



**MARTINS, Ricardo Faria, Normas anti-abuso como modo de reação do poder legislativo aos comportamentos fiscalmente abusivos em sede de IVA, Análise ao Acórdão do TCA Norte de 23 de abril de 2020, relativo ao processo n.º 00821/14.7BEPRT**

**Resumo:** Os presentes escritos visam analisar a aplicação das normas anti-abuso em sede de IVA, em particular a sua aplicação como modo reação a comportamentos fiscalmente abusivos, tendentes a criar ou a inflacionar o direito à dedução em sede de IVA.

Para o efeito, partiremos da análise de um acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte para refletir sobre o regime das deduções em sede de IVA, de que modo este se encontra munido de mecanismos legais de combate a comportamentos fiscalmente abusivos e como é que estes mecanismos se conciliam com a norma geral anti-abuso existente na ordem jurídico-tributária portuguesa.

**Sumário:** I – Litígio no processo; II – Regime das deduções em sede de IVA; III – Norma geral anti-abuso como modo de reação do poder legislativo aos comportamentos fiscalmente abusivos; IV – Normas específicas anti-abuso; V – Procedimento de aplicação da norma geral anti-abuso; VI – Aplicação das normas anti-abuso no caso em análise; VII – Conclusões.

**I – Litígio no processo**

O Tribunal Central Administrativo Norte foi chamado a decidir recurso jurisdicional que tinha na sua base uma sentença emanada pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou procedente uma impugnação judicial, apresentada por uma sociedade comercial, contra liquidações adicionais de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) emitidas por força das conclusões constantes do relatório final de um procedimento inspetivo, levado a cabo pela Autoridade Tributária e Aduaneira à sociedade impugnante.

Este procedimento inspetivo teve por objeto o cumprimento das obrigações tributárias da sociedade impugnante, enquanto sujeito passivo de IVA, durante o ano de 2010, visto que existia a suspeita de que diversas faturas, contabilizadas para efeitos de dedução,



tenham por objeto operações de aquisições de bens e serviços simuladas entre a sociedade e sociedades terceiras, pertencentes ao mesmo grupo empresarial, o que se confirmou no relatório final do procedimento, dando origem a liquidações adicionais de IVA.

No âmbito do referido procedimento, a sociedade impugnante foi notificada do projeto de relatório inspetivo para, querendo, se pronunciar no prazo de 15 dias, sendo que a impugnante, atendendo à dimensão do relatório, apresentou junto da Direção de Finanças do Porto um requerimento a solicitar a atribuição de 15 dias adicionais para exercer o seu direito de audição prévia. Tal requerimento foi indeferido pela Administração Tributária, dado que, no seu entendimento, a prorrogação do referido prazo não encontrava suporte legal, pelo que o seu diferimento poderia ser violador do princípio da legalidade.

Todavia, o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto entendeu julgar procedente a impugnação judicial apresentada, por se verificar a violação do prazo fixado na lei para o exercício do direito de audição, constante do artigo 63.º, n.º 6, do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), dado que a Administração Tributária efetuou as liquidações adicionais de IVA através da aplicação da norma geral anti-abuso, prevista no artigo 38.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária (LGT), sem a necessária instauração do procedimento constante do artigo 63.º do CPPT, cujo n.º 5 estabelece que o direito de audição prévia é exercido no prazo de 30 dias, a contar da notificação do projeto de aplicação da disposição anti-abuso ao contribuinte.

Chamado a debruçar-se sobre este litígio, o Tribunal Central Administrativo Norte deu razão à Fazenda Pública, uma vez que a Administração Tributária não terá aplicado a norma geral anti-abuso, mas a norma especial anti-abuso constante do artigo 19.º, n.º 3 e 4 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), pelo que, como a lei especial derroga a lei geral, deveria aplicar-se o regime constante da norma especial.

## **II – Regime das deduções em sede de IVA**

O direito à dedução em sede de IVA encontra-se regulado nos artigos 19.º e seguintes do CIVA, permitindo que os sujeitos passivos, no momento do apuramento do imposto devido, deduzam ao imposto que incide sobre as operações tributáveis que efetuaram, o imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos ou o imposto devido pela importação de bens (artigo 19.º, n.º 1, alíneas a) e b) do CIVA).



Todavia, o artigo 19.º, n.º 2, alínea a) do CIVA prevê que, para existir o direito à dedução de IVA, é necessário que este esteja expressamente mencionado em faturas passadas em nome do sujeito passivo e de acordo com a forma prevista na lei, devendo ainda o sujeito passivo estar na posse dessas faturas.

Relativamente às faturas, considera-se que estas são passadas de forma legal se cumprirem os requisitos previstos no artigo 36.º, n.º 5, do CIVA, designadamente, mencionarem expressamente a quantidade e a denominação dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, de forma a especificar a sua extensão e a sua natureza<sup>1</sup>, o preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável, as taxas aplicáveis e o montante de imposto devido.

No caso em apreço, a Administração Tributária, através de procedimento de inspeção tributária e aduaneira, verificou que as faturas relativas a um conjunto de operações não cumpriam com os requisitos constantes do referido artigo 36.º, n.º 5, do CIVA, dado que não referiam a quantidade e o preço unitário dos serviços prestados, e continham uma menção genérica desses serviços, o que originava que, como as faturas não tinham sido passadas na forma legal, a sociedade não tivesse direito a proceder à dedução do valor do imposto referido nessas faturas.

No entendimento do Tribunal Central Administrativo Norte, não se pode aceitar um cumprimento aligeirado dos requisitos, elencados no artigo 36.º, n.º 5 do CIVA, quando estejam em causa prestações de serviços que se suportem em contratos de prestação de serviços, isto porque estes requisitos foram criados com vista a permitir um maior controlo sobre estes contratos, que são mais propícios a permitir esquemas fiscalmente abusivos, dado que o objeto contratual não é tangível, permitindo deduções indevidas ou duplicação de deduções de IVA<sup>2</sup>. O carácter eminentemente formalista do IVA visa evitar as situações de evasão ou fraude fiscal, sendo que os requisitos constantes do artigo 36.º, n.º 5 do CIVA são formalidades *ad substantiam* e *ad probationem*<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 15 de setembro de 2016, Processo n.º C-516/14.

<sup>2</sup> Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 04-10-2017, Processo n.º 01141/16.

<sup>3</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, de 19-11-2006, Processo n.º 00027/10.



Todavia, importa referir que este carácter formalista do IVA tem de ser encarado com prudência, dado que o Tribunal de Justiça da União Europeia tem entendido que, mesmo nas situações em que os sujeitos passivos tenham negligenciado determinados requisitos formais, se a Administração Tributária de um Estado-Membro dispuser dos dados necessários para saber se os requisitos materiais do direito à dedução foram cumpridos, não deve recusar esse direito aos sujeitos passivos<sup>4</sup>. Aliás, como compete ao sujeito passivo que solicita a dedução do IVA comprovar que preenche os requisitos necessários para o efeito<sup>5</sup>, a Administração Tributária pode exigir ao sujeito passivo a apresentação de provas adicionais que considere necessárias para aferir da existência de tal direito<sup>6</sup>.

A Administração Tributária concluiu que as operações mencionadas nessas faturas eram operações simuladas e, por conseguinte, a dedução efetuada pela sociedade que tinha por base o imposto referido nelas era indevida, por força do estatuído no artigo 19.º, n.º 3 do CIVA, que determina que não se pode deduzir imposto que resulta de operações simuladas ou em que seja simulado o preço constantes de faturas.

Esta conclusão da Administração Tributária foi corroborada pelo Tribunal Central Administrativo Norte, ao decidir no sentido de que as faturas em causa não cumpriam o disposto no artigo 36.º, n.º 5 do CIVA, pelo que não haveria forma de provar que os serviços que foram faturados tinham sido efetivamente prestados e, consequentemente que o serviço sobre que incidiu o suposto imposto deduzido tinha sido efetivamente pago.

### **III – Norma geral anti-abuso como modo de reação do poder legislativo aos comportamentos fiscalmente abusivos**

No caso em apreço, perante a prática de um comportamento de natureza evasiva por parte da sociedade impugnante, a Administração Tributária reagiu com a aplicação de uma norma anti-abuso, sendo que o litígio entre a sociedade impugnante e a Administração Tributária prende-se com a determinação sobre se, no caso em análise, se

---

<sup>4</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 01 de março de 2011, Processo n.º C-280/10.

<sup>5</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 18 de julho de 2013, Processo n.º C-78/12.

<sup>6</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 15 de setembro de 2016, Processo n.º C-516/14.



procedeu à aplicação de uma norma geral anti-abuso ou de uma norma específica anti-abuso. Assim, cumpre efetuar uma breve incursão pela matéria atinente a estas cláusulas, enquanto reação do poder legislativo face a comportamentos tributários evasivos<sup>7</sup>.

O ordenamento jurídico português consagra uma norma geral anti-abuso, também denominada como Cláusula Geral Anti-Abuso, inspirada no §42 da *Abgabenordnung* (Lei Geral Tributária alemã), que consta do artigo 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária e que tem como objetivo o combate a comportamentos fiscalmente abusivos, penalizando os contribuintes que contornem a lei aplicável em condições normais, por forma a obter uma situação fiscal mais vantajosa<sup>8</sup>, bem como garantindo “o cumprimento do princípio da igualdade na repartição da carga tributária e na prossecução da satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas”<sup>9</sup>.

Analisando a natureza jurídica desta norma geral anti-abuso, é possível constatar que esta tem raízes no artigo 103.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa, na medida em que constitui um importante mecanismo corretivo de injustiças na repartição dos rendimentos e da riqueza, desde que respeitem, na sua aplicação, o princípio da proporcionalidade, na medida em que os atos ou negócios jurídicos censurados pela clausula geral anti-abuso são validos em termos de direito civil, produzindo os seus efeitos jurídicos e não violando quaisquer normas de natureza não fiscal<sup>10</sup>.

De acordo com Gustavo Lopes Courinha, a Administração Tributária, ao reconstruir juridicamente os atos ou negócios jurídicos praticados e ao apurar os correspondentes efeitos fiscais, deve atender à finalidade da norma geral anti-abuso (evitar os comportamentos fiscalmente abusivos) e observar apenas os efeitos económicos e fiscais

---

<sup>7</sup> Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, “Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal”, in Mário Ferreira Monte *et al.* (coords), *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Horster*, Coimbra, Almedina, 2012, pp. 1213 e ss.

<sup>8</sup> Cfr. Diana Patrícia Tavares Maia, *Cláusula Geral Anti-Abuso, lei antiga e lei nova, que diferenças?*, Porto, Universidade Católica Portuguesa, 2020.

<sup>9</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo nº 04255/10, de 11/02/2011.

<sup>10</sup> Cfr. João Filipe Carvalho, “O regime procedimental de aplicação das normas anti-abuso: análise do artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”, in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, julho – setembro 2005, pp. 65 – 111.



obtidos pelo contribuinte e reprovados pela ordem jurídico-tributária, devendo apenas estes serem desconsiderados na aplicação da norma geral anti-abuso<sup>11</sup>.

Assim, podemos afirmar que a norma geral anti-abuso resulta de uma tensão entre os valores da justiça e da segurança jurídica, sendo que o legislador, ao consagrá-la no ordenamento jurídico, optou por fazer prevalecer o valor da justiça em detrimento do valor da segurança jurídica<sup>12</sup>.

Contudo, o ónus da prova subjacente à invocação e à aplicação desta norma geral anti-abuso cabe à Administração Tributária, como forma de limitação do seu poder administrativo<sup>13</sup> e da possibilidade de aplicação injustificada deste instrumento jurídico, dado que tem subjacente efeitos nefastos para o contribuinte.

A norma geral anti-abuso, segundo Gustavo Lopes Courinha, é constituída, cumulativamente, por quatro elementos essenciais, a saber, o elemento meio, o elemento resultado, o elemento intelectual e o elemento normativo, sendo o elemento meio constituído pelo comportamento ou esquema evasivo praticado pelo contribuinte, enquanto o elemento resultado se subsume à vantagem fiscal obtida pelo contribuinte. Por seu lado, o elemento intelectual é a finalidade que o contribuinte visa atingir com a prática do seu comportamento ou esquema evasivo e o elemento normativo é constituído pela reprovação das vantagens obtidas pelo contribuinte através da conduta praticada por este, por violação do espírito da lei. Para além destes elementos, é ainda possível identificar um quinto elemento, o denominado elemento sancionatório, que apenas se verifica quando os restantes elementos estejam preenchidos e que se subsume na sanção aos comportamentos ou esquemas fiscalmente abusivos, que culminam na sua ineficácia ao nível tributário<sup>14</sup>.

---

<sup>11</sup> Cfr. Gustavo Lopes Courinha, *A cláusula geral anti-abuso no direito tributário – contributos para a sua compreensão*, Coimbra, Almedina, 2009.

<sup>12</sup> Cfr. Saldanha Sanches, *Os limites do planeamento fiscal – substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006;

<sup>13</sup> Cfr. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

<sup>14</sup> Cfr. Gustavo Lopes Courinha, *A cláusula geral anti-abuso no direito tributário – contributos para a sua compreensão*, Coimbra, Almedina, 2009.



No entanto, Sérgio Vasques<sup>15</sup> e Saldanha Sanches<sup>16</sup> entendem que a aplicação da norma geral anti-abuso não depende da verificação de qualquer elemento resultado, ou seja, da existência de qualquer vantagem fiscal ou até económica, bastando o preenchimento dos outros três elementos, isto é, a prática de um comportamento ou esquema evasivo, com a finalidade única ou principal de obter vantagens fiscais (não sendo necessário a obtenção dessas vantagens pretendidas pelo contribuinte) e a reprovação do legislador relativamente à prática desses comportamentos ou esquemas, por serem violadores do espírito da norma jurídico-tributária.

Efetuada uma análise jurisprudencial é possível aferir que, de entre os elementos que constituem a norma geral anti-abuso, o elemento intelectual e o elemento normativo são os elementos de mais difícil preenchimento, pois, no primeiro caso, é difícil concluir-se, com a certeza necessária, que a finalidade fiscal prevalece sobre as finalidades não fiscais e, no segundo caso, é bastante complicado subsumir os comportamentos ou esquemas fiscalmente abusivos, praticados pelo contribuinte, na reprovação operada pelo legislador jurídico-tributário, constante na letra ou no espírito da lei, pois é legítimo que o sujeito passivo escolha a via legal menos onerosa do ponto de vista tributário<sup>17</sup>.

#### **IV – Normas específicas anti-abuso**

Na medida em que a criação da norma geral anti-abuso não foi suficiente para combater os comportamentos e os esquemas fiscalmente abusivos, o legislador jurídico-tributário foi criando diversas normas específicas anti-abuso, de modo a combater, cirurgicamente, situações de condutas evasivas que proliferavam em zonas específicas do ordenamento jurídico-tributário<sup>18</sup>. A norma geral anti-abuso distingue-se das normas

---

<sup>15</sup> Cfr. Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2019.

<sup>16</sup> Cfr. Saldanha Sanches, *Os limites do planeamento fiscal – substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006

<sup>17</sup> Cfr. Ana Cristina Teixeira Lopes, *A aplicação da cláusula geral anti-abuso pela jurisprudência nacional*, Porto, Universidade Católica Portuguesa, 2016.

<sup>18</sup> Cfr. Sara Filipa da Silva Carvalho, *Normas Anti-abuso no contexto nacional, europeu e internacional – tendências atuais ao nível da tributação do rendimento das sociedades*, Braga, Universidade do Minho, 2016.





específicas anti-abuso por um critério aplicativo, isto é, enquanto a aplicação das normas específicas por parte da Administração Tributária é verdadeiramente vinculada, a aplicação da norma geral anti-abuso goza de algum espaço de discricionariedade.

Perante esta matéria, é possível identificar duas correntes doutrinárias divergentes: uma que considera que a norma geral anti-abuso garante uma eficácia maior face ao fim pretendido, em comparação com as normas específicas, dado que esta consegue abranger um maior número de situações de comportamentos fiscalmente abusivos, algo que não sucede com as normas específicas; e uma outra, à luz da qual estas normas devem coexistir e a sua utilização deve ser analisada casuisticamente, pois, como a norma geral anti-abuso tem um carácter mais genérico, esta torna-se de difícil aplicação, pelo que as normas específicas permitem que a Administração Tributária tenha uma atuação mais precisa, obtendo resultados mais eficazes<sup>19</sup>, sendo que para essa eficácia contribui o facto de, na aplicação das normas especiais anti-abuso, a Administração Tributária não ter sobre si o ónus da prova da existência do comportamento evasivo e do preenchimento dos requisitos necessários para a aplicação da norma anti-abuso.

Devido à especificidade e à existência de diversas normas especiais anti-abuso no nosso ordenamento jurídico-tributário, assim como à sua difícil aplicação, por força do procedimento próprio constante do artigo 63.º do CPPT, verifica-se que a norma geral anti-abuso é muito pouco aplicada na nossa ordem jurídica<sup>20</sup>.

### **V- Procedimento de aplicação da norma geral anti-abuso**

A norma geral anti-abuso deve ser aplicada de acordo com o procedimento constante do artigo 63.º do CPPT, que estabelece que a fundamentação do projeto e da decisão de aplicação desta disposição anti-abuso deve conter a descrição dos comportamentos ou esquemas que foram realizados pelo sujeito passivo tributário com abuso de forma

---

<sup>19</sup> Cfr. Cláudia Sofia dos Santos Ribeiro, *A aplicação da cláusula geral anti-abuso*, Lisboa, Instituto Universitário de Lisboa, 2014.

<sup>20</sup> Cfr. Pedro Patrício Amorim, “Anotação à primeira decisão de um tribunal superior sobre a aplicação da cláusula geral anti-abuso (Comentário ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 15 de fevereiro de 2011 – Processo nº 04255/10)” in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Nº 2, Ano 4 (2011), pp. 225 – 235.





jurídica ou que não foram realizadas tendo por base razões económicas válidas, devendo ser precedida de procedimentos de inspeção tributária e aduaneira. Para além disto, é necessário que seja respeitado o direito de audição previa ao sujeito passivo tributário, que deve ser exercido no prazo de 30 dias, a contar da notificação do projeto de aplicação da norma geral anti-abuso (artigo 63.º, n.º 4, alínea b) e n.º 5 do CPPT).

Com a alteração ao CPPT, operada em 2011, foi revogado o n.º 2 deste artigo 63.º do CPPT, permitindo dissipar as dúvidas que pairavam, até esse momento, sobre se este procedimento seria também aplicável às normas especiais anti-abuso, concluindo-se que este apenas é aplicável à norma geral anti-abuso, constante do artigo 38º, nº 2 da LGT.

A esta conclusão, não é irrelevante o facto de a norma geral anti-abuso encerrar em si, em abstrato, um relevante grau de incerteza e de indeterminabilidade jurídicas, pelo que é necessário assegurar, por outros meios, o respeito pelos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança<sup>21</sup>, sendo que tal é obtido no ordenamento jurídico português através do procedimento constante do artigo 63.º do CPPT<sup>22</sup>, dado que este procedimento prevê um conjunto de critérios de interpretação e de aplicação desta norma.

Assim, não é inocente o facto de o ónus da prova do preenchimento dos pressupostos de aplicação da norma geral anti-abuso recair na Administração Tributária, nem o facto de a aplicação desta norma depender da instauração de um procedimento de inspeção tributária e do respeito pelo direito de audição prévia do contribuinte, dado que constituem importantes dimensões do respeito pelos princípios da proporcionalidade, da segurança jurídica e da proteção da confiança.

## **VI – Aplicação das normas anti-abuso no caso em análise**

Ora, no acórdão em estudo, existia a dúvida sobre se a Administração Tributária, para desconsiderar os efeitos jurídico-tributários inerentes às faturas que tinham na sua base operações comerciais simuladas, utilizou a norma geral anti-abuso prevista no artigo 38.º,

---

<sup>21</sup> Cfr. Diana Patrícia Tavares Maia, *Cláusula Geral Anti-Abuso*, lei antiga e lei nova, que diferenças?, Porto, Universidade Católica Portuguesa, 2020.

<sup>22</sup> Cfr. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2019.



n.º 2 da LGT, ou se utilizou uma norma específica anti-abuso, aplicável a situações similares à do objeto do referido acórdão.

Analisando o CIVA, constatamos que o legislador consagrou duas normas especiais anti-abuso para combater comportamentos ou esquemas fiscalmente abusivos no âmbito do direito à dedução do imposto suportado em sede de IVA. O artigo 19.º, n.º 3 do CIVA estabelece que não se pode deduzir imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura. Por outro lado, o n.º 4 do mesmo artigo do CIVA estatui que não se pode deduzir o imposto que resulte de operações em que o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços não entrega nos cofres do Estado o imposto liquidado, desde que o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou o prestador de serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial suscetível de exercer a atividade declarada.

Apesar de o Tribunal Central Administrativo Norte ter escapado à resolução do dilema fulcral de determinação de qual destas normas anti-abuso foi aplicada ao caso concreto, visto que o acórdão concluiu que, como as faturas em causa no litígio não cumpriam os requisitos formais previstos no artigo 36.º, n.º5 do CIVA, não poderia ter havido direito à dedução do imposto suportado em sede de IVA, por força do artigo 19.º, n.º 2 do CIVA, a questão reveste-se de enorme importância do ponto de vista doutrinal.

A questão acerca de qual das normas anti-abuso a Administração Tributária aplicou no caso em análise revela-se de suma importância, dado que a sociedade comercial interpôs impugnação judicial sobre as liquidações adicionais de IVA, referentes ao ano de 2010, com o fundamento de que tinham sido violados os princípios da participação e do contraditório, em desrespeito pelo direito do sujeito passivo à audiência prévia.

De acordo com os princípios procedimentais da participação e do contraditório, a Administração Tributária tem o dever de permitir a participação dos sujeitos passivos destinatários do ato administrativo horizontalmente definitivo<sup>23</sup> ou que possam ser por ele afetados, devendo permitir ao sujeito passivo que se defenda perante atos tributários

---

<sup>23</sup> Atos administrativos horizontalmente definitivos são as decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta, sendo concludentes de um procedimento administrativo.



ou atos em matéria tributária que lhe sejam desfavoráveis, em momento anterior à produção dos seus efeitos<sup>24</sup>, sendo que a sua violação implica a ilegalidade do próprio ato administrativo horizontalmente definitivo.

O exercício do direito de audição, que encontra a sua génese no artigo 267.º, n.º 5 da Constituição da República Portuguesa, é de extrema relevância, uma vez que o sujeito passivo pode contribuir para a decisão a ser tomada pela Administração Tributária, através da invocação de argumentos novos, da alegação de nova factualidade ou da requisição de novas diligências, podendo originar a reapreciação da matéria em causa ou, em última instância, a alteração da decisão final.

Deste modo, a sociedade impugnante argumenta que a Administração Tributária não lhe permitiu exercer o direito de audição prévia no prazo fixado no artigo 63.º, n.º 5 do CPPT, isto é, no prazo de 30 dias, tendo apenas fixado um prazo de 15 dias.

Como anteriormente exposto, o procedimento de aplicação de disposição anti-abuso, previsto no referido artigo 63.º do CPPT, apenas se aplica à norma geral prevista no artigo 38.º, n.º 2 da LGT, não se aplicando às normas específicas, pelo que, se considerarmos que a Administração Tributária aplicou, no presente caso, a norma geral anti-abuso, tal significa que a Administração Tributária teria violado o estatuído no referido preceito, por incumprimento do prazo estabelecido para o exercício do direito de audição e, conseqüentemente, teriam sido desrespeitados os princípios da participação e do contraditório.

Em 1ª instância, o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto entendeu que a Administração Tributária, para combater o comportamento evasivo praticado através da emissão de faturas que tinham na sua base operações comerciais simuladas, aplicou a norma geral anti-abuso, pelo que se deveria aplicar o procedimento previsto no artigo 63.º do CPPT, o que significa que, no entendimento deste Tribunal, a Administração Tributária, ao ter fixado um prazo inferior a 30 dias para o exercício do direito de audição prévia, violou o estatuído no n.º 5 desse artigo 63.º do CPPT.

---

<sup>24</sup> Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Almedina, 2019.



Contudo, da leitura do acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, constata-se que “atualmente, a AT acaba por optar, na maioria dos casos, como no presente, pela aplicação das normas anti-abuso específicas, na medida em que estas preveem a inversão do ónus da prova, ao contrário do que sucede com a cláusula geral anti-abuso”<sup>25</sup>, ou seja, preferem aplicar as normas específicas anti-abuso de forma a evitar a sujeição ao procedimento mais complexo previsto no artigo 63.º do CPPT.

Por conseguinte, dado que a Administração Tributária parece preferir a aplicação das normas específicas anti-abuso, sendo esta prática recorrente na sua atividade, analisando a matéria de facto do caso em análise, é evidente que esta aplicou, no presente caso, as normas específicas constantes do artigo 19.º, n.º 2 e 3 do CIVA, não existindo qualquer indício da aplicação da norma geral anti-abuso, razão pela qual não terá sido aplicado o procedimento previsto no artigo 63.º do CPPT.

Assim, a conduta da Administração Tributária, no caso objeto deste acórdão, não é suscetível de qualquer violação dos princípios da participação e do contraditório, na sua dimensão do exercício do direito de audição, dado que não teria que dar cumprimento ao prazo especial de 30 dias, previsto no artigo 63.º, n.º 5 do CPPT.

Por fim, dado que as liquidações adicionais de IVA resultaram do relatório final do procedimento de inspeção tributária de que a sociedade impugnante foi alvo, constata-se que o direito de audição em causa não é relativo aos atos de liquidação propriamente ditos, mas antes relativamente ao projeto de relatório final, pelo que, neste caso em concreto, o prazo para o exercício do direito de audição deveria ter sido o constante do artigo 60.º, n.º 2 do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, que no momento da factualidade, previa que a Administração Tributária deveria fixar um prazo de 10 a 15 dias para o exercício do direito de audição previa<sup>26</sup>.

---

<sup>25</sup> Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 23 de abril de 2020, Processo nº 00821/14.7BEPRT

<sup>26</sup> A redação anterior àquela que foi estabelecida pela Lei nº 75-A/2014, de 30 de setembro, previa que o direito de audição prévia deveria ser exercido entre 10 e 15 dias após a notificação do projeto de relatório final da inspeção tributária (redação estabelecida pela Lei nº 50/2005, de 30 de agosto), sendo que a redação originária previa que tal direito deveria ser exercido num prazo entre 8 e 15 dias, a fixar pela Administração Tributária.



## **VII – Conclusões**

Face ao anteriormente exposto, concluímos que o Tribunal Central Administrativo Norte decidiu bem quando considerou que a Administração Tributária, no caso objeto do acórdão em análise, para fazer face aos comportamentos fiscalmente abusivos evidenciados pela sociedade impugnante, procedeu à aplicação das normas específicas anti-abuso previstas nos n.º 2 e 3 do artigo 19.º do CIVA, em detrimento da norma geral anti-abuso, constante do artigo 38.º, n.º 2, da LGT, pelo que não seria aplicável o procedimento existente no 63.º do CPPT. Assim, não existiu qualquer violação do direito de audição prévia da sociedade impugnante pelo facto de a Administração Tributária não ter estabelecido um prazo de 30 dias para exercer o referido direito.