

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 177/2017-T

Tema: IRS – Cláusula geral anti-abuso prevista no art.º 38.º, n.º 2 da LGT.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A - Geral

- 1.1. A..., contribuinte fiscal..., com domicílio fiscal na Avenida ..., ..., ...-... ... (de ora em diante designada “Requerente”), apresentou, no dia 17.03.2017, um pedido de constituição de tribunal arbitral singular em matéria tributária, que foi aceite, visando, a anulação da liquidação adicional n.º 2016 ... de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (de ora em diante “IRS”), referente ao ano de 2012, e do subsequente acerto de contas com o número 2016... .
- 1.2. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, de ora em diante “RJAT”), o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou o signatário como árbitro, não tendo as Partes, depois de devidamente notificadas, manifestado oposição a essa designação.

- 1.3. Por despacho de 29.03.2017, a Administração Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada “Requerida”) procedeu à designação dos Senhores Dra. D... e Dr. E... para intervirem no presente processo arbitral, em nome e representação da Requerida.
- 1.4. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral foi constituído a 29.05.2017.
- 1.5. No dia 30.05.2017 foi notificado o dirigente máximo do serviço da Requerida para, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar produção de prova adicional, não tendo a Requerida apresentado Resposta nem tendo juntado aos autos o respectivo processo administrativo nesse prazo.
- 1.6. No dia 19.10.2017, o Tribunal Arbitral entendeu marcar a reunião a que se refere o art.º 18.º do RJAT para o dia 30.10.2017, às 11h45.
- 1.7. No dia 26.10.2017 a Requerida apresentou um requerimento solicitando a suspensão provisória do presente processo e que se desse sem efeito a reunião agendada, tendo em conta que estava em reanálise a aplicação da cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária (de ora em diante designada “LGT”) ao caso dos autos, o que foi prontamente deferido pelo Tribunal Arbitral.
- 1.8. Na ausência de quaisquer notícias por parte da Requerida, o Tribunal Arbitral, no dia 09.11.2017 solicitou informações sobre a reanálise anunciada, não as tendo obtido.

- 1.9. No dia 05.12.2017, atentas as vicissitudes do processo, viu-se o Tribunal Arbitral na necessidade de proferir despacho de prorrogação do prazo para a prolação da decisão por mais dois meses.
- 1.10. No dia 19.01.2018 foi marcada a reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT, que teve lugar no dia 29.01.2018, sem que tivessem comparecido os ilustres representantes da Requerida. Nela se prorrogou por mais dois meses o prazo para a prolação da decisão e se marcou o dia 15.02.2018 para serem inquiridas as testemunhas, o que sucedeu relativamente a três delas, tendo a Requerente prescindido da inquirição das outras duas testemunhas arroladas.
- 1.11. A Requerida, a solicitação do Tribunal Arbitral, no dia 21.02.2018 juntou aos autos o processo administrativo.

B – Posição da Requerente

- 1.12. A B... SGPS (de ora em diante “B... SGPS”), contribuinte fiscal ..., é uma sociedade anónima familiar constituída a 01.07.1998 com um capital social de € 6.000.000,00 (seis milhões de euros), representado por 1.200.000 (um milhão e duzentas mil acções) com o valor nominal de € 5,00 (cinco euros) cada uma.
- 1.13. A B... SGPS, a 02.11.2012, tinha um capital social de € 480.000,00 (quatrocentos e oitenta mil euros), representado por 1.200.000 (um milhão e duzentas mil acções) com o valor nominal de € 0,40 (quarenta cêntimos de euro) cada uma.
- 1.14. C..., mãe da Requerente, a 02.11.2012 era detentora de 275.000 (duzentas e setenta e cinco mil) acções representativas do capital social da B... SGPS, tendo nessa mesma data celebrado com a Requerente um contrato de doação pelo qual doou à Requerente 13.750 (treze mil setecentos e cinquenta) acções da B... SGPS.

- 1.15. Uma vez que a B... SGPS não se encontrava cotada em Bolsa, o valor dessa transmissão a título gratuito foi calculado nos termos das regras do artigo 15.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto do Selo.
- 1.16. O valor atribuído às acções gratuitamente transmitidas foi de € 2.133.175,00 (dois milhões cento e trinta e três mil cento e setenta e cinco euros), que correspondeu ao valor considerado como o de aquisição por parte da Requerente para efeitos de IRS.
- 1.17. A doação das mencionadas acções de C... à Requerente encontrava-se isenta de Imposto do Selo, nos termos do artigo 6.º, alínea e), do respectivo Código.
- 1.18. A 20.12.2012 a Requerente alienou as 13.750 (treze mil setecentas e cinquenta) acções à B... SGPS, que as adquiriu como acções próprias, pelo valor estabelecido entre as partes: € 598.125,00 (quinhentos e noventa e oito mil cento e vinte e cinco euros), o que se traduziu, em sede de IRS, numa menos-valia de € 1.535.050,00 (um milhão quinhentos e trinta e cinco mil e cinquenta euros).
- 1.19. A Requerente foi alvo de uma Inspecção tributária interna, com o número de ordem de serviço OI2015..., a qual teve o seu início a 01.10.2015 e término a 04.02.2016.
- 1.20. Depois de exercer o seu direito de audição, foi a Requerente notificada do Relatório de Inspecção, através do Ofício n.º 2016... de 31.10.2016, no qual a Requerida considera que os actos tributários em apreço foram abusivos, aplicando-lhes a cláusula geral anti-abuso, prevista no art.º 38.º, n.º 2 da LGT.
- 1.21. A Requerida entende que o negócio efectivamente pretendido consistia na alienação de acções da B... SGPS à própria sociedade por parte de C..., como forma de distribuir à accionista o rendimento obtido com a venda da uma participação social, considerando verificados os cinco requisitos de aplicação, denominados de

elementos: meio, resultado, intelectual, normativo e sancionatório, quando não logrou demonstrar a verificação de qualquer deles.

- 1.22. O elemento “meio” traduz a via utilizada para obter uma vantagem fiscal. Ora, por um lado, a doação a favor da Requerente das acções da B... SGPS operou a plena transmissão para a Requerente do direito de propriedade sobre as ditas acções e, por outro, a posterior alienação dessas acções à própria B... SGPS, permitiu-lhe apropriar-se, sem quaisquer limitações, do produto dessa mesma alienação, razão por que não se compreende em que medida os actos efectivamente praticados teriam visado a distribuição de rendimentos a favor de C... .
- 1.23. Já o elemento “resultado” corresponde à vantagem fiscal e equivalência económica obtidas, sustentando a Requerida que o resultado pretendido seria obter para C... liquidez com a venda das acções que foram alienadas pela sua filha e ora Requerente à B... SGPS. Ora, é evidente que o encaixe com a alienação não foi obtido por C..., como pretende a Requerida, mas pela Requerente.
- 1.24. No que se refere ao elemento “intelectual”, correspondente à motivação do contribuinte, a Requerida parece não ter uma única leitura dos factos, oscilando entre duas interpretações entre si contraditórias, a que entende que a operação visou transferir liquidez para C... e a que vislumbra na sucessão de actos praticados a intenção da mãe doar dinheiro à filha, o dinheiro que C... obteria com a venda das acções da B... SGPS feita directamente por ela à própria sociedade.
- 1.25. A Requerida também não logrou comprovar o preenchimento do elemento normativo, que “tem a ver com a reprovação normativo-sistemática da estrutura montada e da vantagem obtida”, ou seja, com a conclusão de que o contribuinte actua com manifesto abuso das formas jurídicas, como se pode ler no Relatório de Inspeção, porquanto se limitou a considerar que “através do esquema atrás descrito, C... obteve rendimentos de mais-valias resultantes da venda de acções, dos quais dispôs antecipadamente mediante a sua doação aos filhos, afastando tais

rendimentos de tributação através do estipulado no n.º 6 do art.º 12.º do CIRS, conjugado com a alínea e) do art.º 6.º do CIS”. Como é evidente a mera invocação de normas fiscais não basta para demonstrar que o elemento normativo se acha preenchido, sendo certo que caberia à Requerida essa demonstração, nos termos do disposto no n.º 1 do art.º 74.º da LGT.

- 1.26. A Requerente reconhece que as normas que presidiram ao apuramento do valor de aquisição gratuita das acções eram desadequadas. Contudo, não podem ser senão imputáveis ao legislador os efeitos decorrentes da sua aplicação, porquanto, desde pelo menos 1999 foram várias as vozes que chamaram a atenção para essa desadequação, sendo de presumir que a inércia do legislador terá sido consciente e motivada por interesses meramente financeiros, razão por que a Requerida não pode ultrapassar as assumidas opções do legislador, sob pena de violar os princípios constitucionais da reserva de lei em matéria fiscal e da separação dos poderes, previstos, respectivamente, nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i) e 111.º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa (de ora em diante “CRP”).
- 1.27. Por último, no que respeita ao elemento sancionatório, existe uma gritante incongruência entre as razões invocadas para decidir e a sanção aplicada. A aceitar a linha de raciocínio da Requerida, as alternativas seriam apenas duas: ficcionar uma suposta distribuição de resultados por parte da B... SGPS a C... ou uma transmissão onerosa de acções por parte desta àquela.
- 1.28. Falha também a pretensão de ver na factualidade objecto dos autos uma natureza simulatória, porquanto em momento algum se vislumbra a necessária divergência entre a vontade real e a vontade declarada dos intervenientes na operação.
- 1.29. Por todas as razões supra aduzidas, entende a Requerente que a Liquidação Adicional e o Acerto de Contas ora postos em crise são ilegais por não se verificarem os pressupostos de que depende a aplicação da cláusula geral anti-abuso prevista no art.º 38.º, n. 2 da LGT, havendo nessa medida um vício de

fundamentação e de violação de lei, sendo os actos ora impugnados inconstitucionais por ofensa dos princípios da capacidade contributiva (art.º 104.º, n.º 1 da CRP), da igualdade (art.º 13.º da CRP), da reserva de lei em matéria fiscal (art.º 165.º, n.º 1, alínea i da CRP), da separação de poderes (art.º 111.º, n.º 1 da CRP) e da protecção da propriedade privada (art.º 62.º, n.º 1 da CRP).

C – Conclusão do Relatório e Saneamento

- 1.30. Na reunião de 15.02.2018, em que se procedeu à inquirição das testemunhas, o Tribunal Arbitral fixou o prazo para a apresentação de alegações escritas e sucessivas.
- 1.31. A Requerente apresentou as alegações a 23.02.2018. Nela reafirma o já veiculado no pedido de pronúncia arbitral e sublinha o interesse em agir por parte da Requerente, por serem a Liquidação Adicional e o Acerto de Contas ora em crise actos tributários lesivos, susceptíveis de impugnação contenciosa, também no quadro da arbitragem tributária.
- 1.32. A Requerida apresentou as suas alegações a 09.03.2018, nelas sustentando não ter a Requerente qualquer interesse em agir, uma vez que o resultado da presente demanda não irá alterar a sua situação tributária, seja em termos futuros ou passados.
- 1.33. Entende ainda a Requerida que todas as testemunhas sem excepção, demonstraram ter um interesse directo ou indirecto na presente causa, razão por que não pode o seu depoimento ter os pretendidos efeitos probatórios.

- 1.34. No mais, sustenta a bondade e coerência do vertido no Relatório de Inspeção, reiterando a verificação dos pressupostos para a aplicação da cláusula geral anti-abuso, prevista no n.º 2 do art.º 38.º da LGT.
- 1.35. O Tribunal Arbitral é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.
- 1.36. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e no entender deste Tribunal Arbitral, têm legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do RJAT, e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, não procedendo a excepção de falta de interesse em agir invocada pela Requerida porquanto não oferece dúvidas ser o acto de liquidação de tributo ora posto em crise lesivo e susceptível de impugnação contenciosa, sendo, este Tribunal Arbitral, como se referiu já, materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT. Na verdade, ainda que da Liquidação Adicional não tenha resultado imposto a pagar, esse acto tributário é recorrível, tendo a Requerente o direito de reagir contra ele, nomeadamente em foro arbitral. Assim, julga o Tribunal Arbitral que existe interesse em agir por parte da Requerente, sendo ela, portanto, parte legítima neste processo.
- 1.37. O processo não padece de qualquer nulidade.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

- 2.1.1. A B... SGPS, contribuinte fiscal ..., é uma sociedade anónima familiar constituída a 01.07.1998 com um capital social de € 6.000.000,00 (seis milhões de euros), representado por 1.200.000 (um milhão e duzentas mil acções) com o valor nominal

- de € 5,00 (cinco) euros cada uma (doc. n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.2. A B... SGPS, a 02.11.2012, tinha um capital social de € 480.000,00 (quatrocentos e oitenta mil euros), representado por 1.200.000 (um milhão e duzentas mil acções) com o valor nominal de € 0,40 (quarenta cêntimos de euro) cada uma (doc. n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.3. C..., contribuinte fiscal ..., mãe da Requerente, a 02.11.2012 era detentora de 275.000 (duzentas e setenta e cinco mil) acções representativas do capital social da B... SGPS, tendo nessa mesma data celebrado, como doadora, com a Requerente, enquanto donatária, um contrato de doação pelo qual doou à Requerente 13.750 (treze mil setecentos e cinquenta) acções da B... SGPS (doc. n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.4. A B... SGPS não era uma sociedade cotada em bolsa (consenso das Partes).
- 2.1.5. O valor da transmissão a título gratuito das acções para a Requerente foi calculado nos termos das regras do art.º 15.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto do Selo, com a redacção então em vigor (consenso das Partes).
- 2.1.6. Feita a participação de ISTG (Imposto do Selo – Transmissões Gratuitas) com o n.º ... e demonstrado o valor de avaliação das acções da B... SGPS que foi utilizado na liquidação do imposto do selo, foi liquidado o respectivo imposto com a menção de tratar-se de transmissão isenta, tendo sido apurado um valor tributável de € 170.637,50 (cento e setenta mil seiscentos e trinta e sete euros e cinquenta cêntimos) (fls. 10v do Processo Administrativo).
- 2.1.7. A Requerente, a 04.07.2013 solicitou aos serviços da Requerida a fundamentação subjacente à fixação do valor tributável indicado na liquidação mencionada em 2.1.6. (fls. 10v do Processo Administrativo).

- 2.1.8. Na sequência da solicitação da Requerente, detectou-se um erro, tendo sido corrigido o dito valor tributável e atribuído às acções transmitidas o valor de € 2.133.175,00 (dois milhões cento e trinta e três mil cento e setenta e cinco euros), valor que correspondeu ao valor considerado como o de aquisição por parte da Requerente para efeitos de IRS (fls 10v do Processo Administrativo).
- 2.1.9. A doação das mencionadas acções por parte de C... à Requerente encontrava-se isenta de Imposto do Selo, nos termos do artigo 6.º, alínea e), do respectivo Código (consenso das Partes).
- 2.1.10. A 20.12.2012 a Requerente alienou as 13.750 (treze mil setecentas e cinquenta) acções da B... SGPS que adquirira gratuitamente a sua mãe à própria B... SGPS pelo valor de € 598.125,00 (quinhentos e noventa e oito mil cento e vinte e cinco euros), preço que a Requerente recebeu (doc. n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral e fls 10 do Processo Administrativo).
- 2.1.11. A Requerente, por força da aquisição e posterior alienação das as 13.750 (treze mil setecentas e cinquenta) acções da B... SGPS apurou em sede de IRS, no ano de 2012, uma menos-valia de € 1.535.050,00 (um milhão quinhentos e trinta e cinco mil e cinquenta euros) (consenso das Partes).

2.2. Factos não provados

Não há factos relevantes para a apreciação do mérito da causa que tenham sido dados como não provados.

2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

A falta de Resposta da Requerida não importou confissão dos factos alegados no pedido de pronúncia arbitral, tendo sido livremente apreciada pelo Tribunal Arbitral nos termos do

art.º 110.º, n.ºs 6 e 7 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (de ora em diante “CPPT”), aplicável por força do art.º 29.º do RJAT.

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos aos autos pelas Partes e nas posições por elas assumidas nos articulados que entenderam apresentar. O depoimento das testemunhas não trouxe ao processo elementos relevantes que não constassem já dos documentos carreados para os autos.

3. Matéria de direito

3.1. Questões a decidir

Resulta do que acima se deixou dito que a questão a apreciar é, no fundo, a de saber se, no caso que nos cumpre analisar, estão reunidos os pressupostos de que depende a aplicação da cláusula geral anti-abuso prevista no art.º 38.º, n.º 2 da LGT, que esteve na base da Liquidação Adicional e Acerto de Contas ora postos em crise.

3.2. A cláusula geral anti-abuso

Refere a Requerida no Relatório de Inspecção que “as operações realizadas, consubstanciadas na doação de 13.750 acções a A... pela mãe, accionista e administradora da B... SGPS e posterior alinação dessas mesmas acções pela donatária à própria sociedade não originaram qualquer carga de imposto”, tendo considerado estarem reunidos os pressupostos de que depende a aplicação da cláusula geral anti-abuso, prevista no art.º 38.º, n.º 2 da LGT.

Esta norma dispõe o seguinte:

2 - 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.”

Do ponto de vista procedimental, a liquidação de tributos com base na mencionada cláusula geral anti-abuso tem de obedecer ao disposto no art.º 63.º do CPPT, que impõe, para o que nos interessa, o seguinte:

“1 - A liquidação de tributos com base na disposição antiabuso constante do n.º 2 do artigo 38.º da lei geral tributária segue os termos previstos neste artigo.

2 – (revogado)

3 - A fundamentação do projecto e da decisão de aplicação da disposição antiabuso referida no n.º 1 contém necessariamente:

- a) 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;
- b) 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”

A cláusula geral anti-abuso, entre nós, surge como arma de combate ao chamado planeamento fiscal agressivo, tanto mais necessária quanto é certo terem fracassado outras ferramentas, ainda que de abrangência mais comedida ou menos ambiciosa, assumindo-se,

nessa medida, como “uma resposta dinâmica e constantemente actual aos eternamente inovadores contornos do planeamento fiscal abusivo”¹.

Como é dito na decisão arbitral proferida no processo n.º 162/2017-T que correu termos no CAAD «as normas anti-abuso encontram a sua “*raison d’être*”, no comportamento evasivo e fraudatório dos sujeitos passivos em matéria fiscal e na necessidade de estabelecer meios de reacção adequados por forma a garantir o cumprimento do princípio da igualdade na repartição da carga tributária e na prossecução da satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas”. Neste sentido, as CGAA’s [cláusulas gerais anti-abuso] exprimem a ponderação harmonizadora e proporcional do princípio da segurança jurídica e da protecção da confiança – com as suas exigências de tipicidade e legalidade – com outros bens constitucionalmente protegidos, como sejam a preservação da base tributária, a equidade tributária e a efetivação dos direitos fundamentais e da justiça social».

A elisão fiscal, no seu mais fundo sentido etimológico, significa enganar, através da criação astuciosa de condições para que outros, no caso a administração fiscal, à primeira vista, possam ver coisa diversa do que lobrigariam se de mais atenção (ou informação) dispusessem. O que está em causa é, assim, evitar a aplicação da norma fiscal, impedir o nascimento da relação jurídico-tributária, com o objectivo de se obter uma vantagem patrimonial, independentemente da sua modalidade, que não seria auferida se não fossem praticados actos ou celebrados negócios jurídicos com o objectivo de contornar a *voluntas legis*. Vantagem patrimonial que, por isso, se deve ter por inmerecida. Através da gestão criteriosa, e formalmente lícita, dos meios negociais disponíveis, podem os mais informados escapar às normas de incidência, eximindo-se, assim, ao facto tributário.

Neste sentido, a elisão fiscal, com os contornos que fomos descrevendo, em nada se confunde com a “*economia fiscal*”, ou seja, com a adopção do comportamento fiscalmente menos oneroso, mister irrenunciável de qualquer gestor minimamente diligente. A conduta

¹ Cfr. GUSTAVO LOPES COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário – Contributos para a sua Compreensão*, Almedina, 2004, pág. 13.

elisiva não encontra em si mesma justificação outra que não seja a de permitir alcançar os efeitos previstos pela norma de incidência, calcorreando veredas que dela se apartam, *et pour cause*.

Tem a doutrina tradicional, contrapondo esta figura à da evasão fiscal, sublinhado que não pode merecer censura o exercício das prerrogativas próprias da autonomia da vontade, uma vez que os actos praticados ou os negócios jurídicos celebrados não colidem com nenhuma proibição legal, pelo menos especificamente a eles dirigida, pelo que deverão beneficiar de adequada tutela os seus efeitos. Assim, da essência da *elisão fiscal* parece ser a licitude formal dos meios escolhidos para contornar a norma tributária, fazendo com que o comportamento não seja, ao menos em termos de validade, atacável.

Contudo, têm sido abertas portas que vão permitindo, ainda que paulatinamente, considerar ineficazes, em termos fiscais, os actos praticados. Ainda que não questionando a perfeição constitutiva dos actos, não se permite que se alcancem os efeitos fiscais perseguidos por certo tipo de comportamentos. Este juízo, rejeitando as ideias de ilegalidade e de invalidade, ou a necessidade da sua demonstração, associadas à evasão, consente em todo o caso uma reparação do património do credor tributário, empobrecido pela conduta principalmente dirigida, não nas suas consequências, mas nos seus motivos determinantes, à economia fiscal. Assim, vai-se defendendo que deve ao credor tributário ser entregue, a título de imposto, as quantias que deixaram de entrar nos seus cofres em virtude da conduta elisiva, operando-se esse ressarcimento, tanto quanto nos é dado ver, por via de expediente decalcado do instituto do enriquecimento sem causa, uma vez que, à luz da economia das relações tributárias, não se vislumbra título justificativo para a obtenção da vantagem patrimonial pretendida ou interesse público que a autorize².

Há quem veja com clareza, e bem, em nosso entender, a necessidade de se irem abrindo brechas “finalistas” ou “económicas” no até hoje sagrado edifício securitário, no sentido de protector de todas as iniciativas dos contribuintes, da literal previsão normativa no Direito

² Cfr. a nossa *A Fraude Fiscal – a Norma Incriminadora, a Simulação e Outras Reflexões*, Almedina, 2007, págs. 26 e segs.

Fiscal. Não apenas porque se tem investido, num movimento progressivo, no sentido de se dotar a administração tributária de uma estrutura tecnicamente preparada e conhecedora dos seus deveres e limites, mas sobretudo porque se vai ganhando consciência de que existem tribunais em Portugal, não estando, por isso, os particulares numa situação de pura subjugação face ao poder administrativo. Contudo, há os que são ferozmente contrários a uma cláusula geral deste jaez, como é o caso de ALBERTO XAVIER, que apelava a todos os juristas para que unissem os seus esforços no sentido de que as disposições (...), de inspiração totalitária e autocrática, e incompatíveis com a medula de um Estado-de-Direito, fossem erradicadas pelo Poder Legislativo e pelo Poder Judiciário da ordem jurídica, onde em má hora se tentaram infiltrar pela via espúria e abusiva de medidas afrontosamente inconstitucionais³

O que precede pretende apenas sublinhar que a existência de uma cláusula anti-abuso como a que é consagrada no n.º 2 do art.º 38.º da LGT é não apenas compreensível como um instrumento fundamental na prossecução do Estado Social, suportado financeiramente pelo Estado Fiscal, que tem de assentar na observância dos elementares princípios da igualdade fiscal e da capacidade contributiva. Contudo, a aceitação de um mecanismo como este não dispensa, antes exige, a sua criteriosa aplicação e a demonstração cabal, por parte da administração tributária, da verificação dos respectivos pressupostos.

3.3. Os pressupostos de que depende a aplicação da cláusula geral anti-abuso prevista no art.º 38.º, n.º 2 da LGT

É comumente aceite que existem quatro requisitos de que depende a aplicação da cláusula geral anti-abuso a que nos vimos referindo⁴. São eles:

- i) A forma utilizada – elemento meio;
- ii) A vantagem fiscal e a equivalência económica obtidas – elemento resultado;

³ ALBERTO XAVIER, *A norma geral antielisão da MP n.º 66/02 e a tributação por analogia: uma brutal agressão ao princípio da legalidade*, in Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 47, Nov/Dez 2002, págs. 39 – 42.

- iii) A motivação do contribuinte – elemento intelectual; e
- iv) A reprovação normativo-sistemática da vantagem obtida – elemento normativo.

Analisemos, pois, mais de perto cada um destes requisitos, sendo certo que no Relatório de Inspeção a Requerida entende estarem todos verificados, conclusão que é rejeitada pela Requerente.

a) O elemento meio

O elemento meio corresponde à via escolhida pelo contribuinte para obter o desejado ganho ou vantagem fiscal, i.e. o(s) acto(s) ou negócio(s) jurídico(s) cuja estrutura se encontra determinada em função de um dado resultado fiscal. O(s) negócio(s) jurídico(s), para além de dirigido(s) à obtenção da referida vantagem fiscal, será(ão) simultaneamente, dotado(s) de uma forma anómala, inusual, artificiosa, complexa ou mesmo contraditória⁵.

Importa, pois, esclarecer se, no caso *sub judice*, os intervenientes nas operações em causa usaram formas anómalas, inusuais, artificiosas, complexas ou contraditórias, tendo em vista o fim (não fiscal) pretendido.

No caso dos autos, a Requerida entende que “o negócio pretendido pelos sujeitos passivos consistia na alienação de acções da B... SGPS à própria sociedade por parte de C..., como forma de distribuir à accionista o rendimento obtido com a venda” de uma participação social detida pela B... SGPS⁶, o que teria sido alcançado pela doação à Requerente (sem qualquer tributação associada) de 13.750 (treze mil setecentos e cinquenta) acções da B... SGPS e posterior alienação dessas acções por parte da donatária à própria sociedade.

Na verdade, não se compreende como pode a Requerida ver nos negócios efectivamente praticados – doação de acções feita por C... à Requerente e posterior venda, com

⁴ Cfr. GUSTAVO LOPES COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário – Contributos para a sua Compreensão*, Almedina, 2004, págs. 165 e segs.

⁵ *Idem*, *ibidem*, pág. 166.

arrecadação do respectivo preço, dessas mesmas acções pela Requerente à B... SGPS uma forma de a doadora perceber o rendimento obtido com a venda de uma participação da B... SGPS.

Como resulta claro, da complexa operação levada a cabo não há qualquer rendimento ou atribuição patrimonial que possa ser imputado a C... . Dos elementos constantes dos autos nada demonstra ou sequer indicia que a doação das acções à Requerente não foi uma verdadeira e genuína doação, o mesmo é dizer, que não foi ajustada com *animus donandi*, em termos definitivos, incondicionados, genuinamente gratuitos e sem quaisquer encargos. Ou seja, por via da doação realizada à Requerente, a doadora nenhum benefício auferiu. Antes pelo contrário, só viu amputado, sem qualquer contrapartida, o seu património. Quem beneficiou com a transacção, sim, foi a Requerente, que adquiriu em termos absolutamente gratuitos as acções que depois alienou onerosamente à B... SGPS fazendo seu o preço por esta pago.

Mais ainda. É forçoso reconhecer que o pretenso planeamento fiscal abusivo contra o qual pretendeu reagir a Requerida assenta em circunstâncias que em momento algum se mostraram dependentes da vontade das partes nos negócios que nos vêm ocupando: (i) a B... SGPS ser uma sociedade anónima cujo o capital social é representado por acções que não estavam nem nunca estiveram cotadas ou admitidas à negociação em mercado regulamentado e (ii) serem as regras do artigo 15.º, n.º 3, alínea a), do Código do Imposto do Selo, as que, em sede de IRS, servem para se determinar o valor de aquisição de acções adquiridas gratuitamente. Não houve, portanto, nenhum comportamento por parte de qualquer dos intervenientes que permita concluir que houve a intenção de se colocarem em situação de passarem a beneficiar de um regime que, pelos vistos, se mostrou ser-lhes favorável, porquanto, muito antes da data a que os factos se reportam, as circunstâncias eram já as que lhes permitiram realizar a transacção nos termos gizados. Não há, nesse

⁶ Cfr. o ponto 3.1.3.1., nas págs. 13/49 e seg. do Relatório de Inspecção, a fls 43 e seg. do Processo Administrativo.

sentido, qualquer artificialidade que possa inquinar a produção de efeitos dos negócios jurídicos celebrados⁷.

Assim, não pode o Tribunal Arbitral aceitar a conclusão de que os negócios praticados o foram em termos “artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas”, como impõe o elemento meio do n.º 2 do art.º 38.º da LGT.

b) O elemento resultado

No elemento resultado importa apenas demonstrar que o sujeito logrou, pelos seus actos, a verificação de uma certa vantagem fiscal e a equivalência dos efeitos económicos com aqueles do acto normal tributado⁸. Em suma, o elemento resultado consiste na vantagem fiscal conseguida através do elemento meio utilizado pelo sujeito passivo⁹.

Para a Requerida “o efeito económico pretendido residia no encaixe financeiro que a transmissão das acções à sociedade poderia proporcionar a C...”. Efeito que “poderia ser obtido pela venda directa das acções por C... à B... SGPS”¹⁰.

Como é bom de ver, a doação à Requerente das 13.750 acções da B... SGPS e posterior alienação dessas acções por parte da donatária à própria sociedade não produz, nem de perto nem de longe, efeitos equivalentes aos que seriam produzidos se a doadora tivesse alienado directamente as ditas acções à B... SGPS. No primeiro caso, o produto da venda das acções ficou na posse da donatária, no segundo caso teria ficado a pertencer à doadora.

A alínea a) do n.º 3 do art.º 63.º do CPPT impõe à Requerida o ónus da descrição do negócio jurídico celebrado ou do acto jurídico realizado e dos negócios ou actos de idêntico fim económico, o que a Requerida não logrou realizar, por ser claro que não são idênticos, como se viu, os fins económicos das duas situações acabada de visitar. A

⁷ V. Parecer do Prof. Doutor Gustavo Lopes Courinha juntos aos autos, pág. 10.

⁸ GUSTAVO LOPES COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário – Contributos para a sua Compreensão*, Almedina, 2004, pág. 176.

⁹ Cfr. decisão arbitral proferida no processo n.º 363/2016-T.

diversidade do fim económico demonstra-se desde logo pela ausência de identidade de quem se apropria do produto da venda das acções à B... SGPS.

c) O elemento intelectual

O n.º 2 do art.º 38.º da LGT fala expressamente em “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” (sublinhados nossos). “Não basta decorrer da análise dos actos ou negócios jurídicos em causa, a obtenção de um resultado fiscalmente vantajoso e um resultado não fiscal equivalente. Exige-se, de igual forma, que as escolhas e formas adoptadas pelo contribuinte sejam fiscalmente dirigidas (*tax driven*) e que aquele (resultado fiscal) prevaleça sobre este (resultado não fiscal)”¹¹.

A Requerida não nega a possibilidade de os contribuintes escolherem, de entre as várias opções legalmente admissíveis, a opção fiscalmente menos onerosa, desde que a poupança fiscal não seja o único ou o principal fim do negócio jurídico a celebrar. No caso dos autos, entende a Requerida que a motivação dos intervenientes nesta operação assentou no facto de os negócios praticados não terem qualquer tributação associada, não havendo qualquer motivação económica ou outra que justifique a doação de acções com que C... entendeu beneficiar a Requerente¹².

Uma doação, por definição, importa, do mesmo passo, um enriquecimento sem contrapartida na esfera patrimonial do donatário e uma simétrica ablação patrimonial definitiva na esfera do doador. Como resulta claro, não pode olhar-se para o *animus donandi* pelo óculo de uma estrita análise económica.

¹⁰ V. o ponto 3.1.3.2., na pág. 14/49 do Relatório de Inspecção, a fls 43v do Processo Administrativo.

¹¹ GUSTAVO LOPES COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário – Contributos para a sua Compreensão*, Almedina, 2004, pág. 179.

¹² V. o ponto 3.1.3.3., nas págs. 14/49 e segs. do Relatório de Inspecção, a fls 43v e segs. do Processo Administrativo.

Para a Requerida não houve em qualquer momento a intenção de C... doar acções à Requerente. Esta conclusão, com o devido respeito, parece revestir natureza axiomática. Se não houve a intenção de C... doar as acções à Requerente, como manifestamente fez, qual teria sido então a sua intenção? Não doar, doando? Recorde-se que foi a liberalidade da doadora que permitiu à Requerente alienar e fazer seu o produto da venda dessas acções à B... SGPS. Não há dúvidas de que pela transacção complexa operada houve uma transmissão patrimonial por parte de C... a favor da Requerente, sua filha, não havendo razões para duvidar de que a intenção da doadora foi beneficiar a Requerente, à custa do seu próprio património. Aliás, a Requerida conclui, a dada altura, que “o que se pretendeu verdadeiramente doar seria o dinheiro resultante da venda das acções e não estas.”¹³

Como bem reconheceu a Requerida podem os contribuintes escolher, de entre as várias opções legalmente admissíveis, a opção fiscalmente menos onerosa, desde que a poupança fiscal não seja o único ou o principal fim do negócio jurídico a celebrar. Contudo, há que pesar com adequado critério esta exigência, porquanto não é de excluir, antes é de supor, que o contribuinte, escolhendo a opção fiscalmente menos onerosa, o faça justamente em razão dessa menor onerosidade. No limite, a escolha pela opção menos onerosa em termos fiscais é sempre fiscalmente motivada. Como é evidente, não pode esta exigência ter uma abrangência tal que nela faça cair todo o comportamento tendente à escolha da alternativa menos onerosa. A chave para este problema reside, a nossa ver, na justificação racional da operação implementada. Neste sentido, e em conexão com os demais requisitos de que depende a aplicação da cláusula geral anti-abuso, deverá perguntar-se se a doação de acções por parte de C... à Requerente se justifica em face da intenção de a beneficiar. A resposta não pode deixar de ser afirmativa.

Como é evidente, poderia C... doar à filha o dinheiro correspondente à venda das acções doadas que esta acabou por fazer à B... SGPS, sem ter de as doar e sem ter esta de as vender posteriormente à doação. Poderia C... ter vendido essas acções à B... SGPS e doar o produto da venda à Requerente. Até podia, no limite, doar esse montante à filha sem necessidade de vender as acções que acabaram sendo compradas pela própria sociedade. O

¹³ *Ibidem*, fls. 45 do Processo Administrativo.

problema, a nosso ver, não é este. O problema é saber, do ponto de vista fiscal, apreciando-se a questão não em termos de validade mas de eficácia, se estaria vedada a C... a possibilidade de beneficiar a sua filha, doando-lhe as acções. De resto, como ficou demonstrado, em termos jurídicos, uma vez feita a doação e transmitida para a Requerente a titularidade das acções não tinha esta o dever de lhes dar um previamente acordado destino, de as vender, ou de as vender à própria sociedade. Uma vez ingressadas no seu património, a Requerente poderia fruir e dispor das acções gratuitamente adquiridas como bem entendesse. Escolheram as intervenientes a opção fiscalmente menos onerosa, não vendo este Tribunal Arbitral nessa escolha uma preponderância tributária não consentida pela ordem jurídica em face da finalidade última que foi a de a doadora beneficiar a Requerente, sua filha.

Julga, pois, o Tribunal Arbitral não estar também preenchido o elemento intelectual do n.º 2 do art.º 38.º da LGT.

d) O elemento normativo

O elemento normativo encerra já uma questão de direito: a conclusão de que o resultado fiscal obtido é anti-jurídico. É a análise deste requisito que permite traçar a fronteira entre a poupança fiscal legítima e a elisão fiscal. Convocando o espírito da lei, o pensamento legislativo, o intérprete deverá ser capaz de detectar comportamentos abusivos, não autorizados pela norma, ainda que aparentemente consentidos pela sua letra. Na leitura que fazemos, este elemento está umbilicalmente ligado à interpretação da regra jurídica, ainda que o imprescindível exercício hermenêutico não possa desvincular-se da apreciação que se faça dos demais requisitos de que depende a aplicação da cláusula geral anti-abuso¹⁴. A conclusão de que a ordem jurídica rejeita a vantagem obtida tem de passar pela

¹⁴ Veja-se em sentido um pouco diverso, GUSTAVO LOPES COURINHA, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário – Contributos para a sua Compreensão*, Almedina, 2004, pág. 189, nota 423. A leitura que fazemos deste elemento da cláusula geral anti-abuso não conduz ao receio manifestado por este ilustre Autor. Procura apenas realçar a necessidade de se concluir que o resultado não fiscal equivalente cabe no âmbito de incidência da norma, ponderação que não pode deixar de convocar os demais requisitos de que depende a aplicação da dita cláusula geral.

demonstração de que foi frustrada a intenção impositiva de uma norma, o que apenas pôde ser alcançado por via de um abuso de formas jurídicas.

Com efeito, a Requerida não logrou demonstrar, como lhe competia, a verificação do elemento normativo da dita cláusula geral anti-abuso

e) O elemento sancionatório ou estatuição

Atendendo a que nenhum dos anteriores requisitos de que depende a aplicação da cláusula geral anti-abuso prevista no n.º 2 do art.º 38.º da LGT se mostra verificado, dificilmente se pode entender que o resultado fiscal obtido ofende a ordem jurídica e se subtrai a uma norma fiscal impositiva.

Assim, tudo visto e ponderado, não estando preenchidos os elementos que integram a previsão normativa do n.º 2 do art.º 38.º da LGT, não pode aplicar-se a sua estatuição.

3.4. Questões prejudicadas

Fica prejudicada, por desnecessária, a análise dos demais argumentos usados pela Requerente para sustentar a ilegalidade dos actos de liquidação adicional de IRS e de Acerto de Contas postos em crise.

4. Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, anulando-se consequentemente a liquidação adicional de IRS n.º 2016 ... de referente ao ano de 2012 e o acerto de contas com o número 2016 ..., com todas as consequências legais.

5. Valor do processo

Quando seja impugnado um acto de liquidação o valor da causa é o da importância cuja anulação se pretende, que corresponde à utilidade económica do pedido.

No caso vertente, a anulação dos actos tributários postos em crise não implica imposto adicional a pagar nem valor superior a reembolsar, face à liquidação de IRS inicialmente realizada para o ano de 2012. Contudo, estamos ainda perante um acto de liquidação de IRS, e não um mero acto de fixação da matéria colectável, pelo que, nos termos de harmonia com o disposto no n.º 2 do art.º 306.º do CPC, no art.º 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do art.º 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária o valor da causa terá de ser o a importância cuja anulação se pretende. Fixa-se, portanto, ao processo o valor de € 128,38 (cento e vinte e oito euros e trinta e oito cêntimos), montante correspondente ao valor a reembolsar na liquidação adicional ora anulada.

6. Custas

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do art.º 12 e no n.º 4 do art.º 22.º do RJAT e do n.º 5 do art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 306,00 (trezentos e seis euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Requerida.

Lisboa, 29 de Março de 2018

O Árbitro

(Nuno Pombo)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do art.º 131.º do CPC, aplicável por remissão da al. e) do n.º 1 do art.º 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro e com a grafia anterior ao dito Acordo Ortográfico de 1990.