

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 240/2014-T

Tema: IRS – Prazos da inspecção tributária; cláusula geral anti-abuso

DECISÃO ARBITRAL

Requerente: A, S.A.

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira

Tema: IRS – Prazos da inspecção tributária; cláusula geral anti-abuso

Os árbitros, Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa, Henrique Nogueira Nunes e Eduardo Paz Ferreira, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

1. RELATÓRIO

A, S.A., com o número de identificação fiscal ... (doravante abreviadamente designada por “Requerente”), requereu a constituição do Tribunal Arbitral ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”).

O pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a declaração da ilegalidade da liquidação n.º ..., referente ao ano de 2009 e que ditou IRS – Retenção na Fonte - a pagar no valor de € 1.395.400,00.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante abreviadamente designada por “AT”) em 10 de Março de 2014, tendo sido designados como árbitros do Tribunal Arbitral Colectivo aqueles já acima indicados, que aceitaram o encargo.

Em 28 de Abril de 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.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 14 de Maio de 2014.

A fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, o seguinte:

(i) Suscita uma questão prévia, a de que a inspeção fiscal se prolongou para além do prazo legal e que tal constitui, no seu entendimento, uma preterição de formalidades essenciais no procedimento de inspeção, consubstanciando um vício gerador de anulabilidade da liquidação em crise nos autos (baseando-se no artigo 135.º do CPA).

(ii) Seguidamente, vem colocar em causa os pressupostos, que não considera verificados *in casu*, de aplicação da cláusula geral anti abuso, prevista no n.º 2 do art. 38.º da LGT, relativamente às operações em causa nos autos e que resultaram na desconsideração fiscal da alienação das acções da accionista maoritária e adquiridas pela Requerente.

(iii) Vem contestar a operação requalificada pela AT como uma distribuição de dividendos.

(iv) É seu entendimento que o valor da compra e venda de acções em questão nos autos foi estabelecido como se tratasse de uma operação entre entidades independentes, não havendo, pois, qualquer motivo para a Requerida vir questionar a mesma.

(v) Em relação à aplicação da CGAA, vem contestar a verificação dos seus elementos, começando a sua análise pelo elemento resultado.

(vi) No seu entendimento, uma operação de distribuição de dividendos e de alienação de participação societária não são operações de contornos e, sobretudo, efeitos similares, caindo por terra a evocação do elemento resultado e por isso, defende, de forma liminar todo o procedimento de aplicação da CGAA nos autos.

(vii) Quanto aos elementos meio e intelectual, vem dizer que não está, nem em caso algum poderia estar, como alega a Requerida, perante qualquer aproveitamento ou privilégio tributário, porquanto as acções em causa não foram adquiridas pela accionista maioritária a um preço baixo ou convidativo para, num curto/médio prazo, as vender com mais valias, aproveitando o benefício fiscal pela sua detenção por mais de doze meses, pois invoca que, *in casu*, o benefício fiscal evocado nem sequer existia, uma vez que a accionista em causa possuía as acções há mais de vinte anos.

(viii) Quanto ao elemento normativo, vem invocar que os indícios recolhidos pela Requerida não permitem suportar, objetivamente, e à luz das regras da experiência comum, que a sua conduta tenha sido dirigida maioritariamente a uma qualquer vantagem fiscal e que padece de erro a conclusão a que chegou a AT e na qual fez assentar a decisão de avançar com a aplicação da CGAA ao caso em análise nos autos.

(ix) Alega que não se demonstrou estarem verificados os requisitos de aplicação da GGAA, que defende serem cumulativos, pelo que não pode haver lugar à aplicação da estatuição da norma, conducente à ineficácia dos negócios jurídicos no âmbito tributário, contrariamente à pretensão da Requerida.

(x) Sustenta que era de se exigir à Requerida que apresentasse indícios que de forma clara e minimamente segura permitissem suportar a conclusão de que o ato de aquisição/alienação de participação social em causa nos autos não correspondeu a qualquer vontade negocial, caracterizando-o como um suposto ilegítimo planeamento dirigido à obtenção de uma vantagem fiscal para a sua accionista maioritária.

(xi) Conclui pela procedência do seu pedido por vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, o que justifica a anulação da liquidação em causa nos autos, determinando-se a restituição do imposto pago, acrescida de juros desde a data do pagamento até integral reembolso.

A AT respondeu, defendendo que o pedido deve ser julgado improcedente, alegando de forma sumária, como segue:

(xii) Quanto à questão prévia suscitada pela Requerente vem alegar que a prorrogação do prazo da acção inspectiva para além do seu prazo legal não é susceptível de conduzir à anulabilidade do acto de liquidação em causa nos autos.

(xiii) Efectivamente, vem referir que tal questão tem sido objecto de ampla jurisprudência, a qual é unânime em considerar que a violação do prazo da acção inspectiva consignado no disposto no Art. 36.º do RCPIT, apenas contende com a cessação do efeito suspensivo da inspecção, tendo em conta que tal prazo não consubstancia um prazo peremptório, mas meramente disciplinador.

(xiv) Quanto à verificação dos elementos da CGAA, começa por apreciar o elemento resultado, referindo que, *in casu*, a avaliação da sociedade, seguida da transmissão de acções realizada, teve como objectivo a retirada de dividendos da Requerente e a transformação destes em reembolso do crédito gerado com a transmissão.

(xv) Resultando, diz, na eliminação da tributação em sede de IRS, uma vez que, sem estes actos, a accionista maioritária da Requerente não beneficiaria da exclusão de tributação, ficando aquele fluxo sujeito a imposto, como rendimento da categoria E de IRS.

(xvi) Quanto ao elemento «meio», vem sustentar que os actos/negócios levados a cabo pela Requerente permitiram a transformação de um fluxo financeiro que, sem a operação de alienação em causa, chegaria à accionista majoritária sob a forma de dividendo e seria um rendimento sujeito a IRS.

(xvii) Alega ainda que, com os actos realizados pela Requerente, aquele fluxo financeiro foi pago à accionista maioritária sob a forma de reembolso de crédito gerado pela mais-valia proveniente da alienação de acções detidas pelo seu titular durante mais de 12 meses, aproveitando a exclusão de tributação prevista na redacção à data da alínea a) do n.º 2 do art.º 10º do CIRS (na redacção anterior à dada pelo art.º 2º da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho).

(xviii) Logrando alcançar o objectivo fiscal desejado, assegurando portanto o efeito económico pretendido, ou seja, a recepção pela accionista maioritária de dividendos sem qualquer tributação.

(xix) Quanto ao elemento intelectual, vem defender que no caso vertente, não restam dúvidas que a aquisição de acções próprias à accionista maioritária visou, em primeira instância, a obtenção do resultado fiscal, isto é, a distribuição de dividendos.

(xx) Verificando-se assim no caso em análise, sustenta, a existência de uma motivação fiscal preponderante que se manifestou nas formas adoptadas e que faz prevalecer a finalidade fiscal do negócio sobre a finalidade não fiscal.

(xxi) Por fim, quanto ao elemento normativo, vem dizer que apenas se procedeu à mera alteração de uma titularidade jurídica directa por uma titularidade indirecta, visto que a accionista maioritária continuou a deter o controlo efectivo sobre a Requerente, atingindo através deste "artifício" – sua expressão - um fim essencialmente fiscal.

(xxii) Estando, no seu entendimento, perante um conjunto de operações que visou, se não exclusiva, pelo menos preponderantemente, o objectivo de furtar à tributação rendimentos que, em si, se incluem na norma de incidência do CIRS - artigo 5.º/2, h).

(xxiii) Vem dizer que o facto de a Requerente ter escolhido uma estrutura complexa, artificiosa e inusitada — não elencada no artigo 5.º/2 do CIRS —, com o fito de obter um resultado económico análogo ao que obteria caso adoptasse a forma negocial normalmente

escolhida para o alcançar, situação em que o regime fiscal seria mais gravoso, não representa um motivo bastante para se poder afastar a norma de incidência que tributa em substância o acto de distribuir dividendos.

(xxiv) Conclui, dizendo que se provaram todos os elementos da CGAA, pois alega que existiram actos ou negócios sequenciais, lógicos e planeados pela Requerente, organizados com vista a atingir o objectivo fiscal desejado, assegurando portanto o efeito económico pretendido, ou seja, a recepção pela accionista maioritária da Requerente de dividendos sem qualquer tributação.

(xxv) Afirma que o âmago do problema não tem a ver com o valor atribuído à operação, mas sim com um conjunto de actos de elisão fiscal que, no seu entendimento, deverão gerar a ineficácia dos mesmos na óptica tributária, porquanto a forma jurídica adoptada, por abusiva, visou a eliminação do tributo que incidiria sobre o valor do "adiantamento" – sua expressão.

(xxvi) Atento o enquadramento e factualidade por si apresentadas, conclui pela verificação *in casu* dos pressupostos da teoria da fraude à lei fiscal, bem como da do abuso de formas jurídicas, o que, em suma, justifica, no seu entendimento, a aplicação do n.º 2 do artigo 38.º da LGT, pugnando pela improcedência do pedido da Requerente e pela manutenção do acto tributário de liquidação em causa nos autos.

No dia 30 de Junho de 2014, pelas 14h, teve lugar, na sede do CAAD, reunião do Tribunal Arbitral Colectivo, o qual dispensou a inquirição das testemunhas arroladas, considerando que as questões a resolver nos autos são meramente de direito. Não foram identificadas excepções, não havendo, igualmente, necessidade de apresentação de alegações, considerando que ambas as partes fundamentaram exhaustivamente, de facto e de direito, as suas posições.

No dia 03 de Novembro de 2014, em face da impossibilidade temporária para o exercício de funções do Senhor Árbitro Presidente, foi decidido, ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 21.º do RJAT, prorrogar por 2 meses o prazo para a prolação da decisão arbitral.

2. SANEAMENTO

O Tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, e 6.º, n.º 1, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos 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 levantadas questões que obstem à apreciação do mérito da causa, para além da mencionada no ponto 4 da presente Decisão.

3. MATÉRIA DE FACTO

A) FACTOS PROVADOS

Com base nos factos alegados pelas partes e não contestados, assim como na extensa documentação junta aos autos, incluindo o processo administrativo (“PA”), fixa-se a seguinte factualidade relevante:

- Relativamente ao procedimento administrativo que conduziu à liquidação posta em crise nos presentes autos identificam-se os seguintes factos:

A Requerente foi objecto de uma acção inspectiva, de âmbito parcial, ao exercício de 2009, efectuada através da Ordem de Serviço n.º ..., com vista ao controlo de esquemas de planeamento fiscal abusivo e iniciada em 07/09/2012 (cfr. Documento n.º 1 junto pela Requerente com a sua petição inicial e PA junto pela Requerida).

Tal acção inspectiva foi inicialmente prorrogada até 07/06/2013, por despacho notificada à Requerente datado de 11/02/2013 e posteriormente novamente prorrogado até 07/09/2013, por despacho datado de 13/05/2013 (cfr. Documentos n.ºs 2 e 3 juntos pela Requerente com a sua petição inicial e PA junto pela Requerida).

Tais prorrogações tiveram como fundamento principal o facto de se tratar de “situação tributária de especial complexidade” (cfr. Documentos n.ºs 2 e 3 juntos pela Requerente com a sua petição inicial e PA junto pela Requerida).

O procedimento de inspecção terminou no dia 01/11/2013 (cfr. Documento n.º 1 junto pela Requerente com a sua petição inicial e PA junto pela Requerida).

A Requerente foi notificada para o exercício do direito de audição prévia sobre a proposta da Requerida para aplicação da CGAA, tendo optado por exercer o mesmo, pugnando pelo não accionamento da CGAA (cfr. PA junto pela Requerida aos autos).

Em cumprimento dos despachos do Senhor Director-Geral da ATA e da Senhora Subdirectora-Geral para a área da inspecção Tributária e Aduaneira, datados, respectivamente, de 28/10/2013 e 15/10/2013, foi autorizada a aplicação da CGAA à Requerente (cfr. PA junto pela Requerida nos autos).

A Requerente foi notificada do Relatório de Inspecção Tributária no dia 07/11/2013 (cfr. PA junto pela Requerida aos autos).

- Quanto à situação factual atinente à organização e actividade desenvolvida pela Requerente identificaram-se como pertinentes para o caso os seguintes factos:

A Requerente é uma sociedade comercial que tem por objecto a realização de investimentos em qualquer forma de propriedade mobiliária ou imobiliária, sendo o capital social de € 90.000,00, representado por 1.800 acções ao portador, no valor nominal de € 50,00 cada (cfr. PA junto pela Requerida).

A Requerente está registada para o exercício de "actividades das sociedades gestoras de participações sociais não financeiras", ... , sendo accionista principal de várias empresas que compõem o Grupo ... (cfr. PA junto pela Requerida).

Em 31/12/2008 a Requerente apresentava a seguinte estrutura societária:

Acionista	N.º Acções	Capital	%
B	1.197	€ 59.850	66,50%
C	150	€ 7.500	8,33%
D	150	€ 7.500	8,33%
E	150	€ 7.500	8,33%
A S.A. (acções próprias)	153	€ 7.650	8,50%
Total	1.800	€ 90.000	100,00%

- Quanto à operação de compra e venda de acções posta em crise pela AT apuraram-se os seguintes factos:

Através de Assembleia Geral realizada em 2009-09-08 (Acta n.º 67) foi deliberado, por unanimidade, que a Requerente adquirisse à sua accionista (e administradora) Sra. D.^a 27 acções, que representam 1,5% do capital social da própria Requerente pelo montante de € 6.977.000,00 (cfr. PA junto pela Requerida).

Tal aquisição foi efectivada através de contrato de compra e venda de acções realizado em 15/09/2009, tendo as acções sido transmitidas integralmente subscritas e realizadas, livres de quaisquer ónus, encargos ou responsabilidades e com todos os direitos a elas inerentes. (cfr. PA junto pela Requerida).

O Revisor Oficial de Contas da Requerente, por solicitação do respectivo conselho de administração, apresentou em 04/09/2009 o relatório e parecer, para os efeitos do n.º 2 do artigo 397.º do Código das Sociedades Comerciais (“CSC”) sobre o projecto de aquisição de acções a efectivar, concluindo que o valor estipulado para a operação era adequado, e dando parecer favorável à operação (cfr. PA junto pela Requerida aos autos).

A venda da participação social ocorreu em 15/09/2009, sendo o preço global acordado de € 6.977.000,00 o qual foi pago integralmente naquela data, dando a referida accionista pelo referido contrato a respectiva quitação - cheque n.º ..., sobre a conta n.º ... do Banco ...– (cfr. PA junto pela Requerida).

Na sequência da operação supra referida a Requerente passou a deter 10% do seu próprio capital e a accionista, Senhora D.^a B, passou a deter 65% do capital da Requerente.

A accionista, Senhora D.^a B, possuía as 27 acções em causa nos presentes autos desde pelo menos 15/09/1987 (cfr. Documento n.º 7 junto pela Requerente com a sua petição inicial).

A liquidação posta em crise nos presentes autos teve a sua motivação no Relatório de Inspeção Tributária, autorizado pelo despacho datado de 28/10/2013 do Senhor Diretor Geral da AT, o qual, por entender verificados os pressupostos necessários, autorizou a aplicação da cláusula geral anti abuso, prevista no n.º 2 do artigo 38.º da LGT, concluindo pela desconsideração fiscal da alienação das acções da accionista, Senhora D.^a A, adquiridas pela Requerente, ora postas em crise nos autos (cfr. PA junto pela Requerida).

E enquadrando a operação como uma distribuição de dividendos, tributada nos termos da alínea h) do n.º 2 do art. 5.º e alínea c) do n.º 3 do art. 71.º, ambos do Código do IRS, procedendo a Requerida à emissão da liquidação adicional de imposto n.º ... , datada de 14/11/2013, no valor de € 1.395.400,00, relativo a retenção na fonte não efectuada pela Requerente em sede de IRS (cfr. Documento n.º 10 junto pela Requerente e PA junto pela Requerida).

A Requerente procedeu ao pagamento no prazo voluntário da liquidação em causa nos autos, tendo pago a mesma no dia 06/12/2013 (cfr. Documento n.º 10 junto pela Requerida).

B) FACTOS NÃO PROVADOS

Não existem mais factos com relevo para a decisão de mérito que não se tenham provado.

C) FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Quanto aos factos essenciais a matéria assente encontra-se conformada de forma idêntica por ambas as partes e a convicção do Tribunal formou-se com base nos elementos documentais (oficiais) juntos ao processo e acima discriminados cuja autenticidade e veracidade não foi questionada por nenhuma das partes.

4. QUESTÃO PRÉVIA

O Tribunal Arbitral entendeu suscitar a questão do caso decidido por não impugnação de acto destacável, o que mereceu resposta por parte da Requerente no seu requerimento datado de 15/07/2014 junto aos autos e que não mereceu qualquer resposta por parte da Requerida, apesar de notificada para tal.

Face aos argumentos apresentados pela Requerente, o Tribunal, após apreciação do requerimento apresentado, considera que, *in casu*, não se verifica uma situação de caso decidido, atendendo, assim, à argumentação aduzida pela Requerente.

5. QUESTÕES A DECIDIR

A Requerente pretende decisão sobre as seguintes questões:

- Preterição de formalidade essencial no procedimento de inspecção;
- Preenchimento da verificação dos requisitos de aplicação da CCGA previstos no n.º 2 do artigo 38.º da LGT;
- Legalidade da liquidação adicional de imposto impugnada nos autos.

6. DO DIREITO

Cuidados os factos, vejamos agora o Direito.

A) Preterição de formalidade essencial no procedimento de Inspeção Tributária - Quanto à observância do prazo de inspeção tributária.

Alega a Requerente que como o procedimento de inspeção teve o seu início no dia 07/09/2012, a sua conclusão, ainda que se admitindo como válidas as prorrogações apresentadas pela AT, deveria ter tido o seu *terminus* no dia 07/09/2013.

Tendo ocorrido em 01/11/2013, sustenta que se prolongou por período superior ao prazo previsto no artigo 36.º do RCPIT, pelo que esta preterição de formalidade essencial consubstancia, no seu entendimento, um vício gerador de anulabilidade da liquidação adicional emitida pela Requerida e posta em crise nos presentes autos, baseando-se, para tanto, no disposto no artigo 135.º do CPA.

A Requerida, por seu turno, vem sustentar que a prorrogação do prazo da acção inspectiva não é susceptível de produzir o efeito jurídico alegado pela Requerente, justificando a sua

posição em ampla jurisprudência dos Tribunais Judiciais, os quais apontam unanimemente no sentido de considerar que a violação do prazo da acção inspectiva consignado no disposto no artigo 36.º do RCPIT, apenas contende com a cessação do efeito suspensivo da inspecção, tendo em conta que tal prazo não consubstancia um prazo peremptório, mas meramente disciplinador.

E parece-nos que a Requerida tem razão.

De facto, a violação do prazo da acção inspectiva que, *in casu*, ocorreu, apenas tem como consequência a que resulta do disposto no n.º 1 do artigo 46º da LGT, ou seja, o prazo de caducidade, que estava suspenso, cessa esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, ou seja, tudo se passa como se não tivesse sido feita a inspecção correndo o prazo de caducidade continuamente e sem qualquer suspensão.

Neste mesmo sentido, *vide*, o Acórdão do TCAS n.º 06580/13, datado de 30-04-2014.

A inobservância dos prazos legalmente fixados para a inspecção apenas releva directamente em sede de caducidade da liquidação, não ofendendo essa interpretação os princípios constitucionais da legalidade, proporcionalidade e imparcialidade (Neste mesmo sentido, *vide* Acórdão do STA n.º 2961/09, datado de 12/05/2009).

Pelo que a violação do supra referido prazo não origina a ilegalidade da própria liquidação de imposto emitida, mas apenas a cessação do efeito suspensivo da própria inspecção, pelo que corre, então, desde o início, o prazo de caducidade da liquidação.

Acresce referir que o procedimento de autorização de aplicação da CGAA previsto no artigo 63.º do CPPT decorreu de acordo com o disposto na lei e, concedida a necessária autorização do Director-Geral da AT e ouvida a Requerente, as correcções efectuadas sustentaram a liquidação adicional de IRS em causa nos autos, tendo a mesma, aliás, sido notificada à Requerente ainda no decurso do ano de 2013, com observância,

consequentemente, do prazo de caducidade (previsto nos n.ºs 1 e 4 do artigo 45.º da LGT).

Assim, não merece provimento a pretensão da Requerente de que a liquidação de imposto em causa nos autos está ferida de anulabilidade por violação do prazo de realização da inspecção tributária previsto no artigo 36.º do RCPIT.

B) Quanto aos pressupostos de aplicação da CCAA previstos no n.º 2 do artigo 38.º da LGT

- As posições em confronto

Em causa nos autos está a aplicação do n.º 2 do artigo 38.º da LGT que dispõe, na actual redacção introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29/12 que: *“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”*.

Tanto a Requerente como a Requerida reconhecem que esta norma contém uma cláusula anti-abuso e aceitam a doutrina que a decompõe em cinco elementos respeitando quatro – elementos meio, resultado, intelectual e normativo – aos requisitos de aplicação e o quinto – elemento sancionatório – à efectivação da cláusula.

No entanto, acerca da verificação ou não dos pressupostos de aplicação da CGAA, têm posições opostas, abundantemente expressas ao longo do procedimento tributário e no âmbito do presente processo arbitral.

A Requerente considera não estarem verificados (e provados) os requisitos exigidos para a aplicação da CGAA, pelo que defende não poder haver lugar à estatuição da norma conducente à ineficácia dos negócios jurídicos no âmbito tributário.

Sustentando que o acto de alienação das participações sociais em causa nos autos corresponde a uma efectiva vontade negocial de ambas as partes e não teve a sua motivação exclusiva em razões de índole fiscal.

Já a AT considera estarem reunidos os referidos requisitos, alegando que se encontram preenchidos todos os elementos de aplicação da CGAA, porquanto alega em síntese que o elemento meio, que define como sendo a via utilizada para obter o desejado ganho ou vantagem fiscal, se encontra totalmente preenchido, conforme consta do Relatório Final de Inspeção; que o elemento resultado, que define como correspondendo à vantagem fiscal e equivalência económica obtidas, se encontra totalmente preenchido, conforme consta do Relatório Final de Inspeção; que o elemento intelectual, que define como correspondendo à motivação exclusiva ou predominantemente fiscal do contribuinte, se encontra totalmente preenchido, conforme consta do Relatório Final de Inspeção; e que o elemento normativo, que define como representando a reprovação normativo-sistemática da vantagem obtida, se encontra totalmente preenchido, conforme consta do Relatório Final de Inspeção.

Em suma, considera a AT que nos autos se está perante a prática de actos jurídicos que predominantemente foram dirigidos para a obtenção da eliminação total do imposto que seria devido, pois, sustenta, o conjunto de negócios concretizados pela Requerente obstaram à tributação através da substituição, de uma operação sujeita a imposto – a distribuição de dividendos – por outra excluída de tributação – a venda de acções detidas há mais de 12 meses.

Para a Requerida e citamos o ponto 55 da página 12 do Relatório de Inspeção Tributária junto aos autos a sua posição está ancorada no seguinte: *“A Inspeção Tributária entendeu que a principal finalidade da realização de todos os factos supra mencionados, não foi mais do que a execução de meios artificiosos e com abuso das formas jurídicas, à redução*

de impostos que seriam devidos sem a utilização desses mesmos meios, pois atendendo que o âmago do problema não tem a ver, com o valor atribuído à operação¹ mas sim com um conjunto de actos de elisão fiscal que, perante a administração fiscal, deverão gerar a ineficácia dos mesmos na ótica tributária, porquanto a forma jurídica adotada, por abusiva, visaram a eliminação do tributo que incidiria sobre o valor do “adiantamento”.

Importa, assim, referir que para a própria Requerida a questão essencial a decidir nos autos, prende-se, não com a avaliação das participações sociais, mas sim com a aplicação da CGAA e necessária verificação dos seus requisitos de aplicação.

E é justamente nessa óptica, assim delimitada pela própria Requerida no relatório de inspecção tributária, mas também pela Requerente, que o Tribunal fará a sua apreciação do caso *sub judice*.

Conforme é sabido, a aplicação do artigo 38.º, n.º 2, da LGT depende do preenchimento cumulativo de cinco requisitos: (1) elemento meio; (2) elemento resultado; (3) elemento intelectual, (4) elemento normativo e (5) a efectivação da Cláusula: elemento sancionatório.

Elemento resultado

Começamos pelo elemento resultado, porquanto a este se referem em primeiro lugar tanto a Requerente na sua petição, como a Requerida na sua resposta.

Conforme é definido pela doutrina prevalente sobre a aplicação da CGAA, o elemento resultado traduz-se na redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam normalmente devidos caso não se verificasse a pré-planificação de actos ou negócios por parte do contribuinte.

¹ De compra e venda das acções

Como refere GUSTAVO LOPES COURINHA, *Cláusula geral antiabuso no direito tributário*, página 172, por vantagem fiscal dever-se-á entender *qualquer situação pela qual, em virtude da prática de determinado ato, se obtém uma carga tributária mais favorável ao contribuinte do que aquela que resultaria da prática dos atos normais e de efeito económico equivalente, sujeitos a tributação.*

Ou seja, por outras palavras, tem a Administração Tributária que comprovar a existência de resultados fiscalmente vantajosos que não existiram se o contribuinte optasse pela prática de acto ou negócio diferente, mas necessariamente equivalente em termos de efeito económico.

Refere a Requerida no Relatório de Inspeção Tributária e citamos a página 18:

“No presente caso, a avaliação da sociedade, seguida da transmissão de ações realizada, teve como objetivo a retirada de dividendos da "A" e a transformação destes em reembolso do crédito gerado com a transmissão, resultando a eliminação da tributação em sede de IRS, uma vez que, sem estes atos, não beneficiaria da exclusão de tributação, ficando aquele fluxo sujeito a imposto, como rendimento da categoria E de IRS.”

(...)

“Caso este montante tivesse sido pago à accionista maioritária sob a forma de dividendos, sem os atos utilizados, estariam sujeitos a tributação nos termos do disposto na alínea h) do n.º 2 do art.º 5.º do Código do IRS (CIRS).”

Invoca a Requerida que com a operação em causa nos autos, a Requerente remunerou a accionista maioritária no montante de € 6.977.000,00, pagos integralmente, ao passo que se tivesse pago esse mesmo valor à referida accionista sob a forma de dividendos, esse mesmo valor estaria sujeito a tributação enquanto rendimento da Categoria E de IRS à taxa de 20%.

Concluindo que se encontra evidenciado o elemento resultado consubstanciado no facto de, com a operação de compra das acções, a Requerente ter remunerado a accionista maioritária no montante de € 6.977.000,00, sob pena de, sem os actos utilizados, tais rendimentos estarem sujeitos a tributação nos termos do disposto na alínea h) do n.º 2 do art.º 5º do Código do IRS (CIRS).

Por seu turno, a Requerente vem contraditar esta argumentação da AT ao referir que os actos ou negócios jurídicos devem ser pautados por uma idêntica finalidade económica e que para se verificar o elemento resultado terá de ser evidenciado para além de uma vantagem fiscal, também uma equivalência de resultado e efeitos entre os dois negócios ou actos.

E quer-nos parecer que a Requerente tem toda a razão na argumentação aduzida.

Efectivamente, no caso dos autos ocorre um evidente erro de base em todo o raciocínio da Requerida, pois o acto jurídico de compra e venda de participações sociais e o acto jurídico de uma distribuição de dividendos não podem ser configurados como actos jurídicos de *idêntico fim económico*, pois com a compra a Requerente adquiriu um bem (acções) pagando por estas, e efectivamente, um determinado valor, enquanto que a distribuição de dividendos é um acto unilateral pelo qual a Requerente, se deliberasse nesse sentido, nada recebia como contrapartida.

Por outro lado, com a alienação de 1,5% do capital da Requerente, a accionista maioritária abdicou, sem margem para qualquer dúvida, de uma maior capacidade de intervenção em todos os actos futuros da vida societária da Requerente, tais como distribuições de dividendos, actos deliberativos, etc.

Como diz PAULO OLAVO CUNHA, *Direito das Sociedades Comerciais*, 2.ª edição, página 275, *a acção pode, e deve, ser entendida como participação social, isto é, como a medida da posição do sócio na sociedade anónima, caracterizando o complexo jurídico*

em que se traduz essa participação e, especialmente uma certa e determinada situação jurídica.”.

A Requerente, com a opção tomada, não enveredou por nenhum comportamento substitutivo, no sentido de que, de facto, os actos em causa nos autos não têm um efeito económico idêntico ou equivalente.

Pelo que não se encontra verificado o elemento resultado.

Considerando que a aplicação da CGAA pressupõe a verificação cumulativa de todos os seus elementos, a falta de observância de um deles é fundamento bastante para que não possa ocorrer a aplicação da CGAA ao caso *sub judice*.

Pelo que a análise dos restantes elementos encontra-se prejudicada pelo facto de ocorrer, nos autos, um erro sobre os pressupostos de facto e de direito no acto de aplicação da CGAA por parte da Requerida ao entender que um acto jurídico de compra e venda de participações sociais é idêntico do ponto de vista económico ao de uma distribuição de dividendos.

Nestes termos, face à interpretação material preconizada fica prejudicado o conhecimento e a apreciação dos demais elementos da CGAA.

Como refere o *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, Almedina, 2005, de Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha, em anotação ao artigo 95.º desse diploma, p. 483 (aplicável por remissão do artigo 2.º alínea c) do CPPT e do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e c) do RJAT) “*Se o tribunal julgou procedente o pedido principal, fica precludido o poder jurisdicional quanto a um pedido subsidiário ou formulado em alternativa; e, nos mesmos termos, se a pronúncia adoptada quanto a uma questão consome ou deixa prejudicados outros aspectos da causa que com ela se correlacionem.*”

Ainda assim, entende este Tribunal dever referir que a CGAA não pode obstar às opções dos contribuintes que, confrontados com a escolha entre dividendos (distribuíveis ou meramente potenciais) e mais-valias, optem, mesmo que com razões fiscais, pela obtenção de mais-valias.

Na verdade, a desconsideração fiscal de uma tal escolha seria a desconsideração da própria opção do legislador fiscal que, deliberadamente e por mais de 20 anos promoveu precisamente essa fórmula jurídica, potenciando ao máximo a vantagem fiscal associada às mais-valias por meio da sua pura e simples não tributação (artigo 10.º/n.º 2/alínea *a*) do Código do IRS, com a redacção em vigor à data), em total contraste com a tributação à taxa de 20% dos dividendos.

Quando o legislador toma uma posição tão vincada como aquela aqui em causa, não se justifica que a AT possa construir uma solução aplicativa que logre um resultado que contraria flagrantemente o intuito da lei, o que, desde logo, inviabilizaria a verificação do elemento normativo da CGAA.

Como afirma GUSTAVO LOPES COURINHA, deverá rejeitar-se a aplicação da CGAA aos casos em que "*por força de uma opção de política legislativa, certas zonas propícias à obtenção de vantagens fiscais significativas, sejam deixadas fora do âmbito de tributação.*"². Nestes casos, não há qualquer evidência de Fraude à Lei.

Por fim, é a própria Autoridade Tributária que, denuncia reservas a esse respeito, de certo modo implícitas no facto de, na lista por si emitida em 2010, contendo os esquemas de planeamento fiscal abusivo exemplificativos da utilização da CGAA – as 13 modalidades de operações mais flagrantemente abusivas, identificadas à luz do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro –, não constar a opção dos contribuintes em alienar acções como meio alternativo à distribuição dos dividendos distribuíveis ou meramente futuros que elas comportem.

² In *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário: contributos para a sua compreensão*, reimpressão da 1.ª edição, Almedina, Coimbra, 2009, página 196.

E no caso dos autos tal situação é ainda mais evidente porquanto a accionista maioritária, Senhora D.^a B, era titular das acções em causa nos autos há mais de vinte anos (conforme se pode comprovar pelo Documento n.º 7 junto pelos Requerente nos autos), facto que não foi contestado pela Requerida, o que significa que tais mais-valias estariam fora do âmbito de incidência do IRS por aplicação do artigo 5.º do D.L. n.º 442-A/88, de 30/11, conjugado com o disposto no D.L. n.º 46 373, que aprovou o anterior e já revogado Código do Imposto de mais-valias.

- Conclusão

Não se encontrando reunidos os pressupostos de facto e de direito de que depende a aplicação da CGAA, a Requerida violou, por errada interpretação e aplicação, o n.º 2 do artigo 38.º da LGT.

E, em consequência, é procedente o pedido formulado pela Requerente de declaração de ilegalidade do acto de liquidação adicional de imposto n.º ... , datado de 14/11/2013, no valor de € 1.395.400,00, relativo a retenção na fonte/IRS, por enfermar de vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, o que justifica a sua anulação.

- Do reembolso da quantia paga e do pedido de Juros Indemnizatórios

A Requerente vem pedir o reembolso da quantia paga ao abrigo do acto de liquidação em crise nos autos, acrescido de juros indemnizatórios pelo pagamento indevido desse montante.

No caso dos autos, é manifesto que, na sequência da ilegalidade do acto de liquidação, pelas razões que melhor se expenderam nesta decisão, há lugar a reembolso do imposto pago pela Requerente, por força do disposto nos referidos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para “*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado*”.

No que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro nos autos que a ilegalidade do acto de liquidação de imposto impugnado é directamente imputável à Requerida, que, por sua iniciativa, o praticou sem suporte legal, padecendo de uma errada interpretação (e, logo, aplicação) dos requisitos de aplicação da CGAA.

Consequentemente a Requerente tem direito ao recebimento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT.

Os juros indemnizatórios deverão ser pagos à Requerente desde data em que efectuou o respectivo pagamento do imposto em causa nos autos até ao integral reembolso do montante pago, à taxa legal.

Termos em que procede o pedido da Requerente.

7. DECISÃO

Em face do exposto, acorda este Tribunal Arbitral em:

- Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade e de anulação do acto de liquidação de retenção na fonte em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, melhor identificado sob o documento emitido com o número ... , datado de 14/11/2013, no valor de € 1.395.400,00;

-Julgar procedente o pedido de condenação da Requerida a reembolsar à Requerente a quantia paga a título de imposto, acrescida de juros indemnizatórios nos termos legais, desde a data em que tal pagamento foi efectuado até à data do integral reembolso do mesmo.

* * *

Fixa-se o valor do processo em **Euro 1.395.400,00**, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º do CPC.

O montante das custas, nos termos previstos no artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, fica exclusivamente a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 03 de Janeiro de 2015

Os Árbitros,

Dr. Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa (Presidente)

Dr. Henrique Nogueira Nunes (Vogal)

Professor Doutor Eduardo Paz Ferreira (Vogal)

Texto elaborado em computador nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com versos em branco e revisto.

A redacção da presente decisão arbitral rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.