

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 283/2014-T

Tema: IRS – Clausula geral antiabuso

Processo n.º 283/2014-T

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Juiz José Poças Falcão (designado por acordo dos outros Árbitros), Professor Américo Brás Carlos e Dr. Ricardo da Palma Borges, designados, respectivamente, pela Requerida e pela Requerente, para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 07-07-2014, acordam no seguinte:

1 RELATÓRIO

A..., **SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS, S.A.**, sociedade com o número único de identificação de pessoa colectiva e de matrícula (“NIPC”) ... (doravante meramente designada de “**A... SGPS**” ou de “**Requerente**”) apresentou, no dia 24-03-2014, um pedido de constituição de Tribunal arbitral colectivo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que instituiu o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), em que é Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (“AT”).

No exercício da opção de designação de árbitro prevista na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT e em cumprimento do disposto na alínea g) do n.º 2 do artigo 10.º e no n.º 2 do artigo 11.º, do mesmo diploma, a Requerente designou como Árbitro o Dr. Ricardo da Palma Borges.

O pedido de constituição do Tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 26-03-2014 e notificado à AT em 27-03-2014.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º e do n.º 3 do artigo 11.º do RJAT, e dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária designou como Árbitro o Professor Américo Braz Carlos.

De acordo com o disposto nos n.ºs 5 e 6 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD notificou a Requerente da designação do Árbitro pelo dirigente máximo do serviço da Administração Tributária em 15-05-2014, e notificou os árbitros designados pelas partes para designarem o terceiro árbitro que assume a qualidade de árbitro presidente.

Em 11-06-2014 e 16-06-2014 os Árbitros designados pelas partes comunicaram ao CAAD a designação do Juiz José Poças Falcão como árbitro Presidente.

Os signatários designados para integrar o presente Tribunal Arbitral colectivo aceitaram as designações, nos termos legalmente previstos.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação em 19-06-2014.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 07-07-2014.

No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente pediu a declaração de ilegalidade da liquidação de retenções na fonte de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2013 ... e respectiva liquidação de juros compensatórios, no total global de € 293.605,31, referentes ao ano de 2010, pedindo a condenação da AT na restituição dessa

importância à requerente acrescida dos respectivos juros indemnizatórios.

Invocou para tanto, em síntese:

- a) Violação do dever especial de fundamentação previsto no artigo 63.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”);
- b) Inaplicabilidade da cláusula geral anti-abuso para imposição de obrigações acessórias e inconstitucionalidade da interpretação contrária;
- c) Não preenchimento dos pressupostos que a doutrina e a jurisprudência têm identificado como necessários para a aplicação da cláusula geral anti-abuso, quais sejam: o elemento meio, o elemento intelectual, o elemento resultado e o elemento normativo;
- d) Inconstitucionalidade material do disposto no artigo 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (LGT), por violação dos princípios constitucionais da legalidade tributária, da protecção da confiança e da segurança jurídica.

A AT apresentou resposta em que terminou dizendo que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente, absolvendo-se a Requerida dos pedidos, mantendo-se as liquidações nos termos em que foram efectuadas.

No dia 16-01-2015, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo-se pronunciado os representantes da Requerente e da Requerida sobre a tramitação processual, eventuais excepções que devessem ser apreciadas e decididas antes do Tribunal conhecer do pedido, a necessidade de se fazerem correcções nas peças processuais apresentadas e a necessidade de marcação de uma nova reunião para a realização de alegações orais. Nessa reunião, a Requerida prescindiu da testemunha João Pedro Ribeiro Henriques, a qual havia sido por si arrolada na respectiva resposta.

Nessa reunião acordou-se ainda que o processo prosseguiria com alegações escritas simultâneas no prazo de 10 dias.

Foram apresentadas essas alegações.

A Requerente concluiu assim as suas:

*“(…)**Termos em** que se requer a V. Exas. se dignem dar provimento ao presente pedido de pronúncia arbitral sobre o ato melhor identificado no introito e, em consequência, declarando-se a sua ilegalidade, sendo a Requerente reembolsada das quantias que indevidamente pagou acrescidas de juros indemnizatórios.*

A AT apresentou igualmente alegações escritas em que concluiu que se verificam todos os requisitos da aplicação da cláusula geral anti-abuso, pelo que deve o pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente, por não provado, absolvendo-se a Requerida dos pedidos, mantendo-se as liquidações nos termos em que foram efectuadas.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar os pedidos.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas mais excepções.

2 FUNDAMENTAÇÃO

2.1 *Matéria de facto*

2.1.1 Factos provados

Com base nos elementos que constam do processo e do processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A A... – CONSULTING AND CLINICAL SERVICES, S.A., sociedade anónima com sede na Rua ... Lisboa, com o NIPC ... (doravante “A... SA”), foi constituída em 29-12-2006;
- b) O respectivo objecto social consiste na gestão de unidades de saúde, consultoria, formação e prestação de serviços de saúde;
- c) De acordo com o contrato de sociedade, a sociedade pode, acessoriamente, adquirir e deter participações em sociedades com objecto diferente daquele que exerce;
- d) Do cadastro fiscal da A... SA consta que o início de actividade ocorreu a 12-01-2007;
- e) A A... SA foi constituída com o capital social de € 50.000,00, tendo sido repartida a subscrição das acções pelos seguintes accionistas (conforme esquematização constante do relatório final relativo à aplicação da cláusula geral anti-abuso, adiante meramente designado de “Relatório CGAA”):

Sócios / Accionistas		% do Capital	n.º acções	n.º acções	% do capital
Nome	NIF	realizado	Realizadas	Subscritas	Subscrito
		12%	6 000	6 000	12%
		12%	6 000	6 000	12%
		12%	6 000	6 000	12%
		2%	1 000	26 000	52%
		12%	6 000	6 000	12%
		50%	25 000	50 000	100%

- f) Em Janeiro de 2008, o accionista B... reforçou a sua participação no capital

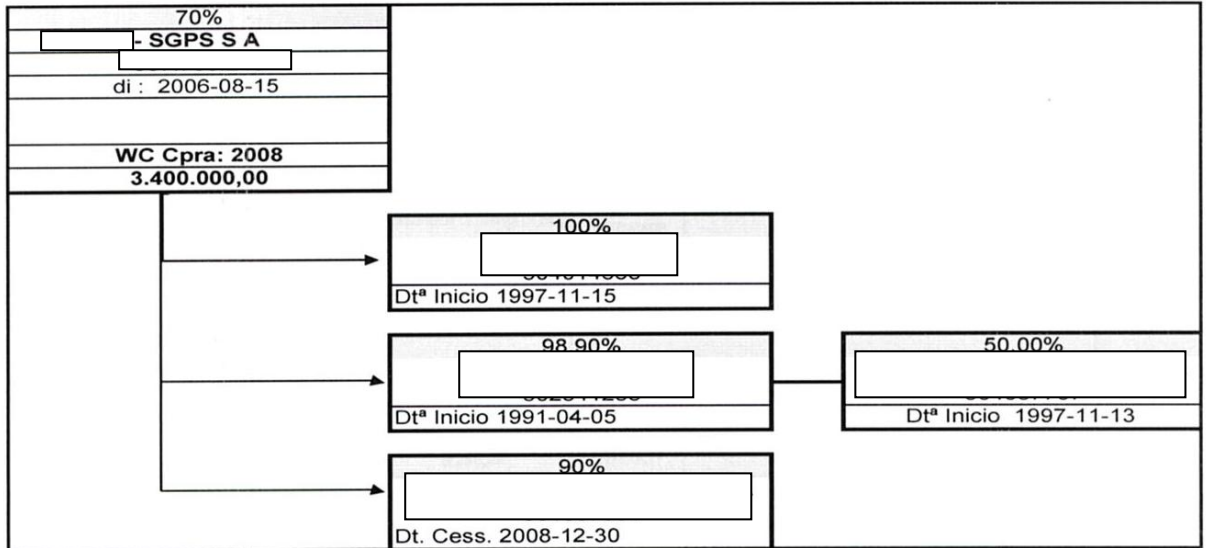
social da entidade **A... SA**, com a aquisição aos restantes accionistas de um total de 23.996 acções, passando a deter 49.996 acções, ou seja, 99,99% do capital social da referida sociedade (conforme esquematização constante do Relatório CGAA):

Data Alienação /Aquisição	Accionista vendedor	n.º acções vendidas	Valor de realização €	n.º de acções que fica a possuir	Adquirente	N.º Acções adquiridas	Numero de acções De capital (realizado) Que passa a ser detentor	Numero de acções De capital (realizado e subscrito) Que passa a ser detentor
-	-	-	-	-		-	Inicial =1000	Inicial =26 000
7/1/2008		5999	5999,00	1		5999	6999	31 999
7/1/2008		5997	5997,00	3		5997	12996	37 996
7/1/2008		6000	6000,00	0		6000	18996	43996
28/2/2008		6000	6000,00	0		6000	24996 ~= 99,984%	49996 = 99,99%

Adquirente	N.º Acções	% CAPITAL
	1	0,002%
A	3	0,006%
	49 996	99,992%
Total	50 000	100%

- g) As restantes quatro acções continuaram a pertencer a C... e a D...;
- h) De 2007 a 2009 a **A... SA**, adquiriu participações sociais em outras entidades, as quais desenvolviam diversos negócios operativos na área da saúde, nomeadamente ao nível da patologia clínica, laboratorial, imagiologia, gestão de serviços de saúde, gestão de serviços de urgência, gestão de prescrição de análises e gestão de fornecedores;
- i) Essas participações sociais tinham sido primeiramente detidas não só por B..., sua mulher e filhos, como também por terceiros;
- j) No exercício de 2008 a **A... SA** adquiriu 70% do capital social da sociedade E... – SGPS, S.A., por € 3.400.000,00;
- k) As participações sociais na sociedade E... SGPS, SA foram adquiridas ao grupo F...;
- l) A sociedade E... – SGPS, S.A. era a sociedade dominante de um grupo formado por mais quatro empresas (conforme esquematização constante do

Relatório CGAA):



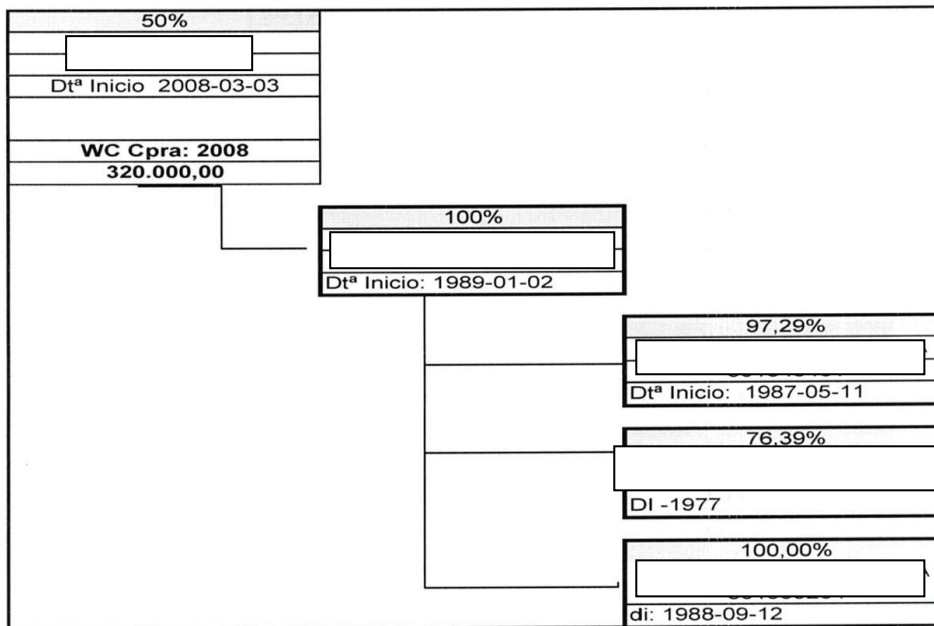
- m) No exercício de 2008 a **A... SA** adquiriu 5% do capital social da sociedade **G... LDA**, pelo preço de € 57.190,65;
- n) No exercício de 2008 a **A... SA** adquiriu aos dois filhos de **B...** 50% do capital social da sociedade **H..., LDA**, pelo preço de € 507.241,69 (conforme esquematização constante do Relatório CGAA):

Sociedade	NIPC	gerente	NIF	ano	notas
				2008, 2009, ...	esposa
Sócios	nif	%	Vende à Workcell		
		50%			
		10%	2008 / 12		filho d
		40%	2008 / 12		filho d
Após a compra pela Workcell consulting	nif	%	Parte Capital Social	ano	notas
		50%	6.500,00		
		50%	6.500,00		
		100%	13.000,00		

- o) No exercício de 2008 a **A... SA** adquiriu 80% do capital social da sociedade **I... LDA**, pelo preço de € 330.973,83 (conforme esquematização constante do Relatório CGAA):

Sociedade	NIPC	gerente	NIF	ano	notas
CENTRO MEDICO DIAGNOSTICO [] LDA	[]	[]	[]	01-07-1905	Esposa de []
Sócios	nif	%	Vende à Workcell	ano	notas
[]	[]	81%	Vende 7182,68 € (79,99%)	Fev. 2008	A quota correspondia a 7232,57 € tendo sido dividida em duas : uma de 7182,68 € e outra de 897,84 €
[]	[]	19%			A quota correspondia a 1745,79 €
Cap. Social = 8978,36 €					
Após a compra pela Workcell consulting	nif	%	Parte Capital Social	ano	notas
[]	[]	80%	7182,68		Vende a sua quota em 2011 à [] consulting
[]	[]	10%	897,84		Vende a sua quota em 2011 à [] consulting
[]	[]	10%	897,84		
[]	[]	100%	8978,36		

- p) No exercício de 2011 a **A... SA** adquiriu os remanescentes 20% do capital social da referida sociedade;
- q) No exercício de 2008 a **A... SA** adquiriu 100% do capital social da sociedade **J... LDA**, pelo preço de € 6.000,00;
- r) No exercício de 2008 a **A... SA** adquiriu 50% do capital social da sociedade **I..., CLÍNICA LABORATORIAL,S.A.**, pelo preço de € 320.000,00;
- s) A sociedade **I..., CLÍNICA LABORATORIAL, S.A.**, era a sociedade dominante de um grupo formado por mais quatro empresas (conforme esquematização constante do Relatório CGAA):



- t) No exercício de 2008 a A... SA adquiriu 100% do capital social da sociedade CENTRO MÉDICO DE L..., LDA, pelo preço de € 33.000,00 (conforme esquematização constante do Relatório CGAA):

Sociedade	NIPC	gerente	NIF	ano	notas
CENTRO DE MEDICINA [redacted] LDA	[redacted]	[redacted]	[redacted]	04/2008 a 10/2008	Filho de [redacted]
				10/2008 ...	Filho de [redacted]
Sócios					
Após a compra pela Workcell consulting					
nif	%	Parte Capital Social €	ano	notas	
[redacted]	5%	250,00 €	2008/05		
[redacted]	5%	250,00 €	2008/05	Filho de [redacted]	
[redacted]	5%	250,00 €	2008/05	Filho de [redacted]	
[redacted]	85%	4.250,00 €	2008/05		
[redacted]	100%	5.000,00 €			
Após a compra das restantes participações pela Wor					
nif	%	Parte Capital Social €	ano	notas	
[redacted] - CONSULTING A. C. SERVICES S A	100%	5.000,00 €	2008-dez.		

- u) No exercício de 2008 a A... SA detinha, ainda, 100% do capital social da sociedade por quotas A... II – CONSULTING AND CLINICAL SERVICES, LDA., a qual viu o seu capital social aumentado e o tipo de sociedade transformado em sociedade anónima a 21 de Maio de 2010;
- v) A 31 de Dezembro de 2009, o total das participações (investimentos financeiros) da A... SA ascendia a € 5.761.021,71, perfazendo o total do activo

€ 7.593.914,28;

- w) A 31 de Dezembro de 2009, os capitais próprios da **A... SA** tinham o valor de € 3.002.211,56;
- x) A 31 de Dezembro de 2009, o total do passivo da **A... SA** ascendia a € 4.591.702,72, dos quais € 2.533.304,35 respeitavam a dívidas junto de instituições de crédito, € 936.423,40 a dívidas a fornecedores de imobilizado e € 299,467,98 a suprimentos efectuados à sociedade pelo accionista B...;
- y) No ano de 2009, os proveitos da **A... SA** assentam em cerca de 60,6% no reconhecimento por essa sociedade da quota-parte dos resultados gerados nas sociedades participadas;
- z) A Requerente foi constituída a 23 de Dezembro de 2009;
- aa) A Requerente tem um capital social de € 50.000,00, repartido por 50.000 acções ordinárias, cada uma com um euro de valor nominal;
- bb) O accionista B... detém 49.996 acções da Requerente;
- cc) Os restantes accionistas da Requerente, com uma acção cada, são M..., N..., LDA, O... MODELISMO UNIPESSOAL, LDA, e P... UNIPESSOAL, LDA;
- dd) O objeto social da Requerente consiste na gestão de participações sociais de outras sociedades como forma indireta de exercício de atividades económicas;
- ee) A **A... SA** foi avaliada durante o mês de Dezembro de 2009 (em data não possível de determinar, mas anterior à do relatório do Revisor Oficial de Contas abaixo referido), pela Q... & ASSOCIADOS – SOCIEDADE DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS, S.A.;
- ff) O extenso relatório que reflecte a referida avaliação, explicita, a folhas 22 de 73, que:

“(...) Tendo em consideração que o valor do negócio (9934.497€) tem implícito um múltiplo com base no EBITDA esperado para 2009 de 12,4 (bastante acima das restantes entidades avaliadas e dos resultados obtidos pelo benchmarking (vide anexo 4.12), entendemos necessária fazer aqui

alguma correcção. Assim, entendemos que o valor da A... SA, considerando a valorização de todas as suas participações directas e indirectas, é de:

27.000.000 € (vinte e sete milhões de euros) “ – destaques no original.

gg) Este valor foi considerado como adequado pelo Revisor Oficial de Contas R... no âmbito do seu “Relatório do Revisor Oficial de Contas nos termos do artigo 29.º do Código das Sociedades Comerciais”, emitido a 29-12-2009, no qual se podem ler os seguintes trechos que se consideram relevantes:

“(...

3. Os bens foram avaliados por Q... & Associados, SROC, S.A. em Dezembro de 2009, de acordo com os critérios de avaliação a seguir indicados:

- *Foi avaliado o negócio corrente da sociedade com base nos fluxos de caixa esperados do mesmo, validados pelo desempenho anterior e pelos contratos existentes;*
- *Foram avaliadas as sociedades operacionais dependentes da A... pelos mesmos critérios;*
- *Foram avaliadas as sociedades dependentes sem actividade operacional com base nos seus activos realizáveis deduzidos de passivos exigíveis;*
- *Foi avaliado um subgrupo de sociedades recentemente adquirido a uma parte independente com base no valor de aquisição praticado;*
- *Foram corrigidas as avaliações com base na percentagem de controlo da A..., SA nas mesmas;*
- *Foram validadas as avaliações com base em multiplicadores de EBITDA conhecidos de transacções de sociedades operando no mesmo sector de actividade;*
- *Foram descontados ou acrescidos nas avaliações os passivos de financiamento líquidos ou as disponibilidades líquidas das sociedades à data mais recente;*
- *Formaram-se bases conservadoras face a valores obtidos nas metodologias referidas para compensar possíveis desvios e considerar a*

situação actual de incertezas no sector de actividade em que as sociedades operam.

(...)

6. O meu trabalho foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, designadamente a Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) 841 – Verificação das Entradas em Espécie para Realização de Capital das Sociedades, com as devidas adaptações, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se o valor dos bens atinge ou não o valor nominal da transacção a favor dos sócios que efectuam as vendas dos activos à sociedade e da contrapartida a pagar pela sociedade. Para tanto o referido trabalho incluiu a verificação:

- a) da existência dos bens;*
- b) da titularidade dos referidos bens e da existência de eventuais ónus ou encargos;*
- c) da adequação dos critérios usados na avaliação dos mesmos; e*
- d) do valor atribuído aos bens.*

7. Entendemos que o trabalho efectuado proporciona uma base aceitável para a emissão da nossa declaração”.

hh) O Relatório do Revisor Oficial de Contas conclui da seguinte forma: “*Com base no trabalho efetuado, declaramos que os valores encontrados atingem o valor nominal da transacção planeada entre a sociedade e o seu acionista e da contrapartida a pagar pela sociedade”.*

ii) A 30 de Dezembro de 2009 a Requerente celebrou com o seu accionista B... um contrato de compra e venda de acções do capital social da A... SA;

jj) Acordaram as partes que o preço da venda das acções, de € 26.995.680,00, seria dividido da seguinte forma:

- i) € 1.995.680,00, a serem pagos logo que a Requerente dispusesse de fundos para o efeito;

- ii) € 25.000.000,00, a serem constituídos como suprimento da titularidade do alienante B...;
- kk) Durante o exercício de 2010 a Requerente pagou um total de € 1.260.386,27;
- ll) Esse montante foi deduzido aos referidos € 1.995.680,00, e reflectido na contabilidade da Requerente nesses mesmos termos;
- mm) Em Julho de 2011 a I..., SA, foi incorporada por fusão na A... II, SA;
- nn) A 15 de Setembro de 2011, a Requerente apresentou a sua Declaração de Informação Empresarial Simplificada (IES/DA) relativa ao ano de 2010;
- oo) A Requerente inscreveu no campo A5318 do anexo A da referida Declaração, relativo a “Dividendos”, na referida, o montante de € 1.260.386,27;
- pp) A Requerente contabilizou na conta 278411 do balancete analítico relativo ao exercício de 2010 a quantia de € 1.260.386,27;
- qq) Esta conta respeita a “Outros Devedores e Credores”, “Dr. B...”;
- rr) Em 2013, a AT procedeu a uma acção inspectiva interna de âmbito parcial à Requerente relativa ao ano de 2010, em cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2013 ...;
- ss) No decurso da acção inspectiva externa foi proposta a aplicação do procedimento da cláusula geral anti-abuso, a que se refere o artigo 63.º do CPPT, o qual foi autorizado por despacho do Senhor Director Geral da Administração Tributária e Aduaneira, em 02-10-2013;
- tt) No Relatório CGAA, notificado por Ofício datado de 15 de Outubro de 2013, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais, o seguinte:
- “III.2 – Constituição A... SGPS SA**
- III.2.1 - Constituição da SGPS**
- (...)

d) Resulta, como supra referido, e que se dá por reproduzido, que o contrato de sociedade foi elaborado na terça-feira, dia 22 de Dezembro de 2009.

Neste, o accionista B..., detentor de 99,99 % do capital social da A... SGPS SA, assina, por si e na qualidade de representante dos restantes accionista [sic], o contrato de sociedade.

Foi igualmente nomeado, administrador único (clausula quinta).

Sendo presidente da Assembleia-Geral S..., e secretário do mesmo órgão T..., ambos, filhos do administrador único B...

III.2.2 - Contrato compra e venda de acções do capital social da A... Consulting SA e Constituição de um Suprimento no montante de €25 000 000,00

Seguidamente à constituição da A... SGPS SA, (quarta-feira, 30 de Dezembro de 2009) foi firmado, entre esta sociedade e o contribuinte B..., um contrato de compra e venda das acções, por este detidas no capital social da A... Consulting SA;

Extrai-se da leitura do contrato de compra e venda das acções (vide anexo 4), celebrado **na terça-feira, 30 de Dezembro de 2009**, que:

a) O contrato de compra e venda, supra referido, foi celebrado entre, o primeiro contraente, B..., nif: ... e, a segunda contraente, A... - Sociedade Gestora de Participações Sociais Sa, nipc:

b) Que o primeiro contraente é o único e legítimo proprietário e detentor de 49 992 acções ordinárias e ao portador, cada uma com o valor nominal de € 1,00. Representativas estas de parte do capital social da Sociedade anónima A... - Consulting and Clinical Services SA, nipc: ... e com o capital social de € 50 000.00.

c) Clausula primeira - O primeiro contraente vende à segunda contraente (A... SGPS SA), as 49 992 acções, integralmente realizadas, com o valor global de € 49 992,00, e representativas de 99,98% do capital social da A...

Consulting SA.

E que a compra e venda das acções, foi objecto de deliberação por parte da Assembleia-

Geral da A... SGPS SA e da A... Consulting SA.

d) Clausula segunda: O preço devido pela compra e venda das acções é de €26 995 680, 00 (vinte e seis milhões, novecentos e noventa e cinco milhares e seiscentos e oitenta euros) a ser pago da seguinte forma.

i) €1 995 680,00 (um milhão, novecentos e noventa e cinco mil seiscentos e oitenta euros), a serem pagos logo que a segunda contraente (entenda-se A... SGPS SA) disponha de fundos para poder realizar esse pagamento.

ii) o valor remanescente de €25 000 000, 00 (vinte e cinco milhões de euros), constituir-se-á como suprimento da titularidade do primeiro contraente (entenda-se B...), ao abrigo do contrato de suprimento celebrado neste acto.

e) Clausula quarta: O primeiro contraente, B..., cede a segunda contraente, que aceita a cedência, os suprimentos de que é credor na A... consulting SA, no valor de € 299 467,98.

f) - Clausula quinta: O primeiro contraente, B..., reconhece que não é titular de quaisquer créditos sobre a segunda contraente, com excepção dos decorrentes deste contrato relativos à venda das acções e à cedência dos suprimentos, sobre a A... Consulting SA.

Ficando o primeiro contraente integral e imediatamente exonerado e desabrigado de qualquer obrigação, presente e futura, emergente da sua qualidade de accionista da A... Consulting SA.

A segunda contraente, A... SGPS SA, assume a obrigação de pagamento das importâncias correspondentes a impostos e quaisquer outros custos que sejam devidos por força da celebração e execução do presente contrato.

g) – O contrato de compra e venda das acções foi celebrado, em Lisboa, na

quarta-feira dia 30 de Dezembro de 2009. Tendo B... assinado enquanto vendedor e em representação da sociedade adquirente (A... SGPS SA).

III.3 - Do relatório do Revisor Oficial de Contas (ROC)

(...)

e) *Infra*, o mapa resumo relativo a avaliação das participações sociais detidas pela A... Consulting SA:

[Redacted] S.A. – AVALIAÇÃO DA SOCIEDADE

Resumo da avaliação

Sociedade participada	% detida	Valor de avaliação	Valor atribuível à Workcell, S.A.	Método	Notas
[Redacted] Lda	50	32.131.130	25.704.904	DCF	(1)
[Redacted] Lda	80	1.808.259	1.446.407	DCF	
[Redacted] S.A.	50	1.822.671	911.335	Patrimonial	(2)
[Redacted] SGPS, S.A.	70	3.400.000	3.400.000	Aquisição	(3)
[Redacted]	5	57.191	57.191	Aquisição	(4)
[Redacted] Lda	100	0	0	Patrimonial	
[Redacted] Lda	95	0	0	Patrimonial	
Subtotal			31.520.037		
Desconto			4.520.037		(5)
Valor de avaliação			27.000.000		

Notas:

- Embora a participação de capital na Labdiagnóstica, Lda seja de 50%, por acordo parasocial, o direito aos lucros da [Redacted] S.A. nesta sociedade depende do negócio aportado à mesma por cada uma das partes. Face à situação actual e previsível, o direito da [Redacted] excedeu em 2009 os 80% e espera-se que continue a exceder os 80%, pelo que se considerou 80% para cálculo do valor.
- A [Redacted] S. A. é apenas um sociedade veículo cujo activo essencial é a sociedade LSS, Lda, a qual controla ainda outras três sociedades e que foram avaliadas em conjunto pelo método do Discounted Cash Flow (DCF) em € 2.461.521.
- A [Redacted] SGPS, SA encabeça um grupo de sociedades e os 70% foram adquiridos recentemente (em 2008) a partes independentes pelo que se considera que esse valor continua válido como valor de mercado da mesma.
- Apesar da reduzida participação nesta sociedade presume-se que a mesma vale pelo menos o custo de aquisição.
- Este desconto deve-se a razões de conservadorismo na avaliação, nomeadamente em relação aos riscos que possam existir na valorização da Labdiagnóstica face às regras de distribuição de resultados acordadas entre os sócios.

e1) *Relativamente ao mapa resumo das avaliações, somos, somente, a construir as seguintes reflexões, no que discorre, sobre o valor da avaliação atribuída à sociedade H... Lda.*

e2) *Como supra referido, a A... Consulting SA, procedeu à aquisição, em 2008, de urna participação social, correspondente a 50 % do capital social. Mas que de acordo com o acordo parasocial, tem direito a 80% dos lucros. Tendo, Vide ponto III.1.4 b 2, no ano anterior, adquirido esta participação,*

pela importância de € 507 241,69 (Vide anexo 7 - cópia - balancete 2008 - A... Consulting SA - da conta 41 Investimentos financeiros).

e3) No espaço de um ano, a sociedade e bem assim a participação foi valorizada para a € 25 704 904, o que corresponde a uma valorização de quase 5000 %.

e4) Regista-se que, como suso referido, a titularidade das participações e bem assim da Gestão da sociedade, gravitava na esfera familiar da família B....

(...)

g) Da cadencia dos actos, somos, conduzidos, a pressupor que a assembleia-geral da A... SGPS SA se realizou ou na terça feira dia 29 ou na quarta-feira, dia 30 de Dezembro de 2009. Mas, em momento, que precedeu, o da celebração - assinatura do contrato de compra das acções, representativas da participação no capital social da A... Consulting SA.

h) Por outro lado, encontrando-se B..., na posição de sócio fundador, da A... SGPS SA, com 99,99% e assumindo igualmente a qualidade de vendedor, logo, impedido de votar por imposição legal, quem terá deliberado a aquisição das participações sociais?

i) Quedando-nos no relatório do ROC, a avaliação das participações sociais, objeto de transacção, foi concretizada em Dezembro de 2009. Elemento que, igualmente, releva, na importante urgência, que se vislumbra, na cadência dos actos conducentes a celebração do(s) negócio(s): constituição da SGPS e Compra e venda das acções da A... Consulting SA.

III.4 - Da análise económico - financeira da A... SGPS SA

(...)

III 4.2 - Do elemento administrativo e do económico-financeiro

Resulta das respectivas contas (vide anexo 8). elaboradas pela administração da A... SGPS SA, e dos demais elementos consultados

(mormente da declaração modelo 10), por esta emitidos, que inexistem no seu quadro colaboradores assalariados.

Neste contexto se enquadra, que nos exercícios de 2009 e 2010, não tivesse, esta, dispendido gastos, e concomitantemente relevados nas respectivas contas POC/SNC, com o pessoal.

Assacando aos elementos suso, inferimos que, por isso, a A... SGPS SA não prestará qualquer serviço às suas participadas, que implique da existência, de um quadro de pessoal próprio; Antes pelo contrário, são os colaboradores da sua participada ou de outras sociedades participadas, pela A... Consulting SA, nesta (A... SGPS SA) prestam funções de carácter administrativo - técnico. Mormente, da TOC (enquanto trabalhadora independente).

Da análise das Participações Financeiras detidas pela A... SGPS SA:

Exercício	Denominação Social	NIPC	% de participação	Data de aquisição	Quantidade acções	Custo de Aquisição €	Valor de Balanço €
2009	[] Consulting and Clinical Services SA	[]	99.99%	30-12-2009	49 992	26 995 680 000	Goodwill = 23 994 068,88
							Part. Financeira – M Eq. Patrim. = 3 001 611,12
2010	[] Consulting and Clinical Services SA	[]	99.99%	30-12-2009	49 992	26 995 680 000	Goodwill = 23 994 068,88
							Part. Financeira – M Eq. Patrim. = 6 677 081,14

Neste contexto e quedando-nos no mapa supra, construído com base na informação extraída dos balancetes contabilísticos da sociedade A... SGPS SA, regista-se que, a sua carteira de participações (investimentos) financeiras, em 2009 e 2010, era composta (limitava-se), unicamente e exclusivamente, pela participação no capital social da A... Consulting SA.

De onde, nos limites e condições relatadas no presente relatório, podemos, com alguma certeza, inferir que, a constituição da A... SGPS SA, alicerçada no escopo legal (gestão de Participações Sociais em que assenta o regime legal atinente a constituição das SGPS, carece de fundamento objectivo, mormente no que tange a perspectiva e substância económica. Nos pontos infra abordaremos da substância fiscal, do(s) negócio(s).

III 4.2.1 - Da análise económico - financeira

III 4.2.1.1 - Das Contas de 2009 - in Balanço

(...)

Num quadro, de uma análise sintética, das contas apresentadas, somos a registrar que:

i) com reporte a 31/12/2009, os capitais próprios da sociedade, totalizavam, apenas, €49 945,00;

ii) decompondo o valor; dos € 50 000,00 relativos ao capital social foi diminuída a importância de € 55,00, referentes ao resultado líquido negativo;

iii) decorrente da aquisição da participação de 99,98% da A... Consulting SA, como supra referido, foi reflectido na contabilidade o valor de € 26 995 680,00, em investimentos financeiros - partes de capital.

Relevados da seguinte forma:

Valor efectivo das participações adquiridas: € 3 001 611, 12 ;

Valor potencial insito nas mesmas (goodwill): € 23 004 068,88

iv) na conta Accionistas (sócios) (PASSIVO) relevou-se a constituição da respectiva dívida da sociedade para com o accionista B... na importância de €25299 467,98.

Sendo:

€ 25 000 000,00 - relativos a "suprimentos com a aquisição da A... Consulting SA";

€ 299 467,98 - dizem respeito a assumpção pela A... SGPS do montante do suprimento efectuado pelo Sr. B... a sociedade A... Consulting SA.

v) em conformidade com o clausulado no contrato de compra e venda das

acções da A... Consulting SA, relevou-se contabilisticamente "o crédito" de 1 995 680,00 €, para com o accionista fundador e alienante B...

vi) no que tange a importância de € 324 467,98, registada em outros devedores.

Decompõe-se em:

€ 25 000,00 - Capital por realizar;

€ 299 467,98 -Suprimento de B... na A... Consulting SA, e assumido pela A... SGPS.

vii) da análise a demonstração de fluxos de caixa (in IES/2009) verifica-se que o SP, relativamente a esta aquisição da participação social na A... Consulting SA, não relevou da existência qualquer fluxo financeiro. Ou seja, da existência de, in concreto, de pagamentos recebimentos. Reconduzindo-se o negócio jurídico, em sede económico - contabilística a uma simples operação de inscrição na contabilidade dos factos económicos subjacentes.

III 4.2.1.2 - Das Contas de 2010

(...)

Da análise do balanço

Decompondo os valores, mormente da conta de investimentos financeiros, no que tange, a conta de outros devedores (SNC 27).

Vem:

conta	designação	Período		Saldo Final	
		débito	crédito	débito	crédito
27	Outras contas a receber e pagar	1.781.237,25	1.996.880,00	519.650,98	735.293,73
27 841	Outros devedores e credores				
27 8411	Dr. [redacted]	1.260.386,27	1.995.680,00		735.293,73
27 8412	[redacted] SA	519.650,98	0,00	519.650,98	
27 8413	Credores de Honorários	1.200,00	1.200,00		

De onde resulta que o montante do crédito que a A... SGPS SA, tinha para com o seu accionista, B..., inscrito na conta SNC 27 8411, foi reduzido, no decorrer do exercício económico de 2010, em € 1 260 386,27.

Análise da conta corrente 27 84 11 (SNC)

Analisando os movimentos inscritos na conta corrente, (vide anexo 6) referente ao exercício de 2010, regista-se que foram transferidos para a esfera jurídica do accionista B..., os montantes, infra melhor identificados, no quadro abaixo:

data a que se reporta o "lançamento da transferência"	facto	débito €	credito	saldo divida
01-01-2010	saldo abertura		1.995.680,00	1.995.680,00
01-02-2010	pagamento	6.000,00		1.989.680,00
01-04-2010	pagamento	150.000,00		1.839.680,00
01-05-2010	pagamento	300.000,00		1.539.680,00
01-05-2010	pagamento	16.350,00		1.523.330,00
01-05-2010	pagamento	100.000,00		1.423.330,00
01-05-2010	pagamento	16.350,00		1.406.980,00
01-05-2010	pagamento	7.855,96		1.399.124,04
28-06-2010	pagamento	7.500,00		1.391.624,04
14-07-2010	pagamento	16.350,00		1.375.274,04
14-07-2010	pagamento	16.350,00		1.358.924,04
26-08-2010	pagamento	16.350,00		1.342.574,04
30-09-2010	pagamento	16.350,00		1.326.224,04
30-09-2010	pagamento	65.000,00		1.261.224,04
21-10-2010	pagamento	300.000,00		961.224,04
03-11-2010	pagamento	28.800,00		932.424,04
30-11-2010	pagamento	127.030,31		805.393,73
30-11-2010	pagamento	25.000,00		780.393,73
30-11-2010	pagamento	16.300,00		764.093,73
01-12-2010	pagamento	28.800,00		735.293,73
	soma transferências	1.260.386,27		

Conta corrente	€
Valor inicial a 1-1-2010	1.995.680,00
Saldo a 31-12-2010	735.293,73
Montante transferido para Sr. <input type="text"/>	= 1.260.386,27

Consultando a IES, elaborada e apresentada, por e sobre a esfera da responsabilidade da Administração da sociedade, regista-se que, (Vide pág. 8 - Demonstração de fluxos de caixa), os montantes transferidos pela A... SGPS SA, para o seu accionista B..., o foram a título de pagamento de dividendos.

Pagamentos respeitantes a:		
A6325	Financiamentos obtidos	
A6326	Juros e gastos similares	
A6327	Dividendos	1.260.386,27
A6328	Reduções de capital e de outros instrumentos de capital próprio	
A6329	Outras operações de financiamento	
A6330	Fluxos de caixa das actividades de financiamento (C)	-1.235.386,27
A6331	Varição de caixa e seus equivalentes (A+B-C)	-902,20
		25.000,00
		24.946,00

Observa-se, igualmente que, o montante do capital social (€ 25 000,00), relevado na conta 26 1 1 1, o qual estava por realizar, o foi em Março de 2010”.

uu) Relativamente à matéria de direito a AT expõe o seu entendimento sobre a correcta interpretação da cláusula geral anti-abuso:

“Alicerçados na doutrina, procuremos na desconstrução doutrinária, já efectuada da norma vertida no n.º 2 do artigo 38º da LGT, erigir a solução operativa ao caso vertente.

Para o efeito, recupera-se, desde já, o texto citado no ponto III.5. nomeadamente a previsão normativa, assente nos três segmentos:

- 1) os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos (...) à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou a obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançados, total ou parcialmente, sem utilização desses meios;
- 2) por meios artificiosos ou fraudulentos;
- 3) e com abuso das formas jurídicas.

Satisfeitos aqueles segmentos assacaremos, como efeito, a ineficácia fiscal dos acto(s) ou negócio(s) jurídico(s) celebrados [essencial ou principalmente dirigidos (...) a redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos]. quase como se de um teste se tratasse.

Na desconstrução doutrinária e jurisprudencial já firmadas são identificados

cinco elementos tipológicos, para que em concreto se possa lançar mão da Cláusula Geral Antiabuso.

Os quais, sucintamente, consistem

- o elemento meio - diz respeito à via livremente escolhida - acto ou negócio jurídico, isolado ou parte de uma estrutura de actos ou negócios jurídicos sequenciais, lógicos e planeados, organizados de modo unitário - pelo contribuinte para obter o desejado ganho ou vantagem fiscal;

- o elemento resultado, consiste na vantagem fiscal (concretizada na diminuição, eliminação ou diferimento da carga fiscal), obtida em virtude da escolha daquele meio, se comparados os resultados económicos com os fiscais dos actos ou negócios, porquanto uns não correspondem aos outros (ao mesmo resultado económico não corresponde semelhante resultado fiscal).

*- o elemento intelectual, exige a escolha daquele meio seja "essencial ou principalmente dirigid[a] [...] à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos" (artigo 38.º, n.º 2 da LGT), ou seja, exige, não a mera verificação de uma vantagem fiscal, mas antes, que se afira objectivamente, se o contribuinte "pretende um acto, um negócio ou uma dada estrutura, **apenas ou essencialmente, pelas prevaletentes vantagens fiscais que lhe proporcionam**".*

- o elemento normativo, tem por função primordial distinguir os casos de elisão fiscal dos casos de poupança fiscal legítima. Com efeito, e como referido supra, só se afigura legítimo o comportamento que materializa uma actuação intra (secundum) legem, já não sendo aceitável a actuação que se posicione para lá da intenção da norma aferida à luz dos princípios gerais de direito conformadores e informadores do ordenamento jurídico, maxime o ordenamento jurídico fiscal.

- e, por fim, o elemento sancionatório, se verificados os restantes elementos, determina, como sanção, a ineficácia, no exclusivo âmbito tributário, dos actos ou negócios jurídicos tidos por abusivos, "efectuando-se então a tributação de

acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas" (*parte final do artigo 38.º, n. 2, da LGT*)".

- vv) O Relatório CGAA prossegue, então, com a demonstração da verificação dos referidos cinco elementos (na perspectiva da AT), a qual se dá aqui por inteiramente reproduzida, apenas se salientando as passagens conclusivas de cada um dos referidos elementos:

“III.6.1.1 - Elemento meio

(...)

Verifica-se pois que os actos e negócios jurídicos realizados pelos sujeitos passivos não são típicos nem normais na óptica da gestão de empresas efectuada com base na simples racionalidade económico-financeira.

Só é possível compreender tal sucessão de actos e negócios jurídicos num contexto de procura de um determinado resultado fiscal (de eliminação da tributação);

As condições do negócio, bem como todos os actos praticados, parecem inserir-se numa lógica desenhada pelos accionistas da A... Consulting Sa com o objectivo de redenominar um fluxo monetário, inicialmente designado de pagamento de dividendos, de "pagamento de um preço" acordado.

Estas condições contratuais, só nos parecem possíveis em virtude de B... se posicionar, directamente ou indirectamente, nas duas partes do contrato.

III.6.1.2 - Elemento Resultado e da sua conjugação com o Elemento Intelectual e normativo

(...)

Em suma, o elemento resultado, acompanhando com Diogo Leite Campos, consiste na vantagem fiscal conseguida através do elemento meio, utilizado por B..., que no caso em apreço resultou na transformação de um fluxo financeiro, denominado de - distribuição de dividendos (sujeito a IRS nos termos da al. h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS), noutro fluxo, denominado - pagamento de preço (o preço determinado no negócio de aquisição das partes sociais da A...

Consulting Sa. pela SGPS).

(...)

III.6.1.2.1 – Análise de todo o exposto

(...) na esfera jurídica do contribuinte B..., acaso não tivesse vendido as suas participações na A... Consulting SA, a A... SGPS SA, estariam sujeitos a tributação, nos termos do preceituado na al. h) do n.º 2 do artigo 5º do CIRS: os lucros distribuídos pelas entidades sujeitas a IRC e colocados a disposição dos respectivos associados ou titulares, incluindo adiantamentos por conta de lucros;

Ora, em 2009 e 2010, nos termos do n.º 3 e n.º 1 do artigo 71º do CIRS (na redacção ao tempo), aqueles lucros distribuídos, estariam sujeitos, a retenção na fonte a título definitivo, a taxa liberatória de 20% se obtidos em território português;

No entanto, o que se verificou, com a interposição da A... SGPS SA ((entre a sociedade produtora dos dividendos (A... Consulting SA) e o contribuinte B...)), foi, o afastamento da tributação do fluxo monetário (resultante da distribuição de lucros) procedente da A... Consulting SA, porquanto tal fluxo aproveita dos benefícios fiscais já referidos, quando ingressa na esfera jurídica da SGPS, ao mesmo tempo que o "empacotamento" ali lhe é feito, permite "furtá-lo" a incidência do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. Em suma aproveita a pessoa coletiva e a pessoa singular (accionista B...);

Com efeito, parece, estarmos perante urna utilização desproporcionada (desajustada) do Instituto do Suprimento, atentas as "consequências" económico-fiscais, que in casu, produz.

(...)

Não podemos, contudo, admitir que por via do contrato de suprimento com a sociedade A... SGPS SA, o seu accionista B..., tenha realizado uma operação de financiamento com recurso a meios monetários, nem que o desiderato fosse o de introduzir ou aumentar a liquidez, suprimindo, por esta via, eventuais

carências de tesouraria.

Não obstante a liberdade de conformar a sua vida privada e ainda a liberdade contratual que assiste aos contribuintes em geral, é por demais evidente, em termos globalmente percebidos, que o património do contribuinte B..., não sofreu substancial alteração com a alienação da sua participação no capital social da A... Consulting SA a sociedade A... SGPS SA, senão vejamos:

Ao vender a participação maioritária (99,99%) que detinha na A... Consulting SA, a uma SGPS, da qual, também é, accionista maioritário (99,98%), os poderes gestionários (inerentes aquela propriedade) não se alteram, só porque passaram a ser detidos indirectamente. Com efeito, o contribuinte B... continua a deter o poder de dispor das acções que vendeu a sua sociedade (detentor de 99,98 % do capital social da SGPS).

Ao alienar parte do seu património, nos termos declarados, o alienante posicionou-se numa frágil situação económico-financeira, agravada pela incerteza, inerente a actividade desenvolvida pela A... SGPS SA, Maxime a obtenção de rendimentos que lhe permitam honrar os seus compromissos; Se bem que a teoria exposta, é válida para os actos ou negócios praticados, na égide do arm 's lenhgt, o que não se verifica in casu. Na medida em que o vendedor, é também o "proprietário" de 99,9% da sociedade adquirente. Permanecendo assim, por via indirecta, o titular das acções da A... Consulting SA.

Num exercício crítico-reflexivo, demonstra-se, apesar de a letra da lei (formal) permitir o acto ou o negócio realizado, que os efeitos fiscais alcançados extravasam (praeter legem), a ratio da norma e demais ordenamento jurídico vigente, nomeadamente os princípios gerais de direito.

*Julgamos demonstrado, que o contribuinte B... utilizou a figura do suprimentos - em regra geral um meio de financiamento das sociedades, objectivando um resultado extra-*legem*, ou seja, extravasante do limite do planeamento fiscal legítimo ou não*

abusivo.

Aprofundemos as implicações fiscais, no exercício de 2010 e subsequentes, decorrentes de todo o arranjo jurídico-formal feito pelo contribuinte.

Com recurso a esta "arranjo", o contribuinte B... "consegue transmutar", os fluxos monetários resultantes da distribuição de resultados, gerados na A... Consulting SA, e que lhe chegam por via da A... SGPS SA, em amortização do suprimento.

Em suma estamos na presente de urna operação de travestização, dos resultados (dividendos), efectuada no seio da A... SGPS SA, em pagamento de crédito ao accionista B...

(...)

Assim e por todo o referido, julgamos reunidas as condições para que em concreto possa ser considerado fiscalmente ineficaz a, contratualização do suprimento.

O contribuinte é livre de "constituir " as sociedades que lhe aprouverem, no âmbito, entre outras, da liberdade da gestão da sua vida privada, todavia, esta liberdade já não acolhe, uma actuação engendrante de créditos hipotecantes das próprias empresas, prejudicando entre outros, os demais credores, concomitantemente, o Estado Português.

Alternativamente, o contribuinte B... poderia (deveria), aquando da constituição da A... SGPS SA, realizar a sua participação no capital social, em espécie, entregando, para o efeito, as participações sociais que detinha na A... Consulting SA, avaliadas nos termos exigidos pelo CSC.

Operação esta, em virtude do montante do preço atribuído ao negócio da venda, por parte do B..., das partes sociais, cifrado em € 26 985 680,00, que prolongará a vantagem fiscal alcançada, por muitos e muitos anos, concretamente, até ao momento da amortização completa do suprimento engendrado.

(...)

Assim, por aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 38º da LGT, encontramos, in casu, perante um conjunto de operações que, outra coisa não são, senão urna distribuição de resultados sujeita a retenção na fonte a título de IRS, nos termos do preceituado na al. h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS conjugado como disposto, no CIRS, artigo 71º n.º 1 al. c) e (ex.) n.º 3 al. c) com a epígrafe Taxas liberatórias.

Aqui chegados, importa lembrar que sobre os dividendos, percebidos desta forma - empacotados na figura do pagamento de um crédito constituído por via de um suprimento, inexistente incidência de IRS.

Assim, as transferências monetárias, efectuadas, no decurso do exercício de 2010, pela A... SGPS SA para o seu accionista, B..., como inscrito na IES/2010 consubstanciam-se, no pagamento de "dividendos"º.

ww) Conclui-se no Relatório CGAA o seguinte:

“(...)

Face a todo o exposto e ambicionando urna prática normativamente racionalizada do direito fiscal entende-se estarem verificadas as condições para que se possa lançar mão do mecanismo previsto no n.º 2 do artigo 38º da LGT, acima transcrito.

III.8 - Propostas de correcção

Durante o exercício de 2010, a Administração da A... SGPS SA, transferiu, para o seu accionista - B..., o montante de € 1.260.386,27, Vide, anexo n.º 6.

Somos assim conduzidos, por aplicação da CCAA, a considerar, para efeitos fiscais, os valores recebidos, a título de pagamento da dívida, melhor discriminados no ponto III 4.2.1.2 – Das contas de 2010, rendimentos de capitais (a título de dividendos), sujeitos a retenção na fonte em sede de IRS.

À luz do disposto no artigo 103º do CIRS - com a epígrafe, Responsabilidade em caso de substituição, cabe à sociedade A...

SGPS SA a responsabilidade pelas importâncias que deveriam ter sido retidas e não o foram, conforme imposto no n.º 3 do mesmo artigo.

Ora, no caso em apreço, o total de imposto não retido na fonte, e como tal, não entregue foi de € 261 431, conforme quadro abaixo:

data a que se reporta o "lançamento da transferência"	facto	débito €	taxa de Ret. Fonte (TX RF)	Ret. Fonte € = (Débito x TX R F)	RF a entregar (€), mensalmente	Data, limite, entrega da RF ao Estado
01-01-2010	saldo abertura					
01-02-2010	pagamento	6.000,00	20%	1.200,00	1.200,00	20 de Março de 2010
01-04-2010	pagamento	150.000,00	20%	30.000,00	30.000,00	20 de Maio de 2010
01-05-2010	pagamento	300.000,00	20%	60.000,00		
01-05-2010	pagamento	16.350,00	20%	3.270,00		
01-05-2010	pagamento	100.000,00	20%	20.000,00		
01-05-2010	pagamento	16.350,00	20%	3.270,00		
01-05-2010	pagamento	7.855,96	20%	1.571,19	88.111,19	20 de Junho de 2010
28-06-2010	pagamento	7.500,00	20%	1.500,00	1.500,00	20 de Julho de 2010
14-07-2010	pagamento	16.350,00	20%	3.270,00		
14-07-2010	pagamento	16.350,00	20%	3.270,00	6.540,00	20 de Agosto de 2010
26-08-2010	pagamento	16.350,00	21,50%	3.515,25	3.515,25	20 de Setembro de 2010
30-09-2010	pagamento	16.350,00	21,50%	3.515,25		
30-09-2010	pagamento	65.000,00	21,50%	13.975,00	17.490,25	20 de Outubro de 2010
21-10-2010	pagamento	300.000,00	21,50%	64.500,00	64.500,00	20 de Novembro de 2010
03-11-2010	pagamento	28.800,00	21,50%	6.192,00		
30-11-2010	pagamento	127.030,31	21,50%	27.311,52		
30-11-2010	pagamento	25.000,00	21,50%	5.375,00		
30-11-2010	pagamento	16.300,00	21,50%	3.504,50	42.383,02	20 de Dezembro de 2010
01-12-2010	pagamento	28.800,00	21,50%	6.192,00	6.192,00	20 de Janeiro de 2011
	soma transferências	1.260.386,27	total imposto não retido	261.431,71	261.431,71	

”

xx) A Requerente pagou ao seu accionista as quantias referidas na alínea anterior, segundo ela a título de pagamento de parte do preço das acções;

yy) Em 06-09-2013, o Chefe de Divisão da Direcção de Finanças de ... proferiu despacho, reportando-se ao Relatório CGAA, nos seguintes termos:

“Confirmo o teor do presente Relatório.

Face à realidade descrita justifica-se que sejam propostas correções nos termos do n.º 2 do artigo 38.º da LGT, conjugado como artigo 63.º do CPPT, bem como de acordo como disposto no artº 13º do Dec. Lei nº 42/91, de 22 de Janeiro, e nos artºs 98º e 101º do Código do IRS.

O sujeito passivo foi notificado do Projeto de Relatório, para exercício do direito de audição prévia, mas as suas alegações não produziram alteração nos pressupostos de aplicação da Cláusula

Geral Antiabuso.

Propõe-se a remessa do presente Relatório a consideração do Exmo. Sr. Diretor Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, para autorização da liquidação do tributo referido”.

zz) Também em 06-09-2013, a Senhora Directora de Finanças de ... proferiu despacho nos seguintes termos, reportando-se ao Relatório da Inspeção Tributária e pareceres que sobre ele recaíram:

“Visto.

Concordo com os pareceres e como Relatório da ação inspetiva, em anexo.

O relato da situação tributária observada justifica e fundamenta as correcções propostas em sede de IRS, com referência ao ano de 2010.

A fundamentação assenta na previsão / estatuição das normas técnicas contidas no Código do IRS e no Dec. Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro, na redacção a data dos factos, pelo que consideram-se reunidos os pressupostos de direito e de facto, para se proceder a sujeição a retenção na fonte dos dividendos pagos ou colocados à disposição, em obediência a aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 38.º da LGT, conjugado como artigo 63.º do CPPT.

Remeta-se à consideração do Exmo. Sr. Diretor Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, para autorização da liquidação do imposto.

Notifique-se o sujeito passivo após decisão do Sr. Diretor Geral”.

aaa) O Director Geral da AT autorizou a aplicação da cláusula geral anti-abuso nos termos propostos a 02-10-2013;

bbb) A Requerente não procedeu a retenção na fonte de qualquer quantia relativamente aos pagamentos que efectuou ao seu accionista durante o ano de 2010, segundo ela a título de pagamento do preço das acções;

- ccc) Na sequência dos actos referidos nas alíneas anteriores veio a ser emitida a liquidação impugnada, acima melhor identificada;
- ddd) A Requerente pagou o imposto e respectivos juros a 12 de Fevereiro de 2014, no montante de € 293.605,31 - acrescido de juros de mora no montante de € 294,99 e de custas de processo executivo no montante de € 1.044,74, tudo num valor de € 394.945,04;
- eee) Em 24-03-2014, a Requerente apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo.

2.1.2 Factos não provados

Não se provou que a valorização das acções tivesse como finalidade, exclusiva ou principal, a obtenção de vantagens fiscais.

2.1.3 Motivação - Fundamentação da fixação da matéria de facto

Fixou-se a matéria de facto com base nos elementos que constam do Relatório da Inspeção Tributária e na petição inicial. Naturalmente, que quanto às transcrições efectuadas *supra* se dá por assente o facto de os textos transcritos terem sido produzidos pelas partes, mas não os juízos valorativos neles insertos pelas mesmas.

Quanto ao facto referido como não provado o juízo probatório baseia-se, por um lado, em o relatório de avaliação das acções alienadas ter sido elaborado por uma entidade credível e independente, no teor do relatório do Revisor Oficial de Contas (elaborado para efeitos do artigo 29.º e não para efeitos do artigo 28.º do Código das Sociedades Comerciais, como erradamente se refere na alínea f) do ponto III.3 do Relatório CGAA) e na falta de elementos probatórios apresentados pela Requerida para a desconsideração do referido valor e, ainda, por ser perfeitamente admissível que a fixação dos valores das acções tivesse outros motivos, inclusivamente o cumprimento do dever previsto no artigo 63.º do Código do IRC.

Assinala-se a contradição entre a 15 de Setembro de 2011, a Requerente ter apresentado a sua Declaração de Informação Empresarial Simplificada (IES/DA) relativa ao ano de 2010, inscrevendo no campo A5318 do anexo A da referida Declaração, relativo a “Dividendos”, o montante de € 1.260.386,27, mas ter contabilizado tal quantia como pagamento de dívida a accionista na subconta 278411 (de “outros devedores e credores”, dentro das “outras contas a receber e pagar” da conta 27) do balancete analítico relativo ao exercício de 2010 (e não numa subconta 264 de “resultados atribuídos”, dentro da conta “accionistas & sócios” da conta 26). Não é possível atribuir efeitos decisivos a estes factos, nem parece que tal seja determinante, porquanto a AT não alega que, *de facto*, tenham sido pagos pela Requerida dividendos mas apenas que, *de jure*, os seus pagamentos merecem tal (re)qualificação, em substância, acaso opere, em razão da aplicação da cláusula geral anti-abuso, a desconsideração dos efeitos fiscais primitivamente pretendidos pelo accionista vendedor.

2.2 Matéria de direito

2.2.1 Questão prévia – ordem de conhecimento dos vícios

A AT entendeu aplicar à Requerente a cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38.º, n.º 2, da LGT.

Está em causa a transmissão para a Requerente de 49.992 acções representativas do capital social da **A... SA**, ocorrida a 30-12-2009, pelo preço de € 26.995.680,00.

Para pagamento daquele preço a Requerente ficou devedora de € 1.995.680,00, que deveria pagar assim que dispusesse dos fundos necessários, e de € 25.000.000,00, dívida que foi configurada contratualmente como de suprimentos, tendo como respectivo credor o vendedor e accionista da Requerente, B....

A AT considerou que a valorização de € 540,00 por acção transmitida, acima do

valor nominal de € 1,00 por acção, teve o propósito de permitir o reembolso diferido da referida quantia a título de suprimentos, à medida que a Requerente recebesse dividendos da A... SA.

Nessa medida, e com base na aplicação da cláusula geral anti-abuso, a AT considerou que os montantes pagos pela Requerente ao referido accionista, no exercício de 2010, devem ser tratadas fiscalmente como dividendos, nesse ano, sem que tenha existido sobre eles tributação em sede de IRS.

Nestes termos, a AT determinou que os € 1.260.386,27 que a Requerente entregou ao referido accionista devem ser tratados como rendimentos de capitais (a título de dividendos) e liquidou IRS e juros compensatórios, no montante global de € 293.605,31, imputando o pagamento à Requerente, por entender que esta deveria ter efectuado retenções na fonte relativamente às quantias entregues, segundo ela, a título de pagamento do preço em dívida.

A Requerente fundamenta a sua discordância quanto ao entendimento da AT com os seguintes motivos:

- Violação do dever especial de fundamentação previsto no artigo 63.º do CPPT;
- Inexistência de obrigação tributária na esfera da Requerente, por inaplicabilidade da cláusula geral anti-abuso para imposição de obrigações acessórias, e inconstitucionalidade da interpretação contrária, por não estarem preenchidos em relação à Requerente os diversos pressupostos ou elementos de que a aplicação da cláusula geral anti-abuso depende;
- Inconstitucionalidade material do disposto no artigo 38.º, n.º 2, da LGT, por violação dos princípios constitucionais da legalidade tributária, da protecção da confiança e da segurança jurídica.

Atendendo à matéria de facto provada e ao pedido deduzido, de declaração de ilegalidade do acto de liquidação, bem como aos diversos vícios imputados ao mesmo, impõe-se fazer opções quanto à ordem de conhecimento daqueles.

Atenta a natureza impugnatória do processo arbitral tributário (cfr. artigo 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis *ex vi* do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele), deve o Tribunal Arbitral socorrer-se do artigo 124.º do CPPT, com base na idêntica natureza dos meios impugnatórios.

Assim, por indicação legal, conhecer-se-iam em primeiro lugar dos vícios aos quais a Requerente imputa a nulidade e, seguidamente, daqueles a que esta faz corresponder uma mera anulabilidade. Para definir quais os vícios de que se conhece prioritariamente na decisão, deve “(...) o tribunal atender à qualificação dos vícios feita pelo impugnante, isto é, dar prioridade à apreciação dos vícios que este qualifica como geradores de inexistência ou nulidade, pelo menos para apreciar se deve ou não ser lhes dada esta qualificação” - cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Vislis, Lisboa, vol. II, 2011, 6.ª edição, p. 327.

O pedido de pronúncia arbitral apresentado não obstante concluir pedindo a anulação da liquidação, invoca, sem qualquer ordem de precedência, diversos vícios aos quais corresponde sempre uma sanção de anulabilidade, apenas apresentando como pedido subsidiário a declaração de ilegalidade da liquidação com base na alegada inconstitucionalidade do artigo 38.º, n.º 2, da LGT, por violadora dos princípios da legalidade, da protecção da confiança e da segurança jurídica.

Nessa medida, principia-se por julgar da verificação de existência de um dos vícios de cuja procedência, por se referir à legalidade interna do acto impugnado, ao seu conteúdo admissível, conduz a uma tutela estável dos interesses ofendidos: inexistência de obrigação tributária na esfera da Requerente, por não se verificarem em relação a esta os pressupostos de aplicação da cláusula geral anti-abuso, mormente, por não ser a Requerente a obter o benefício alegadamente indevido, mas antes o accionista, e por ser aquele que manifesta a capacidade contributiva que se quer ver tributada em sede de IRS.

2.2.2 Questões decidendas

Atendendo ao *supra* exposto, o Tribunal apreciará as questões seguintes e de acordo com a seguinte ordem:

- 1) Dos pressupostos de aplicação da cláusula geral anti-abuso, mormente, da questão da inexistência de obrigação tributária na esfera da Requerente;
- 2) Da alegada inconstitucionalidade do artigo 38.º, n.º 2, da LGT, por violação dos princípios constitucionais da legalidade e da igualdade tributárias, nos termos do disposto nos artigos 13.º e 103.º, n.ºs 1 e 2, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), quando interpretado no sentido de a tributação resultante da referida norma incidir apenas sobre quem obteve as vantagens fiscais ilegítimas, sendo inaplicáveis as regras gerais da substituição tributária (maxime previstas no artigo artigos [sic] 5.º, n.º 2, al. h), 71.º, n.º 1, al. c), 71.º, n.º 6, 101.º, n.º 2, al. a) e 103.º do Código do IRS) e de responsabilidade em caso de substituição tributária (maxime previstas no artigo 28.º da LGT e no artigo 103.º do Código do IRS), independentemente de o substituto tributário poder ter conhecimento ou intervenção nos actos ou negócios jurídicos tipificados em tal norma.

2.2.3 Dos pressupostos de aplicação da cláusula geral Anti-Abuso – da questão da inexistência de obrigação tributária na esfera da Requerente

2.2.3.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente invoca a ilegalidade da liquidação com base na inexistência de obrigação tributária na sua esfera, por não se verificarem em relação a ela os pressupostos de aplicação da cláusula geral anti-abuso, sob diversos ângulos:

- Por considerar que a referida cláusula não opera para impor a um terceiro a obrigação de entregar o imposto enquanto dever secundário ou instrumental, mas apenas para fazer nascer a obrigação tributária principal;
- Por não estar verificados os quatro primeiros elementos da cláusula geral anti-

abuso na esfera da Requerente;

- Por a obrigação de retenção na fonte depender da verificação dos respectivos pressupostos próprios previstos nas normas que estabelecem o dever de retenção, no caso de serem pagos dividendos, algo que, na perspectiva da Requerente, não sucedeu;

- Por a obrigação de retenção na fonte ser um dever acessório, vinculado e sujeito ao princípio da legalidade, insusceptível de ser ficcionado por via da aplicação da cláusula geral anti-abuso que apenas torna ineficazes os efeitos fiscais dos actos ou negócios jurídicos em causa;

- Por os destinatários da cláusula geral anti-abuso serem os titulares do rendimento em causa, não sendo possível aplicá-la a terceiros através de uma responsabilidade que se fundamenta na mera intervenção no acto de pagamento, devendo ser relativamente aos titulares que se deverão verificar os correspondentes elementos;

- Por serem os referidos titulares do rendimento que têm a responsabilidade originária do imposto devido em resultado da desconsideração *a posteriori* dos efeitos fiscais dos actos de pagamento em que efectivamente interveio;

- Por ser sobre aqueles titulares que recai a obrigação de pagamento de imposto;

E conclui a Requerente que interpretar-se a cláusula geral anti-abuso no sentido de produzir efeitos fiscais sobre terceiros que não o contribuinte que agiu motivado para a obtenção de vantagem fiscal, para além de constituir violação do princípio da determinação legal da obrigação de retenção na fonte, atenta contra outros princípios da CRP.

2.2.3.2 POSIÇÃO DA REQUERIDA

Nas suas Resposta e nas Alegações, a AT defende que:

- A liquidação assentou na desconsideração das prestações pecuniárias enquanto alegados pagamentos da dívida de preço de compra das acções, isentos de tributação, e na sua requalificação para efeitos tributários como distribuição de dividendos resultantes dos lucros colocados à disposição do accionista da Requerente;

- A referida requalificação gera a obrigatoriedade de a Requerente proceder à

retenção na fonte de IRS aquando do pagamento das quantias, (re)qualificadas como dividendos;

- A constituição da Requerente e a realização dos suprimentos não têm substância económica;
- A valorização das acções adquiridas e a sua venda não reflectem um acto de gestão societária que tenha uma válida motivação económica ou empresarial;
- O regime do artigo 63.º do Código do IRC não tem aplicação no caso *sub judice*;
- O financiamento da Requerente através de suprimentos teve por objectivo os interesses do accionista de ambas as sociedades (Requerente e A... SA);
- Estão reunidos os pressupostos de aplicação da cláusula geral anti-abuso;
- A norma que estabelece a cláusula geral anti-abuso não é inconstitucional;
- As normas que determinam a cláusula geral anti-abuso, quando interpretadas no sentido de a tributação resultante das mesmas incidir apenas sobre quem obteve as vantagens fiscais ilegítimas, são inconstitucionais, por violação dos princípios da legalidade e da igualdade tributárias.

2.2.3.3 PLANEAMENTO FISCAL LEGÍTIMO E ILEGÍTIMO

É consabido que existe planeamento fiscal legítimo e ilegítimo.

Nesse sentido, como SALDANHA SANCHES ensinou, o planeamento fiscal é legítimo quando “*o sujeito passivo renuncia a um determinado comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, de entre múltiplas soluções que o ordenamento jurídico contempla, aquela que, por acção intencional ou omissão do legislador tributário acarreta menores encargos fiscais*”¹. Será ilegítimo quando corresponder a um “*comportamento de redução indevida , por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das onerações fiscais de um determinado*

¹ Cfr. SANCHES, J.L. SALDANHA, *Os Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, p. 21.

*sujeito passivo*².

Como foi decidido no âmbito do processo arbitral tributário n.º 200/2014-T [as notas de rodapé respectivas são do original]:

“(...) Dentro do quadro do planeamento fiscal podemos, assim, distinguir as situações em que o sujeito passivo actua contra legem, extra legem e intra legem.

*Quando este actua **contra legem**, a sua actuação é frontal e inequivocamente ilícita, pois infringe directamente a lei fiscal, e configura uma fraude fiscal ⁽³⁾ passível, inclusive, de ser objecto de censura contra-ordenacional ou criminal.*

*A actuação **extra legem** ocorre quando o sujeito passivo aproveita de forma abusiva a lei para chegar a um resultado fiscal mais favorável, pese embora este não a violar directamente. Este adopta «um comportamento que tem como finalidade exclusiva ou principal contornar uma ou várias normas jurídico-fiscais, de modo a conseguir a redução ou a supressão do encargo fiscal» ⁽⁴⁾. Sendo que dessa ou dessas normas jurídico-fiscais se deve detectar uma tentativa de contornar «uma clara intenção de tributar afirmada pelos princípios estruturantes do sistema» ⁽⁵⁾. Este tipo de actuação é comumente designada de «fraude à lei fiscal» mas, conforme alerta SALDANHA SANCHES, pretendendo melhor ilustrar e distinguir estas situações das de fraude fiscal, é também designada de «evitação abusiva de encargos fiscais», «evitação fiscal abusiva» ou ainda «elisão fiscal» ⁽⁶⁾.*

*Só se afigura legítima – e, assim, planeamento fiscal legítimo ou não abusivo – a actuação **intra legem**. Com efeito, a obtenção de uma poupança fiscal não constitui um comportamento proibido pela lei, desde*

² Cfr. *Op. Cit., Loc. Cit.*

³ Cfr. AcTCAS de 12-02-2011, proc. n.º 04255/10.

⁴ Cfr. JÓNATAS MACHADO e NOGUEIRA DA COSTA, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, pp. 340-341.

⁵ Cfr. SALDANHA SANCHES, J.L., *Os Limites...*, p. 181.

que a actuação não se enquadre na supra referida actuação *extra legem* (⁷)”.

Significa isto que a questão colocada a este Tribunal reside, pois, em saber se a actuação da Requerente se situa ou não *extra legem*, ou seja, se há um planeamento fiscal abusivo.

2.2.3.4 OS CINCO ELEMENTOS DA CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO

O artigo 38.º, n.º 2, da LGT, com a epígrafe “Ineficácia de actos e negócios jurídicos”, tem o seguinte teor:

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

A aplicação desta norma tem, necessariamente, de ser complementada pelo artigo

⁶ Cfr. SALDANHA SANCHES, J.L., *Os Limites...*, pp. 21-23; ainda Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 12-02-2011, processo n.º 04255/10.

⁷ Cfr. SALDANHA SANCHES, J.L., *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal, As duas constituições – nos dez anos da cláusula geral antiabuso*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, pp. 49-50, que afirma, a este respeito: «a consagração da cláusula geral antiabuso implica [...] que a partir da sua introdução está claramente delimitado aquilo que o sujeito passivo pode e não pode fazer. As habilidades fiscais, a destreza fiscal deixam de ser possíveis (as operações artificiosas e fraudulentas que têm como fim principal ou exclusivo a obtenção de uma poupança fiscal mediante a fraude à lei) e o sujeito passivo passa a ter o seu comportamento julgado de acordo com este critério. [...] a evolução da lei é clara no sentido de proporcionar fundamento legal para o planeamento fiscal, desde que seja praticado sem o abuso de formas jurídicas, sem negócios jurídicos artificiosos e fraudulentos mas limitando-se a escolher a via que se encontra

63.º do CPPT, o qual define as regras do procedimento administrativo de aplicação da referida cláusula geral anti-abuso.

A jurisprudência e a doutrina têm vindo a interpretar a referida norma como contendo cinco elementos distintos, sendo que um deles, o sancionatório, mais não é do que a estatuição da norma. Dito de outra forma, a verificação cumulativa dos outros quatro elementos permite aferir se determinada actuação pode ser considerada como planeamento fiscal abusivo.

Como também decidido no âmbito do processo arbitral tributário n.º 200/2014-T [as notas de rodapé respectivas são do original]:

“Estes elementos, em torno dos quais ambas as partes aliás constroem a sua argumentação, consistem:

- no elemento **meio**, que diz respeito à via livremente escolhida – acto ou negócio jurídico, isolado ou parte de uma estrutura de actos ou negócios jurídicos sequenciais, lógicos e planeados, organizados de modo unitário – pelo contribuinte para obter o desejado ganho ou vantagem fiscal (⁸);*
- no elemento **resultado**, que contende com a obtenção de uma vantagem fiscal, em virtude da escolha daquele meio, quando comparada com a carga tributária que resultaria da prática dos actos ou negócios jurídicos «normais» e de efeito económico equivalente (⁹);*

aberta e que lhe permite realizar economias fiscais». Cfr., também, MARQUES, PAULO, Elogio do Imposto, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, pp. 360-364.

⁸ Como decorre da seguinte parte do artigo 38.º, n.º 2, da LGT: «actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos».

⁹ Tal decorre do seguinte segmento do artigo 38.º, n.º 2, da LGT: «redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios». Decorre ainda do artigo 63.º, n.º 3, alíneas a) e b) do CPPT, na redacção dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que exigem que a Administração Tributária inclua na sua fundamentação, respectivamente, «a descrição do negócio jurídico celebrado ou do acto jurídico

- no elemento **intelectual**, que exige que a escolha daquele meio seja «essencial ou principalmente dirigid[a] [...] à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos» (artigo 38.º, n.º 2 da LGT), ou seja, que exige não a mera verificação de uma vantagem fiscal, mas antes que se afira, objectivamente, se o contribuinte «pretende um acto, um negócio ou uma dada estrutura, apenas ou essencialmente, pelas prevaletentes vantagens fiscais que lhe proporcionam» (¹⁰);
- no elemento **normativo**, que «tem por sua função primordial distinguir os casos de elisão fiscal dos casos de poupança fiscal legítima, em consideração dos princípios de Direito Fiscal, sendo que só nos casos em que se demonstre uma intenção legal contrária ou não legitimadora do resultado obtido se pode falar naquela »(¹¹);
- e, por fim, no elemento **sancionatório**, que, pressupondo a verificação cumulativa dos restantes elementos, conduz à sanção de ineficácia, no exclusivo âmbito tributário, dos actos ou negócios jurídicos tidos por abusivos, «efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas» (parte final do artigo 38.º, n.º 2, da LGT).

Apesar desta desconstrução, a análise dos elementos não pode ser estanque, pois, como realça COURINHA, «a fixação de um elemento pode, na prática, depender de um outro», pelo que estes «não deixarão com frequência [...]

realizado e dos negócios ou actos de idêntico fim económico, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam» e «a demonstração de que a celebração do negócio jurídico ou prática do acto jurídico foi essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em caso de negócio ou acto com idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais».

¹⁰ Cfr. COURINHA, GUSTAVO LOPES, *Cláusula...* [A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário Português: Contributos para a sua Compreensão, Almedina, Coimbra, 2004], p. 180.

¹¹ Cfr. COURINHA, GUSTAVO LOPES, *Cláusula...*, p. 211.

de auxiliar-se mutuamente» (¹²).

Apreciemos, tendo este aspecto em consideração, os elementos da cláusula geral antiabuso à luz da fundamentação da decisão, os factos provados, e a argumentação jurídica das partes, designadamente os vícios que a Requerente imputa.

Nesta análise, tem de partir-se do pressuposto de que a fundamentação do acto que decidiu a aplicação da cláusula geral antiabuso que se tem de apreciar é apenas a que consta do próprio acto e elementos para que remete, pois o processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por actos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele]. Por isso, os actos que são objecto do processo têm de ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos”.

2.2.4 Apreciação da questão

O n.º 2 do artigo 38.º da LGT exige que a aplicação da norma permita eliminar as vantagens fiscais que os sujeitos passivos pretenderam obter com o planeamento fiscal.

Efectivamente, como bem o explicitou o Tribunal Arbitral Tributário no âmbito do processo n.º 200/2014-T [as notas de rodapé respectivas são do original]:

“Na verdade, a parte final do artigo 38.º, n.º 2, da LGT (redacção da Lei n.º pela

¹² Cfr. COURINHA, GUSTAVO LOPES, *Cláusula...*, p. 165. Identicamente, SALDANHA SANCHES, J.L., *Os Limites...*, p. 170, que aponta uma «relação de conexão e interdependência em relação aos requisitos exigidos pela lei».

Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro), ao estabelecer as consequências da aplicação da cláusula geral antiabuso «efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas» aponta decisivamente no sentido de a aplicação ter de ser efectuada em moldes que permitam afastar a produção das vantagens fiscais.

Com efeito, embora a primeira parte deste artigo 38.º, n.º 2, contenha uma aparente distinção entre os objectivos visados pelo contribuinte entre «redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico e «obtenção de vantagens fiscais», é manifesto que o que está causa na redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos é sempre a obtenção de vantagens fiscais, tendo a referência expressa e genérica às vantagens fiscais apenas o objectivo de estender o alcance da norma a quaisquer vantagens fiscais, para além das especificamente indicadas, que são claramente os casos mais frequentes de concretização das vantagens fiscais, que são a redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos.

*Isto é, com a redacção dada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, a cláusula geral antiabuso passou a poder aplicar-se a **todas as situações de obtenção vantagens fiscais** e não apenas às situações de redução ou eliminação dos impostos, já previstas na redacção inicial, e à de diferimento temporal, que também foi expressamente aditada na nova redacção. ⁽¹³⁾*

*A esta luz, a referência feita na parte final do artigo 38.º, n.º 2, à não produção das «vantagens fiscais referidas» reporta-se a **todas as referidas**, quer as mais comuns que são **especificamente referidas** (redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos) **quer as genericamente referidas**, através da alusão às «vantagens fiscais que não seriam alcançadas».*

Aliás, nem outra interpretação seria constitucionalmente admissível, já que, tratando-se, em todos os casos de obtenção de vantagens fiscais abusivas, seria arbitrária e violadora do princípio constitucional da igualdade (artigo 13.º da

¹³ Essencialmente neste sentido, pode ver-se COURINHA, GUSTAVO LOPES, *A Cláusula...*, páginas 171-172.

CRP) uma hipotética distinção de tratamento entre as situações expressamente referidas e as genericamente referidas.”

Ora, a ineficácia tributária dos actos ou negócios jurídicos praticados tem, necessariamente, de ter como destinatário o sujeito passivo de imposto que veio a beneficiar efectivamente do planeamento fiscal efectivo.

Efectivamente, se o propósito da cláusula geral anti-abuso é a ineficácia fiscal dos negócios jurídicos com a consequente eliminação das vantagens tributárias indevidamente auferidas, é evidente que a referida cláusula deve ser aplicada a quem beneficiou do planeamento fiscal abusivo e não a quem, como a Requerente, não auferiu qualquer vantagem patrimonial com o referido planeamento.

No caso presente, a Requerente pagou todas as quantias ao accionista sem retenção na fonte, pelo que terá sido ele quem obteve vantagens económicas com a não tributação. Significa isto que não se verifica no caso *sub judice* o elemento resultado em relação à Requerente.

Seguindo aqui de perto a decisão do referido Tribunal Arbitral Tributário, proferida no âmbito do processo n.º 200/2014-T:

“Sendo os accionistas os beneficiários das vantagens referidas, a aplicação da cláusula geral antiabuso nos termos em que foi efectuada não permite afastar essas vantagens, pois, impondo à Requerente o pagamento das quantias equivalentes a essas vantagens, é apenas a ela que é imposto estes ónus, permanecendo os accionistas na titularidade intacta das quantias recebidas.

(...)

*(...) é evidente que o alcance daquele artigo 38.º, n.º 2, ao estabelecer como efeito necessário da aplicação da cláusula geral antiabuso a não produção das vantagens fiscais, pressupõe o entendimento legislativo de que a «tributação de acordo com as normas aplicáveis» **incida sobre quem obteve as vantagens** e não sobre quem meramente teve intervenção nos actos de que elas resultam sem*

*beneficiar daquelas, pois só assim, é possível garantir o efeito pretendido de **não se produzirem as vantagens fiscais especialmente ou genericamente referidas.***

*Na verdade, conclui-se da parte final do n.º 2 do artigo 38.º da LGT, na redacção da Lei n. 30-G/2000, que a cláusula geral antiabuso não tem em vista meramente atribuir à Administração Tributária compensação por actos que lhe tenham provocado perda de receita fiscal, antes visa, concomitantemente, **eliminar as vantagens fiscais ilegítimas** que alguém obteve, o que revela que lhe estão subjacentes preocupações de igualdade e justiça tributária, que só podem satisfazer-se com a imposição da tributação omitida a quem obteve essas vantagens.*

De resto é esta a única interpretação que se compatibiliza com o princípio constitucional da tributação segundo a capacidade contributiva (artigo 104.º, n.º 2, da CRP) e o princípio da tributação com respeito pela justiça material (artigo 5.º, n.º 2, da LGT).

Com efeito, estes princípios impõem que seja tributado em impostos sobre o rendimento quem obteve os rendimentos e não quem os não obteve e o valor da justiça material é claramente violado quando, numa situação em que existam vantagens fiscais indevidas, vá ser exigida a quantia correspondente a quem não beneficiou dessas vantagens, deixando intocados os que indevidamente delas beneficiaram”.

Adicionalmente, para que a Requerente fosse substituto tributário teria de se ter demonstrado o abuso fiscal (do accionista) e de se aceitar a requalificação proposta (de pagamento do preço das acções e de suprimentos em dividendos) - podendo imaginar-se que, mesmo que existisse abuso, a solução para o desconsiderar fosse outra (ficcionalizar-se, por exemplo, que o accionista era ainda o “titular fiscal” das acções da A... SA alienadas à Requerente, as quais, se e quando vendidas por esta Requerente, seriam tributáveis não em IRC mas em IRS, na esfera daquele; neste caso ainda que houvesse abuso nunca poderia existir substituto tributário; veja-se ainda o que diremos infra por referência à decisão do Tribunal Arbitral Tributário, proferida no âmbito do processo n.º 258/2013-T).

Se não houvesse tal abuso a Requerente não assumiria sequer a qualidade de substituta tributária em que foi demandada.

A construção da AT, de procurar tributar a Requerente em vez de procurar tributar o seu accionista, tem o seu quê de *circulus in demonstrando*, e fere o sistema que para a cláusula geral anti-abuso resulta do artigo 38.º, n.º 2, e do artigo 63.º do CPPT.

Acompanha-se aqui integralmente a referida decisão do Tribunal Arbitral Tributário, proferida no âmbito do processo n.º 200/2014-T, quando julga no sentido de que a decisão de autorização de aplicação da cláusula geral anti-abuso pelo dirigente máximo da AT é constitutiva do facto tributário. Nestes termos, é logicamente impossível considerar que existe o dever o de retenção na fonte antes mesmo de o facto tributário estar verificado.

A Requerente, nas suas alegações, configura a retenção na fonte como uma obrigação acessória ou um dever acessório. Ainda que haja doutrina que assim o faça – usando outra o qualificativo de “auxiliar” – o que nela avulta é, sobretudo, e com interesse para os autos, a sua natureza de dever de conduta.

Segundo afirma Manuel Faustino, “*O objecto do dever de retenção é constituído por duas obrigações distintas: a obrigação de liquidação e cobrança do imposto que por lei se mostre devido; e a obrigação de entrega nos cofres do Estado do imposto liquidado e cobrado, ou que o deveria ter sido*” – cfr. do autor, *O Dever de retenção na Fonte - E Outros Deveres Autónomos de Cooperação em IRS*, Áreas Editora, Lisboa, 2003, p. 20 (destaques no original). A este propósito, esclarece o autor, em nota de rodapé, que “*mesmo na mera retenção na fonte se pratica, em abstracto, um acto de liquidação, uma vez que nela concorrem os elementos essenciais: determinação da matéria coletável (tarefa que nem sempre é fácil), aplicação de uma taxa efectuada a título de imposto e a determinação de um montante devido a título de imposto*”. No entanto, adverte o autor para a precariedade desta relação tributária no que toca à dívida final de imposto, já que esta só nascerá no termo do período de tributação – cfr. do autor, *Op. Cit.*, p. 20, nota 2.

A retenção na fonte, porém, reveste uma natureza jurídica complexa, sendo constituída por várias obrigações impostas ao substituto tributário. Ela não se reconduz exclusivamente a uma obrigação de *dare* porquanto não se podem desconsiderar as obrigações que antecedem logicamente a de pagamento da dívida de imposto. A obrigação de *dare* é, aliás, meramente eventual, já que se encontra em tudo dependente de *operações de lançamento* em função do tipo de rendimento em causa, da qualidade do sujeito passivo substituído, da existência ou não de exclusões de tributação (por exemplo das que resultam das Convenções para Evitar a Dupla Tributação), de isenções, de dispensas (internas) de retenção na fonte, e de *operações de liquidação*, com o apuramento da matéria colectável (havendo por vezes novas dispensas em função dos montantes em causa), e a aplicação da taxa de imposto. Ao lado destas obrigações de *facere* surgem, então, outros deveres, esses sim verdadeiramente acessórios, como sejam os deveres de registo e declaração à AT, p.e. os previstos no 119.º do Código do IRS. Desta forma, exige-se bem mais do substituto tributário do que apenas o pagamento da dívida de imposto, e nem sempre, até, se lhe exige propriamente esta.

Parece, pois, ser de concluir que o dever de retenção na fonte deve ser qualificado como um dever autónomo de conduta ou, como o qualifica Saldanha Sanches, um “*dever de cooperação por motivo de dívida fiscal de outrem*”. Note-se que também este autor opta por qualificar a obrigação de retenção na fonte como uma obrigação de *facere*: “*Sujeitos passivos de um intenso e complexo dever de cooperação, que tem como conteúdo a obrigação da realização das retenções na fonte. Estas vão se integrar no procedimento de cobrança do imposto, através de uma interposição legalmente devida, de uma terceira entidade, entre o sujeito passivo onerado pela previsão legal e a Administração: através de uma operação pela qual uma entidade que, pelas relações contratuais que tem com outras, lhes deve determinadas prestações pecuniárias, procede, por obrigação legal, ao cálculo da percentagem dessa prestação que, como pagamento antecipado (por conta) de uma dívida fiscal em processo de formação, deverá ser por si entregue nos cofres do Estado. (...)*

É em relação a sujeitos passivos que incorrem nesta obrigação, o que quer dizer a sujeitos passivos com formas de organização empresarial, que podem também ser atribuídos os

vários tipos de deveres de cooperação: e com a contabilidade organizada como pressuposto para esta atribuição **está bem marcada a opção legislativa de considerar as empresas como os principais destinatários das prestações de facere, necessárias para o cumprimento da lei fiscal**” - cfr. José Luís Saldanha Sanches, *A Quantificação da Obrigação Tributária – Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, Editora Lex, Lisboa, 2000, pp. 66 e 67 (destaques nossos).

Por outro lado, cabe assinalar que o dever de retenção na fonte nasce *ex lege* e é linear, não se encontrando na disponibilidade das partes. A retenção na fonte só será devida pelo substituto quando a lei o imponha e para os tipos de rendimentos para os quais a retenção se encontra prevista.

Afirma Diogo Feio, “*Não se pode esquecer que a substituição fiscal, tal como a temos vindo a descrever, tem a sua origem no aparecimento de dois factos juridicamente relevantes: um primeiro, que põe em contacto o Fisco e o contribuinte, determinando o nascimento da relação jurídico-tributária, e um segundo, acessório em relação ao inicial, mas que acaba por se lhe sobrepor, pois dele resulta que um terceiro fique ab initio titular da posição passiva e consequentes obrigações da referida relação jurídica. Deste modo, deve-se atender a que uma mesma realidade, a percepção de um rendimento, comporta dois factos relacionados entre si que vêm a ter como resultado uma alteração em relação ao que é normal suceder na titularidade do lado passivo da obrigação tributária.*

Todo este processo, como já foi referido, tem origem meramente legal, pelo que, além de dois factos, existem duas normas jurídicas relacionadas entre si. A primeira, devendo respeitar e pautar-se pelo princípio da capacidade contributiva, determina quem é o contribuinte, e a segunda, valorizando uma determinada relação de natureza factual, impõe a substituição do contribuinte pelo substituto. Ao admitir-se que este é, como já fomos referindo, um dos campos em que o princípio da legalidade tem um papel relevante, não se possibilita que as determinações relativamente ao sujeito passivo tenham bases meramente voluntárias. Parece óbvio que a substituição fiscal nunca poderia ser determinada através de uma intervenção livre dos sujeitos, na medida em que se refere a uma alteração num dos elementos fundamentais da relação jurídica fiscal, o seu lado passivo. Assim, tem de ser a lei a definir quem e em que condições pode ser qualificado

*como substituto. A consideração de que a substituição fiscal tem de ser determinada por lei é aceite de forma geral pela doutrina, na medida em que a mesma consubstancia uma grande e profunda alteração operada no lado passivo da relação jurídica em causa”. Cfr – do autor, *A substituição fiscal e a retenção na fonte: o caso específico dos impostos sobre o rendimento*, Coimbra Editora, Coimbra, 2001, pp. 55 e 56 (destaques nossos).*

No mesmo sentido pronuncia-se Manuel Faustino: “(...) *o dever de retenção é um dever autónomo vinculado, sujeito indiscutivelmente ao princípio da legalidade e, para parte da doutrina, sujeito também aos princípios da proporcionalidade e da capacidade contributiva, medida pelo rendimento disponível. E, por decorrência, é ainda um dever indisponível, no sentido em que, sendo categoricamente imperativo, não pode ser afastado ou, em regra, modificado, por vontade das partes*”. Cfr – do autor, *Op. Cit.*, p. 21.

Ou, no dizer de Diogo Feio, *Op. Cit.*, 2001, p. 40 (destaque nosso) “*Realmente, e de uma forma muito sintética, a substituição fiscal deverá ser entendida como uma modificação, determinada por intermédio de lei, na configuração subjectiva normal da relação jurídica tributária.*”.

Desta forma, o princípio da legalidade fiscal obsta a que o substituto tributário possa, por sua livre iniciativa, proceder à retenção na fonte quando a lei não a prevê para o fluxo de pagamento em causa. A requalificação de um mero *pagamento* em verdadeiro *rendimento* por efeito da aplicação da cláusula geral antiabuso é constitutiva do facto tributário, e não meramente declarativa, e só ocorre posteriormente, pelo que opor à Requerente o incumprimento de um dever de retenção na fonte não pode deixar de ser visto como uma imposição retroactiva de um dever de conduta, já que no momento do pagamento do preço de compra das acções ao sócio a Requerente não se poderia considerar substituta tributária deste atenta o acto jurídico em causa.

Parece-nos, assim, que pretender impor à Sociedade o dever de retenção na fonte quando este não se encontra expressamente previsto para a operação em causa, no momento da sua realização, é destruir a estrutura inerente ao instituto, e o próprio sistema

de “liquidação de tributos com base na disposição antiabuso constante do n.º 2 do artigo 38.º da Lei Geral Tributária”, no dizer do artigo 63.º do CPPT, em clara violação do princípio da legalidade fiscal. As requalificações operadas pela AT não podem ser constitutivas de obrigações de *facere*, de deveres de conduta.

Como se decidiu no processo arbitral tributário n.º 200/2014-T [as notas de rodapé respectivas são do original]:

*“Por outro lado, nem mesmo é de aventar a possibilidade de, com fundamento na lei civil, a Requerente reaver o que pagou na medida do enriquecimento dos accionistas, com fundamento em enriquecimento sem causa, pois a aplicação da cláusula geral antiabuso apenas permite considerar ineficazes os negócios ou actos «no âmbito do direito tributário», como resulta do texto do n.º 2 do artigo 38.º da LGT, pelo que os negócios celebrados mantêm a sua plena eficácia para efeitos cíveis e, em termos do direito civil, a recepção integral das quantias recebidas pelos accionistas **tem causa jurídica**, pois é a contrapartida da transmissão das acções destes para a Requerente, no âmbito da compra e venda.*

Sendo assim, é seguro que a redacção do n.º 2 do artigo 38.º da LGT introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, ao determinar como efeito da aplicação da cláusula geral antiabuso a não produção das vantagens fiscais indevidas, pressupõe que o destinatário da aplicação seja quem delas usufrui, pois os efeitos da aplicação não são transmissíveis do substituto para o substituído. ⁽¹⁴⁾

Por isso, no caso em apreço, não tendo a Requerente usufruído qualquer vantagem fiscal, está afastada a possibilidade de ser responsabilizada pelo pagamento das quantias correspondentes às vantagens fiscais indevidas que a Autoridade Tributária e Aduaneira invoca.

Refira-se ainda no âmbito desta questão da aplicação da cláusula geral

¹⁴ Chegando também a esta conclusão, pode ver-se se COURINHA, GUSTAVO LOPES, *A Cláusula...*, página 202, que refere que «as consequências fiscais, com a negação das mencionadas vantagens fiscais, apenas devem abranger o contribuinte que actuou com o propósito ou motivação essencialmente fiscal» e que «a extensão dos efeitos fiscais a outros contribuintes que não aqueles que visaram a obtenção da vantagem fiscal em termos contrários à CGAA, não pode deixar de conduzir a injustiças e a situações de desnecessária complexidade».

antiabuso ao substituto tributário, que a Requerente também tem razão ao defender que «estando ínsita no momento em que tem lugar a obrigação de retenção na fonte a natureza da obrigação pecuniária que se está a cumprir, é evidente que o devedor dos rendimentos não pode desvincular-se da mesma, independentemente dos efeitos fiscais que venham a ser desconsiderados a posteriori mediante juízo decisório e procedimento específicos».

Na verdade, o tratamento como se fossem dividendos das quantias pagas pela Requerente a título de reembolsos de prestações suplementares ou suprimentos não podia ser decidido pela própria Requerente nos momentos em que fez os pagamentos, pois, independentemente do que a Requerente pudesse entender sobre a verificação dos requisitos da aplicação da cláusula geral antiabuso, esta aplicação e a conseqüente ineficácia fiscal dos negócios efectivamente praticados tinha, de ser precedidas obrigatoriamente de autorização do dirigente máximo do serviço (artigo 63.º, n.º 7, do CPPT) que, obviamente, não podia existir no momento em que a Requerente fez os pagamentos.

*Isso significa que, mesmo que entendesse que se verificavam os requisitos da aplicação da cláusula geral antiabuso, nos momentos em que a Requerente fez os pagamentos **não tinha qualquer fundamento legal para efectuar a retenção na fonte sobre pagamentos que eram e são reembolsos em termos de direito civil**, o que conduz necessariamente à conclusão de que **não existia dever legal de retenção na fonte**.*

Isto é, o próprio regime legal da aplicação da cláusula geral antiabuso, que depende de uma autorização prévia obrigatória do dirigente máximo do serviço, é incompatível com a sua aplicação retroactiva a normas de conduta («regula agendi») impostas aos sujeitos passivos dos tributos, como é o caso das normas que impõem a retenção na fonte, pois a própria natureza destas normas impõe que a sua aplicação só se faça depois de estarem reunidos os requisitos legais da sua aplicação.

As normas de direito fiscal que vão dirigidas à vontade dos sujeitos das relações jurídicas tributária, visando determinar os seus comportamentos, não podem ter a pretensão inviável de influenciar condutas que são anteriores à

verificação dos pressupostos da sua aplicação.

Por isso, tendo o cumprimento de deveres de retenção na fonte de tributos de ser contemporâneo dos actos de pagamento previstos na lei, esses deveres só podem ser impostos por regulae agendi, normas eficazes no momento em que se devem materializar esses deveres, nunca podendo ser determinados a posteriori, depois de ultrapassado o momento em que os actos de pagamento se concretizaram, por efeito de uma decisão casuística do dirigente máximo do serviço, proferida ao abrigo de uma regula decidendi, dirigida ao aplicador do direito, como é a do artigo 38.º, n.º 2, da LGT, que, pela sua natureza, não pode influenciar condutas ocorridas anteriormente. (¹⁵)

O que se reconduz a que, pela própria natureza do dever de retenção na fonte, a aplicação da cláusula geral antiabuso, dependente de uma verificação a posteriori dos requisitos da sua aplicação, não pode originar deveres de retenção na fonte que não existiam no momento em que foram praticados os actos ou negócios considerados abusivos de que emergiu uma vantagem fiscal indevida, à face circunstancialismo factual e jurídico existente nesse momento”.

Concluímos, pois, que um dos requisitos de aplicação da cláusula geral anti-abuso, denominado pela doutrina e jurisprudência *supra* referida de elemento resultado, não se encontra verificado, o que torna os actos impugnados ilegais por violação do artigo 38.º, n.º 2, da LGT, procedendo, portanto, o pedido de pronúncia arbitral quanto a este pedido.

Na medida em que a aplicação da cláusula geral anti-abuso depende da verificação cumulativa de todos os seus pressupostos ou elementos, não se verificando o elemento resultado relativamente à Requerente, como não se verifica, torna-se inútil a apreciação dos restantes elementos. Com efeito, mesmo que estes se encontrassem verificados, não poderiam determinar, sem o elemento resultado, a aplicação legal da cláusula geral anti-abuso à Requerente.

¹⁵ Em geral, sobre a distinção fundamental entre os âmbitos de eficácia que necessariamente decorrem da própria natureza das *regulae agendi* e das *regulae decidendi*, pode ver-se BAPTISTA

Este Tribunal já concluiu que a aplicação da cláusula geral anti-abuso não permite aceitar um dever de retenção na fonte antes de o facto tributário estar constituído, *maxime* antes da decisão de autorização do dirigente máximo da AT.

Mas admitindo, sem conceder – e para meros efeitos de raciocínio –, que a referida cláusula era compatível com uma obrigação de retenção na fonte de imposto, desse facto não resultaria que o acto economicamente equivalente ao pagamento ao accionista da dívida do preço de venda das acções da **A... SA** pela Requerente fosse uma distribuição de dividendos pela **A... SGPS**.

Nesse sentido, na linha da decisão do Tribunal Arbitral Tributário, proferida no âmbito do processo n.º 258/2013-T, poder-se-ia entender que, desconsiderando-se os efeitos fiscais da constituição da **A... SGPS** e/ou da venda a esta pelo accionista das acções na **A... SA**, o que subsistiria seria ainda uma relação fiscal directa entre o accionista e esta última. Ou seja, os pagamentos feitos pela **A... SGPS** ao accionista teriam como acto económico equivalente uma distribuição de dividendos da **A... SA** a esse accionista. Assim, o substituto tributário seria não a **A... SGPS** mas antes a **A... SA**.

Nesta medida, a quem competiria efectuar a retenção na fonte para efeitos de IRS seria à **A... SA E NÃO** e não à **A... SGPS**, pelo que a liquidação de IRS seria ilegal por erro na aplicação do direito, por a AT não ter concretizado, *mutatis mutandis* “(...) *de forma plena e correcta estatuição do n.º2 do artigo 38.º da LGT plasmado no seu elemento sancionatório – ineficácia tributária – pois devido às razões supra descritas, as liquidações em sede de IRS relativamente às retenções na fonte deveriam ter sido efectuadas na pessoa da (...) [A... SA] e não na da (...) [A... SGPS]*”.¹⁶

Todavia, este Tribunal reitera que o sistema que para a cláusula geral anti-abuso

MACHADO, *Âmbito de Eficácia [e] de Âmbito de Competência das Leis* [Almedina, Coimbra, 1999], páginas 8-9.

¹⁶ Cfr. Decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 258/2013-T.

resulta do artigo 38.º, n.º 2, e do artigo 63.º do CPPT, não permite a aceitação da retenção na fonte de IRS peticionada pela AT.

A cláusula geral anti-abuso visa sancionar práticas antijurídicas, em que se verifica uma fraude à intenção normativa da lei de incidência. A ilicitude fiscal, caracterizada pela violação directa de normas, por sua vez, é tratada em sede própria, mediante a aplicação das sanções previstas no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

Se aceitássemos o raciocínio da AT de que houve incumprimento da obrigação de retenção na fonte, não estaríamos mais perante uma prática meramente antijurídica, mas sim verdadeiramente ilícita, a qual deveria ser sancionada nos termos do RGIT (cfr. respectivo artigo 114.º, n.º 4). E, de facto, no ponto 7, da p. 52, do Relatório de Inspeção, o Fisco verifica esta infracção, sem no entanto – e bem - propor a aplicação de coimas.

Ora, a reconstrução jurídica da operação que teria sido levada a cabo, não fora o propósito fiscal de contorno da lei que eventualmente norteou o contribuinte, não é tratada, no quadro da cláusula geral anti-abuso portuguesa, como uma ilicitude, punida pelo RGIT, que possa gerar aplicação de coimas, mas como um comportamento antissistemático, merecedor de desconsideração quanto aos seus efeitos tributários. Também por essa via, se demonstra que não se pode supor uma obrigação de retenção na fonte que não existia à data do pagamento da Requerente ao sócio, já que o sujeito a quem incumbiria essa retenção não se podia considerar, naquele momento, substituto tributário. Pois, a existir tal obrigação, e a verificar-se o seu incumprimento, seria exigível não apenas o montante de imposto em dívida, como também coimas. Não estaríamos apenas perante um comportamento antijurídico, violador de princípios, mas antes perante uma conduta ilícita, incumpridora de normas.

Neste plano, esteve bem o legislador, pois, como justamente assinala GUSTAVO LOPES COURINHA, em trecho já anteriormente citado, “as consequências fiscais, com a negação das mencionadas vantagens fiscais, apenas devem abranger o contribuinte que actuou com o propósito ou motivação essencialmente fiscal” e “a extensão dos efeitos

fiscais a outros contribuintes que não aqueles que visaram a obtenção da vantagem fiscal em termos contrários à CGAA, não pode deixar de conduzir a injustiças e a situações de desnecessária complexidade”.

Poderá invocar-se que a distinção entre interesse e vantagem da sociedade, por um lado, e interesse e vantagem do sócio, por outro, em casos em que este detém a 99,9% o capital da sociedade, como o dos autos, assume contornos formalistas. No entanto, esse formalismo em nada é alheio ao direito societário e também ao direito fiscal, quando este, precisamente, estabelece impostos sobre o rendimento para as duas esferas jurídicas em causa (sociedade e sócio), tributando-as distinta e sucessivamente. E se existe tal grau de participação entre a sociedade e o seu principal sócio ainda menos razões haveria, até de praticabilidade (admitindo, sem conceder, que elas poderiam jogar aqui algum papel), para “presumir um substituto tributário” no contexto da cláusula geral anti-abuso. Pois que não se vislumbra dificuldade alguma para a AT em perseguir directamente aquele que ela julga ser precisamente o abusador do direito.

A cláusula geral anti-abuso, ao menos no ordenamento jurídico português, supõe um procedimento de aplicação próprio, constante do artigo 63.º do CPPT, o qual apenas está na disponibilidade do dirigente máximo do serviço da AT ou do funcionário em quem ele tiver delegado essa competência. O artigo 38.º, n.º 2, da LGT não é uma norma executável por si mesma, à margem do procedimento do artigo 63.º do CPPT, que os particulares possam aplicar entre si (*rectius* uns contra os outros). Na verdade, o legislador nacional não deixou aberta essa “Caixa de Pandora”.

Com efeito, mesmo na linha do processo n.º 258/2013-T, seria de uma extrema complexidade entender que a **A... SA** estaria sujeita a retenção na fonte de IRS quando a **A... SGPS** efectuasse pagamentos ao seu accionista, beneficiário efectivo dos requalificados dividendos. Ou seja, o substituto tributário sociedade operacional sê-lo-ia não em razão dos seus próprios pagamentos mas em função dos pagamentos de terceiro, sociedade gestora de participações sociais, sua sociedade-mãe (que teria que vigiar?).

Inúmeras questões se suscitariam. Reateria mesmo a sociedade operacional no momento do seu pagamento à sociedade-mãe (único momento possível em que poderia evitar ficar desapossada das quantias a entregar ao Estado)? E seria essa retenção de IRC ou de IRS, regulando-se por qual dos Códigos? E a que taxa de imposto reteria? E só entregaria o imposto ao Estado no momento ou momentos em que a sociedade-mãe efectuasse pagamentos ao sócio pessoa singular? E se a taxa de imposto, ou outro elemento, se alterasse, entretanto (consabida a volatilidade fiscal hodierna)? E o que sucede se a sociedade operacional, depois do seu pagamento e “retenção”, entrar em insolvência antes mesmo de a sua sociedade-mãe efectuar pagamentos ao sócio e de as quantias “retidas” serem entregues ao Estado? O sistema de obrigações declarativas e acessórias viabiliza toda esta triangulação? Sendo imagináveis, em abstracto, inúmeros outros eventos societários, vicissitudes na vida do sócio e alterações fiscais susceptíveis de acrescentar ainda maior entropia ao dito cenário. Como afirma José Luís Saldanha Sanches, in “Retenção e Dívida: os Pressupostos do Dever de Cooperação”, in Jorge Bacelar Gouveia (org.), *Santa Casa da Misericórdia de Lisboa - Estudos de Direito Público*, Almedina, Coimbra, 2003, pp. 167-168: “A retenção na fonte é um dever de cooperação que, como todas as obrigações tributárias deve ter um momento de vencimento. (...) E esta dificuldade prática, mas também conceptual de determinar o momento do pagamento, assinala na perfeição a inaplicabilidade do instituto da retenção na fonte (...)”.

Cabe ainda assinalar que, à semelhança do que ocorreu no caso apreciado e decidido pelo Tribunal Central Administrativo Sul no processo n.º 4255/10, no caso *sub judice* estamos igualmente perante uma situação triangular, que coloca em contacto três sujeitos distintos, em que um deles se interpõe entre os restantes na suposta “intermediação” de um fluxo de pagamentos. No caso do acórdão temos uma sociedade holandesa devedora que paga juros a uma sociedade credora com sede na Zona Franca da Madeira que por seu turno paga dividendos a uma sociedade, sua mãe, no restante território português. No caso vertente temos uma sociedade operacional que paga dividendos a uma SGPS, sua “mãe”, que por seu turno reembolsa dívida de preço de compra de acções a um seu sócio, “avô”.

Ora, no caso do Tribunal Central Administrativo Sul a AT não atacou nem a sociedade (holandesa) que está na origem do fluxo financeiro, nem o intermediário do fluxo (a sociedade da Zona Franca da Madeira) mas apenas o seu suposto beneficiário efectivo (a sociedade com sede no restante território português), impondo os efeitos da aplicação da cláusula geral anti-abuso exclusivamente a este. Pelo contrário, no caso *sub judice*, persegue-se a sociedade intermediária, enquanto origem imediata, para o sócio pessoa singular, do fluxo em causa.

Há naturalmente diferenças entre os dois casos, quer pela circunstância de o julgado no Tribunal Central Administrativo Sul envolver, em Portugal, apenas dois sujeitos passivos de IRC e ser modulado por benefícios atinentes à Zona Franca da Madeira, pelo que uma eventual retenção na fonte não operaria, em função dessas circunstâncias, necessariamente de forma idêntica a uma que incidisse sobre o o cenário dos autos. Ainda assim assinala-se que no processo n.º 4255/10 também se entendeu que a vantagem devia ser perseguida na esfera do suposto beneficiário efectivo, sendo na esfera deste que tinham que se verificar os elementos da CGAA, nomeadamente o intelectual.

2.2.5 Da alegada inconstitucionalidade material do disposto no artigo 38.º, n.º 2, da LGT, por violação dos princípios constitucionais da legalidade e da igualdade tributárias

A AT alegou, ainda, que a norma constante do artigo 38.º, n.º 2, da LGT, deveria ser considerada inconstitucional – por violar os princípios constitucionais da legalidade e da igualdade tributárias, nos termos do disposto nos artigos 13.º e 103.º, n.ºs 1 e 2, da CRP – *“quando interpretada no sentido de a tributação resultante da mesma incidir apenas sobre quem obteve as vantagens fiscais ilegítimas, sendo inaplicáveis as regras gerais da substituição tributária (maxime previstas no artigo artigos [sic] 5.º, n.º 2, al. h), 71.º, n.º 1, al. c), 71.º, n.º 6, 101.º, n.º 2, al. a)e 103.º do Código do IRS) e de responsabilidade em caso de substituição tributária (maxime previstas no artigo 28.º da LGT e no artigo 103.º do Código do IRS), independentemente do substituto tributário poder ter conhecimento ou*

intervenção nos actos ou negócios jurídicos tipificados em tal norma” – destaques e itálicos no original.

Ora, antes de mais, salienta-se que a presente decisão arbitral não conforma o regime jurídico da cláusula geral anti-abuso de acordo com qualquer norma constitucional, nem tão-pouco determina a desaplicação de uma norma com base na sua não conformidade com a CRP, nem mesmo, por fim, se socorre de qualquer interpretação conforme à Constituição das normas do artigo 38.º, n.º 2, da LGT, ou do artigo 63.º do CPPT.

O que a presente decisão arbitral faz é a interpretação das próprias normas do artigo 38.º, n.º 2, da LGT, e 63.º do CPPT, no sentido determinado pelas normas de interpretação constantes dos artigos 11.º da LGT e 9.º do Código Civil.

Trata-se de uma interpretação do sistema legal instituído para a cláusula geral anti-abuso, *qua tale*, sem qualquer influência de norma ou princípio constitucional que implique uma aplicação, desaplicação ou interpretação conforme de normas legais alegadamente inconstitucionais.

Aliás, idêntica questão se suscitou no âmbito do processo arbitral tributário n.º 200/2014-T, tendo a 2.ª Secção do Tribunal Constitucional, proferido sobre o tema o Acórdão n.º 192/2015, no Processo n.º 87/15 (Relator: Conselheiro Pedro Machete), disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150192.html>, em que foi indeferida a reclamação da AT.

Adicionalmente, e conforme se já se explicitou, mesmo que se considerasse ser possível a aplicação da cláusula geral anti-abuso ao substituto tributário (o que não é), no caso concreto, não poderia deixar de se esclarecer que este substituto nunca seria a **A... SGPS**, como a AT pretende, sendo-o antes a **A... SA**.

2.2.6 Do pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios

A Requerente pediu ainda a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento da liquidação, com base em erro imputável aos serviços, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT.

Ora, nos termos conjugados do artigo 43.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, e do artigo 61.º, n.º 5, do CPPT, a AT será condenada ao pagamento de juros indemnizatórios quando, devido a erro (de facto ou de direito) imputável aos serviços daquela, o contribuinte pague indevidamente um tributo e o acto de liquidação impugnado venha a ser anulado com base no referido erro. Os juros indemnizatórios são contados desde a data do pagamento do imposto até à emissão da respectiva nota de crédito, sendo contabilizados de acordo com a aplicação da taxa prevista nos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, e no artigo 559.º, n.º 1, do Código Civil.

Padecendo o acto impugnado de vício de erro sobre os pressupostos de direito, como padece, o qual determina a respectiva anulação nos termos do artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo (antigo), julga-se igualmente procedente o pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, devidos desde a data do pagamento do imposto até à emissão da nota de crédito respectiva.

2.2.7 Vícios de conhecimento prejudicado

Por tudo o que se deixou *supra* exposto, o acto impugnado enferma de vício de erro sobre os pressupostos de direito, que determina a respectiva anulação (cfr. artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo), pelo que o pedido principal deve ser julgado procedente.

E, procedendo o referido pedido nos termos em que procede, deve julgar-se igualmente procedente o pedido de condenação da AT no pagamento de juros

indemnizatórios.

A referida anulação do acto impugnado confere à Requerente uma tutela eficaz e estável dos respectivos interesses, já que dela decorre, em relação à Requerente, a impossibilidade de renovação do acto cuja declaração de ilegalidade requereu.

Nesta medida, de acordo com o estatuído no artigo 124.º, n.º 2, do CPPT, *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, fica prejudicado o conhecimento dos outros vícios assacados ao acto impugnado.

O Tribunal entende que a ordem de conhecimento de vícios é justificada pelo entendimento legislativo de que, quando a impugnação proceder com fundamento num vício que proporcione eficaz e estável tutela dos interesses do impugnante, o Tribunal deixa de conhecer dos restantes, pois, se assim não fosse, e o Tribunal tivesse de conhecer de todos os vícios assacados ao acto impugnado, a ordem do seu conhecimento seria totalmente irrelevante.

3 DECISÃO

De harmonia com o exposto, acordam este Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral por não se verificar em relação à Requerente um dos pressupostos legais de aplicação da cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38.º, n.º 2, da LGT, qual seja, o relativo ao elemento resultado;
- b) Declarar a ilegalidade da demonstração de liquidação de retenções na fonte de IRS n.º 2013 ..., no montante de € 261.431,71, e respectiva demonstração de liquidação de juros compensatórios, no montante de € 32.173,60, referentes ao ano de 2010;
- c) Anular as liquidações referidas;
- d) Condenar a AT no pagamento de juros indemnizatórios;

- e) Considerar prejudicado e não tomar conhecimento dos restantes vícios imputados aos actos cuja declaração de ilegalidade foi pedida.

4 VALOR DO PROCESSO

Segundo o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do Código de Processo Civil de 2013, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 293.605,31.

Lisboa, 04-05-2015

O Tribunal Arbitral,

José Poças Falcão
(Presidente)

Américo Brás Carlos
(Vota vencido conforme declaração anexa.)

Ricardo da Palma Borges
(Relator)

Processo nº 283/2014-T

DECLARAÇÃO DE VOTO

Votei vencido o acórdão, porque, de entre as conclusões essenciais para a decisão de fundo, discordo das que indico a seguir.

1. A não aplicabilidade da Cláusula Geral Anti-abuso (CGAA) ao substituto tributário.

Afasto-me, claramente, da conclusão de que, na substituição tributária, inexistente o “elemento resultado” enquanto pressuposto de aplicação do nº 2 do artigo 38º da LGT, porque, segundo o aresto, esta norma visaria a eliminação das vantagens fiscais na pessoa de quem delas beneficiou, e que, quando uma sociedade paga a um acionista um montante ilícito, por não ter efectuado a retenção na fonte, tais vantagens só se produzem na esfera deste último e só nele podem ser diretamente tributadas.

O acórdão não atendeu às alegações da Autoridade Tributária (AT) respeitantes à problemática das “vantagens fiscais”, extraídas do voto de vencido do Prof. Manuel Pires, anexo ao acórdão do processo nº 200/2014-T¹⁷.

Se, em geral, a posição do presente acórdão me parece desajustada, como adiante se verá, até porque se há uma liquidação corretiva sobre uma sociedade, é, a final, sobre o acionista que recairá o efeito económico da mesma, acresce que, no caso dos presentes autos, é ainda mais claramente inadequado compartimentar entre as vantagens da sociedade pagadora e as vantagens/rendimentos recebidos pelo acionista. É que o acionista

¹⁷ “O argumento das “vantagens fiscais” constante do acórdão é improcedente, visto não só não ter atendido, na sua inteireza, à evolução do citado artigo 38º nº 2 – a parte final invocada surge concomitantemente com o estabelecimento do segundo objectivo do negócio abusivo, não aqui aplicável, aditado pela modificação do preceito, o que, aliás, é reforçado com o qualificativo “referidas” relativo às “vantagens” aditadas, conforme resulta da redacção, e não a algo não mencionado – como não considerou a natureza disjuntiva e não copulativa da conjunção na primeira inclusão das “vantagens” (a segunda inclusão antecedida por “e” tem de ser interpretada com subordinação à disjuntiva principal e ainda mais, repete-se, pela inclusão do vocábulo “referidas”, isto é, conexionado com o segundo objectivo incluído na modificação). E, aliás, antes da enunciação do segundo objectivo do abuso, não se utiliza, como teria sido no caso de se ter querido consagrar, como se escreveu no acórdão, a generalização das vantagens, o determinativo “outras” vantagens ou ainda “quaisquer outras” vantagens. Portanto, a distinção entre os objectivos incluídos na disposição sob exame não é aparente, mas efectiva, reportando-se as «referidas vantagens» ao segundo objectivo enunciado”.

em causa detém 99,99% do capital da substituta e é o seu administrador único. E não atender a esse facto, parece-me de um formalismo inaceitável em sede de direito fiscal.

A propósito da aplicação da CGAA, refere JORGE LOPES DE SOUSA¹⁸ “*Nestes casos em que se permite a aplicação de normas antiabuso, os actos ou negócios celebrados, apesar de continuarem válidos, são ineficazes para efeitos de afastar a tributação que seria devida*”. Ora, tal ineficácia é conseguida *a posteriori* através da neutralização de quaisquer vantagens fiscais que não seriam alcançadas sem a utilização dos referidos meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas. Neutralização dos efeitos fiscais essa que só pode legalmente ter lugar através da reposição da tributação que ocorreria na ausência daqueles meios.

Nesse momento de neutralização dos efeitos fiscais abusivamente obtidos, a lei não cuida de saber em que entidade (ou entidades) se verificou a vantagem fiscal abusiva. Repõe, simplesmente, a tributação que teria lugar sem o abuso, independentemente do beneficiado ou beneficiados. Nisso se traduz o comando legal “*efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais (abusivas) referidas*”. E, se a tributação, num quadro não abusivo, se faz através da substituição tributária, é esta forma de cumprimento da obrigação tributária que deve ser reposta; e não outra.

Também do ponto de vista do confronto da interpretação da CGAA feita no presente acórdão, com o elemento teleológico de interpretação das normas, encontro razões para discordar das suas conclusões. Como disse, concluiu o acórdão no seu ponto 2.2.4 que “*a ineficácia tributária dos actos ou negócios jurídicos praticados tem, necessariamente, de ter como destinatário o sujeito passivo de imposto que veio a beneficiar efectivamente do planeamento fiscal efectivo*” e “*No caso presente, a Requerente pagou todas as quantias ao accionista sem retenção na fonte, pelo que terá sido ele quem obteve vantagens económicas com a não tributação*”. E que, por isso, continua o acórdão, não poderia a CGAA ser aplicada “*a quem, como a Requerente (a substituta) não auferiu qualquer vantagem patrimonial com o referido planeamento*”.

¹⁸ CPPT anotado e comentado, vol. I, Áreas Editora, 6ª edição, 2011, p. 581.

Ora, não me parece admissível que a lei, optando por consagrar no sistema jurídico tributário português uma CGAA, viesse a excluir do seu âmbito todo o grande universo de situações em que o cumprimento da obrigação de pagamento da dívida fiscal se faz através de retenção na fonte de natureza liberatória.

A interpretação subjacente ao acórdão não atende à finalidade da medida legislativa de introdução de uma CGAA no ordenamento jurídico-tributário português e torna-a grandemente inútil. Na circunstância, não atendeu ao elemento teleológico da interpretação, e não observou o disposto no artigo 9º, nº 1, do Código Civil e no artigo 11º, nº 1 da LGT. No processo legislativo, há sempre uma finalidade, a qual determina a criação da lei. Como, em sede de interpretação da lei, refere OLIVEIRA ASCENSÃO¹⁹, “há um elemento a ponderar na interpretação, a que podemos chamar a justificação social da lei. A finalidade proposta (pela lei) é tida em conta para que a ela seja adequada a norma resultante”.

No caso, a finalidade da introdução da CGAA é bem clara e dela dá expressivamente conta o Acórdão nº 4255/10, de 15.02.2011, do TCAS “ *As normas anti-abuso encontram a sua “raison d’ être” no comportamento evasivo e fraudatório dos sujeitos passivos em matéria fiscal e na necessidade de estabelecer meios de reação adequados por forma a garantir o cumprimento do princípio da igualdade na repartição da carga tributária e na prossecução da satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas (cfr. 103º, nº 1 da CRP).*

Ora, não se vê como se pode interpretar uma CGAA, criada precisamente para, garantindo o cumprimento do princípio da igualdade tributária, “prevenir que a lei fiscal seja defraudada através da manipulação das formas jurídicas”²⁰ de um modo tal que deixasse de fora todas aquelas (muitas) obrigações de pagamento cujo cumprimento se faz através de retenção na fonte.

Note-se que a retenção na fonte não é uma obrigação acessória, como refere a Requerente, nem apenas um dever de conduta, como parece concluir o acórdão. A retenção na fonte insere-se na relação jurídica tributária material. E é devida por um sujeito passivo

¹⁹ *O Direito: Introdução e Teoria Geral*, 2ª edição, Fundação Calouste Gulbenkian, p. 366.

²⁰ SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2011, p. 313.

que cumpre a obrigação principal de liquidação e pagamento do imposto, como claramente decorre do artigo 20º da LGT, inserido no capítulo “sujeitos da relação jurídica tributária” *“A substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte”*. Como fazem os titulares de rendimentos no regime de autoliquidação, o substituto tributário verifica a existência dos pressupostos da incidência material, a existência de isenções ou de delimitações negativas da incidência e aplica a taxa legal correspondente.

Além disso, a retenção na fonte é, para o substituto tributário, uma obrigação de pagamento do imposto na qualidade de seu devedor principal (art. 21º CIRS). *“Quando, através de substituição tributária, este Código exigir o pagamento total ou parcial do IRS a pessoa diversa daquela em relação à qual se verificam os respetivos pressupostos, considera-se a substituta, para todos os efeitos fiscais, como devedor principal do imposto...”*. É do substituto a obrigação principal de pagar e cumpre-a através do mecanismo da retenção na fonte de parte do rendimento de que um terceiro (o substituído) é titular, pelo montante correspondente à dívida tributária; e entrega-a ao Estado. Acresce que, no caso dos autos, tal pagamento é feito a título definitivo (art. 71º, nº 1, do CIRS).

Também quando o acórdão entende que a solução aí preconizada *“é a única que se compatibiliza com o princípio constitucional da tributação segundo a capacidade contributiva”* não tem presente que na retenção na fonte a capacidade contributiva do obrigado tributário é completamente irrelevante.

Considerando que a atuação da AT foi ilegal, o acórdão indica uma possível actuação correcta da AT: *“tributar o substituído em vez do substituto”*. Mas, conforme dito antes, esta seria uma solução desconforme à lei. É que a substituição tributária, maxime, quando tenha natureza liberatória, não pode, ab initio, ser afastada e substituída por outra forma de cumprimento da obrigação de imposto, com outro obrigado tributário.

E quando se referem as possíveis dificuldades em o substituto vir a ressarcir-se junto do substituído por uma tributação posterior que iria suportar por não ter efectuado, em tempo, a retenção na fonte, deveria ter-se em conta o que alega a AT, citando excerto do voto de vencido do Prof. Manuel Pires no acórdão do processo nº 200/2014-T, *“se o substituto não recuperar o que pagou, a situação resultará de uma omissão a ele*

imputável, porque se a retenção tivesse sido feita conforme a lei, tal não aconteceria, não existindo sequer a necessidade do direito de regresso”.

Finalmente, esclareça-se que o Acórdão do Tribunal Constitucional nº 192/2015, a que o presente aresto (pp. 60 e 61) se refere como *“em que foi indeferida a reclamação da AT”*, não julgou do mérito da questão, como se vê do texto da respetiva decisão, que reproduzo: *“Não pode a recorrente lograr uma pronúncia de mérito num recurso que vem interposto ao abrigo da alínea a) do nº 1, do artigo 70º da LTC”*.

2. A invocada impossibilidade da retenção na fonte, antes de ser declarada a aplicação da cláusula geral antiabuso.

Discordo, também, da conclusão ínsita no ponto 2.2.4 do presente acórdão, segundo a qual *“opor à Requerente o incumprimento de um dever de retenção na fonte não pode deixar de ser visto como uma imposição retroactiva de um dever de conduta, já que no momento do pagamento (...) ao sócio a Requerente não se poderia considerar substituta tributária deste atenta o acto jurídico em causa”*.

Já se viu que a aplicação da CGAA opera para repor a tributação que existiria se não tivessem sido utilizados meios artificiosos ou fraudulentos. O regime legal do artigo 38º nº 2 é claro: a tributação efectua-se *“de acordo com as normas aplicáveis na sua (dos meios artificiosos ou fraudulentos) ausência”*. A obrigação de pagamento do imposto existe desde o facto gerador do imposto, que, obviamente, não é a aplicação da CGAA.

Não há, pois, retroactividade. É como se a situação abusiva não tivesse ocorrido e *ab initio* tudo tivesse sido conforme ao que a lei dispõe.

Aspecto fundamental neste tipo de casos é o facto de as pessoas envolvidas terem desde o início conhecimento pleno – e já chegava que razoavelmente admitissem a possibilidade – do carácter oculto da distribuição de rendimentos e da verdadeira natureza dos rendimentos que foram disponibilizados, não sendo, *a fortiori*, invocável a ignorância (art. 6º do Código Civil). Recordo, que nos presentes autos, a qualificação expressa das importâncias em causa como dividendos, foi feita pelo substituto tributário na declaração fiscal IES de 2010. E que esta declaração não foi corrigida, continuando a presumir-se “verdadeira e de boa fé”, nos termos do artigo 75º, nº 1 da LGT). A qualificação do

pagamento efectuado pela sociedade SGPS como dividendos não era, portanto, no mínimo, um aspecto por si desconhecido.

Dizer que um pagador de rendimentos nunca poderá efectuar a retenção na fonte em situações consideradas pela AT como abusivas e assim sujeitas aos requisitos da CGAA, “porque não lhe cabe a ele aplicar a CGAA, mas ao dirigente superior da AT”, é confundir o momento em que ocorre o facto gerador da obrigação de retenção – o qual seria evidente para qualquer um, não fora a prática de fraude à lei²¹ – de que só o sujeito passivo conhece em primeira mão, com o momento em que cumprindo o artigo 63º do CPPT, a AT sujeita a realidade apreendida aos pressupostos do artigo 38º da LGT, para proceder à tributação que teria lugar se não existissem os atos artificiosos.

Em consonância, entendo não haver retroatividade resultante da aplicação da CGAA. A fazer jurisprudência a ideia de retroatividade constante do acórdão, seriam ilegais todas as situações de correção fiscal por parte da AT. Vejamos a seguinte situação: um contribuinte - mesmo fora da situação de aplicação da CGAA- admite que não se verificaram quanto a ele os pressupostos da incidência tributária e não efetua o pagamento do imposto. Mais tarde, após procedimento inspectivo, conclui-se, em decisão transitada em julgado, que o facto gerador desta obrigação ocorrera naquela anterior data sem que o imposto se mostre pago. A AT notifica, à luz da lei vigente à data do facto gerador, o contribuinte da liquidação do imposto em falta. Isto é aplicar retroativamente a lei que permite a correção tributária? Parece-me que não. E, também por isso, votei contra o acórdão.

Pelo que, tudo visto, o pedido de pronúncia arbitral não podia ter sido julgado procedente.

Américo Brás Carlos

²¹ Para mais, não havendo nos caso dos autos qualquer dúvida sobre o momento do pagamento. O que torna, aliás, desajustada a citação feita a p. 58 do presente acórdão.