

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 440/2025-T

Tema: Cláusula Geral Antiabuso (art. 38º, nº 2, da LGT)

SUMÁRIO.

I- Constitui uma construção não genuína, com finalidade de obter vantagem fiscal, a interposição, na obtenção de rendimentos, de uma sociedade, dominada pelo sujeito passivo, para a qual foram transmitidos gratuitamente os direitos à exploração da voz e imagem deste (consubstanciada essencialmente na sua presença física em programas televisivos), não tendo a sociedade meios humanos e físicos necessários ao apoio a tal atividade.

II- Nas circunstâncias do caso, há que concluir pela verificação dos pressupostos da aplicação da CGAA, com a consequente tributação em IRS, na esfera do Requerente, dos rendimentos decorrentes da atividade profissional deste que, antes, haviam sido tributados, em IRC, na esfera da sociedade.

DECISÃO ARBITRAL

A..., NIF..., residente na Rua ..., nº ..., ..., ...-... ..., veio, nos termos legais, requerer constituição de tribunal arbitral.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

I – RELATÓRIO

a) O pedido

O Requerente peticiona a anulação da liquidação adicional de IRS nº 2024..., referente ao ano de 2019, com um montante total a pagar de € 1.171.006,30 (€ 670.420,58 de imposto e € 500.645,72 de juros compensatórios), bem como do correspondente “acerto de contas”.

b) O litígio

O Requerente aponta à liquidação impugnada três tipos de vícios:

(i) Direito de audição

Entende o Requerente ter sido violado o seu direito ao contraditório por ter recebido a notificação do encerramento dos atos inspetivos antes de ter terminado o prazo para o exercício de tal direito.

(ii) Aplicação abusiva da cláusula geral de antiabuso

O Requerente entende que não se verifica nenhum dos elementos que, tradicionalmente, são apontados como pressuposto da aplicabilidade da CGAA. Muito sumariamente (adiante se analisarão mais detalhadamente estes argumentos), temos:

- Entende que não se verifica o *elemento meio*, porquanto a constituição da sociedade B... e a cedência a esta dos direitos à exploração da imagem do Requerente, nomeadamente através da apresentação de programas televisivos, corresponde a uma construção genuína por, em suma, existir substância económica no conjunto de atividades prosseguidas pela sociedade, as quais que vão para além da apresentação de um programa de televisão, que geram reais resultados económicos e que não decorrem da pessoa do apresentador televisivo.
- Entende que não se verifica o *elemento resultado* - traduzido na obtenção de uma vantagem fiscal, que frustre a finalidade do direito fiscal aplicável - porquanto os factos descritos denotam que a solução adotada pelo Requerente não comporta uma qualquer vantagem fiscal, sendo que o facto de não terem sido distribuídos a totalidade dos dividendos gerados no exercício de 2019 decorre, não do intuito do Requerente pretender adiar o pagamento de um qualquer imposto, mas, antes, dos rendimentos, que ficaram afetos à sociedade, serem efetivamente utilizados para a prossecução do negócio social, como é comum em qualquer sociedade comercial.
- Entende que não se verifica o *elemento intelectual* - ou seja, a construção/forma adotada pelo sujeito passivo ter sido realizada com a finalidade principal, ou como uma das finalidades principais, de obtenção de uma vantagem fiscal, pois a intenção determinante do Requerente, subjacente à criação da sociedade foi *alargar o leque de actividades a que se pretende dedicar, para o que entendeu essencial a criação de uma estrutura colectiva, onde pudesse alocar outros setores do audiovisual e televisão, como sejam, a produção de programas, a exploração de redes sociais, a criação de textos para meios de comunicação.*

Salienta ainda que a existência da pessoa coletiva confere uma estrutura financeira mais fortalecida, quer perante a banca, quer perante entidades públicas privadas, quer ainda perante os potenciais clientes dos vários ramos da sua atividade, desde logo porquanto permite um nível da acumulação de resultados transitados na esfera empresarial, conferindo solidez financeira.

- Entende que não se verifica o *elemento normativo* - onde se averigua a existência de intenção do legislador de tributação de um determinado ou determinados factos/comportamentos - pois teve *razões económico-empresariais válidas para a constituição da sociedade, pelo que não se está perante um comportamento antijurídico, merecedor de reprovação normativa-sistemática. Não existindo qualquer abuso de formas jurídicas para alcançar uma vantagem fiscal, ou seja, estamos perante uma normal sociedade por quotas, que presta serviços, sendo que um deles deve ser prestado pelo sócio e gerente A..., e prossegue a sua actividade em outras áreas, como seja, por exemplo, a agropecuária.*
- Relativamente ao *elemento sancionatório*, afirma: *A aplicação da cláusula geral de antiabuso, como praticada pela Autoridade Tributária, abrangeu a totalidade dos rendimentos gerados pelos serviços prestados pela sociedade B..., Lda, - € 1621.275,16. Ao não considerar o IRC já suportado por B..., a Autoridade Tributária não está a actuar de acordo com o disposto no n.º 2, do art. 38, da LGT, mas a impor uma tributação globalmente superior à que seria devida, o que configura a aplicação de uma sanção sem qualquer suporte legal.*

(iii) Violação de princípios constitucionais

O Requerente, muito embora não arguindo expressamente uma qualquer concreta inconstitucionalidade (da norma que prevê a CGAA e /ou da sua interpretação, tal qual feita pela AT no caso) – como teria o ónus de fazer -, entende que a posição assumida pela AT ofende liberdades fundamentais consagradas pela Constituição da República Portuguesa, nomeadamente a de qualquer cidadão de livremente escolher a sua profissão ou género de trabalho (art. 47º, n.º 1) e a na liberdade de iniciativa económica privada (art. 61º CRP).

Por seu lado, a Requerida sustenta a legalidade da sua atuação e, consequentemente, das liquidações impugnadas.

(iv) Delimitação dos temas a decidir

Importa proceder a esta delimitação, desde logo porquanto ao tribunal cumpre discriminar quais os factos que considerou provados e não provados apenas na medida em que possam ser relevantes para a boa decisão da causa, em qualquer dos seus possíveis sentidos. Ou seja, o tribunal não deve levar ao probatório factibilidade que seja irrelevante para a decisão da causa (consideradas as várias soluções plausíveis da questão de direito), ainda que alegada e provada pelas partes. E, obviamente, não tem que apreciar uma tal factibilidade.

No caso concreto, não está em causa – a AT não o questiona – a existência da sociedade B..., Lda, ao contrário do que o Requerente parece entender.

O que está em causa é o facto de o recebimento das remunerações com origem na atividade do Requerente de apresentador televisivo, na utilização da sua imagem em publicidade audiovisual, etc. (conforme adiante se especificará) ser feita através da sociedade, ou seja, serem por esta faturadas e recebidas as importâncias correspondentes.

No mais, no que toca a outros rendimentos, nomeadamente os derivados de atividades agrícolas e pecuárias e, também, os decorrentes da locação de espaços na Herdade ..., nomeadamente para gravação de programas televisivos, a AT nada objeta. O mesmo é dizer que factos concretizadores destas atividades – que o Requerente alegou e provou – não serão considerados, por manifestamente irrelevantes.

O Requerente não impugnou a concreta quantificação da matéria coletável que, por força da CGAA, foi considerada na liquidação adicional de IRS impugnada, salvo no tocante ao montante total dos rendimentos considerados.

Assim, também não serão considerados quaisquer factos relativos aos gastos relevantes para a quantificação da matéria coletável sujeita a IRS, à aceitação ou não de alguns deles, e às liquidações de tributações autónomas a que a AT procedeu no contexto da liquidação de imposto impugnada.

O Requerente também nada questionou, em concreto, quanto ao “acerto de contas” a que a AT procedeu, decorrentes da sujeição a IRS, por aplicação da CGAA, de rendimentos que antes haviam sido declarados e sujeitos a tributação em sede de IRC (tendo sido pago o imposto devido a este título), nomeadamente se de tal “transferência” terá resultado alguma situação de dupla tributação económica.

Não tendo sido alegados quaisquer vícios, o tribunal também não pode conhecer de questões que, a este propósito, eventualmente se pudessem suscitar.

Finalmente, temos que o Requerente não impugnou a liquidação de juros compensatórios. O que poderia ter feito, desde logo porquanto, segundo a jurisprudência pacífica do STA, a obrigação do pagamento de tais juros não decorre automaticamente da conclusão pela legalidade da liquidação de imposto, envolvendo pressupostos adicionais, como seja a existência de culpa do sujeito passivo. Isto sem considerar as questões de constitucionalidade que, para muitos, o agravamento em 15% da taxa destes juros, estando em causa a aplicação da CGAA, envolve.

Portanto, como o tribunal apenas pode conhecer de vícios alegados pelas partes, também não será analisada a temática da liquidação de juros compensatórios.

c) Tramitação processual

O pedido foi aceite em 05/05/2025.

O Requerente exerceu a opção de designar árbitro, indicando para o efeito Vasco António Branco Guimarães. A Requerida exerceu igual faculdade, designando Sofia Ricardo Borges. O árbitro presidente foi nomeado pelo CAAD, a solicitação dos demais árbitros. Os árbitros aceitaram as nomeações, as quais não foram objeto de oposição.

O tribunal arbitral ficou constituído em 18/08/2025.

A Requerida apresentou resposta e juntou o PA.

Em 04/12/2025 teve lugar a audição das testemunhas, conforme consta da respetiva ata.

As partes apresentaram alegações escritas, nas quais, no essencial, reiteraram as posições expressas nos articulados.

d) Saneamento

O processo não enferma de nulidades ou irregularidades.

Não foram alegadas exceções.

Não existem questões que devam obstar ao conhecimento do mérito.

II -PROVA

II.1 Factos Provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) O Requerente foi alvo de procedimento de inspeção externo ao ano 2019, de âmbito parcial (IRS), tendo como motivo elementos recolhidos no âmbito de procedimento inspetivo aberto em nome da sociedade B..., Lda. - NIPC ... (da qual o ora Requerente é sócio maioritário), no qual - segundo a AT - foram detetados elementos indiciantes da existência de uma construção, por ele erigida, desprovida de substância económica e cuja finalidade principal teria sido a obtenção de uma vantagem fiscal que frustrou o objeto e a finalidade do direito aplicáveis.
- b) Por ofício datado de 23 de abril de 2024, o Requerente foi notificado para, querendo, exercer, no prazo de 30 dias, o direito de audição relativamente ao projeto de Inspeção, que acompanhava tal ofício e que fora, também, disponibilizado no Portal das Finanças.
- c) A carta registada contendo tal ofício foi levantada pelo Requerente em 2 de maio de 2024.
- d) O Requerente exerceu o seu direito de audição prévia em 3 de junho de 2024, através do envio de carta registada.
- e) No dia 27 de maio de 2024, havia sido enviada uma mensagem de correio eletrónico, subscrita pela Inspetora Tributária C..., dirigida ao contabilista do Requerente, contendo em anexo a “Nota de Diligência”, com indicação da data final dos atos inspetivos, solicitando a respetiva assinatura pelo Requerente.
- f) A fundamentação da liquidação de imposto impugnada foi, no essencial, a seguinte: *Foi efetuado o controlo da situação tributária do contribuinte no ano de 2019, tendo em conta que se observaram factos que se enquadram no âmbito da aplicação da cláusula geral antiabuso, prevista no n.º 2 do artigo 38º da LGT. Tais factos subsumem-se na utilização ou interposição de uma sociedade comercial, a B..., para a contratação uma atividade de prestação de serviços de cariz marcadamente pessoal, intransmissível e indissociável do respetivo sócio (o sujeito passivo), em termos que, face às circunstâncias concretas, indiciam que a interposição dessa sociedade, para faturar os rendimentos provenientes da atividade substancialmente e desempenhada pelo sócio, tem como finalidade principal ou uma das finalidades principais nela parquear, no todo ou em parte, tais rendimentos e,*

como tal, reduzir a tributação do sujeito passivo em sede de IRS. Durante o procedimento inspetivo procedeu-se à recolha de diversos elementos e esclarecimentos junto do sujeito passivo, à análise de elementos recolhidos em outros procedimentos, relacionados com os serviços prestados/executados, por A..., para as entidades D..., S.A., E..., LDA., F..., S.A. e G... UNIPessoal, LDA., que geraram rendimentos, suscetíveis de ser tributados em sede de IRS, respeitantes ao exercício de 2019 e ao cruzamento de informações junto das entidades supra citadas, para as quais o sujeito passivo desenvolveu atividades económicas.

- g) O Requerente deduziu, em 8 de outubro de 2024, reclamação graciosa contra a liquidação que ora impugna, a qual não foi decidida no prazo legal.
- h) O Requerente é um apresentador de televisão com pública notoriedade, com uma longa carreira e vasta experiência no meio televisivo, mais recentemente no canal D... .
- i) A sociedade B..., Lda, constituída no ano de 2011 sob a firma B... Unipessoal Lda, tendo o Requerente como sócio único, passou, em 2014, a ter como sócios o Requerente e a sua falecida mãe, tem como objeto social a "prestação de serviços na área do audiovisual, televisão, radiodifusão. Apresentação de programas televisivos e rádio produzidos por terceiros ou pela própria sociedade. Criação e concepção de conteúdos e produções próprias. Prestação de serviços de publicidade. Autoria e edição de livros. Criação de textos para a comunicação social escrita".
- j) A partir da constituição da sociedade, o Requerente apenas trabalhou produziu trabalhos dos tipos indicados por conta e através da sociedade. Para o que o Requerente cedeu à referida sociedade, aquando da constituição desta e "durante todo o tempo da existência da empresa cessionária", os seus direitos de imagem e o direito à sua exploração. Cedência feita a título gratuito.
- k) Estão em causa, neste processo, os rendimentos obtidos, em 2019, pela B... em razão da vigência de quatro contratos: (i) um, o economicamente mais significativo, representando 99,76% da totalidade destes rendimentos, celebrado com a D..., tendo como objeto uma prestação de serviços consubstanciada na atividade do Requerente enquanto apresentador de programas televisivos; (ii) outro, tendo como objeto a cedência de direitos de imagem e voz do Requerente à sociedade E..., exclusivamente para utilização nas telepromoções realizadas no programa da ... ou outro similar sucedâneo; (iii) outro, tendo como objeto uma prestação pontual de serviços de índole publicitária à G..., envolvendo o uso da imagem e da voz do Requerente; (iv) outro, tendo como objeto a autorização à F... para a edição da obra intitulada "...", cujo autor é o Requerente.

- l) Alguns desses contratos preveem expressamente a corresponsabilização do Requerente pelo cumprimento do acordado com a B... .
- m) Em todos os contratos, o Requerente não se podia fazer substituir na execução das prestações contratadas, salvo em casos excecionais.
- n) Os rendimentos originados pelos três primeiros contratos foram contabilizados pela B... como prestações de serviços – contas #7211132 - Prest. Serv. Direitos de Imagem, #7211133 - Prest. Serv. Outros e #728113 – Desc e abat. Prest. Serv. –, ascendendo a 1.436.500,00 €; os rendimentos originados pelo quarto contrato foram contabilizados na Conta Valor 7111101 – Vendas de Mercadorias (Livros) – F... .
- o) O objeto da sociedade inclui ainda “Atividade agrícola e agropecuária”, concretizada, designadamente, na criação de cavalos, produção de azeite e criação de gado, atividades que iniciou em 2015 e mantinha em 2019.
- p) Estas atividades foram determinantes para a aquisição da Herdade ..., em ..., onde, em 2019, se encontrava sediada a B..., Lda.
- q) Em tal herdade foi realizado um conjunto de adaptações e melhoramentos, implicando a realização de obras de construção civil e de recuperação de espaços e decoração, etc.
- r) Em tal herdade foram gravados – noutros anos que não o ora em causa - alguns programas televisivos como "... " (2018), "... " (2021), apresentado por ..., e "... ", apresentado por ...
- s) Para além do Requerente, a sociedade B..., só dispunha de dois funcionários, uma com funções essencialmente administrativas e outro um trabalhador agrícola.
- t) H..., cônjuge do Requerente, embora sem ligações formais com a sociedade B..., assegura a maior parte das tarefas de gestão, nomeadamente as implicadas pela negociação, celebração e execução dos contratos em que a sociedade é parte.
- u) Os serviços necessários à preparação da apresentação dos programas televisivos, à produção de outros conteúdos televisivos, à presença do Requerente no audiovisual, nomeadamente em redes sociais, etc., são obtidos por contratação externa, não dispondo a sociedade de instalações e equipamentos a tal necessários.
- v) Em 2019, a sociedade B... declarou lucro tributável no montante de € 834.706,18.
- w) Nesse ano, o Requerente auferiu a quantia de € 28.000,00, enquanto gerente da sociedade; recebeu, a título de dividendos, € 259.416,18.
- x) O restante, € 531.734,96, permaneceu na sociedade, contabilizado como resultados transitados.

- y) No ano de 2019, a sociedade B..., Lda. teve a seguinte faturação global: a) relativa às atividades audiovisual, publicitária e editorial, € 1.617.455,29; b) relativa à atividade agropecuária € 90.000,00.
- z) Na determinação do rendimento líquido que a AT considerou sujeito a IRS (por aplicação da CGAA) - feita por aplicação das regras da contabilidade organizada, atento o valor dos rendimentos em causa - foram desconsiderados alguns gastos declarados e deduzidos pela B... na sua autoliquidação de IRC, no essencial relativos a Fornecimentos e Serviços Externos, por se ter entendido que tais gastos não contribuíram para a obtenção de rendimentos sujeitos a imposto e dele não isentos, contrariando o disposto no artigo 23.º do CIRC, aplicável por remissão.
- aa) Não foi aceite, ao abrigo do artigo 33.º n.º 1 do CIRS, a dedução de montante de € 28.000,00, declarado pela B... como sendo o vencimento do Requerente,
- bb) Foram liquidadas, nos termos do artigo 73.º do CIRS na redação vigente à data dos factos, tributações autónomas sobre gastos imputados à Categoria B, relativos, nomeadamente, a viaturas ligeiras, a despesas de representação e a despesas com deslocações e estadias.
- cc) Foi considerada a dedução do valor das retenções na fonte devidas pelo recebimento de rendimentos de capitais no decurso do exercício.

Os factos dados como provados constam do RIT e documentação junta aos autos, não tendo originado divergências entre as partes.

Todos os depoimentos das testemunhas foram, no entender do tribunal, credíveis.

O testemunho de I... incidiu sobre “generalidades”, tendo tido, consequentemente, pouca relevância.

O testemunho de J... foi irrelevante, por ter incidido sobre a atividade de criação de cavalos titulada pela sociedade B..., a qual não está em causa neste processo.

O testemunho de H..., conhecedor como ninguém da realidade da sociedade B..., da qual é como que gerente de facto, foi verdadeiro (apesar de a testemunha ser cônjuge do Requerente) e esclarecedor, quer quanto à atividade profissional do Requerente, quer quanto à realidade da sociedade, confirmando, no essencial, o constante do RIT.

O testemunho de K..., contabilista, confirmou os dados recolhidos pela AT na contabilidade da sociedade B... e esclareceu outros aspetos relevantes, como sejam a política de distribuição de dividendos prosseguida pela sociedade ao longo dos anos e os tipos de investimentos feitos.

O testemunho de L... não assumiu relevância por ter incidido sobre factos já antes esclarecidos por H... .

III- O DIREITO

A seguir se apreciarão dos diferentes temas, antes identificados, que cabe a este tribunal decidir.

III.1 - Direito de audição / violação do direito ao contraditório

Afirma o Requerente: É uma realidade que a Autoridade Tributária, ainda antes do termo do prazo para o requerente exercer o seu direito de audição prévia, já tinha tomado uma posição final em sede do procedimento de inspeção tributária, levando ao seu encerramento. A comunicação enviada pela senhora Inspetora Tributária, durante o dia de 27 de Maio de 2024, ao contabilista certificado do requerente, contendo a Nota de Diligência que marcava do fim da actividade inspetiva, é elucidativa e comprovativa desta realidade. Esse procedimento, ilegal em si mesmo, veio criar no requerente a convicção de que tudo o que pudesse ser carreado para o processo, a seu favor, seria desconsiderado, pois o intuito subjacente ao procedimento inspetivo seria desconsiderar as suas razões e promover um novo ato de liquidação de imposto. A realidade é que o requerente exerceu o seu direito de audição, de forma tempestiva, que foi, no entanto, desconsiderado pela entidade inspetiva, que encerrou o procedimento de forma intempestiva, coarctando os direitos legais e constitucionais do requerente. O princípio do contraditório, imposto em qualquer procedimento tributário e consagrado no art.45º, do CPPT, foi violado em sede de procedimento inspetivo, o que determina a ilegalidade da decisão ali tomada, que será sempre nula, em resultado da ilegalidade praticada.

Cremos que o Requerente incorre num lapso.

Os emails enviados pela Inspetora Tributária referem-se à assinatura da nota de diligência tal como previsto no art. 61º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, cuja importância maior parece ser hoje a de informar o destinatário de estarem concluídos os atos inspetivos e, portanto, que cessaram os seus deveres de colaboração relativos à realização de tais atos. Isto porquanto é, hoje, entendimento pacífico que o procedimento de

inspeção só se considera encerrado na data de notificação da versão final do Relatório de Inspeção Tributária.

Relevante é que o Requerente exerceu o seu direito a audição prévia, dentro do prazo que considerou aplicável.

Não tendo sido alegados outros vícios procedimentais relativos a esta questão, há que concluir pela não violação do direito do Requerente ao contraditório no quadro do procedimento inspetivo.

III.2 - Aplicação abusiva da cláusula geral de antiabuso

Estamos colocados perante a questão central que cumpre decidir: se, atentos os factos dados por provados se deve concluir pelo preenchimento dos pressupostos da aplicação da CGAA.

III.2. 1 Algumas notas prévias:

(i) Como já acentuado, AT nunca pôs em causa a existência fiscal da sociedade B... nem pretendeu sujeitar a IRS a totalidade dos rendimentos obtidos por esta sociedade. Apenas estão em causa os rendimentos obtidos por esta sociedade em resultado de prestações de serviços que se consubstanciam na intervenção pessoal e/ou no uso da imagem e voz do ora Requerente e, ainda, da comercialização de um livro da autoria deste.

A delimitação da aplicação da CGAA operada pela AT mostra-se correta, uma vez que - sendo esta norma absolutamente excecional, um “último recurso” do sistema para fazer face a situações conformes com a letra da lei, mas não com o seu espírito - a sua aplicação deve (tem de) restringir-se ao estritamente necessário.

Assim sendo – como também já assinalado – toda a factualidade referente a outras atividades da B... e aos rendimentos delas resultantes não será apreciada, por irrelevante.

-(ii) Segunda nota para assinalar que a lei aplicável é a Cláusula Geral Antiabuso (CGAA), prevista no art. 38.º, nº 2, da LGT, na redação introduzida pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio¹.

¹ Artigo 38.º, nº2, da LGT (Ineficácia de atos e negócios jurídicos)

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,*

Importa lembrar a importância desta alteração legislativa, que decorreu da obrigação que incumbe ao legislador nacional de transpor para o direito interno o teor das Diretivas da União, no caso a Diretiva 2016/1164 da UE, designada por ATAD (*Anti Tax Avoidance Directive*).

Esta Diretiva, resultado da iniciativa BEPS², apresenta no seu art. 6º, nº 1 - em ordem à sua transposição pelos Estados-Membros - uma redação para a CGAA que, segundo muitos autores, visou traduzir a, já longa, jurisprudência do TJUE no sentido da existência, no direito primário e no direito secundário da União, de um princípio geral de proibição do abuso fiscal, concretizado na não aceitação das vantagens fiscais logradas através de construções meramente artificiais, sem substância económica

O texto da norma, também aplicável a operações internas, é, reconhecidamente, equívoco porque pleno de conceitos indeterminados. Certo é – será o que aqui mais relevará – que foram operadas relevantes alterações literais comparativamente à nossa anterior CGAA – de origem interna – as quais, globalmente, resultam em menor exigência no tocante aos pressupostos da aplicação da “norma antiabuso” relativamente ao que, antes, se entendia³.

O que nos permite questionar se os quatro *elementos* normalmente considerados na aferição do preenchimento dos pressupostos da aplicação da CGAA, aceites pela nossa doutrina e jurisprudência no seguimento dos ensinamentos de Gustavo Courinha⁴ (o *elemento meio*, o *elemento resultado*, o *elemento intelectual*, o *elemento normativo*) - de que ambas as partes

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.

² A OCDE, a iniciativa do G20., elaborou, em 2013, o Plano de Ação BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) com o propósito de executar uma atuação coordenada a nível mundial no combate de erosão das bases de tributação nacionais em consequência de práticas de transferência artificial da titularidade rendimentos, gerados em determinado estado ou território, para outras localizações, onde são sujeitos a nenhuma ou a uma reduzida tributação.

Como resposta às propostas do plano BEPS, a nível europeu foi aprovado, em 2016, um Pacote Anti Elisão, no qual se incluía a proposta da ATAD.

³ Diana Patrícia Tavares Maia, *Cláusula Geral Anti Abuso - lei antiga e lei nova, que diferenças?* (dissertação de mestrado), Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa (Escola do Porto), 2020.

⁴ Gustavo Lopes Courinha, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, 2004.

fazem eco no presente processo - mantêm a sua validade⁵. Não cabendo aqui entrar em tal debate doutrinário, porque desnecessário (como se verá, para a decisão do pleito não irá assumir relevância significativa a alteração do teor do texto legal), continuaremos a seguir os passos tradicionais na apreciação da verificação dos pressupostos viabilizadores da aplicação da CGAA no caso concreto, muito embora adotando uma sistematização que tem presente a atual redação da norma.

III.2.2 - A construção (o elemento meio)

Como já se salientou, está em causa não a constituição/existência da sociedade B..., mas sim a transferência (sem remuneração) para esta do direito à exploração da imagem e voz do ora Requerente, do que resultou passar a sociedade a ser titular dos rendimentos derivados das prestações de serviços feitas com intervenção física deste.

Dito de forma direta, os clientes (fundamentalmente, a D... deixaram de contratar e pagar ao Requerente os serviços por ele prestados, passando a fazê-lo com a sociedade (os mesmos tipos de serviços antes prestados a título individual).

Identificado pela AT este elemento, tal com obriga a al. a) do nº 3 do artº 63º do CPPT, há que prosseguir a análise, porquanto apenas da existência desta construção nada se pode concluir, só por si, relativamente à existência de abuso fiscal.

III.2.3 - Elemento normativo /o direito aplicável

O que caracteriza o chamado planeamento fiscal abusivo não é a violação direta de uma norma tributária.

A tributação a que foram sujeitos os rendimentos em causa (em IRC) é totalmente coerente com a forma jurídica adotada: a sua obtenção através de uma sociedade. Sendo as sociedades comerciais sujeitos passivos de IRC (e não de IRS), aparentemente a situação tributária da B..., tal como por ela autodeclarada, não enfermaria de ilegalidade.

O que caracteriza este tipo de planeamento fiscal é o facto de o interessado, recorrendo uma “construção”, passar a preencher a hipótese de uma determinada norma (no caso, de incidência tributária), deixando de integrar a hipótese de outra, a norma elidida.

⁵ A doutrina mais recente entende serem dois os testes para provar se uma prática é ou não abusiva: (1) é necessário que, no quadro de um conjunto de circunstâncias, haja respeito formal pela norma, não sendo, contudo, respeitado o objetivo prosseguido por esta; (2) a vontade do contribuinte em obter uma vantagem resultante das normas tributárias, através da criação artificial dos requisitos exigidos para a obtenção da mesma.

No caso, as normas elididas são normas do IRS, nomeadamente as referentes à categoria B deste imposto, relativas a rendimentos obtidos em razão de uma atividade profissional exercida por conta própria. Seriam estas as normas aplicáveis na ausência da construção antes descrita.

Identificado qual seria no caso o *elemento normativo*, ou o *direito aplicável*, no dizer da atual redação da CGAA, resulta evidente que a simples possibilidade legal de os rendimentos em causa poderem ser subsumíveis às normas de IRS ou às normas de IRC, consoante o respetivo titular seja pessoa singular ou coletiva, nada permite concluir, só por si, quanto ao carácter abusivo da passagem da sua titularidade do Requerente para a sociedade B... .

Mas se, da análise global (*tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes*, como agora expressamente determina o nº 2 do art. 38º da LGT), se concluir pelo carácter anómalo, fiscalmente abusivo, de tal transferência de titularidade, então haverá que concluir que o direito aplicável foi contornado, o mesmo é dizer que se encontra preenchido o tradicionalmente designado elemento normativo.

III.2.4 Abuso das formas jurídicas / não genuinidade da “construção”

Tradicionalmente, esta questão é apreciada a propósito do *elemento meio*, o que bem se compreende porquanto a letra da lei, na redação anterior 2019 (anterior à transposição da ATD) exigia ““meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas””.

Embora mantendo uma referência ao abuso da forma jurídica, a atual norma parece mandar centrar a análise do caso na *genuinidade da “construção”*. O que vem na tradição da jurisprudência do TJUE que – como referimos – começou por desconsiderar os “arranjos” “puramente artificiais”, sem outra motivação que não a fiscal. Daí a nossa abordagem separada deste ponto.

Genuinidade significa, no essencial a existência de razões económicas válidas para a adoção da forma jurídica utilizada, razões que tornem compreensível – enquanto sua normal decorrência – a sujeição dos rendimentos em causa a regras fiscais diferentes das que seriam aplicáveis na ausência de uma tal construção.

Tem que haver uma correspondência entre a forma jurídica utilizada e a substância da atividade.

Indo diretamente ao que nos ocupa, há que averiguar se existe (se ficou provada) alguma *razão económica válida* para os tipos de rendimentos em causa deixarem de ser auferidos pelo Requerente, em seu nome pessoal, e passarem a ser titulados pela sociedade.

Comecemos por recordar que tais serviços envolvem sempre a presença física do Requerente, ou, pelo menos, a utilização das suas voz e imagem; a pessoa do Requerente é o elemento essencial de tais prestações de serviços – sem ela, os clientes nunca os contratariam à sociedade.

A argumentação da Requerente, no sentido da afirmação da genuinidade da “construção”, assenta essencialmente em dois pontos: o facto de a sociedade exercer outras atividades; o facto de as prestações de serviços televisivos (apresentação de programas) e similares, contratadas à sociedade, envolverem atividades que não apenas a intervenção do Requerente, mas outras, asseguradas pela sociedade, nomeadamente tarefas de pesquisa e a utilização constante de meios audiovisuais, em muitos casos envolvendo conhecimentos especializados que o Requerente não tem.

O primeiro argumento, como vimos, improcede porquanto a AT circunscreveu a aplicação da CGAA, e consequente sujeição a IRS, aos rendimentos, atrás identificados, que envolvem atividade pessoal da Requerente.

O segundo argumento também improcede porquanto a B... – sempre apenas no relativo à obtenção dos rendimentos em causa - é uma sociedade “oca”, não dispondo de estruturas físicas nem de estruturas humanas capazes de realizar as tarefas necessárias às intervenções televisivas (e outras) do Requerente. Todos os serviços de apoio a tais intervenções, bem como à constante difusão da imagem pública do Requerente – cuja existência e relevância não se nega - são contratados a terceiros, tal qual elucidaram claramente as testemunhas H... e L... .

Manifestamente, tais contratações de serviços poderiam ter sido feitas diretamente pelo Requerente (tal como o terão sido antes da constituição da sociedade), mostrando-se para tal totalmente dispensável a existência de uma sociedade.

Outras razões invocadas para a constituição da sociedade, como sejam o destino futuro dos seus bens, nada relevam para a questão em apreço, que é – repete-se - a atribuição à sociedade da titularidade dos rendimentos em causa.

Não existindo uma razão económica válida para a sociedade surgir como titular dos rendimentos em causa, há que concluir que estamos perante uma “construção não genuína” um abuso (fiscal) na utilização da pessoa jurídica sociedade.

III.2.5 - Vantagem fiscal

A vantagem fiscal da construção é evidente e surge bem explicitada pela AT no RIT: caso os rendimentos em causa fossem titulados pelo Requerente, estariam sujeitos a IRS, categoria B, o que implicaria a aplicação da tabela de taxas gerais deste imposto, o que, atentos os valores em causa, redundaria numa taxa média pouco inferior à taxa marginal, então 48%.

Sendo os rendimentos titulados pela sociedade, ficavam sujeitos a tributação em IRC, a uma taxa proporcional que, então, era de 21% (17% para os primeiros 15.000 euros de lucro tributável, por se tratar de uma micro empresa).

Contrapõe o Requerente que esta comparação é falaciosa na medida em que, quando os lucros gerados na esfera da sociedade forem distribuídos aos sócios (no caso, ao Requerente), haverá uma sujeição a IRS (categoria E – rendimentos de capitais), a uma taxa liberatória de 28%.

Mesmo assumindo este cálculo comparativo (que não tem em conta outras diferenças, relativamente irrelevantes), a vantagem fiscal lograda pelo Requerente (enquanto beneficiário efetivo dos lucros da sociedade) é evidente: a economia fiscal corresponde ao valor económico do diferimento temporal do momento de pagamento do imposto relativamente à parte dos lucros não distribuídos⁶ (ao rendimento possível de tal capital por tal período).

A identificação do diferimento do momento da tributação (*deferral*) como uma vantagem fiscal (aliás frequente) de esquemas de planeamento fiscal ilícito é pacífica na doutrina.

Porém, cumpre salientar que, neste caso, existe um elevado grau de probabilidade de tal diferimento ser de longo prazo, até a de nunca vir a acontecer a total distribuição dos lucros levados a reservas da sociedade.

Da prova produzida resultou claro que o Requerente pretende, através da sociedade, envolver-se em outras atividades, diferentes da sua atividade profissional quotidiana, até para preparar o seu (não longínquo, dada a idade) tempo de reforma. Para tal, a sociedade fez já investimentos significativos, nomeadamente no “monte” existente na Herdade - ...-, quer em obras de construção civil e decoração, quer na aquisição de cavalos, de gado, etc., e pretenderá continuar a fazê-lo.

⁶ Lembramos que, em 2010, a sociedade B... teve um lucro de € 834.706,18, tendo mantido na sua titularidade, como reservas, € 531.734,96. Segundo a testemunha K..., é recorrente, nos vários exercícios, esta prática de apenas distribuir parte dos lucros.

Não questionando que tais investimentos se possam mostrar rentáveis no futuro, o certo é que, no presente, exigem capital. Capital que - como é experiência comum e resultou também de depoimentos das testemunhas – tem, pelo menos em parte, origem nas reservas acumuladas pela sociedade.

Dito de outra forma: ao fazer titular pela sociedade os rendimentos (todos os) oriundos da sua atividade profissional e retirando, sob a forma dividendos (o salário, “remuneração de gerente” é irrisório), apenas parte de tal valor, para fazer face à suas despesas correntes, o Requerente utiliza a sociedade como forma de disponibilizar capital oriundo essencialmente das suas prestações televisivas para financiar a atividade genuína da sociedade (atividade agrícola, pecuária, etc). Financiamento a baixo custo fiscal, uma vez que tal capital, ainda que resultante da atividade profissional (pessoal) do Requerente não foi a tal título tributado.

A *artificialidade* desta utilização da sociedade e a vantagem fiscal assim obtida são evidentes

III.2.6- A finalidade fiscal

A atual redação da CGAA mantém a referência a um elemento subjetivo ao referir construções *realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal*.

Este elemento finalístico, cuja necessidade alguns questionam, tem origem na jurisprudência do TJUE anterior à ATAD. Porém, no texto da GAAR constante da Diretiva 2016/1164, tal elemento assume relevância escassa: não se exige mais que a “construção” tenha sido criada/mantida com o propósito único ou essencial de obter uma vantagem fiscal, mas tão só que esta seja *uma das finalidades principais*.

Importará, contudo, salientar que, muito embora este seja um elemento/teste de índole subjetiva, a sua aferição não deve ser feita a partir da concreta intencionalidade do agente (a AT não tem que fazer prova – aliás, praticamente impossível - de qual a intencionalidade do beneficiário ao erigir/manter a construção artificiosa). O *elemento subjetivo* afere-se a partir do *elemento objetivo*, a existência da construção, a sua artificialidade, as vantagens fiscais assim obtidas e todas as demais circunstâncias relevantes.

No caso, é indiscutível que o Requerente sabe que a constituição da sociedade e o seu uso para faturar os rendimentos oriundos da sua atividade (os mesmos tipos de rendimentos que antes obtinha a título individual) aumentou significativamente o seu rendimento líquido (considerando um mesmo rendimento bruto). E que tal decorre do pagamento de menos impostos. Vantagem com que o Requerente, no mínimo, sempre se conformou.

Cremos ser evidente – indiscutível, mesmo – que uma das principais finalidades (a única, mesmo) da interposição da sociedade é obter a, já analisada, vantagem fiscal.

III.2.7- O elemento sancionatório

A consequência da aplicação da CGAA é, segundo a parte final do n.º 2 do art. 38.º da LGT, *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.*

Como já assinalado, o Requerente não questiona a concreta quantificação da matéria coletável de IRS operada pela AT. Apenas alega o seguinte: *Relativamente ao elemento sancionatório, afirma: A aplicação da cláusula geral de antiabuso, como praticada pela Autoridade Tributária, abrangeu a totalidade dos rendimentos gerados pelos serviços prestados pela sociedade B..., Lda, - € 1621.275,16.*

Ao não considerar o IRC já suportado por B..., a Autoridade Tributária não está a atuar de acordo com o disposto no n.º 2, do art. 38, da LGT, mas a impor uma tributação globalmente superior à que seria devida, o que configura a aplicação de uma sanção sem qualquer suporte legal.

Vejamos:

(i) A AT considerou como rendimentos tributáveis em IRS a totalidade das importâncias inscritas na contabilidade da B... a título de prestações de serviços (contabilizadas nas contas identificados nos “factos provados”), cujas denominações evidenciam a origem dos rendimentos em causa.

Não foi alegada ou provada a existência de outras prestações de serviços feitas pela sociedade (ou erro na contabilização de proveitos oriundos de outras prestações de serviços em tais contas).

Repete-se: a AT não imputou ao Requerente os rendimentos decorrentes das demais atividades da sociedade B... – atividades agrícolas e pecuárias, rendimentos esses que, no ano em causa, foram de 90.000 euros, como dado por provado.

Improcede, pois, a primeira afirmação.

(ii) Ao não considerar o IRC já suportado por B..., a Autoridade Tributária (...) [está] a impor uma tributação globalmente superior à que seria devida (...)

Há que deixar claro o seguinte:

Os sujeitos passivos de IRC e de IRS aqui em causa são diferentes, a sociedade B... e o Requerente.

O que originou a liquidação impugnada foi uma “transferência” de rendimentos e gastos, feita ao abrigo da CGAA, da esfera jurídica da sociedade para a do Requerente.

A competência deste tribunal, em razão da matéria, esgota-se na apreciação da legalidade da liquidação (de IRS) impugnada, limitada à análise dos vícios invocados pela Requerente.

As consequências desta aplicação da CGAA em matéria de IRC (uma outra questão, distinta da legalidade da liquidação de IRS) extravasam claramente o objeto deste processo em que, aliás, a sociedade B... não é parte.

Este tribunal admite como provável que, em resultado da “transposição” da maioria dos rendimentos declarados pela sociedade para a esfera jurídica do Requerente, o IRC pago por aquela se mostre excessivo, que possa haver lugar à obrigação da AT de restituir o indevido, eventualmente acrescido de juros indemnizatórios.

Mas – repete-se- tal não é uma questão de que este tribunal possa conhecer. A sero caso, para fazer valer o direito à restituição do indevido que invoca, o Requerente terá ao seu dispor os meios que a lei prevê, eventualmente a ação administrativa, a ser interposta nos tribunais estaduais.

(i) III.2.8 - Violação de princípios constitucionais

Como referido aquando da delimitação dos temas a decidir, o Requerente alega que a aplicação da CGAA, no caso concreto, põe em causa os direitos constitucionalmente

garantidos de cada cidadão de livremente escolher a sua profissão ou género de trabalho (art. 47º, n.º 1) e a liberdade de iniciativa económica privada (art. 61º CRP)

Como também já adiantámos, tais alegações não podem ser entendidas como invocação do vício de inconstitucionalidade, pois tal vício só pode ser referido a normas, segmentos de normas ou a interpretações de normas. Nada que o Requerente alegue. Não existem atuações administrativas inconstitucionais!

De todo o modo, apesar de, em termos jurídicos, não se colocar aqui uma qualquer questão de inconstitucionalidade, sempre se dirá que nunca esteve em causa a liberdade do Requerente em escolher a sua profissão ou género de trabalho. Aliás, a sua atividade enquanto apresentador de televisão é conhecida de todos e apreciada por muitos, o que se comprova pelas vastas audiências.

Quanto à iniciativa privada, a liberdade de constituição de empresas, o que está em causa é, precisamente, o não ser atividade empresarial a criação e manutenção de um “esquema” artificial com a finalidade de pagar menos impostos, aproveitando “tecnicidades” do sistema fiscal.

Não está em causa o princípio constitucional da liberdade de iniciativa privada, mas sim o cumprimento do princípio, também com dignidade constitucional, ainda que não escrito, da *capacidade contributiva*, segundo o qual, numa definição intencionalmente demasiado simplista, todos devem participar nas despesas públicas em função da sua riqueza.

IV- DECISÃO

Pelo exposto, conclui-se pela total improcedência dos pedidos.

Valor: € 1.171.006,30.

Custas: Pelo Requerente (já pagas), uma vez que exerceu a opção de designar árbitro.

11 de fevereiro de 2026

Os Árbitros

Rui Duarte Morais (relator)

Vasco António Branco Guimarães (vencido, com declaração anexa)

Sofia Ricardo Borges

DECLARAÇÃO DE VOTO de vencido

I. Justificativa.

Votei contra a posição maioritária no Acórdão supra por não ter conseguido detetar nas opções empresariais do Requerente, A..., NIF ..., tal como constam do processo, qualquer erosão da base tributária (base erosion) ou diminuição na tributação do rendimento auferido por via de meios artificiais (profit shifting).

Ora, sendo o artigo 38.º n.º 2 da LGT uma transcrição da normativa europeia a sua aplicação só poderia ser aceitável (e não artificiosa e forçada) se tivesse atingido uma ou as duas realidades previstas e estatuídas no artigo referido.

II. Demonstração.

De facto, resulta da análise do relatório de inspeção, que nenhuma das quantias pagas à sociedade por via da intervenção do Requerente deixou de ser contabilizada e tratada como

elemento do rendimento empresarial (lucro) não havendo, em consequência, erosão da base tributável. Por outras palavras, as opções empresariais do Requerente não determinaram uma diminuição ou desfasamento em relação aos rendimentos e ganhos faturados pela sociedade de que é sócio em comparação com quaisquer outros.

Ora, uma leitura o artigo 20.º do CIRC revelará que no conceito tributário de ganho ou rendimento é possível integrar e tratar harmoniosamente realidades como:

Artigo 20.º

Rendimentos e ganhos

1 - Consideram-se rendimentos e ganhos os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, nomeadamente:

- a) Os relativos a vendas ou prestações de serviços, descontos, bónus e abatimentos, comissões e corretagens;
- b) Rendimentos de imóveis;
- c) De natureza financeira, tais como juros, dividendos, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, prémios de emissão de obrigações e os resultantes da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;
- d) Rendimentos da propriedade industrial ou outros análogos;
- e) Prestações de serviços de carácter científico ou técnico;
- f) Ganhos por aumentos de justo valor em instrumentos financeiros; (Redação da Declaração Retificação n.º 18/2014, de 13 de março)
- g) Ganhos por aumentos de justo valor em ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais; (Redação da Declaração Retificação n.º 18/2014, de 13 de março)
- h) mais-valias realizadas;
- i) Indemnizações auferidas, seja a que título for;
- j) Subsídios à exploração.

Resulta da definição legal de rendimentos e ganhos constante do artigo 20.º do CIRC que a atividade empresarial do Requerente, desenvolvida através da sociedade B... está clara e transparentemente prevista como admissível quanto ao objeto desenvolvido (cfr. alíneas a) d) e

e) do citado artigo) e apta a ser realizada através de uma sociedade ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRC (incidência subjetiva).

O meio escolhido (sociedade) é idóneo (incidência subjetiva) e integra as definições de rendimento e ganho (objetivas) auferidas pelo Requerente. Ambas as soluções legais foram legisladas e determinadas pela Assembleia da República ao abrigo de competência própria e correspondem à vontade do Requerente.

Resulta também da definição legal de lucro em IRC - resultante da conjugação dos artigos 15.º, 17.º e 18.º do CIRC que a determinação de lucro implica: i) resultado líquido de exercício; ii) variações patrimoniais, iii) correções legais admissíveis, dentro do período do ano civil.

Não existe nenhuma norma que impeça a utilização de uma sociedade civil sob forma comercial para o exercício das atividades/funções que o Requerente exerce.

Por outro lado, na incidência do IRS não se deteta qualquer limitação ou imposição à escolha societária. Significa isto que a imposição feita ao contribuinte Requerente foi feita com base em discricionariedade pura da Autoridade Tributária sem qualquer preceito legal que o imponha ou autorize.

III. Na busca do problema.

Se a sociedade é apta a desenvolver a atividade e trata de forma contabilística e legalmente prevista os rendimentos e ganhos auferidos pelo Requerente na sociedade, então o problema não pode estar na constituição da sociedade porque em termos de objeto, atividade e fim cumpre os requisitos legais previstos nas normas de incidência [1].

Deverá então haver uma norma no sistema de incidência português que obrigue os sujeitos passivos a exercer as atividades exercidas pela sociedade do Requerente em regime de empresário em nome individual ou profissional independente em IRS?

Ora, com exceção do regime de transparência prevista no artigo 6.º do CIRC e 20.º do CIRS, não se deteta nenhum preceito legal que implique regime legalmente vinculado.

Será que poderia integrar-se a atividade do Requerente numa sociedade profissional em regime de transparência?

A própria definição da mesma o impediria. Dispõe o artigo 6.º do CIRC:

a) Sociedade de profissionais:

1) A sociedade constituída para o exercício de uma atividade profissional especificamente prevista na lista de atividades a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, na qual todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa atividade; ou, (Redação da lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, que republicou o CIRC).

2) A sociedade cujos rendimentos provenham, em mais de 75 %, do exercício conjunto ou isolado de atividades profissionais especificamente previstas na lista a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, desde que, cumulativamente, durante mais de 183 dias do período de tributação, o número de sócios não seja superior a cinco, nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público e, pelo menos, 75 % do capital social seja detido por profissionais que exercem as referidas atividades, total ou parcialmente, através da sociedade;

Ora, compulsado o artigo 151.º do CIRS verificamos que não estão preenchidos os requisitos para qualificar a sociedade do Requerente como sociedade transparente ao abrigo do artigo 6.º do CIRC.

Não existe nenhum preceito na lei tributária ou outra que obrigue um profissional a desenvolver a sua atividade como profissional independente, para além dos exemplos citados que não se aplicam ao caso em concreto.

As normas de incidência em IRS categoria B também acomodam a potencial atividade do sócio nos seguintes termos:

Artigo 3.º

Rendimentos da categoria B

1 - Consideram-se rendimentos empresariais e profissionais:

- a) Os decorrentes do exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária;
- b) Os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexa com atividades mencionadas na alínea anterior;

Faz-se notar, que a alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS define a incidência objetiva semelhante à norma do CIRC citada, estabelecendo a diferença na forma como é exercida - «...por conta própria...».

A opção de exercer a atividade de prestação de serviços por conta própria ou numa sociedade é uma opção do SP e corresponde a um direito subjetivo expressamente aceite pela legislação em vigor.

Nenhuma norma do legislado impõe o exercício numa ou noutra forma.

Pelo contrário, o artigo 28.º n.º 8 do CIRS permite ao sócio optar pela aplicação da categoria A, opção que não foi apresentada ao Requerente após a reclassificação feita do Rendimento tributável da sociedade.

A intervenção dolosa da Requerida não ocorreu ao abrigo de preceito legal autorizante, mas ao abrigo de interpretação própria e discricionária que deveria ter sido mais bem ajuizada pelo Tribunal.

IV. Na busca do meio adequado, artificioso e com natureza e fim fiscal.

A Requerida, com o assentimento da maioria do Tribunal Arbitral, invoca a cedência gratuita dos direitos negociados com um conjunto de entidades como a causa da correção efetuada [2]. Este acto é de 2011.04.01.

Já verificamos que esta cedência é de objeto disponível, integra as normas de incidência objetiva e subjetiva da sociedade do Requerente e, em consequência é legal e admissível.

O ser uma cedência gratuita não a transforma num ato de planeamento fiscal porquanto não dá lugar a qualquer poupança fiscal.

Sendo uma cedência gratuita de direitos não enriqueceu nem empobreceu o Requerente. É neutra do ponto de vista fiscal.

É, aliás, ato frequente entre artistas, a cedência dos seus direitos de autor à Casa do Artista como forma de garantir a sua sobrevivência quando a idade ou a circunstância não permitam manter a sua independência económica ou autonomia social [3] ou ainda à sociedade Portuguesa de Autores para garantir o seu pagamento pelos utilizadores. Estes actos de disposição são actos abusivos? Entendemos que não. Não existe planeamento fiscal numa solução legal em vigor determinada pelo legislador. A Requerida não tem poderes legislativos.

Aquilo que resulta do testemunho do contabilista da sociedade é que o Requerente pretendeu agregar as suas diversas atividades numa só entidade o que lhe é autorizado pela Constituição da República Portuguesa [4], pelo CIRC e não impedido pelo CIRS porque corresponde a um objetivo empresarial lícito, justificável e realizado ao abrigo da sua liberdade constitucional.

Desta opção não resulta qualquer prejuízo para o Estado. A menção feita no Acórdão à não tributação dos lucros não distribuídos como exemplo de planeamento fiscal [5] é certamente um lapso de escrita, porquanto, a existência de um fundo de maneio ou reserva que conduza à desnecessidade de financiamento bancário é, inclusivamente, fonte de benefício expresso na determinação do rendimento tributável das pessoas coletivas em alguns sistemas jurídicos, por se entender que corresponde a uma boa gestão dos lucros.

Em que factos é que o Tribunal se fundou para fazer tais conjecturas? A lei não prevê o regime fiscal da liquidação das reservas ou extinção da sociedade? O legislador não tributa a atribuição do capital social aos sócios na extinção da sociedade?

Façamos, por pacificação de consciência e demonstração do infundado da posição do Tribunal a apreciação feita da aplicação dos elementos identificados pela doutrina ao caso em concreto que é desenvolvida entre pág. 13 e 18 do douto Acórdão.

Aí pode verificar-se que o Acórdão identificou os seguintes elementos que conduzem à aplicação da CGAA: meio; normativo; genuinidade; vantagem fiscal; finalidade fiscal e sancionatório.

1. Na posição do Acórdão o elemento «meio» (sociedade ou individual) é neutro e inconclusivo; por si só, esta conclusão conduziria à anulação da liquidação por não estar verificado um elemento essencial para aplicação da CGAA.
2. No elemento «normativo» o Acórdão parece incorrer num lapso de análise porquanto entende que a escolha pela criação de uma sociedade (IRC) para o exercício de atividades que podiam ser exercidas em termos individuais (IRS) altera a incidência. Entendemos que não como já resulta do texto escrito. As atividades desenvolvidas pelo Requerente tanto podem ser efetuadas numa sociedade como individualmente conforme resulta de uma análise da incidência objetiva e subjetiva do IRC e IRS. Isto é aliás aceite no próprio texto do Acórdão (pág. 14) onde pode ler-se:

«Identificado qual seria no caso o elemento normativo, ou o direito aplicável, no dizer da atual redação da CGAA, resulta evidente que a simples possibilidade legal de os rendimentos em causa poderem ser subsumíveis às normas de IRS ou às normas de IRC, consoante o respetivo titular seja pessoa singular ou coletiva, nada permite concluir, só por si, quanto ao caráter abusivo da passagem da sua titularidade do Requerente para a sociedade B...».

Apesar desta afirmação conclui:

«Mas se, da análise global (tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, como agora expressamente determina o n.º 2 do art. 38.º da LGT), se concluir pelo carácter anómalo, fiscalmente abusivo, de tal transferência de titularidade, então haverá que concluir que o direito aplicável foi contornado, o mesmo é dizer que se encontra preenchido o tradicionalmente designado elemento normativo.»

Cumprir lembrar que, se o legislador quisesse que estas atividades fossem desenvolvidas exclusivamente em sede de IRS o teria feito consagrar na norma, não o deixando ao livre e inconsequente arbítrio da atividade administrativa.

Igualmente, se quisesse impedir que estas atividades fossem desenvolvidas por sociedades o teria feito consagrar. É aquilo que está na lei que releva.

O artigo 38.º n.º 2 da LGT não pode autorizar à Requerida efetuar aquilo que a Lei lhe não permite. A isso se opõe o artigo 12.º da LGT e o artigo 103.º da CRP. Violou-se o princípio da legalidade de forma dolosa e instrumental.

3. Quanto ao novo instrumento doutrinário sugerido e tratado pelo acórdão como elemento «não genuinidade» cumpre dizer face ao texto que se transcreve:

«Tradicionalmente, esta questão é apreciada a propósito do elemento meio, o que bem se compreende porquanto a letra da lei, na redação anterior 2019 (anterior à transposição da ATD) exigia “meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas”.

Embora mantendo uma referência ao abuso da forma jurídica, a atual norma parece mandar centrar a análise do caso na genuinidade da “construção”. O que vem na tradição da jurisprudência do TJUE que – como referimos – começou por desconsiderar os “arranjos” “puramente artificiais”, sem outra motivação que não a fiscal. Daí a nossa abordagem separada deste ponto.

Genuinidade significa, no essencial a existência de razões económicas válidas para a adoção da forma jurídica utilizada, razões que tornem compreensível – enquanto sua normal decorrência – a sujeição dos rendimentos em causa a regras fiscais diferentes das que seriam aplicáveis na ausência de uma tal construção.

Tem que haver uma correspondência entre a forma jurídica utilizada e a substância da atividade.

Indo diretamente ao que nos ocupa, há que averiguar se existe (se ficou provada) alguma razão económica válida para os tipos de rendimentos em causa deixarem de ser auferidos pelo Requerente, em seu nome pessoal, e passarem a ser titulados pela sociedade.

Começemos por recordar que tais serviços envolvem sempre a presença física do Requerente, ou, pelo menos, a utilização das suas voz e imagem; a pessoa do Requerente é o elemento essencial de tais prestações de serviços – sem ela, os clientes nunca os contratariam à sociedade.»

A opção legal, legítima e subjetiva de realizar estes serviços em sede de IRC ou IRS já foi afirmada no Acórdão. A opção por uma ou outra forma está na esfera jurídica dos que têm a capacidade de os realizar. Sendo um direito subjetivo consagrado por norma da Assembleia da República como é que se passa para uma «forma abusiva»? Onde estão os atos elisivos [6]?

Na análise da «genuinidade» o Acórdão refere simultaneamente que os serviços prestados «envolvem sempre a presença física do Requerente... [7]» para, mais moderadamente «...ou, pelo menos, a utilização das suas voz e imagem; a pessoa do Requerente é o elemento essencial de tais construções e serviços – sem ela os clientes nunca os contratariam à sociedade».

Cumpramos perguntar onde estão as normas que obrigam os detentores de boa imagem ou participantes de anúncios a serem profissionais independentes tributados em IRS? Não podem ser trabalhadores dependentes? Não podem ser sócios de uma sociedade? Onde está a norma compulsória?

A ausência de norma compulsória ou restritiva que imponha o exercício da atividade de prestação destes serviços em IRS, categoria B, faz cair toda a construção do douto Acórdão. Este torna-se incongruente e retira conclusão que é negada pelas premissas [8].

4. Quanto ao elemento «vantagem fiscal».

Os raciocínios apresentados não têm o poder de demonstrar a vantagem fiscal dos rendimentos obtidos em sociedade.

Atentemos à seguinte contabilização. O somatório da tributação do IRC – 21% a partir de EUR15000 com os 28% dos distribuídos aos sócios (dupla tributação económica) dá uma taxa efetiva de tributação de 49%. O montante recebido pelo Requerente (incluindo dupla tributação) suporta pelo menos, 49% de impostos. Onde está a poupança fiscal abusiva alegada pela Requerida face à tributação em IRS?

A não tributação dos lucros não distribuídos não é uma regra para todas as sociedades sejam de que tipo forem? Porque tem de ser esta sociedade diferente dos milhares de outras que existem e coexistem no país? É porque tem sucesso e obtém elevados rendimentos tributáveis? Se sim, o critério não tem previsão legal e ofende o princípio da não discriminação exigível no tratamento dos rendimentos tributáveis em IRC e IRS.

Por outro lado, o sócio que desenvolve atividade com relevância económica vê o seu rendimento reclassificado, o anteriormente declarado e pago é eliminado (com os deveres tributários cumpridos e direitos previdenciários contabilizados) e o cumprimento de todos os seus deveres postos em causa nomeadamente com o pedido de juros compensatórios (artigo 35.º da LGT).

A sócia de capital da B... Lda., que recebeu igualmente a distribuição dos lucros com retenção na fonte, não foi afetada.

Mas o rendimento não distribuído gerado na sociedade, que permitiu o pagamento dessas distribuições desaparece de um ente coletivo com contabilidade organizada. Onde está a norma que o autoriza?

Existe proporcionalidade nesta atividade corretora? É isto uma forma de repor a normalidade e a coerência do sistema tributário? Onde está a norma autorizante e obrigatória?

A questão foi colocada nas Alegações do Requerente, mas não foi analisada nem respondida pelo Tribunal enquanto tal - cfr. Conclusões 9 a 13 e 15 a 19 das Alegações juntas.

5. Quanto ao elemento finalidade fiscal.

A opção por uma das formas previstas na legislação nacional para o exercício de uma atividade empresarial só tem as vantagens e os ónus que resultem das opções do legislador.

O Requerente não deslocalizou a sociedade, não requereu quaisquer vantagens ou regimes especiais. Onde estão os actos elisivos?

A não tributação dos lucros não distribuídos das sociedades não é uma opção do Requerente, mas uma opção do legislador ordinário que permite igualmente a possibilidade de o Requerente optar por ser tributado em IRS, em categoria B ou A.

O regime fiscal é definido pela Assembleia da República não compete à Autoridade Tributária. Houve violação de lei na aplicação do artigo 38.º n.º 2 da LGT.

6. O elemento sancionatório.

Um acto gratuito de cedência de direitos de 2011 a uma sociedade de objeto legítimo que é tributada pela sua atividade, pode justificar a desconsideração retroativa de rendimentos já tributados e pagos?

A total ausência de norma que obrigue compulsivamente a tributação dos rendimentos de serviços de publicidade, atuação televisiva ou media em sede de IRS não dá credibilidade à solução de recomposição [9].

Se houvesse norma compulsiva obrigatória a mesma teria de, na recomposição feita, após a desconsideração retroativa efetuada, respeitar o que dispõe o artigo 28.º do CIRS que dispõe:

(...)

«8 - Se os rendimentos auferidos resultarem de serviços prestados a uma única entidade, exceto tratando-se de prestações de serviços efetuadas por um sócio a uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC, o sujeito passivo pode, em cada ano, optar pela tributação de acordo com as regras estabelecidas para a categoria A».

A Requerida defende que a atividade do Requerente tem contratador único (embora identifique várias empresas) mas olvidou-se de dar cumprimento ao disposto na lei antes de proceder (sem norma habilitante) à qualificação dos rendimentos como independentes e assim os tributar oficiosamente. A Requerida não está obrigada ao cumprimento da norma? Depois de feito o (errado) diagnóstico não deveria ter colocado ao Requerente a opção de o rendimento ser tratado como de trabalho dependente?

Esta opção é um direito do Requerente que a Requerida desconsiderou de forma ostensiva.

Também por isso haveria violação de lei na aplicação da solução que adotou.

É pacífico na doutrina e na jurisprudência que para se aplicar a CGAA têm de estar verificados todos os elementos. No caso em análise não estão verificados todos os elementos pelo que não poderia ter-se aplicado a CGAA ao caso em concreto [10].

Acresce que:

V. Da violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal.

Dispõe a Constituição da República no seu artigo 103.º:

Artigo 103.º
(Sistema fiscal)

1. (...)
2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.
3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.

O artigo 12.º da LGT completa esta disposição legal nos seguintes termos:

Artigo 12.º

Aplicação da lei tributária no tempo

- 1 - As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer tributos retroativos.
- 2 - Se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor.
- 3 - As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes.
- 4 - Não são abrangidas pelo disposto no número anterior as normas que, embora integradas no processo de determinação da matéria tributável, tenham por função o desenvolvimento das normas de incidência tributária.

Conforme resulta dos autos, o acto originário que determina e justifica na posição da Requerida de desconsiderar a organização empresarial do Requerente é a cedência gratuita dos direitos feita em 2011.04.01. Significa isto que:

- i) O alegado ato de planeamento fiscal foi praticado em 2011.04.01.;
- ii) Produziu efeitos tributários ao longo de 13 anos sem que houvesse qualquer perturbação com a apresentação e cumprimento de todas as obrigações fiscais da sociedade;
- iii) O acto gerador é de 2011 e o seu efeito jurídico é analisado em 2023, com conclusão em 2024, credenciada pela Ordem de Serviço nº OI2023... de 2023-11-21 e tem âmbito parcial em sede de IRS de 2019.

Podem os Serviços administrativos atribuir efeito retroativo e aplicar uma norma a rendimentos de 2019 com base num acto realizado em 2011 que não é ilegal nem ilícito e corresponde a uma opção pessoal empresarial legislada e aceite pela Assembleia da República?

Entendemos que não. A aplicação retroativa de uma norma com base em acto passado e aceite sem crítica pela Requerida durante 13 anos dá origem a três consequências jurídicas:

- i) Ilegalidade e Inconstitucionalidade da interpretação e aplicação da norma do artigo 38.º n.º 2 da LGT, - por ter efeito retroativo - sobre o acto ocorrido em 2011, agora pretensamente elisivo, que não produziu qualquer poupança fiscal na esfera do SP porque neutro na sua esfera patrimonial;
- ii) Violação do princípio da boa-fé [11];
- iii) Violação da segurança e previsibilidade exigíveis à atuação da Requerida [12].

Todos estes comportamentos da Requerida provados no processo conduzem à violação de lei e implicariam a anulação da liquidação.

VI. A fonte do poder de corrigir ou desconsiderar.

O poder de corrigir e desconsiderar tem de respeitar a Constituição e a Lei.

Ao considerar os elementos do rendimento que seleccionou como obrigatoriamente sujeitos a tributação em IRS, sem norma autorizante ou compulsória, a Requerida violou a Lei constitucional e a autonomia privada do Requerente sujeitando-o a tratamento discriminatório injustificado por que nada fez que a norma em vigor não permita, nem incumpriu qualquer dever consignado no CIRC ou CIRS, nem obteve qualquer poupança fiscal ilegítima.

Acresce que, ao desconsiderar e reformular a liquidação em IRS, não respeitou a opção de o Requerente poder optar pela tributação em categoria A conforme disposto no artigo 28.º n.º 8 do CIRS.

A norma de incidência em vigor em 2011 foi elaborada e colocada em vigor pelo legislador constitucional e o acto de cedência de direitos e prestação de serviços de 2011 não contundia nem contunde com qualquer outra Lei, princípio, norma ou regulamento. A Requerida não pode desconsiderar norma em vigor e criar norma de incidência nova e ilegal por falta de competência. Não pode igualmente aplicar retroativamente norma de 2019 a decisão legal e lícita de 2011.

A atuação da Requerida na aplicação retroactiva do artigo 38.º n.º 2 da LGT ao caso em concreto é praticada dolosamente, com violação clara de um princípio legal e constitucional em vigor e em desrespeito aos deveres de cuidado e prudência exigíveis à Requerida nas atuações relacionais em vigor [13].

A interpretação da Requerida que lhe permite a aplicação retroativa da norma do artigo 38.º n.º 2 da LGT viola o artigo 12.º da LGT e a CRP no seu artigo 103.º n.º 3 sendo por isso ilegal e inconstitucional.

Estes factos foram expressamente alegados nas Conclusões 14 e 20 do Requerente e não mereceram por parte do Tribunal qualquer menção.

VII. Quanto aos juros compensatórios.

Dispõe o artigo 35.º da LGT:

Artigo 35.º

Juros compensatórios

1 - «São devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária»

.

O tribunal reconhece a existência de juros compensatórios numa situação em que implicam a modificação e reapreciação de um acto de 2011, mas entende não dever pronunciar-se sobre o assunto. Discordamos porque à parte cabe invocar os factos, mas ao Tribunal aplicar o direito. A liquidação efetuada é ilegal e, ainda que fosse legal não poderia dar lugar à cobrança de juros compensatórios porque representa uma mudança de posição da Requerida não anunciada nem decorrente de alteração legislativa que viola o princípio da boa-fé o que, pelo menos implicaria a não cobrança de juros [14].

A posição do Tribunal viola a lei aplicável.

VIII. As omissões de pronúncia

O Acórdão Arbitral não se pronunciou sobre as questões da ilegalidade nem inconstitucionalidade suscitadas pelo Requerente nas Conclusões apesar de expressamente requeridas nas Alegações do mesmo.

O signatário destas linhas entende que isso significa incumprimento dos deveres de pronúncia do Tribunal que fragilizam a decisão arbitral e conduzem à sua nulidade por omissão de pronúncia uma vez que o Tribunal arbitral está obrigado a pronunciar-se sobre as questões alegadas pelas Partes [15].

IX. Os poderes do Tribunal Arbitral

O signatário das presentes linhas não acompanha o Tribunal quando afirma que: «Não tendo sido alegados quaisquer vícios, o tribunal também não pode conhecer de questões que, a este propósito, eventualmente de pudessem suscitar» e «...o tribunal apenas pode conhecer de vícios alegados pelas partes, também não será analisada a temática da liquidação de juros compensatórios» [16].

Por força do artigo 29.º do RJAT é aplicável ao processo arbitral o disposto no artigo 5.º do Código de Processo Civil onde pode ler-se:

«Artigo 5.º

Ónus de alegação das partes e poderes de cognição do tribunal

- 1 - Às partes cabe alegar os factos essenciais que constituem a causa de pedir e aqueles em que se baseiam as exceções invocadas.
- 2 - Além dos factos articulados pelas partes, são ainda considerados pelo juiz:
 - a) Os factos instrumentais que resultem da instrução da causa;
 - b) Os factos que sejam complemento ou concretização dos que as partes hajam alegado e resultem da instrução da causa, desde que sobre eles tenham tido a possibilidade de se pronunciar;
 - c) Os factos notórios e aqueles de que o tribunal tem conhecimento por virtude do exercício das suas funções.
- 3 - O juiz não está sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito».

No caso em apreço o Tribunal deixou de se pronunciar sobre um conjunto relevante de questões sobre as quais o Requerente expressamente solicitou pronúncia, sobretudo questões de direito, (Conclusões 9 a 20 das Alegações do SP) que são da exclusiva competência do Tribunal ~- cfr. n.º 3 do artigo 5.º do CPC aqui transcrito por comodidade de consulta.

Esta posição conduz, s.m.o., à nulidade do Acórdão.

Esta mais uma das razões por que votamos contra.

X. Conclusão

Estas, sumariamente, às razões que me conduziram à não subscrição das posições assumidas pela maioria dos Árbitros do Tribunal Arbitral e ao voto contra.

Lisboa, 11 de fevereiro de 2026

O Árbitro

(Vasco Branco Guimarães)

[1] O descrito está na primeira parte do item III.2.2. a págs. 13 do Acórdão em que se votou vencido.

[2] Cfr. o item III.2.2. do duto Acórdão, onde pode ler-se: «Como já se salientou, não está em causa a constituição/existência da sociedade B..., mas sim a transferência (sem remuneração) para esta do direito à exploração da imagem e voz do ora Requerente, do que resultou passar a ser a sociedade a ser titular dos rendimentos derivados das prestações de serviços feitas com intervenção física deste. Dito de forma direta, os clientes (fundamentalmente, a D...) deixaram de contratar e pagar ao Requerente os serviços por ele prestados, passando a fazê-lo com a sociedade (os mesmos tipos de serviços antes prestados a título individual).

[3] Posição em que o Tribunal coloca o Requerente no seguinte trecho da sentença «Da prova produzida resultou claro que o Requerente pretende, através da sociedade, envolver-se em outras atividades, diferentes da sua atividade profissional quotidiana, até para preparar o seu (não longínquo, dada a idade) tempo de reforma». Cfr. Pág. 17 do duto Acórdão.

[4] i) CRP – artigo 80.º A organização económico-social assenta nos seguintes princípios: (...)

c) Liberdade de iniciativa e de organização empresarial no âmbito de uma economia mista;

ii) Artigo 86.º (Empresas privadas) (...) 2. O Estado só pode intervir na gestão de empresas privadas a título transitório, nos casos expressamente previstos na lei e, em regra, mediante prévia decisão judicial.

iii) Artigo 61.º (Iniciativa privada, cooperativa e autogestionária)

A iniciativa económica privada exerce-se livremente nos quadros definidos pela Constituição e pela lei e tendo em conta o interesse geral.

[5] Cfr. págs. 16 e 17 do douto Acórdão onde o Tribunal se pronuncia sobre factos futuros não verificados nos seguintes termos: «...cumpre salientar que, neste caso, existe um elevado grau de probabilidade de tal diferimento ser de longo prazo, até a de nunca vir a acontecer total distribuição dos lucros levados a reserva da sociedade.»

[6] Cfr. Conclusões 17, 18 e 19 das Conclusões do Requerente.

[7] O que, com a devida vénia, implicaria ter o dom da ubiquidade.

[8] Artigo 615.º n.º 1 alínea c) do CPC.

[9] Neste sentido vide, Acórdão do CAAD P581/2025-T em que foi relator Professor Doutor Guilherme de Oliveira Martins onde pode ler-se: Sumário:

I - O princípio subjacente à CGAA é o da prevalência da substância económica sobre a forma jurídica dos atos ou negócios jurídicos, sem, no entanto, se chegar ao ponto de retirar alcance prático aos princípios da legalidade e da tipicidade taxativa dos impostos.

II - Se, pelo contrário, os contribuintes são norteados por outras preocupações ou razões quando escolhem uma via que redunde em dispensa ou redução de tributação, então revelar-se-á excessivo concluir pela obrigação de opção do contribuinte pela via que implique um maior agravamento na tributação.

III – A norma constante do n.º 1 do artigo 100.º do CPPT é aplicável quando da prova produzida resultem fundadas dúvidas sobre a existência do facto tributário.

[10] Neste sentido vide, Acórdão do P481/2025-T do CAAD relatado por Conselheira Fernanda Macãs onde pode ler-se: No caso dos autos, não se encontrando preenchidos os requisitos cumulativos necessários para o preenchimento da tipicidade da Cláusula Geral Anti-Abuso (“CGAA”), tem de proceder o pedido arbitral.

[11] Vide a propósito do conceito, o Acórdão do STA 0753/11 de 21-09-2011, 2ª SECÇÃO. Relator: Conselheiro PEDRO DELGADO

Sumário:

I - O princípio da boa fé, na sua vertente de tutela da confiança, visa salvaguardar os sujeitos jurídicos contra actuações injustificadamente imprevisíveis daqueles com quem se relacionem.

II - No âmbito da actividade administrativa são pressupostos da tutela de confiança um comportamento gerador de confiança, a existência de uma situação de confiança, a efectivação de um investimento de confiança e a frustração da confiança por parte de quem a gerou.

III - A violação pela administração tributária dos deveres procedimentais de colaboração e de actuação segundo as regras da boa fé, pode consistir em vício autónomo de violação de lei.

[12] Dispõe a norma: Artigo 68.º-A(*) da LGT

1 - A administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias.

2 - Não são invocáveis retroactivamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa-fé da lei as orientações genéricas que ainda não estavam em vigor no momento do facto tributário.

[13] Cfr. artigo 21.º do RCPIT.

[14] Cfr. n.º 2 do artigo 68.º-A da LGT.

[15] Acórdão do STA 275/22.4BESNT, de 14-01-2026, SECÇÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO, Relator: JOAQUIM CONDESSO

Sumário: I - Nos termos do preceituado no citado artº.615, nº.1, al.d), do C.P. Civil, é nula a sentença quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões (que não as meras "razões" ou "argumentos") que devesse apreciar (seja por que foram alegadas pelas partes, seja por que são de conhecimento oficioso, nos termos da lei).

II - No processo judicial tributário o vício de omissão de pronúncia, como causa de nulidade da sentença, está previsto no artº.125, nº.1, do C.P.P. Tributário, no penúltimo segmento da norma. (sumário da exclusiva responsabilidade do relator)

[16] Cfr. pág. 5 do duto Acórdão.

