdão de 21.07.2014, processo 143/2014-T;

Acórdão de 03.05.2015, processo 180/2014-T;

Acórdão de 02.03.2015, processo 395/2014-T;

Acórdão de 13.11.2015, processo 131/2014-T;

Acórdão de 15.07.2016, processo 49/2016-T;

Acórdão de 14.11.2017, processo 162/2017-T;

Acórdão de 02.03.2018, processo 296/2017-T;

Acórdão de 07.11.2018, processo 165/2018-T;

Acórdão de 26.11.2018, processo 126/2018-T;

Acórdão de 26.01.2019, processo 166/2019-T;

Acórdão de 31.01.2019, processo 359/2019-T;

Acórdão de 05.03.2020, processo 402/2019-T;

Acórdão de 11.05.2020, processo 481/2019-T;

Acórdão de 15.12.2020, processo 222/2020-T;

Acórdão de 23.12.2020, processo 258/2020-T;

Acórdão de 09.04.2021, processo 415/2020-T;

Acórdão de 23.04.2021, processo 441/2018-T.

Lista de Abreviaturas

AF – Administração Fiscal

AT – Administração Tributária

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CC – Código Civil

CEAA – Cláusulas Especiais Antiabuso

CGAA – Cláusula Geral Antiabuso

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CPA – Código de Processo Administrativo

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CPT – Código de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

LOE – Lei do Orçamento do Estado

RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias

RF – Retenção na fonte

ROC – Revisor Oficial de Contas

SA – Sociedade Anónima

SGPS – Sociedade Gestora de Participações Sociais

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TCA – Tribunal Central Administrativo

UE – União Europeia

Agradecimentos

A minha orientadora, Professora Doutora Eva Dias Costa pela disponibilidade sempre demonstrada.

Ao meu coorientador, Mestre Pedro Marinho Falcão, pela confiança, disponibilidade, solicitude e apoio sempre demonstrados e pelas horas de trabalho dedicadas.

À minha família.



Universidade Portucalense Infante D. Henrique | Rua Dr. António Bernardino de Almeida, 541
4200-072 Porto | Telefone: +351 225 572 000 | email: upt@upt.pt