

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 124/2012-T

Tema: IRS – Cáusula geral anti-abuso

Decisão Arbitral

Processo 124/2012

Acordam os árbitros, Conselheiro Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa (Árbitro Presidente), Dr. Jaime Carvalho Esteves e Dr. Paulo Manuel Marques Lourenço, designados pelo **Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa** para formarem o Tribunal Arbitral:

1. Relatório

A..., contribuinte fiscal n.º ..., e mulher, **B...**, contribuinte fiscal n.º ..., formularam pedido pronúncia arbitral tendo em vista a anulação da liquidação adicional de IRS n.º ..., referente ao ano de 2008, no montante global de € 754.041,66 (setecentos e cinquenta e quatro mil e quarenta e um euros e sessenta e seis cêntimos).

Os Requerentes apresentaram os seguintes três pedidos, em regime de subsidiariedade, ao abrigo do disposto no artigo 101.º do Código de Procedimento e do Processo Tributário (CPPT):

- i) a caducidade do procedimento de aplicação da cláusula geral antiabuso;
- ii) a inexistência dos requisitos legais para a aplicação da cláusula geral antiabuso;
- iii) a inexistência dos factos, objetivos e subjetivos, invocados pela Autoridade Tributária para a aplicação da cláusula geral antiabuso.

Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, nº 2, alínea a) do RJAT, os signatários foram designados pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para integrar o presente tribunal arbitral coletivo, tendo declarado expressamente a respetiva aceitação.

Em 13 de Janeiro de 2013 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, na redação introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 24-1-2013.

Por acórdão inserido no sistema informático do Centro de Arbitragem Administrativa foi indeferida a apensação deste processo no processo nº 123/2012-T.

Em 26 de Fevereiro de 2013, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, defendendo que os pedidos devem ser julgados improcedentes, com a consequente absolvição.

No dia 11 de Março de 2013, realizou-se a reunião prevista no artigo 18º do RJAT, tendo-se decidido suspender a instância até à decisão no processo 123/2012-T.

As Partes não apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do disposto nos artigos 2º, nº 1, alínea a) e 30º, nº 1 do RJAT, aprovado pelo DL nº 10/2011, de 20 de Janeiro.

As partes gozam de personalidade jurídica e capacidade judiciária e são legítimas (artigos 4.º e 10º, nº 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões que possam obstar à apreciação do mérito da causa.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

A matéria de facto relevante para apreciar as questões suscitadas é a seguinte:

1. Em 15 de Abril de 1982 foi constituída, por escritura pública, a sociedade comercial por quotas com a denominação "*D..., Limitada*", doravante abreviada para "*D...*", com os sócios E... e F..., com o capital social de € 9. 975,00.
2. Em 30 de Outubro de 1986 foi efetuado um aumento de capital da sociedade D... no montante de € 27 433,88, correspondendo à soma de duas entradas de € 13 716,94;
3. Em 28 de Dezembro de 1989 foi efetuado um novo aumento de capital da sociedade D..., no montante de € 62 349,74, correspondendo à soma de duas entradas de € 31 174,87;
4. Em 16 de Setembro de 1997 foi efetuado um último aumento de capital da sociedade D... no montante de € 399 038,32, correspondendo à soma de duas entradas de € 199 519,16;
5. Em Março de 2008 a "*G... -, Lda*" elaborou memória descritiva e justificativa do projeto "*Herdade H...*" (fls. 221-223 do P.A., cujo teor se dá como reproduzido);
6. Em 31 de Março de 2008 foi apresentado um requerimento à Câmara Municipal de ..., por parte da D..., relativo à viabilidade de realização de obras de edificação nos prédios rústicos inscritos na matriz predial da freguesia de ..., inscrito na matriz predial sob o artigo ... e descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o nº ..., cujo teor se dá como reproduzido;

7. Em 31-3-2008 foi efetuado um requerimento à Câmara Municipal de ..., por parte da D..., relativo a viabilidade de realização de obras de edificação no prédio rústico sito na freguesia de ..., a que corresponde a inscrição nº ..., cujo teor se dá como reproduzido;
8. Em 12 de Junho de 2008 a gerência da D... apresentou aos sócios um relatório justificativo da transformação dessa sociedade por quotas em sociedade anónima, cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido, destacando-se o seguinte trecho, com particular relevo para a decisão: *"Para fazer face aos desafios que nos vão ser colocados, e perante a previsível necessidade de criação de outras estruturas físicas, humanas e financeiras, a gerência considera ser necessária a transformação desta sociedade por quotas em sociedade anónima, a qual poderá mais facilmente reforçar a sua estrutura financeira através da emissão de ações, ou de outro tipo de operações";*
9. Em 20 de Junho de 2008 reuniu a assembleia-geral da sociedade D..., que deliberou sobre os seguintes pontos:
- i. consentimento da sociedade e dos sócios para a divisão e cessão de quotas;**
 - ii. alteração do objeto social;**
 - iii. transformação da sociedade em sociedade anónima e sobre o modo de conversão das participações sociais, aprovação do relatório da gerência justificativo da transformação e do balanço social, reportado à data de 31 de Maio de 2008;**
 - iv. aprovação do contrato social através do qual a sociedade, na sua nova forma jurídica, se passará a reger.**
10. Em 24 de Junho de 2008, em cumprimento da deliberação de 20 de Junho de 2008, da assembleia-geral da sociedade D..., através de uma operação de divisão e subsequente doação, a quota original foi dividida em três novas, ficando uma na titularidade do requerente e as restantes

doadas aos dois filhos dos Requerentes, ..., contribuinte fiscal nº ... e ..., contribuinte fiscal nº ... que, assim, gratuitamente adquiriram uma quota no valor nominal de € 15.000, cada um, tornando-se sócios da referida sociedade;

11. No mesmo ato, foi transformada a sociedade D... em sociedade anónima e fixou-se que os sócios originários manteriam, na nova sociedade, participações no montante de € 220.000 cada um, através da detenção de 44 000 ações com o valor nominal de € 5;
12. Em 24 de Junho de 2008, os seis acionistas da D... SA, constituíram uma sociedade gestora de participações sociais que adotou a designação "DA... SGPS, SA", doravante abreviadamente designada por DA... SGPS, titular do NIPC nº ...;
13. Em 17 de Julho de 2008, deliberou-se em assembleia-geral da DA... SGPS a realização, pelos acionistas, de prestações acessórias com carácter gratuito, no montante global de € 14.956.000 e a compra de 88.000 ações com o valor nominal de € 5 cada uma, representativas do capital social da D... SA;
14. Em 18 de Julho de 2008, o requerente emitiu à ordem da DA... SGPS um cheque, no valor de € 7.478.000, correspondente a 50% do valor global das prestações acessórias, que veio a obter boa cobrança em 22 de Julho de 2008;
15. Em 22 de Julho de 2008, os requerentes, na qualidade de vendedores, celebraram um contrato de compra e venda de valores mobiliários com a **DA... SGPS**, como adquirente, através do qual aqueles venderam a esta 44.000 ações pelo preço de € 7.500.000;
16. Os requerentes não declaram as mais-valias obtidas com a alienação por entenderem que as mesmas estavam excluídas do âmbito de aplicação do imposto.

2.2. Fundamentação da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos ao processo e com base na matéria dada como provada no âmbito do processo n° 123/12-T, tendo em conta a identidade dos sujeitos, objeto e factos.

3. Matéria de direito

3.1. Da caducidade do procedimento de aplicação da cláusula geral antiabuso

3.1.1. Da natureza procedimental do artigo 63° do CPPT e do prazo estabelecido no n° 3 como prazo de caducidade

Conforme se refere no acórdão referente ao processo 123/12, sob a epígrafe “*aplicação das normas antiabuso*”, o artigo 63° do CPPT contém um conjunto disposições que concretizam os parâmetros conformadores da aplicação das normas antiabuso. Desde logo, esta norma insere-se, sistematicamente, no título II, do procedimento tributário, capítulo III, do procedimento de liquidação e seção IV, procedimentos próprios. Assim é por ser um procedimento, a final, tendente a uma liquidação. Apesar das alterações que o artigo sofreu desde a sua introdução, manteve sempre um conjunto de normas de natureza procedimental.

Neste quadro, continua o referido acórdão, nada sugere, bem pelo contrário, que estas disposições tenham uma natureza substantiva. Todas têm relevância para a forma como o procedimento se deverá desenvolver. Ao determinar até que momento é que o procedimento pode ser aberto pelo sujeito ativo, o n° 3 não é diferente, seja na redação dada pelo Decreto-Lei n° 433/99, de 26 de Outubro seja na que foi conferida pela Lei n° 64-A/2008, de 31 de Dezembro, não revelando, aqui, a subsequente alteração do artigo no sentido de remover tal prazo.

A única “garantia” que daqui decorre para o sujeito passivo é que o procedimento não poderá ser aberto decorrido aquele prazo. Porém, tal não significa a constituição de

um direito na sua esfera jurídica, antes a extinção de um direito potestativo - de abertura do procedimento de aplicação de norma antiabuso - na esfera jurídica do sujeito ativo (quando muito, pode afirmar-se a constituição de um "direito negativo" do sujeito passivo após a preclusão do direito potestativo do sujeito ativo).

Deste modo, conclui-se na decisão supra mencionada, delimitando temporalmente o direito potestativo do sujeito ativo, o prazo estabelecido no artigo 63.º, n.º 3 do CPPT, naquelas redações, é um prazo de caducidade: *"caducidade ou preclusão é um instituto por via do qual os direitos potestativos se extinguem pelo facto do seu não exercício prolongado por certo tempo"*, como bem refere Manuel de Andrade, *Teoria Geral da Relação Jurídica, volume II*. *"Caducidade, também dita preclusão, como bem refere Carvalho Fernandes, Teoria Geral do Direito Civil, volume II, pág. 699, é o instituto pelo qual os direitos, que, por força da lei ou de convenção, se devem exercer dentro de certo prazo, se extinguem pelo seu não exercício durante esse prazo"* O sujeito ativo tem o direito potestativo de abrir o procedimento até um certo momento. O prazo de caducidade em análise justifica-se por razões objetivas de segurança jurídica, tendo o propósito último de gerar a definição da situação do obrigado tributário num prazo razoável, cujo decurso conduz à preclusão do direito do Estado relativo ao exercício do direito sujeito ao prazo de caducidade.

3.1.2 Da lei aplicável para a determinação do prazo de abertura do procedimento de aplicação da cláusula geral antiabuso

O artigo 63.º, n.º 3 do CPPT, originariamente, dispunha que este apenas podia ser aberto *"no prazo de três anos após a realização do ato ou da celebração do negócio jurídico objeto da aplicação das disposições antiabuso"*.

Na redação introduzida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2009, aquele artigo 63.º, n.º 3, passou a estabelecer que o procedimento de aplicação de normas antiabuso *"pode ser aberto no prazo de três anos a contar do início do ano civil seguinte ao da realização do negócio jurídico objeto das"*

disposições antiabuso". Com a exceção da entrega da declaração de rendimentos modelo 3 de IRS, os demais atos ou negócios jurídicos praticados pelos sujeitos passivos ocorreram antes da entrada em vigor da nova lei que difere temporalmente o início da contagem do prazo, já que o último ocorreu a 22 de Julho de 2008.

Alegam os requerentes que a lei aplicável deve ser apurada de acordo com o previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei que aprovou a Lei Geral Tributária (DL 398/98, de 17 Dezembro).

O artigo 5.º do DL 398/98 perfila-se como uma norma de aplicação da lei especial no tempo e exclusivamente dirigida à determinação dos prazos aplicáveis aos factos tributários em função da entrada em vigor da LGT. Assim se compreende a referência "*ao novo prazo de prescrição*" (n.º 1) e "*ao novo prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos*" (n.º 5).

Aos factos posteriores à entrada em vigor da LGT é aplicável a norma de aplicação da lei no tempo prevista no artigo 12º da LGT. Dispõe o seu n.º 1 que "*as normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor*" e, no que concerne às normas sobre procedimento e processo, dispõe o n.º 3 que "*são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes*". A lei refere-se, amplamente, a todas as normas de procedimento e de processo, salvo o disposto no n.º 4, pelo que, tratando-se duma norma de procedimento ou de processo, é indiferente a consideração de um prazo como de prescrição ou de caducidade para determinar a aplicabilidade imediata da norma.

A abertura do procedimento de aplicação da disposição antiabuso ocorreu após a entrada em vigor da nova lei, pelo que o prazo previsto no artigo 63.º, n.º 3, do CPPT, tendo natureza procedimental e imediatamente aplicável, independentemente dos factos que visa serem anteriores a entrada em vigor dessa lei.

A fixação deste prazo não implica a constituição de um direito na esfera jurídica do sujeito passivo, antes a extinção de um direito potestativo - de abertura do procedimento de aplicação de norma antiabuso - na esfera jurídica do sujeito ativo. A certeza e a segurança jurídica conferida com a caducidade do direito apenas se constitui se o prazo transcorrer

sem que o direito potestativo seja exercido, pelo que só se este já tivesse decorrido na totalidade é que se poderia considerar que existiam *"garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes"*.

Assim sendo, não existe qualquer restrição à aplicação imediata da norma.

Deste modo, a lei aplicável é a introduzida pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, que entrou em vigor em 1-1-2009. Esta norma adia o início da contagem do prazo para o início do ano civil seguinte à prática do ato ou negócio jurídico objeto da disposição antiabuso, em vez de se iniciar a contagem com a sua prática.

Entendemos, invocando o Acórdão do STA de 26-11-2008, proc. n.º 0598/08, que *"a procrastinação do início de contagem do prazo traduz a fixação de um "prazo mais longo", nos termos e para os efeitos do n.º 2 do artigo 297.º do Código Civil, pelo que se aplica ao prazo em curso o prazo mais longo, a contar pelo modo novo «desde o seu momento inicial»"*.

No mesmo sentido decidiu-se nos seguintes acórdãos: Acórdão do STA de 20-5-2009, proc. n.º 0293/09, Acórdão do STA de 26-6-2009, proc. n.º 01109/08 e Acórdão do STA de 08/02/2012, proc. n. 0931/11.

Nestes termos e atendendo aos factos apurados, concluímos que o prazo para a abertura do procedimento de aplicação da cláusula geral antiabuso, contado nos termos dos arts. 20.º, n.º 1 e 63.º, n.º 3, este na redação dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, ambos do CPPT e artigo 279.º do CC (*ex vi* artigo 20.º, n.º 1 do CPPT), tendo por referência para início da contagem o dia 22-7-2008, correspondente à venda das ações da sociedade D... SA, assim se iniciando a contagem do prazo no dia 1-1-2009, se fixou no dia 1-1-2012.

Deste modo, tendo a abertura do procedimento de aplicação da cláusula geral antiabuso ocorrido a 13-10-2011, esta tem-se por tempestiva, assim se indeferindo o pedido de caducidade da aplicação da cláusula geral antiabuso formulado pelos requerentes.

Face ao exposto, verificada a tempestividade da abertura do procedimento de aplicação da disposição antiabuso, fica prejudicada a apreciação das questões suscitadas pela Autoridade Tributária, que teriam uma consequência dilatória do prazo, i) da

suspensão do prazo de caducidade com a notificação da abertura do procedimento de inspeção tributária e ii) do momento relevante para o *início* da contagem do prazo ser o da entrega da declaração de rendimentos modelo 3 de IRS.

3.2 Da existência ou não dos requisitos legais e dos factos objetivos e subjetivos para aplicação da cláusula geral antiabuso.

Não obstante estes pedidos terem sido apresentados numa lógica de subsidiariedade, a apreciação do preenchimento dos requisitos legais não prescinde, nem é absolutamente indissociável, da apreciação dos factos objetivos e subjetivos relevantes para a aplicação da cláusula geral antiabuso, pelo que, tal como no acórdão referente ao processo 123/12, serão apreciados de modo unitário.

3.2.1. Planeamento fiscal legítimo e ilegítimo

Nas definições elaboradas por SALDANHA SANCHES, Os limites do planeamento fiscal, Coimbra editora, 2006, pág. 21, **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 ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais*". Por outro lado, **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 atua *contra legem*, *extra legem* e *intra legem*.

Quando este atua *contra legem*, a sua atuação é frontal e inequivocamente ilícita, pois infringe diretamente a lei fiscal, e configura uma fraude fiscal passível, inclusive, de ser objeto de censura contra-ordenacional ou criminal (acórdão do TCA Sul, de 12 de

Fevereiro de 2011).

A atuação *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 diretamente. Este adota “*um comportamento que tem como finalidade exclusiva ou principal contornar uma ou várias normas jurídico-fiscais, de modo a conseguir a redução ou a supressão do encargo fiscal*”, conforme salienta Jónatas Machado e Nogueira da Costa, *Curso de Direito Tributário, Coimbra editora, 2009, pág. 340*. Sendo que, como refere Saldanha Sanches, na obra supra citada, pág. 181, dessa ou dessas normas jurídico-fiscais se deve detetar uma tentativa de contornar “*uma clara intenção de tributar afirmada pelos princípios estruturantes do sistema*”. Este tipo de atuação 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*”.

Só se afigura legítima -e, assim, planeamento fiscal legítimo ou não abusivo -a atuação *intra legem*. Com efeito, a obtenção de uma poupança fiscal não constitui um comportamento proibido pela lei, desde que a atuação não se enquadre na supra referida atuação *extra legem*.

Sucintamente, os requerentes contestam que configure planeamento fiscal abusivo a transformação de uma sociedade por quotas em sociedade anónima, por considerarem que o negócio jurídico se insere numa estrutura de atos e negócios jurídicos tendentes à expansão da sua atividade, bem como à criação de um grupo de empresas, materializado através da constituição de uma sociedade anónima sob a denominação “*DA... SGPS, SA*”, que dominará totalmente a transformada sociedade anónima “*D... -, SA*” [artigo 489.º, n.º 1 do CSC (Acórdão do TCA Sul, de 11 de Agosto de 2010)].

Este comportamento que a Autoridade Tributária entende constituir um planeamento fiscal abusivo, na medida em que, através daquela transformação em sociedade anónima, que considera desnecessária e fiscalmente motivada, mais considerando que os demais atos e negócios jurídicos foram “*encenados*” e subsequente venda de ações (em vez de quotas), os requerentes evitam a tributação de mais-valias em sede de IRS.

Assim sendo, a questão colocada a este tribunal, na sequência do procedimento de aplicação da cláusula geral antiabuso -um dos mecanismos legais a que o legislador recorre para dar resposta aos comportamentos de planeamento fiscal abusivo -, reside em saber se a atuação do sujeito passivo se situa *intra* ou *extra legem*, ou seja, se o planeamento fiscal que adotou é legítimo ou ilegítimo, se é ou não abusivo ou abusivo.

3.22 Elementos da cláusula geral antiabuso

Sob a epígrafe "*Ineficácia de atos 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 atos 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, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-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, conforme já se referiu, contém um conjunto de 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 atividade caracterizável como um planeamento fiscal abusivo.

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 -ato ou negócio *jurídico*, isolado ou parte de uma estrutura de atos ou negócios jurídicos sequenciais, lógicos e planeados, organizados de modo unitário pelo contribuinte para obter o desejado ganho ou vantagem fiscal;
- 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 atos ou negócios jurídicos "*normais*" e de efeito económico equivalente.
- no elemento **intelectual**, que exige que a escolha daquele meio seja "*essencial ou principalmente dirigido(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, objetivamente, se o contribuinte "*pretende um ato, um negócio ou uma dada estrutura, apenas ou essencialmente, pelas prevalecentes vantagens fiscais que lhe proporcionam*";
- no elemento **normativo**, que "*tem por sua função primordial distinguir as 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*"
- e, por fim, no elemento **sancionatório**, que, pressupondo a verificação cumulativa dos restantes elementos, conduz à sanção de ineficácia, no exclusivo âmbito tributário, dos atos ou negócios jurídicos tidos por abusivos, "*efetuando-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 38º, n.º 2, da LGT).

Apesar desta desconstrução, a análise dos elementos não pode ser estanque, pois,

como realça GUSTAVO LOPES COURINHA, Cláusula geral antiabuso no Direito Tributário, Contributos para a sua compreensão, Almedina, 2009, pág. 166, *"a fixação de um elemento pode, na prática, depender de um outro"*, pelo que estes *"não deixarão com frequência [...] de auxiliar-se mutuamente"*.

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

A Autoridade Tributária fundamenta a sua decisão defendendo que, em torno dos negócios jurídicos ditos centrais -a transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima e a subsequente venda das ações, que assim configuram, na sua ótica, o meio artificialmente utilizado -*'foram encenados vários atos jurídicos, mais ou menos complexos e dispendiosos'*. Atos *"que, face à realidade e dimensão económica, estrutural e societária em concreto, se revelam manifestamente desnecessários e denunciam claramente a intenção artificial da sua utilização, ou seja, evitar a tribulação que seria devida"*, assim considerando que aqueles negócios jurídicos visaram, *"em primeira instância, a exclusão da tributação das mais-valias em sede de IRS"*.

3.2.2.1. Elemento resultado

Comparando de uma forma isolada e objetiva os negócios jurídicos da transformação da sociedade em sociedade anónima e a subsequente venda das ações (atos ou negócios jurídicos realizados) e da eventual manutenção da sociedade como sociedade por quotas e a subsequente venda das quotas (atos ou negócios jurídicos equivalentes ou de idêntico fim económico), é inequívoco que a primeira situação beneficia de um regime legal de tributação mais vantajoso do que a segunda, pois, enquanto a primeira não é objeto de tributação, nos termos do artigo 10.º, n.º 2 do CIRS, na redação do Decreto-Lei n.º 228/2002, de 31 de Outubro, a segunda é considerada uma mais-valia, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, al. b) do CIRS, rendimento tributado a uma taxa de 10%, nos termos do artigo 72.º, n.º 4 do CIRS, na redação do Decreto-Lei n.º 192/2005, de 7 de Novembro.

3.2.2.2. Elementos meio e intelectual

Embora tal constatação baste para preencher aquele requisito, o seu preenchimento é, por si só, irrelevante para a aplicação da cláusula geral antiabuso, em função da estrutura de atos e negócios jurídicos realizados: como bem refere Gustavo Lopes Courinha, cláusula geral antiabuso, Almedina, 2009, pág. 165 *"em caso algum, uma vantagem ou um benefício fiscal indiciação por si só qualquer ideia de abuso jurídico"*.

A denominada *"step transaction doctrine"*, teoria construída nos ordenamentos anglo-saxónicos e em que a Autoridade Tributária alicerça a sua argumentação, consiste na consideração do conjunto complexo de atos ou negócios jurídicos que surgem numa arquitetura global, planeada, composta por atos ou negócios jurídicos preparatórios e complementares, para além do ato ou negócio jurídico que é objetivamente censurado, na medida em que somente através da sua visão completa se deteta o desenho elisivo.

Conforme decorre da matéria de facto provada, nomeadamente no âmbito do processo 123/12, esta transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima é um negócio jurídico inserido num vasto conjunto de atos e negócios jurídicos executados no âmbito de uma reorganização empresarial.

Esta intenção surge expressa logo no relatório justificativo da transformação da sociedade: *"Para fazer face aos desafios que nos vão ser colocados, e perante a previsível necessidade de criação de outras estruturas físicas, humanas e financeiras, a gerência considera ser necessária a transformação desta sociedade por quotas em sociedade anónima, a qual poderá mais facilmente reforçar a sua estrutura financeira através da emissão de ações ou de outro tipo de operações"*.

Demonstrou-se que esta intenção já se tinha manifestado através de outros atos, designadamente contratos promessa de compra e venda de um conjunto de prédios rústicos (que vieram, efetivamente, a ser comprados), requerimentos junto das Câmaras Municipais de ... e ... (que vieram a culminar com a aprovação do projeto do Plano de Pormenor Intermunicipal da Herdade H...), contratação de prestação de serviços de arquitetura e de consultoria (um estudo de mercado e de viabilidade económico-financeira contratado em

2008 e cuja versão final data de 2011) sobre o projeto que viria a ser denominado "*Herdade H...*").

Da mesma forma que se demonstrou que este projeto foi noticiado em vários momentos (entre 2008 e 2011) e em diferentes publicações e que este projeto envolvia um investimento avultado, na ordem dos €150.000.000 e que viria, efetivamente, se concretizado, a criar centenas de postos de trabalho.

Neste contexto decidiram operar a referida reorganização empresarial, criando um grupo de empresas encabeçado pelo DA... SGPS, tendo, para tal, executado um conjunto de atos e negócios jurídicos que envolveram, designadamente, a transformação da sociedade D... em sociedade anónima, da criação da sociedade DB... –, Lda.", que têm como sócio a DA... SGPS.

Neste quadro, é manifesto que a transformação da sociedade D... em sociedade anónima e a subsequente venda de ações (em vez de quotas) não se afigura como o alegado epicentro de um puzzle elisivo.

Verifica-se, *sub iudice*, um planeamento e uma estrutura de atos e negócios jurídicos, tanto relacionados com a reorganização empresarial como com o investimento que a motiva, que têm uma evidente justificação económica. Por conseguinte, aquela transformação e venda não se assumem como atos e negócios "centrais" de uma estrutura de atos e negócios jurídicos "*essencial ou principalmente dirigidos*" à obtenção de uma vantagem fiscal.

3.2.2.3. Elemento normativo

Acresce que, conforme refere SALDANHA SANCHES, na obra supra citada, pág. 180, é "*necessário encontrar, no ordenamento jurídico-tributário e como condição sine qua non de aplicação da cláusula antiabuso, os sinais inequívocos de uma intenção de tributar [...], primeiro, porque a evitação fiscal abusiva não pode confundir-se com a permanente tentativa do contribuinte para reduzir a sua tributação ou para ponderar*

cuidadosamente -planeamento fiscal não abusivo -as consequências da Lei fiscal na sua atividade empresarial ou pessoal [...], segundo, porque nesse esforço permanente para reduzir a carga fiscal podemos encontrar o aproveitamento pelo contribuinte do que podemos qualificar como omissões deliberadas -justas, ou não, é uma outra coisa -do legislador fiscal e, se isso aconteceu, não pode atribuir-se ao aplicador da lei a tarefa que cabe primariamente ao legislador" (20). Com efeito, continua o autor, deve ser possível extrair-se uma "intenção inequívoca de tributação".

Este autor dá, inclusive, como exemplo de "*lacuna consciente de tributação*" a situação que aqui é objeto de aplicação da cláusula geral antiabuso (a transformação de uma sociedade por quotas em sociedade anónima e a subsequente venda das ações), sublinhando que "*se o legislador, ao mesmo tempo que tributa as mais-valias das alienações das quotas, deixa por tributar as mais-valias das ações ou as tributava com uma taxa mais reduzida, não pode deixar de se aceitar fiscalmente a transformação de uma sociedade comercial em sociedade por ações mesmo que a transformação seja motivada por razões exclusivamente fiscais*".

Efetivamente, "*mesmo que a transformação fosse motivada por razões exclusivamente fiscais*", é o legislador que opta, expressamente, por tributar a venda das quotas e por não tributar a venda das ações naquele contexto, conforme decorre dos artigos *supra* citados.

3.2.2.4. Elemento sancionatório

Não se tendo demonstrado a verificação cumulativa de todos os requisitos exigidos para aplicação da cláusula geral antiabuso, particularmente dos elementos meio, intelectual e normativo, não há lugar à aplicação da estatuição da norma, conducente à ineficácia dos negócios jurídicos no âmbito tributário, contrariamente ao que é pretendido pela Autoridade Tributária.

3.3. Conclusão

Assim, tal como no acórdão referente ao processo 123/12, conclui-se que não se verificam os pressupostos de facto e de direito de que depende a aplicação da cláusula geral antiabuso.

Consequentemente, é ilegal o ato de liquidação cuja declaração de ilegalidade é pedida, que tem como pressupostos a verificação dos requisitos de aplicação da cláusula geral antiabuso, por violação do preceituado no artigo 38.º, n.º 2, da LGT.

Por isso, tem de ser julgado procedente o pedido de declaração de ilegalidade do ato de liquidação n.º..., referente ao ano de 2008, por enfermar de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, o que justifica a sua anulação, ao abrigo do disposto no artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo.

Assim, o pedido formulado pelos requerentes tem de ser julgado totalmente procedente.

4. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 315.º n.º2, do CPC e 97º -A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 754.041,66 (setecentos e cinquenta e quatro mil e quarenta e um euros e sessenta e seis cêntimos).

5. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 11.016,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da requerida Autoridade Tributária.

6. Decisão

Neste termos, acordam neste Tribunal Arbitral:

- julgar procedente o pedido de declaração da ilegalidade da liquidação de IRS n.º ... , referente ao ano de 2008;
- anular a referida da liquidação n.º ... ;
- condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar as custas do presente processo.

Lisboa, 6 de Junho de 2013

Os Árbitros

(Jorge Alves de Sousa)

(Jaime Carvalho Esteves)

(Paulo Marques Lourenço)