

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 666/2014-T

Tema: IRS – Cláusula Geral anti abuso

Processo n.º 666/2014-T

Os árbitros Dr. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr.ª Alexandra Coelho Martins e Prof. Doutor Jorge Júlio Landeiro de Vaz, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 06-11-2014, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., NIF ..., e B..., NIF ..., apresentaram um pedido de constituição do tribunal arbitral colectivo, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

Os Requerentes formularam pedido anulação do acto de liquidação de IRS n.º 2014 ..., relativo aos rendimentos do ano de 2011, bem como das subsequentes operações de "compensação" n.º 2014 ... e "acerto de contas" com o n.º 2014 ... das quais resultou uma obrigação de pagamento de € 3.883.233,05.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 09-09-2014 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira na mesma data.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 22-10-2014 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 06-11-2014.

A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, defendendo a improcedência da presente acção arbitral.

Na sequência do falecimento do Requerente A... e de requerimento de habilitação, foram julgados habilitados como seus herdeiros B..., C..., D... e E....

Nos dias 19-05-2015 e 04-06-2015, realizaram-se reuniões para produção de prova testemunhal, sendo nesta última produzidas alegações orais.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O Tribunal é competente, o processo não enferma de nulidades e não se suscita qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Autoridade Tributária e Aduaneira realizou uma acção inspectiva interna de âmbito parcial – incidente sobre o IRS - respeitante ao período de 2011, dirigida aos ora Requerentes, e credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI...;
- b) No âmbito daquela acção inspectiva, a Autoridade Tributária e Aduaneira elaborou a informação, com o teor que consta do documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;

- c) A Informação referida foi notificada aos Requerentes em 16-10-2013, para exercício do direito de audição;
- d) Em 28-11-2013, foi remetido aos Requerentes, para exercício do direito de audição, o "*Projeto de Correções do Relatório de Inspeção - artigo 60º da Lei Geral Tributária (LGT) e artigo 60º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCIPT)*" que consta do documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- e) Em 28-03-2014 foi remetido aos Requerentes o ofício com o n.º .../... em cujo assunto se refere "*Correções resultantes de análise interna - artigo 62º da Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPJT)*" (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido), de que consta, além do mais, o seguinte:

III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA COLETÁVEL

Nota: Todos os valores estão expressos em euros (€) para uma leitura mais simplificada.

1. Historial dos factos verificados

1.1. Os sujeitos passivos, A... (doravante A...) e B..., detinham ações representativas do capital F..., desde a data da constituição da sociedade em 1995-04-07, conforme se discrimina no quadro seguinte:

| Detentores do capital | Data aquisição | N.º Ações | Categoria | Valor nominal unitário |
|-----------------------|----------------|-----------|-----------|------------------------|
| | 07-04-1995 | 4.970 | A | 4.9849 |
| | 07-04-1995 | 10 | A | 4.9849 |

1.2. Após sucessivos aumentos de capital, realizados em dinheiro, em espécie e por incorporação de reservas, os sujeitos passivos, a 2010-12-23, passaram a deter as seguintes ações no capital da F...

| Data de Aquisição | N.º Ações | | N.º Ações | | Valor nominal unitário | Tipo de entradas |
|-------------------|----------------|------------------|-----------|------------------|------------------------|-----------------------|
| | Cat. A | Cat. B | Cat. A | Cat. B | | |
| 07-04-1995 | 4 970 | | 10 | | 4,9849 | Dinheiro |
| 27-12-1996 | 395 000 | | | | 5,00 | Dinheiro |
| 27-01-2005 | | 83 311 | | 126 543 | 5,00 | Espécie |
| 23-12-2010 | | 9 665 620 | | 2 531 060 | 5,00 | Incorporação Reservas |
| Total | 399.970 | 9.748.931 | 10 | 2.657.603 | | |

1.3. Posteriormente, em 2010-12-24, A...alienou 900 000 ações à F... todas da categoria B, pelo valor de € 4,8476/ação, passando a deter as seguintes ações da categoria B

| Data de Aquisição | Data de Venda | N.º ações categoria B | | | Tipo Entrada |
|-------------------|---------------|-----------------------|----------------|------------------|-----------------------|
| | | Saldo inicial | Venda | Saldo final | |
| 27-01-2005 | 24-12-2010 | 83 311 | 83 311 | 0 | Espécie |
| 23-12-2010 | | 9 665 620 | 816 689 | 8 848 931 | Incorporação Reservas |
| Total | | 9.748.931 | 900.000 | 8.848.931 | |

1.4. Em 2011-09-09, os sujeitos passivos doaram, através de escritura de doação, ao filho C... (doravante C...), 3 450 000 ações da categoria B do capital social da F...

1.5. Na mesma data, 2011-09-09, C... alienou a totalidade das ações recebidas, à empresa "G... SGPS, S.A" (doravante G...), pelo valor nominal de € 4.50, resultando um valor de venda de € 15 525 000.00.

De referir que, os sujeitos passivos, B... e A..., detêm ações representativas do capital da G....

1.6. Em data anterior, 2011-06-21, os sujeitos passivos tinham doado a C..., através de declaração de doação, com assinaturas reconhecidas notarialmente, a quantia de € 7.140.000,00, em dinheiro, e € 2.792420.06, pela assunção de dívidas do filho à banca, perfazendo uma doação no total de € 9.932420,06.

1.7. No contrato celebrado entre C... e a G..., em 2011-09-09, o ponto IV dos considerandos, menciona que "O Primeiro Contraente (C...) reconhece que, designadamente, é devedor aos seus Pais, aqui Terceiros Contraentes, da quantia de capital de € 9.932.420,41 (nove milhões novecentos e trinta e dois mil quatrocentos e vinte euros e quarenta e um cêntimos), conforme declaração emitida em 21/06/2011, e que aqui consta do Anexo B.", pelo que, com tal clausulado, se pretendeu anular a doação antes concretizada, estipulando-se,

então, que C... passou a ser devedor do montante que antes lhe havia sido doado.

1.8. No que se refere aos destinatários e forma de pagamento do preço, o referido contrato estipula na sua quarta cláusula, forma de pagamento do Preço (€ 15.525.000,00), que:

"1. A Segunda Contraente (G...) procede ao pagamento ao Primeiro Contraente (C...) da Prestação Um do Preço, da seguinte forma:

a) a quantia de € 3.310.806,80 (três milhões trezentos e dez mil oitocentos e seis euros e oitenta cêntimos) por cheque entregue directamente aos Terceiros Contraentes (A...e B...);

b) a quantia de € 1.864.193,20 (um milhão oitocentos e sessenta e quatro mil cento noventa e três euros e vinte cêntimos) por cheque entregue ao Primeiro Contraente.

...

3. A Segunda Contraente procederá ao pagamento ao Primeiro Contraente da Prestação Dois do Preço, uma vez integralmente satisfeitas as condições da Cláusula Quinta¹, da seguinte forma:

a) a quantia de € 3.310.806,80 (três milhões trezentos e dez mil oitocentos e seis euros e oitenta cêntimos) por cheque entregue directamente aos Terceiros Contraentes;

b) a quantia de € 1.864.193,20 (um milhão oitocentos e sessenta e quatro mil cento noventa e três euros e vinte cêntimos) por cheque entregue ao Primeiro Contraente.

...

5. A Segunda Contraente procederá ao pagamento ao Primeiro Contraente da Prestação Três do Preço, uma vez integralmente satisfeitas as condições da Cláusula Quinta, da seguinte forma:

¹ A cláusula quinta prevê que as Prestações Dois e Três do Preço dependam da desvinculação de responsabilidades e garantias assumidas pelos sujeitos passivos no montante de € 6.724.022,00, acrescidos dos respectivos juros e encargos, e da confirmação documental por parte de C... de que nenhuma outra responsabilidade foi assumida ou imputada aos sujeitos passivos.

a) a quantia de € 3.310.806,80 (três milhões trezentos e dez mil oitocentos e seis euros e oitenta cêntimos) por cheque entregue directamente aos Terceiros Contraentes);

b) a quantia de € 1.864.193,20 (um milhão oitocentos e sessenta e quatro mil cento noventa e três euros e vinte cêntimos) por cheque entregue ao Primeiro Contraente.

1.9. O pagamento da primeira tranche aos sujeitos passivos ocorreu em 2011-12-21, através de cheque emitido em nome de A..., no valor de € 3.310.806,80.

1.10. A segunda prestação deveria ter sido efetuada até 2013-03-09, tal como estipulado na cláusula terceira do contrato. Porém, e uma vez que não se verificou o cumprimento da cláusula quinta, até à data não foi paga.

1.11. C... não declarou a alienação das ações na declaração de rendimentos Modelo 3 entregue relativa ao exercício de 2011, contrariando o disposto no n.º 11 do art. 10º do CIRS: "11 – Os sujeitos passivos devem declarar a alienação onerosa das acções, bem como a data das respectivas aquisições. (Redacção dada pelo artigo 1.º pela Lei 15/2010, de 26/07)."

1.12. Contudo, uma vez que o valor da venda das ações, € 4,50 por ação, é inferior ao valor de aquisição, € 65,10, tal como calculado no ponto 2.6.1 da presente informação, desta operação não resulta apuramento de qualquer rendimento da categoria G do IRS, como rendimento de mais-valias.

2. Análise no âmbito do n.º 2 do artigo 38.º da Lei Geral Tributária (LGT)

O n.º 2 do art 38.º da LGT estabelece uma cláusula geral antiabuso, nos seguintes termos. "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."

Assim, como se depreende da lei, a cláusula geral antiabuso tem como requisito a prática utilizada pelo contribuinte de um negócio jurídico artificioso ou com abuso de forma jurídica que tem como fim único ou determinante evitar a tributação que seria devida caso tivesse sido utilizado um negócio ou acto de substância económica equivalente.

Tal previsão consagra cinco condições ou requisitos de aplicação, denominados de elementos, que têm de ser comprovados, correspondendo quatro deles aos requisitos de aplicação e um à respetiva estatuição da norma:

- **Elemento meio:** *Corresponde à via escolhida pelo contribuinte para obter o desejado ganho ou vantagem fiscal, ou seja o(s) ato(s) ou negócio(s) jurídico(s) cuja estrutura se encontra determinada em função de um dado resultado fiscal.*

Os meios de que se vale o contribuinte deverão configurar um abuso de formas jurídicas.

- **Elemento resultado:** *Neste elemento, importa demonstrar que o sujeito passivo logrou, pelos seus atos, a verificação de uma certa vantagem fiscal e a equivalência dos efeitos económicos com aqueles do ato normal tributado.*

- **Elemento intelectual:** *Verifica-se uma motivação fiscal preponderante que se manifesta nas formas adotadas e que faz prevalecer a finalidade fiscal do negócio sobre a finalidade não fiscal.*

- **Elemento normativo:** *O qual tem a ver com a reprodução normativo-sistemática da estrutura montada, ou seja. o contribuinte atua com manifesto abuso das formas jurídicas.*

- **Elemento sancionatório:** *Consiste na ineficácia, no âmbito tributário, dos atos ou negócios jurídicos em causa, dependendo portanto da verificação cumulativa dos outros elementos.*

Assim, passamos a demonstrar a verificação dos elementos atrás referidos no caso em apreço:

2.1. Elemento meio

Considerando que o negócio pretendido pelos sujeitos passivos consistia na alienação de ações, constata-se que, para evitar a tributação que da mesma decorreria, estes adotaram a seguinte sucessão de atos:

- anular a doação anteriormente realizada para constituir, sobre o seu filho, o direito a receber € 9.932.420,00;*
- efetuar nova doação, neste caso das ações que, pretensamente, se queriam vender;*
- sendo que tal doação foi acompanhada, em simultâneo, da alienação das ações pelo filho;*
- com a condição de que o adquirente pagaria diretamente aos sujeitos passivos os € 9.932.420,00, crédito que surge pela anulação da doação anterior.*

Em resumo, ao definir a doação inicial como um empréstimo a C..., os sujeitos passivos obtiveram o meio de receber o dinheiro respeitante à venda das ações da F..., afastando a tributação inerente a esta operação.

2.2. Elemento resultado

Torna-se claro que o efeito económico pretendido pelos sujeitos passivos residia no encaixe financeiro que a transmissão das ações poderia proporcionar.

Sendo que tal efeito poderia ser obtido pela venda direta à G... ou, como foi ajustado pelos sujeitos passivos, e demais intervenientes, pela constituição de crédito sobre o filho e posterior recebimento do mesmo.

Tais hipóteses, como adiante se verá, implicam enquadramentos tributários distintos, a proporcionar, basicamente, ausência de carga fiscal na situação adotada pelos sujeitos passivos e tributação em IRS, como rendimento de mais-valia (Categoria G), em negócio equivalente.

2.3. Elemento intelectual

A análise dos contornos das operações realizadas pelos sujeitos passivos não permite descortinar a existência de qualquer motivação económica ou outra que justifique a sua adoção.

De facto, para a realização da venda das ações, designadamente na perspetiva do adquirente, seria sempre indiferente que a posição de vendedor fosse assumida pelos sujeitos passivos ou pelo seu filho.

E, na falta de qualquer tipo de motivação económica ou vantagem de outra ordem, sendo evidentes os benefícios em termos de carga fiscal, não poderão restar dúvidas de que, na forma de negócio adotada, prevalece a finalidade fiscal.

Neste ponto, não se pode deixar de considerar que a anulação da doação já antes realizada ao seu filho pelos sujeitos passivos (2011-06-21), no valor de € 9.932 420,06, e a sua reconversão, ato contínuo, em nova doação, desta feita de ações, constitui, necessariamente, um facto que demonstra o abuso nas formas jurídicas escolhidas.

Todavia, não poderá ser ignorado que a doação das ações, que substitui a anterior, é de valor superior a esta, pelo que deve ser admitido que, em 2011-09-09, com a doação das ações, os sujeitos passivos pretenderam beneficiar ainda mais o seu filho, atribuindo-lhe um reforço da doação anterior.

Daí que, no que se refere à fixação da motivação dos sujeitos passivos, se entenda ser de considerar que a aplicação da cláusula geral antiabuso se deva restringir à desconsideração das operações de doação e posterior venda das ações que corresponda ao valor de venda de € 9 932 420,00.

2.4. Elemento normativo

Através do esquema de doação das ações ao filho, e conseqüente assumpção por parte deste da dívida perante os pais de € 9.932.420,00, que tinham sido inicialmente doados, os sujeitos passivos conseguiram transferir para a sua esfera pessoal rendimentos de mais-valias obtidos com a venda das ações, que

afastaram de tributação através do estipulado no n.º 6 do art 12º do CIRS, conjugado com a alínea e) do art. 16º do CIS.

Assim, o n.º 6 do art. 12º do CIRS dispõe que: "O IRS não incide sobre os incrementos patrimoniais provenientes de transmissões gratuitas sujeitas a imposto de selo, nem sobre os que se encontrem expressamente previstos em norma de delimitação negativa de incidência deste imposto."

Por outro lado, a alínea e) do art 6.º do CIS estipula que, são isentos de imposto de selo, os descendentes nas transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2 da tabela geral (aquisição gratuita de bens) de que são beneficiários

2.5. Elementos sancionatórios

Assim sendo, justifica-se a desconsideração da doação de ações pelos sujeitos passivos ao filho, na parte correspondente aos € 9 932 420.00 e posterior venda por este à G..., procedendo-se à tributação do negócio pretendido pelos sujeitos passivos, ou seja, a transmissão, de modo direto, à G... dessas mesmas ações.

2.6. Tributação ocorrida face às operações realizadas

Na esfera pessoal do filho, C..., as operações de doação e posterior venda das ações ficaram afastadas de tributação, quer em sede de Imposto de Selo, conforme o estipulado na alínea e) do n.º 1 do art. 5.º do CIS que prevê que estão isentos de Imposto os descendentes nas transmissões gratuitas de bens, quer em sede de IRS, porque da operação de alienação não resulta qualquer rendimento tributável.

2.6.1. IRS / Venda das ações

Na realidade, e caso o filho tivesse declarado, no correspondente Anexo G da declaração de rendimentos do modelo 3 do IRS, a venda das ações doadas pelos sujeitos passivos, da operação em causa resultaria uma menos-valia fiscal, tal como se passa a calcular:

(...)

O rendimento da categoria G, no que se refere às ações alienadas por C..., traduz-se, assim, na seguinte menos-valia:

| Valor aquisição /ação | Valor venda /ação | N.º ações vendidas | Valor de Aquisição (1) | Valor de Venda (2) | Menos-valia (2)-(1) |
|-----------------------|-------------------|--------------------|------------------------|--------------------|---------------------|
| 65,10 € | 7,6156 € | 3.450.000 | 224.595.000,00 € | 26.273.820 € | -198.321.180,00 € |

2.6.2. Doação a C...

Como já antes se referiu, não obstante o valor que, nos termos do CIS, seria suscetível de fixar em € 224.595.000,00 como correspondente à transmissão gratuita, esta beneficia de Isenção ao abrigo da alínea e) do art 6.º daquele código.

2.6.3. Conclusão

Em síntese, será de concluir que as operações realizadas, consubstanciadas em doação de 3.450.000 de ações a C... e posterior alienação por este dessas mesmas ações, não originaram qualquer carga de Imposto.

2.7. Tributação devida caso os negócios jurídicos com substância económica equivalente fossem realizados

2.7.1. Valor de aquisição das ações

1. Relativamente às 3 450 000 ações doadas, 50 000 pertenciam a B..., sendo as restantes 3 400 000 pertencentes a A..., tal como consta da escritura de doação

Antes da doação, em 2011-09-09, os sujeitos passivos, A...e B..., eram detentores de 8 848.931 ações e 2.657.603 ações, respetivamente, tal como se demonstra nos quadros seguintes

– A...

| Data de Aquisição | N.º Ações Cat. B |
|---|------------------|
| 2010-12-23 | 8 848.931 |
| Total ações detidas a 2011-09-09 | 8.848.931 |

– B...

| Data de Aquisição | N.º Ações Cat. B |
|---|---------------------|
| 2005-01-27 | 126 543 |
| 2010-12-23 | 2.531.060 |
| Total ações detidas a 2011-09-09 | 2.657.603 |

3. *Atendendo ao facto de que o que se pretende é a desconsideração da doação das ações pelos sujeitos passivos ao filho, no valor de € 9.932.420,00, esta operação irá ser tributada como uma venda, realizada pelos sujeitos passivos à G..., de 2.207.204 ações (€ 9.932,420,00 / € 4,50),*

4. *Dado que não existe identificação das ações alienadas, será de seguir o critério de considerar que as primeiras ações transmitidas correspondem às que haviam sido adquiridas há mais tempo, tal como estipulado na alínea d), do n.º 4 do art. 43.º do CIRS, o que nos conduz a que as 50 000 ações transmitidas por B..., adquiridas em 2005-01-27, tenham sido as primeiras ações alienadas.*

5. *Tendo isso em consideração, importa determinar o custo que, nos termos do art. 48º do CIRS corresponde às 50.000 ações de B... e às 2 157.204 de A...*

6. *Conforme estipulado na alínea b) do art 48º do CIRS, o valor de aquisição a título oneroso de partes sociais, e de outros valores mobiliários não cotados na bolsa de valores, é o que resulta do custo documentalmente comprovado.*

7. *O aumento de capital por incorporação de reservas realizado na F... em 2010-12-23, deu origem à emissão de novas ações, não tendo os acionistas desembolsado qualquer valor na obtenção da titularidade destas mesmas ações.*

8. *Assim, o custo de aquisição a ter em consideração, relativamente às ações obtidas através do aumento de capital por incorporação de reservas, irá ser igual a zero.*

Por outro lado, às ações detidas por B... que resultam do aumento de capital da F... realizado em 2005-01-27, aumento esse efetuado em espécie, tendo sido, para o efeito, entregue pela acionista ações de outras entidades em que era

detentora de capital, irá ser atribuído o custo de aquisição de € 5,00/ação, representativo do seu valor nominal.

9. Em resumo, o valor de aquisição das 2.207,204 ações alienadas, discriminado por detentor de capital, foi de € 250 000,00, como a seguir se demonstra:

| Detentores | N.º Ações | Valor aquis. unitário | Valor Aquisição | Tipo de entrada |
|--------------|------------------|-----------------------|-------------------|------------------------------|
| | 50.000 | 5,00 | 250 000,00 | Em espécie |
| | 2 157.204 | 0,00 | 0,00 | Por incorporação de reservas |
| Total | 2.207.204 | | 250.000,00 | |

2.7.2. Valor de venda das ações

No que respeita ao valor de venda das ações, há que ter em consideração o disposto no art. 52º CIRS

" 1 - Quando a Direcção-Geral dos Impostos considere fundamentamente que possa existir divergência entre o valor declarado e o valor real da transmissão, tem a faculdade de proceder à respectiva determinação.

2 - Se a divergência referida no número anterior recair sobre o valor de alienação de acções ou outros valores mobiliários, atende-se às seguintes regras:

a) Estando cotados em bolsa de valores, o valor de alienação é o da respectiva cotação à data da transmissão ou, em caso de desconhecimento desta, o da malar cotação no ano a que a mesma se reporta;

b) Não estando cotados em bolsa de valores, o valor de alienação é o que lhe corresponder, apurado com base no último balanço.

3 - Na mesma situação referida nos números anteriores, e quando se trate de quotas sociais, considera-se como valor de alienação o que àquelas corresponda, apurado com base no último balanço "

2. Assim, e por força da alínea b) do nº 2 do art. 52º do CIRS, o valor de alienação vai ser calculado com base no último balanço, resultando um valor de venda de cada ação de € 7,6156, como a seguir se demonstra:

| | |
|--------------------------------------|-----------------|
| Capital Próprio a 2010-12-31 | 98.154.499,82 € |
| N.º ações representativas do capital | 12.868.582 |
| Valor de venda / ação | 7,6156 € |

3 De referir que o sujeito passivo A..., em 2011-06-09, celebrou com a G..., contrato de venda de 35.137 ações da categoria A, e contrato de dação em cumprimento de 28863 ações também da categoria A, para saldar uma dívida no valor 540.000,00 contraída junto da G..., tendo sido as ações, em ambos os contratos, valorizadas por Revisor Oficial, entidade externa independente, pelo valor de € 18,709 /ação.

4. Acresce, ainda, que apesar de a doação ao filho ser constituída, na sua totalidade, por ações da categoria B, residindo a única diferença entre uma categoria e a outra no facto de as ações da categoria A darem direito a voto, a verdade é que A...celebrou, em 2011-05-25, contrato de promessa de venda de 187.685 ações da categoria B à F..., sendo o preço de venda estipulado de € 18,709 por ação, o que demonstra que, independentemente da sua categoria, as ações foram valorizadas nas diferentes circunstâncias pelo valor unitário de € 18.709.

5 No entanto, e face a regra estabelecida na alínea b) do n.º 2 do art 52.º do CIRS, o preço de venda a considerar nesta transmissão será o de € 7,6156 por ação.

2.7.3. Apuramento da mais-valia

Em condições normais, isto é, sem a motivação para evitar a tributação, os sujeitos passivos alienaram 2.207.204 ações da F... à G..., e as mais-valias obtidas na venda dessas ações seriam tributadas como rendimento da categoria G, sendo apurada a seguinte mais-valia:

| Detentores | N.º Ações | Valor aquis. unitário | Valor Aquisição (1) | Valor venda unitário | Valor Venda (2) | + Valia Fiscal (2)-(1) |
|--------------|------------------|-----------------------|---------------------|----------------------|----------------------|------------------------|
| | 50.000 | 5,00 | 250.000,00 | 7,6156 | 380.780,00 | 130.780,00 |
| | 2.157.204 | 0,00 | 0,00 | 7,6156 | 16.428.402,78 | 16.428.402,78 |
| Total | 2.207.204 | | 250.000,00 | | 16.809.182,78 | 16.559.182,78 |

3. Conclusão

Face ao exposto, propõe-se correção, no valor de € 16.559.182,78, ao rendimento líquido dos sujeitos passivos de 2011, respeitante às mais-valias obtidas na venda de 2.207.204 ações da F... pelos sujeitos passivos à Sociedade G..., rendimento enquadrado na categoria G conforme o disposto no art. 10º do Código do IRS.

| Tipo de Rendimentos | Rendimento líquido declarado | Correção | Rendimento corrigido |
|---|------------------------------|----------------------|----------------------|
| Rendimento de trabalho dependente e pensões - Categoria A/H | 304.094,36 | 0,00 | 304.094,36 |
| Rendimento de mais-valias - Categoria G | 877.378,00 | 16.559.182,78 | 17.436.560,78 |
| Total | 1.181.472,36 | 16.559.182,78 | 17.740.655,14 |

- f) Na sequência da correcção efectuada, a Autoridade Tributária e Aduaneira elaborou a liquidação de IRS n.º 2014 ..., relativa aos rendimentos dos Requerentes referentes ao ano de 2011, e efectuou as subsequentes operações de compensação n.º 2014 ... e acerto de contas com o n.º 2014 ... das quais resultou uma obrigação de pagamento de € 3.883.233,05 (documentos n.ºs 1 e 2, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- g) Entre Novembro de 2010 e Maio de 2011, os Requerentes doaram ao filho C... quantias no valor total de € 7.140.000,00;
- h) No dia 21-06-2011, os Requerentes e o seu filho referido, celebraram o acordo que consta documento n.º 12 junto com o pedido de pronúncia arbitral e de fls. 43 e seguintes do documento do Processo Administrativo com a designação «PA2.pdf», cujo teor se dá como reproduzido, de que consta, além do mais, o seguinte:

Primeiro declarante:

C..., Engenheiro, contribuinte n.º ..., titular do BI n.º..., casado no regime de comunhão de adquiridos com a segunda declarante, e com ela residente na ... n.º ..., freguesia de

Segunda declarante:

H... Advogada, contribuinte n.º ..., titular do BI n.º ..., casada e residente com o primeiro declarante.

Terceiro declarante:

I..., Advogado, contribuinte n.º ..., titular do BI ..., titular da cédula profissional n.º ...-P com escritório na Porto.

Quartos declarantes:

B..., contribuinte n.º ...9, titular do B.I. n.º ... e marido A..., contribuinte n.º ..., titular do B.I. n.º ..., ambos residentes na Rua do ..., n.º ..., 1.º Dto., ..., ...

Declara o primeiro declarante:

1. Que recebeu dos Pais (A...e B...), designadamente, as seguintes quantias, a título gratuito como doação dos Pais a favor do declarante;

-4.000.000,00 (quatro milhões de euros), com data de Novembro/2010;

-350.000,00 (trezentos e cinquenta mil euros), com data de Novembro/2010;

-1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil euros), com data de Novembro/2010;

-280.000,00 (duzentos e oitenta mil euros), com data de Abril/2010;

-180.000,00 (cento e oitenta mil euros), com data de Maio/2010;

-80.000,00 (oitenta mil euros), com data de Maio/2010;

-75.000,00 (setenta e cinco mil euros), com data de Março/2011;

-675.000,00 (seiscentos e setenta e cinco mil euros), com data de Maio 2011;

no total de €7.140.000,00 (sete milhões cento e quarenta mil euros).

2. Que os Pais são titulares de uma conta bancária, depósito à ordem, n.º ..., no J..., aberta por eles e por eles provisionada.

3. Que as quantias movimentadas na mesma conta bancária o foram, sempre, para benefício e proveito próprio do primeiro declarante.

4. *Que a mesma conta expressa, a esta data, um valor a descoberto de €3.038.195,85 (três milhões trinta e oito mil cento e noventa e cinco euros e oitenta e cinco cêntimos).*

5. *O declarante, reconhecendo que o descoberto a valores utilizados por si, abaterá, nesta data, ao referido descoberto a quantia de 2.900.000,00 (dois milhões e novecentos mil euros), através de transferência realizada pela sociedade K..., ..., Lda., de que o declarante é sócio gerente.*

6. *Assim, a referida conta do J... manterá um saldo negativo de €138.195,85 (cento e trinta e oito mil cento e noventa e cinco euros e oitenta e cinco cêntimos).*

7. *Que adicionalmente o Pai é sacador de uma livrança, avalizada pela Mãe e por si próprio (primeiro declarante), no valor de capital de (2.575.000,00 (dois milhões e quinhentos e setenta e cinco mil euros) mais despesas de €79.225,06 (setenta e nove mil duzentos e vinte e cinco euros e seis cêntimos), no total de 2.654.225,06 (dois milhões e seiscentos e cinquenta e quatro mil duzentos e vinte e cinco euros e seis cêntimos) com data de 11/5/2011, vencimento a 30/5/2011, pagável até 1/6/2011, com o número no J.... Que, porém, essa livrança não representa nenhuma dívida dos Pais, mas apenas foi emitida, a pedido do declarante, com vista a obter financiamento a favor de si próprio (o declarante) naquele montante.*

9. *Que, por isso mesmo, declara e reconhece que o valor global referido em 7 (sete), de €2.654.225,06 (dois milhões e seiscentos e cinquenta e quatro mil duzentos e vinte e cinco euros e seis cêntimos), corresponde a uma dívida própria do declarante, apenas garantida pelos Pais a título de favor.*

10. *Que os Pais assumem pessoalmente a dívida e o respectivo pagamento do valor indicado em 6 (seis), de €138.195,85 (cento e trinta e oito mil cento e noventa e cinco euros e oitenta e cinco cêntimos) e do valor indicado em 9 (nove), de €2.654.225,06 (dois milhões e seiscentos e cinquenta e quatro mil duzentos e vinte e cinco euros e seis cêntimos), no total de €2.792.420,06 (dois milhões setecentos noventa e dois mil quatrocentos e vinte euros e seis cêntimos).*

11. *Que a assunção pelos Pais da dívida e do seu pagamento do valor de €2.792.420,06 (dois milhões setecentos noventa e dois mil quatrocentos e vinte euros e seis cêntimos) corresponde ao pagamento de dívida pessoal do declarante, que dela fica desonerado, sendo considerada como recebimento pelo declarante da mesma quantia a título gratuito, como verdadeira doação dos Pais, caso venha a ser objecto de efectiva concretização.*

12. *Que a assunção daquela dívida de €2.792.420,06 (dois milhões setecentos noventa e dois mil quatrocentos e vinte euros e seis cêntimos) pelos Pais e o seu pagamento é feito a pedido do declarante.*

13. *Que a quantia referida no número 1 (um) de €7.140.000,00 (sete milhões cento e quarenta mil euros) e a quantia referida no número 10 (dez) de €2.192.420,06 (dois milhões setecentos noventa e dois mil quatrocentos e vinte euros e seis cêntimos) perfazem o global de €9.932.420,06 (nove milhões novecentos e trinta e dois mil quatrocentos e vinte euros e seis cêntimos) que representa, a esta data, a soma daquelas doações que os Pais fizeram a favor do declarante.*

14. *Que o valor global destas doações, realizadas por conta da legítima, deverá ser para efeitos de partilhas, sujeito a actualização nos termos legais.*

15. *Que, doravante, não receberá dos Pais qualquer outra quantia, seja a que título for.*

16. *Que tem plena consciência de todos os efeitos jurídicos desta declaração tendo para o efeito sido aconselhado e esclarecido pelo seu Advogado, Sr. Dr. I..., aqui terceiro declarante e que, por isso, subscreve esta declaração.*

17. *Que esta declaração é por si emitida de livre vontade e boa fé, representando a veracidade dos factos.*

Declara a segunda declarante:

1. *Que reconhece a veracidade Integral da declaração acima proferida pelo seu marido e primeiro declarante.*

2. *Que, para além do que consta acima, tem plena consciência de todos os efeitos desta declaração também em razão da sua formação académica e da profissão de Advogada que exerce.*
3. *Que esta declaração é por si emitida de livre vontade e boa fé, representando a veracidade dos factos.*

Declara o terceiro declarante:

1. *Que na qualidade de Advogado do primeiro declarante acompanhou o processo destinado à emissão desta declaração, tendo aconselhado e explicado ao primeiro declarante as consequências jurídicas dela resultantes.*
2. *Que o primeiro declarante lhe afirmou a vontade de, por se encontrar esclarecido e aconselhado, emitir de livre vontade e boa fé esta declaração,*
3. *Declaram os quartos outorgantes que confirmam o teor desta doação, nos exactos termos acima exarados.*

Declaram todos os declarantes:

1. *Que procedem ao reconhecimento notarial das suas assinaturas, assim manifestando a liberdade e consciência do teor das declarações e da emissão desta declaração.*
2. *Que entendem esta forma escrita com o reconhecimento notarial como a juridicamente válida e eficaz à produção imediata de todos os efeitos jurídicos associados a esta declaração.*

Porto, 2011-06-21

- i) A doação das referidas quantias foi motivada pelo facto de o filho dos Requerentes C... se ter envolvido em actividades comerciais que geraram um conjunto muito elevado de prejuízos com dívidas substanciais perante a banca, às quais os pais foram acudindo;
- j) Esta ajuda não foi suficiente e os prejuízos dos negócios do C... foram-se agravando, tendo os Requerentes entendido que a situação era insustentável

pelo volume que assumiu, superior a € 30.000.000,00, como pelo desequilíbrio e desigualdade que provocava quando comparada com o tratamento dado aos outros dois filhos dos Requerentes E... e D... (documentos n.ºs 20 a 22 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

- k) Em 09-09-2011, o filho C... celebrou com a G... – ..., SGPS, S.A. o contrato cuja cópia consta do documento n.º 23 junto com o pedido de pronúncia arbitral e fls. 28 e seguintes do documento do Processo Administrativo com a designação «PA3.pdf», cujo teor se dá como reproduzido, em que, além do mais, o seguinte:

Primeiro Contraente:

C..., portador do Bilhete de Identidade n.º contribuinte n.º ..., casado no regime de comunhão de adquiridos com a Quarta Contraente, com ela residente na ... n.º 7, ...,

Segunda Contraente:

G... - ..., SGPS, SA, sociedade anónima com sede na Rua ..., Edifício ..., Freguesia e Concelho da ..., com o capital social de €975.000,00 (novecentos setenta e cinco mil euros), estando realizado o capital de €575.000,00 (quinhentos setenta e cinco mil euros), pessoa colectiva n.º ..., aqui representada pelo administrador A..., com poderes para o acto.

Terceiros Contraentes:

A..., portador do Bilhete de Identidade n.º contribuinte n.º ... e mulher B....., portadora do Bilhete de Identidade n.º ..., contribuinte n.º ... residentes na Rua ..., ... -12 Dfº, ...;

Quarta Contraente:

H..., portadora do Bilhete de Identidade n.º ... contribuinte n.º ..., casada com o Primeiro Contraente e com ele residente.

Entre os identificados contraentes é celebrado de boa fé e livremente o presente contrato:

CONSIDERANDOS:

- I. O Primeiro Contraente, após a doação a seu favor a realizar por seus Pais, aqui Terceiros Contraentes, nesta data, será titular, de 3.450.000 (três milhões acções quatrocentas e cinquenta mil) acções da categoria B, com o valor nominal de €5.00 cada uma, no capital social da F... Participações Sociais, SGPS, SA, com sede na Rua do Edifício ..., ..., com o capital social de €64.442.910.00 (sessenta e quatro milhões quatrocentos e quarenta e dois mil novecentos e dez euros), pessoa colectiva n.º ..., doravante apenas Acções, representadas pelos títulos identificados no Anexo A-*

- II. O Primeiro Contraente tem interesse e pretende vender as Acções, não tendo obtido qualquer outro interessado na sua aquisição.*

- III. O preço acordado para a compra e venda das Acções e as condições de pagamento foram expressamente negociados entre as partes.*

- IV. O Primeiro Contraente reconhece que, designadamente, é devedor aos seus Pais, aqui Terceiros Contraentes, da quantia de capital de € 9.932.420.41 (nove milhões novecentos e trinta e dois mil quatrocentos e vinte euros e quarenta e um cêntimos), conforme declaração emitida em 21/06/2011, e que aqui consta do Anexo B.*

- V. O Primeiro Contraente mais reconhece que os Pais, aqui Terceiros Contraentes, assumiram responsabilidades e garantias, directas ou indirectas, designadamente enquanto fiadores ou avalistas, por diversos títulos, em relação a dívidas contraídas pelo Primeiro Contraente, dívidas essas que são próprias dele (Primeiro Contraente).*

- VI. A listagem completa das responsabilidades e garantias referidas no Considerando anterior consta dos Anexos C e D, declarando o Primeiro Contraente que não existem quaisquer outras que não estejam indicadas nos Anexos C e D, sabendo que a veracidade desta declaração constitui elemento essencial à vontade de outorga deste contrato pela Segunda Contraente e pelos Terceiros Contraentes.
- VII. As dívidas a que se referem os Considerandos anteriores incluem, todas aquelas que sejam da titularidade (i) do Primeiro Contraente, ou (ii) da Quarta Contraente, ou (iii) de ambos, ou (iv) de qualquer sociedade na qual o Primeiro e/ou a Quarta Contraentes detenham participações sociais, ou exerçam qualquer cargo social ou exerçam funções de administração, gestão ou direcção, independentemente da relação jurídica estabelecida entre qualquer deles e essas sociedades.
- VIII. O Primeiro Contraente pretende saldar a dívida que mantém para com os Pais, aqui Terceiros Contraentes, devolvendo a quantia referida no considerando IV, bem como pretende desonerá-los de todas as responsabilidades e garantias referidas nos considerandos V a VII.
- IX. Todos os contraentes foram assessorados e aconselhados pelos respectivos Advogados, quer na fase de negociações quer na elaboração dos documentos contratuais, que lhes explicaram o teor e sentido jurídico dos mesmos, pelo que têm plena consciência das consequências jurídicas que a outorga deste contrato importa, declarando todos e cada um que as mesmas são integralmente do seu conhecimento e reflectem a sua vontade real, livremente formada de boa fé.

Perante o teor dos considerandos supra as partes estabelecem entre si os termos do presente contrato conforme as seguintes

CLÁUSULAS

PRIMEIRA

(Compra e venda)

- 1. O Primeiro Contraente procede, nesta data e por esta via, à venda das Acções à Segunda Contraente, as quais são de imediato transmitidas inteiramente liberadas, livres de quaisquer ónus ou encargos e com todos os direitos às mesmas inerentes.*
- 2. A venda fica sujeita à condição da doação a seu favor das mesmas Acções pelos Pais, aqui Terceiros Contraentes, a realizar na presente data, pelo que a compra e venda fica sujeita ao regime da venda de bens futuros.*
- 3. A verificação da condição referida no número anterior operar-se-á de forma automática com a outorga da escritura de doação, pelo que nenhum outro acto, formalidade ou comunicação entre as partes deverá ser praticado ou executado para que a condição se tenha por verificada.*
- 4. O Primeiro Contraente declara não ter quaisquer direitos a receber, seja a que título for, da sociedade referida no Considerando A. relacionados com as Acções.*
- 5. O Primeiro Contraente declara não ter conhecimento de qualquer impedimento de natureza jurídica, contratual ou outra à presente venda das Acções.*
- 6. A Segunda Contraente reconhece e declara que o Primeiro Contraente não presta nenhuma declaração ou garantia em relação às Acções e à sociedade F... -Participações Sociais, SGPS, SA, acima melhor identificada, para além daquelas que expressamente constem deste contrato.*

SEGUNDA

(Preço)

O preço global e único da compra e venda das Acções é de €15.525.000,00 (quinze milhões quinhentos e vinte e cinco mil euros), doravante apenas Preço.

TERCEIRA

(Prestações do Preço)

1. O Preço será pago, sujeito à forma e às condições estabelecidas neste contrato, pela Segunda Contraente ao Primeiro Contraente nas seguintes prestações:

a) Prestação Um: A quantia de €5.175.000,00 (cinco milhões cento e setenta e cinco mil euros), sendo pagos neste data (09/09/2011) €1.864.193,20 (um milhão oitocentos e sessenta e quatro mil cento noventa e três euros e vinte cêntimos), e pagos €3.310.806,80 (três milhões trezentos e dez mil oitocentos e seis euros e oitenta cêntimos) até 31/12/2011;

b) Prestação Dois: Até ao dia 09/03/2013 a quantia de €5.175.000,00 (cinco milhões cento e setenta e cinco mil euros);

c) Prestação Três: Até ao dia 09/03/2014 a quantia de €5.175.000,00 (cinco milhões cento e setenta e cinco mil euros).

2. Considera-se como data de pagamento a data em que os cheques forem entregues pela Segunda Contraente aos respectivos destinatários.

QUARTA

(Forma de pagamento do Preço)

1. A Segunda Contraente procede ao pagamento ao Primeiro Contraente da Prestação Um do Preço, da seguinte forma:

a) a quantia de €3.310.806,80 (três milhões trezentos e dez mil oitocentos e seis euros e oitenta cêntimos) por cheque entregue directamente aos Terceiros Contraentes:

b) a quantia de €1.864.193,20 (um milhão oitocentos e sessenta e quatro mil cento noventa e três euros e vinte cêntimos) por cheque entregue ao Primeiro Contraente.

2. O Primeiro Contraente aqui presta à Segunda Contraente plena e definitiva quitação ao pagamento da Prestação Um do Preço, uma vez que se mostrem integralmente pagas as quantias referidas no número 1 a) da cláusula anterior.

3. A Segunda Contraente procederá ao pagamento ao Primeiro Contraente da Prestação Dois do Preço, uma vez integralmente satisfeitas as condições da Cláusula Quinta, da seguinte forma:

a) a quantia de €3.310.806,80 (três milhões trezentos e dez mil oitocentos e seis euros e oitenta cêntimos) por cheque entregue directamente aos Terceiros Contraentes;

b) a quantia de €1.864.193,20 (um milhão oitocentos e sessenta e quatro mil cento noventa e três euros e vinte cêntimos) por cheque entregue ao Primeiro Contraente.

4. O Primeiro Contraente prestará à Segunda Contraente plena e definitiva quitação ao pagamento da Prestação Dois do Preço, contra a entrega dos cheques indicados no número anterior.

5. A Segunda Contraente procederá ao pagamento ao Primeiro Contraente da Prestação Três do Preço, uma vez integralmente satisfeitas as condições da Cláusula Quinta, da seguinte forma:

a) a quantia de €3.310.806,80 (três milhões trezentos e dez mil oitocentos e seis euros e oitenta cêntimos) por cheque entregue directamente aos Terceiros Contraentes;

b) a quantia de €1.864.193,20 (um milhão oitocentos e sessenta e quatro mil cento noventa e três euros e vinte cêntimos) por cheque entregue ao Primeiro Contraente.

6. O Primeiro Contraente prestará à Segunda Contraente plena e definitiva quitação ao pagamento da Prestação Três do Preço, contra a entrega dos cheques indicados no número anterior.

7. É ónus do Primeiro Contraente e dos Terceiros Contraentes procederem à recepção dos cheques na sede da Segunda Contraente, nas datas dos seus vencimentos, tendo-se este local como o do local de cumprimento da obrigação de pagamento do Preço.

8. Em alternativa à forma de pagamento acima referida a segunda Contraente poderá proceder como indicado na Cláusula Quinta, números 6 a 8.

QUINTA

(Condições do pagamento do Preço)

1. O pagamento da Prestação Dois do Preço depende da prova documental, a entregar pelo Primeiro Contraente à Segunda Contraente e aos Terceiros Contraentes, com uma antecedência mínima de 15 (quinze) dias em relação à data indicada na Cláusula Terceira número 1 b):

a) da completa e definitiva desvinculação de responsabilidades e garantias assumidas pelos Terceiros Contraentes constantes do Anexo C. no montante mínimo de €6.724.022,00 (seis milhões setecentos e vinte e quatro mil e vinte e dois euros), acrescidos dos respectivos juros (moratórios e remuneratórios), encargos ou penalidades de qualquer natureza;

b) da inexistência de quaisquer outras responsabilidades ou garantias assumidas ou imputadas aos Terceiros Contraentes, anteriores a este contrato, para além daquelas constantes dos Anexos C e D;

c) da confirmação documental por parte do Primeiro Contraente de que nenhuma outra responsabilidade ou garantia foi assumida ou imputada, ou por qualquer forma atribuída, aos Terceiros Contraentes em substituição, como alternativa ou em lugar das responsabilidades ou garantias constantes dos Anexos C e D; e que os Terceiros Contraentes também não assumiram, nem lhes foram imputadas, nem atribuídas por qualquer forma outras responsabilidades ou garantias novas para com dívidas próprias, directas ou indirectas, incluindo por interpostas pessoas, do Primeiro Contraente;

d) da inexistência de qualquer pagamento, total ou parcial, por parte dos Terceiros Contraentes de qualquer das responsabilidades ou garantias constantes do Anexo D.

2. O pagamento da Prestação Três do Preço depende da prova documental, a entregar pelo Primeiro Contraente à Segunda Contraente e aos Terceiros Contraentes, com uma antecedência mínima de 15 (quinze) dias em relação à data indicada na Cláusula Terceira número 1 c):

a) da completa e definitiva desvinculação integral de todas as responsabilidades e garantias assumidas pelos Terceiros Contraentes

constantes do Anexo C, acrescidos dos respectivos juros (moratórias e remuneratórios) encargos ou penalidades de qualquer natureza;

b) da inexistência de quaisquer outras responsabilidades ou garantias assumidas ou imputadas aos Terceiros Contraentes, anteriores a este contrato, para além daquelas constantes dos Anexos C e D;

c) da confirmação documental por parte do Primeiro Contraente de que nenhuma outra responsabilidade ou garantia foi assumida ou imputada, ou por qualquer forma atribuída, aos Terceiros Contraentes em substituição, como alternativa ou em lugar das responsabilidades ou garantias constantes dos Anexos C e D; e que os Terceiros Contraentes também não assumiram, nem lhes foram imputadas, nem atribuídas por qualquer forma outras responsabilidades ou garantias novas para com dívidas próprias, directas ou indirectas, incluindo por interpostas pessoas, do Primeiro Contraente.

d) da inexistência de qualquer pagamento, total ou parcial, por parte dos Terceiros Contraentes de qualquer das responsabilidades ou garantias constantes do Anexo D.

3. A prova documental a que se referem os números anteriores deverá demonstrar o pagamento das dívidas, a sua quitação, o distrate ou a desoneração dos Terceiros Contraentes das suas responsabilidades ou garantias constantes do Anexo C.

4. Os Terceiros Contraentes praticarão os actos que se mostrem necessários, adequados e convenientes para que o Primeiro Contraente preencha as condições estabelecidas nos números anteriores.

5. Para o efeito do número precedente, o Primeiro Contraente entregará previamente aos Terceiros Contraentes, solicitação escrita de que conste, pelo menos, o seguinte:

(i) as garantias ou responsabilidades que pretende desonerar;

(ii) o modo como pretende fazê-lo; (iii) os actos que pretende sejam praticados pelos Terceiros Contraentes para tal fim.

6. Os Terceiros Contraentes praticarão os actos solicitados pelo Primeiro Contraente no prazo máximo de 8 (oito) dias a contar da solicitação por este,

salvo se considerarem, fundamentadamente, que os mesmos não devem ser praticados por (a) não serem necessários, adequados ou convenientes ao fim pretendido ou (b) constituírem novas responsabilidades e/ou garantias da sua parte.

7. Caso alguma e qualquer das condições referidas nos números 1 e 2 desta cláusula não se mostre integralmente satisfeita, a Segunda Contraente reterá o pagamento da prestação, ou das prestações, em causa, sem que o Primeiro Contraente possa, por motivo algum, exigir-lhe esse pagamento, ou exercer qualquer outro direito contra qualquer das demais partes. No entanto a retenção deverá corresponder aos valores em causa perante a insatisfação das condições previstas nas alíneas l b), l d), 2 b) e 2 d), consoante o caso.

8. Caso a prova documental referida nos números 1 a 3 desta Cláusula seja entregue pelo Primeiro Contraente à Segunda Contraente e aos Terceiros Contraentes tardiamente, os dias de atraso importam o adiamento em prazo igual aos dias de pagamento das Prestações referidos na cláusula terceira.

9. Ao Primeiro Contraente é facultado o direito de, com uma antecedência mínima de 8 (oito) dias em relação ao vencimento de qualquer das duas prestações, em alternativa ao pagamento por meio dos cheques referidos na Cláusula Quarta números 3 b) e 5 b), solicitar à Segunda Contraente que proceda ao pagamento no 1 todo ou em parte, das respectivas prestações de Preço pelo pagamento aos credores ou aos garantidos, das responsabilidades ou garantias constantes dos Anexos C e D.

10. Sem prejuízo do disposto nos números anteriores, caso se não mostrem verificadas as condições constantes dos números l a), l b), l d], 2 a), 2 b) e 2 d) desta cláusula, consoante o caso, é facultada à Segunda Contraente o direito de, em alternativa ao pagamento por meio dos cheques referidos na Cláusula Quarta números 3 b) e 5 b), proceder ao pagamento, no todo ou em parte, das respectivas prestações de Preço pelo pagamento aos credores ou aos garantidas, das responsabilidades ou garantias constantes do Anexo C, segundo o seu livre critério.

11. O pagamento, parcial ou integral, ao abrigo dos dois números anteriores equivale, para todos os legais efeitos, ao pagamento, em parte ou na íntegra,

(conforme o caso) da prestação do Preço para com o Primeiro Contraente por parte da Segunda Contraente.

SEXTA

(Entrega de títulos)

- 1. Neste acto os títulos das Acções têm-se por entregues pelo Primeiro Contraente à Segunda Contraente, valendo este contrato, para todos os legais efeitos, como efectiva tradição e entrega das Acções.*
- 2. Com o presente acto os contraentes assumem que caberá à Segunda Contraente a prática de todos os actos posteriores que entenda adequados em relação às Acções e aos respectivos títulos.*

SÉTIMA

(Pagamento da dívida)

- 1. O Primeiro Contraente e os Terceiros Contraentes acordam que pela entrega dos cheques referidos nos números 1 a), 3 a) e 5 a) da Cláusula Quarta, desde que integralmente satisfeitas as condições constantes da Cláusula Quinta, se tem por integralmente paga a dívida daquele para com estes a que se refere o Considerando IV, prescindindo os Terceiros Contraentes de qualquer outra forma de pagamento.*
- 2. Uma vez integralmente paga aquela dívida a Primeiro Contraente e os Terceiros Contraentes procederão ao distrate da declaração constante do Anexo B.*

OITAVA

(DESONERAÇÃO DE GARANTIAS E RESPONSABILIDADES)

- 1. O Primeiro Contraente obriga-se a desonerar os Terceiros Contraentes de todas as responsabilidades e garantias por estes assumidas ou que lhes sejam imputadas em relação a dívidas contraídas pelo Primeiro Contraente, directa ou indirectamente, constantes dos Anexos C e D, bem como quaisquer eventuais outras responsabilidades e garantias presentes ou futuras ainda que*

não constem tais Anexos (desde que também relativas a dívidas contraídas pelo Primeiro Contraente conforme o descrito no Considerando VII).

2. Sem prejuízo das demais consequências que se mostram estabelecidas neste contrato, caso os Terceiros Contraentes sejam chamados ao pagamento de qualquer dívida(s) do Primeiro Contraente (conforme o descrito nos Considerandos V a VII), no todo ou em parte, e independentemente do seu valor, ou a assumir a dívida(s) como própria, o Primeiro Contraente reconhece que o respectivo valor(es) corresponde a uma dívida pessoal sua para com os Terceiros Contraentes.

3. Na hipótese prevista no número anterior os Terceiros Contraentes procederão à entrega, por doação, aos restantes filhos (D... e E...) de quaisquer bens de que sejam donos e legítimos possuidores em valor equivalente ao da dívida paga ou assumida como própria.

4. Os bens a doar serão calculados da seguinte forma:

a) os valores mobiliários (incluindo acções ou quotas em qualquer sociedade) pelos respectivos valores nominais;

b) os bens móveis e imóveis pelo valor que lhes seja atribuído por dois avaliadores escolhidos pelos Terceiros Contraentes, ou pelo valor médio das duas avaliações caso o valor das duas não coincida.

5. O Primeiro Contraente desde já expressa a sua aceitação a essas eventuais doações, renunciando a qualquer direito de as impugnar, de se lhes opor, ou de as reduzir, seja por que título ou fundamento for.

6. O disposto nos números 2 e 4 desta cláusula aplica-se, com as necessárias alterações, no caso de algum pagamento ou alguma responsabilidade ser imputada a eventual herança aberta de qualquer um dos Terceiros Contraentes, caso em que o Primeiro Contraente reconhece que o respectivo valor(es) corresponde a uma dívida pessoal sua para com a herança.

NONA

(Mora e resolução)

1. *A falta de pagamento do Preço nas datas e nas formas estabelecidas, quando se mostrem integralmente preenchidas as condições de pagamento do Preço, por facto imputável à Segunda Contraente, constitui-a em mora perante o Primeiro Contraente em relação ao valor em falta da prestação em causa.*
2. *A mora constitui a Segunda Contraente no dever de indemnizar o Primeiro Contraente, calculando-se a indemnização nos juros à taxa legal em vigor à data relevante.*
3. *Mantendo-se a mora por período superior a 90 (noventa) dias, é facultado ao Primeiro Contraente o direito à resolução deste contrato.*
4. *Sem prejuízo do disposto no número 4 da cláusula quinta, (i) caso o Primeiro Contraente falte na satisfação integral das condições de pagamento de Preço estabelecidas nessa cláusula, por período superior a 90 (noventa) dias. (ii) ou caso se verifique ser inverdade o teor integral do Considerando VI por existirem quaisquer outras responsabilidades e garantias que não constem dos Anexos C e D, é facultado à Segunda Contraente o direito à resolução deste contrato.*
5. *Sendo o contrato resolvido, pelo Primeiro ou pela Segunda Contraentes o Primeiro Contraente é obrigado a devolver à Segunda Contraente tudo quanto esta tenha já pago directamente àquele ou aos Terceiros Contraentes, e a Segunda Contraente é obrigada a devolver os títulos das Acções.*
6. *A resolução constitui, ainda, o Contraente faltoso na obrigação de pagamento de uma cláusula penal, correspondente ao dobro do valor de tudo quanto tenha sido prestado ao abrigo deste contrato.*
7. *Para evitar dúvidas de aplicação dos números anteriores, dois exemplos quando se mostre apenas paga a Prestação Um:*
 - a) *Resolução por parte do Primeiro Contraente; devolverá à Segunda Contraente a quantia de €5.175.000,00 (Prestação Um) contra a recepção dos títulos das Acções; e receberá de cláusula penal da Segunda Contraente a quantia de €10.350.000,00;*
 - b) *Resolução por parte da Segunda Contraente: receberá do Primeiro Contraente a devolução da quantia de €5.175.000,00 (prestação Um),*

entregando-lhe os títulos das Acções; e receberá de cláusula penal a quantia de €10.350.000,00.

(...)

- l) A assinatura do contrato referido na alínea anterior foi efectuada às 14,24 horas do dia 09-09-2011 (2.ª página do documento n.º 23 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- m) O C... recebeu a quantia de € 1.864.193,20 no dia 09-09-2011, nos termos da cláusula Quarta n.º 1, alínea b), do contrato (documento n.º 25 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- n) Ainda em 09-09-2011, pelas 17,30 horas, foi celebrada a escritura cuja cópia consta do documento n.º 24 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, através da qual os Requerentes doaram ao seu filho C... 3.450.000 acções da categoria B da F... – Participações Sociais, SGPS, S.A., com o valor nominal de € 5,00 cada (a hora da escritura é certificada pelo documento n.º 55 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- o) Através da mesma escritura, os Requerentes doaram ao seu filho D... 31.980 acções da categoria A e 3.418.020 acções da categoria B e doaram ao seu filho E... 3.450.000 acções da categoria B, todas da mesma sociedade, todas com o mesmo valor nominal de € 5,00 (documento n.º 24 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- p) As razões pelas quais foi celebrado primeiramente o contrato de venda das acções sob o regime de bens futuros e, depois, foi efectuada a doação das acções ao C... e aos filhos dos Requerentes D... e E... foi garantir a desoneração dos pais relativamente às responsabilidades pendentes (e futuras) assumidas (ou a assumir) em favor do C..., e simultaneamente, procurar igualar todos os três filhos, em função daquilo que cada um tinha recebido (ou não) dos Pais;
- q) No dia 21-12-2011, a G... - ..., SGPS, S.A. pagou ao Requerente A... a quantia de € 3.310.806,80, através de cheque, em cumprimento da cláusula Quarta n.º 1,

- álnea a), do primeiro contrato celebrado em 09-09-2011 (documento n.º 26 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- r) O C... não cumpriu as condições previstas no contrato de compra e venda das acções e nem ele nem os Requerentes receberam o valor da segunda e da terceira prestações nela previstas (documentos n.ºs 27 a 33 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- s) Em 24-09-2014, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não se provou que, subjacente aos contratos referidos, estivesse apenas uma intenção dos Requerentes de venderem as acções à G... - ..., SGPS, S.A. nem que essa intenção fosse a que determinou a celebração dos contratos, provando-se, antes que os objectivos das operações foram garantir a desoneração dos Requerentes relativamente às responsabilidades do C..., e simultaneamente, procurar igualar os três filhos.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

A fixação da matéria de facto baseia-se no processo administrativo e nos documentos juntos com a petição inicial e, nos pontos relativamente aos quais não se indicam documento, na prova testemunhal.

As testemunhas L... e M... depuseram com isenção e demonstraram ter conhecimento directo e profundo das operações em causa e sua motivação.

A intenção primordial dos Requerentes procurarem desvincular-se das responsabilidades e garantias assumidas relacionadas com os negócios do C..., para além de ser inequívoca à face dos depoimentos referidos, confirma-se pelo Considerando VII e pelas cláusulas Quinta e Oitava do contrato cuja cópia consta do documento n.º 23 junto com o pedido de pronúncia arbitral, designadamente os factos de a totalidade do pagamento das segunda e terceiras prestações pela G... estar dependente da prévia prova da desoneração total das responsabilidades dos Requerentes e de a G... poder pagar

directamente aos credores ou garantidos do C os valores a que teria direito, nos termos da referida cláusula Quinta, n.ºs 2, 10 e 11).

A intenção dos Requerentes procurarem igualar os três filhos, para além de ser afirmada pelos depoimentos referidos, resulta dos termos da doação de acções que lhes foi efectuada e do facto de a doação de 21-06-2011 ter sido efectuada por conta da legítima do C....

3. Matéria de direito

A questão que é objecto do presente processo é a da legalidade da aplicação da cláusula geral antiabuso à situação fáctica descrita.

Nas definições elaboradas por SALDANHA SANCHES (²): o **planeamento fiscal legítimo** «*consiste numa técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por acção intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais*»; enquanto que o **planeamento fiscal ilegítimo** «*consiste em qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das onerações fiscais de um determinado sujeito passivo*».

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*

² Cfr. SALDANHA SANCHES, J.L., *Os Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, p. 21.

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

No caso em apreço, os Requerentes contestam que se configure planeamento fiscal abusivo por a intenção que presidiu às operações realizadas não ser a de obter qualquer vantagem fiscal, mas sim as de desonerar os Requerentes das responsabilidades que haviam assumido relativamente a dívidas do seu filho C..., para além de procurar igualar os três filhos em matéria de benefícios pecuniários proporcionados pelos pais.

3.1. Elementos da cláusula geral antiabuso

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.

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

Sob a epígrafe «*Ineficácia de actos e negócios jurídicos*», dispõe o artigo 38.º, n.º 2 da LGT em relação à denominada **cláusula geral antiabuso** (CGAA) no direito tributário. A letra plasmada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, passou a ser a seguinte:

«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».

Esta norma é complementada pelo extenso artigo 63.º do CPPT, que contém um conjunto disposições que concretizam os parâmetros conformadores do procedimento de aplicação das disposições antiabuso.

A doutrina e a jurisprudência têm vindo a desconstruir a letra da norma apontando **cinco elementos** nela patentes. Correspondendo um dos elementos à estatuição da norma, os restantes quatro afiguram-se requisitos cumulativos que permitem aferir – como se de um teste se tratasse – quanto à verificação de uma actividade caracterizável como um planeamento fiscal abusivo (⁸).

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

⁸ Ou seja, a uma «*actuação planeada do contribuinte que se traduz num comportamento aparentemente lícito, geradora de uma vantagem fiscal não admitida pelo ordenamento tributário*» (cfr. COURINHA, GUSTAVO LOPES, *Cláusula Geral Antiabuso no Direito Tributário: Contributos para a sua compreensão*, Almedina, Coimbra, 2009, pp.15-17 e 163-165; bem como Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 15-02-2011, proc. n.º 04255/10, conclusões XIII e XIV).

- sequenciais, lógicos e planeados, organizados de modo unitário – pelo contribuinte para obter o desejado ganho ou vantagem fiscal (⁹);
- 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 (¹⁰);
 - 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 prevacentes vantagens fiscais que lhe proporcionam*» (¹¹);
 - 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*» (¹²);
 - 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,

⁹ 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*».

¹⁰ 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 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*».

¹¹ Cfr. COURINHA, GUSTAVO LOPES, *Cláusula...*, p. 180.

¹² Cfr. COURINHA, GUSTAVO LOPES, *Cláusula...*, p. 211.

«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 [...] de auxiliar-se mutuamente»* (¹³).

Apreciemos, tendo este aspecto em consideração, os elementos da cláusula geral antiabuso tendo em atenção a fundamentação da decisão, os factos provados, e a argumentação jurídica das partes.

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.

3.2. Ausência do elemento intelectual

No caso em apreço, é patente, à face da prova produzida, que não se verifica o elemento intelectual.

Na verdade, como se referiu a propósito da fixação da matéria de facto, toda a prova produzida foi no sentido de que a motivação primacial dos Requerentes foi conseguir desonerar os Requerentes das responsabilidades assumidas com dívidas do seu

filho C..., que atingiram dimensão invulgar, sendo também intenção dos Requerentes procurar igualar os seus três filhos, em matéria de vantagens pecuniárias que lhes proporcionaram.

As cláusulas dos contratos que se referiram ao fundamentar a fixação da matéria de facto confirmam ser aquele o objectivo primacial visado pelos Requerentes e é manifesto que ele não podia ser atingido se os Requerentes vendessem directamente as acções à G..., como defende a Autoridade Tributária e Aduaneira ser negócio jurídico de idêntico fim económico.

Conclui-se, assim, que não se verifica um dos pressupostos de facto de que depende a aplicação da cláusula geral antiabuso, que é o acto ou negócio ter sido essencial ou principalmente dirigido à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios de idêntico fim económico.

E, à face do artigo 38.º, n.º 2, ao referir que, para aplicação da cláusula geral antiabuso, os negócios devem ser *dirigidos* à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos, não basta que sejam obtidas vantagens fiscais, sendo antes indispensável que a obtenção destas tenha sido um objectivo essencial ou principal visado pelos sujeitos passivos.

Uma vez que os requisitos previstos no artigo 38.º, n.º 2, da LGT são cumulativos, tem de se concluir, sem mais, que a aplicação da cláusula geral antiabuso e a subsequente correcção da matéria tributável de IRS dos Requerentes efectuada com base naquela aplicação enferma de ilegalidade.

Por isso, tem de ser julgado procedente o pedido de anulação do acto de liquidação de IRS referente ao ano de 2011 bem como os subsequentes actos de compensação e demonstração de acerto de contas.

4. Decisão

¹³ 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

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

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral declaração de ilegalidade da liquidação de IRS n.º 2014 ..., relativa aos rendimentos do ano de 2011, bem como das subsequentes operações de compensação n.º 2014 ... e acerto de contas com o n.º 2014 ... das quais resultou uma obrigação de pagamento de € 3.883.233,05;
- b) Anular a liquidação, compensação e demonstração do acerto de contas referidos;

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **3.883.233,05**.

6. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **49.266,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 26-06-2015

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

exigidos pela lei».

(Alexandra Coelho Martins)

(Jorge Júlio Landeiro de Vaz)