

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 139/2013-T

Tema: IRS – Cláusula geral anti-abuso

Processo n.º 139/2013

ACÓRDÃO

I. RELATÓRIO

A, contribuinte fiscal número ... e mulher, B, contribuinte fiscal número ..., doravante designados por Requerentes, apresentaram pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2º n.º 1 a) e 10º n.º 1 a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, abreviadamente designado por RJAT), peticionando:

- i. (i) a ilegalidade dos actos de liquidação de IRS relativos ao exercício de 2009, no valor de € 145.737,61;
- ii. (ii) a condenação da Autoridade Tributária à devolução do imposto pago indevidamente, acrescido de juros indemnizatórios, calculados nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária; e
- iii. (iii) a condenação da Autoridade Tributária ao pagamento das custas resultantes do processo arbitral.

Para fundamentar o seu pedido alegam, em síntese:

- a. a) as liquidações em causa nos presentes autos decorreram das correcções aritméticas efectuadas pela Requerida aos valores declarados pelos Requerentes no Modelo G1 anexo à declaração de rendimentos Modelo 3 - IRS do exercício de 2009 e da consequente transferência desses valores para o Modelo G;

- b. b) o alegado erro nas declarações apresentadas pelos Requerentes que esteve na origem das correcções e posteriores liquidações ora em crise foi detectado pela Requerida através da simples análise do Modelo G1 apresentado pelos Requerentes;
- c. c) pelo que será aplicável aos autos o prazo de caducidade de 3 anos previsto no artigo 45º nº 2 da Lei Geral Tributária;
- d. d) tendo o facto tributário ocorrido em 2009, à data da emissão das liquidações em causa nos presentes autos já havia caducado o direito da Requerida à liquidação do imposto;
- e. e) a Requerida não se pronunciou em relação à caducidade invocada pelos Requerentes aquando do exercício do direito de audição prévia ao Projecto de Correcções do Relatório de Inspeção, o que impõe a anulação das liquidações em causa nos presentes autos;
- f. f) a alteração da natureza jurídica da C... – ..., L.da, de sociedade por quotas para sociedade anónima ocorreu por motivos económicos válidos;
- g. g) não havendo, assim, fundamento para a aplicação, efectuada pela Requerida, da cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38º nº 2 da Lei Geral Tributária;
- h. h) numa situação de planeamento fiscal semelhante à dos presentes autos, submetida ao Director-Geral dos Impostos para efeitos do disposto no DL 29/2008, de 25 de Fevereiro, foi entendido não consubstanciar esta hipótese de planeamento como abusiva e susceptível de ser requalificada, objecto de correcções ou determinar a instauração de procedimento legalmente previsto de aplicação de disposições anti-abuso;
- i. i) pelo que, sob pena de violação do princípio da igualdade previsto no artigo 55º da Lei Geral Tributária, a hipótese dos autos deve ser objecto do mesmo tratamento jurídico;
- j. j) o relatório que fundamenta as liquidações em causa nos presentes autos não se encontra fundamentado, devendo, em consequência ser anulado;
- k. k) da mesma forma, o acto de liquidação de juros compensatórios também não se encontra fundamentado, pelo que deverá ser anulado.

Os Requerentes juntaram 24 documentos e arrolaram uma testemunha.

No pedido de pronúncia arbitral, os Requerentes optaram por não designar árbitro, pelo que, nos termos do disposto no artigo 6º nº 2 a) do RJAT, foram designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, como árbitros, os signatários – José Poças Falcão, Arlindo José Francisco e Alberto Amorim Pereira, nos termos do disposto no número 1 do artigo 6.º do RJAT.

O tribunal arbitral colectivo foi constituído em 19 de Agosto de 2013.

Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17º do RJAT, a Requerida apresentou resposta, invocando em síntese encontrarem-se verificados, na hipótese dos autos, os pressupostos de que a lei faz depender a aplicação da cláusula geral anti-abuso, não tendo, por seu turno, os Requerentes logrado provar que os actos/negócios em causa ocorreram por motivos económicos válidos.

Conclui peticionando a improcedência do pedido e, conseqüentemente, a manutenção dos actos de liquidação em crise.

A Requerida não juntou qualquer documento, tendo arrolado duas testemunhas, que expressamente indicou apenas deverem ser ouvidas no caso de o Tribunal entender inquirir as testemunhas arroladas pelos Requerentes.

Em 30/10/2013 teve lugar a primeira reunião do Tribunal Arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 18.º do RJAT, no âmbito da qual ambas as partes declararam que, no caso de o Tribunal entender não haver necessidade de realização de prova testemunhal, prescindem das alegações orais.

Por despacho de 08 de Novembro, o Tribunal Arbitral indeferiu a prova testemunhal requerida pelas partes, fazendo transitar de imediato o processo para a fase de prolação do acórdão final, sem necessidade de alegações complementares, que, aliás, foram prescindidas por ambas as partes.

II. SANEAMENTO:

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

Não existem nulidades que invalidem o processado.

As partes têm personalidade e capacidade judiciária e são legítimas, não ocorrendo vícios de patrocínio.

Não existem nulidades, exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito e de que cumpra oficiosamente conhecer.

III. QUESTÕES A DECIDIR:

As questões a decidir são as seguintes:

i. (i) determinar se, à data das liquidações em causa nos presentes autos, já havia o direito da Autoridade Tributária à liquidação do imposto caducado;

i. (ii) determinar se se verifica omissão de pronúncia por parte da Administração Tributária relativamente à caducidade invocada pelos Requerentes;

i. (iii) determinar se se verificam os pressupostos de que a lei faz depender a aplicação da cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38º nº 2 da Lei Geral Tributária;

i. (iv) determinar se as liquidações em causa nos presentes autos consubstanciam uma violação do princípio da igualdade previsto no artigo 55º da Lei Geral Tributária;

i. (v) determinar se os actos de liquidação do imposto e de juros compensatórios padecem de vício por falta de fundamentação.

IV. MATÉRIA DE FACTO:

a. a. **FACTOS PROVADOS:**

a. a) A sociedade C... – ..., Lda. exerce, desde a sua constituição, a actividade de comércio de sistemas de comunicação e gestão de frotas, de aparelhos de precisão, suas peças e respectiva assistência;

a. b) Em Junho de 2002 foi celebrado entre a sociedade D..., Ltd, na qualidade de fornecedor, e a C... – ..., Lda., na qualidade de distribuidor, um contrato de distribuição, cujo teor é o que consta do **documento** junto pelos Requerentes sob o **número 17**;

a. c) A sociedade C... – ..., Lda. delineou uma estratégia de internacionalização para Angola, Moçambique, Brasil e Espanha;

a. d) Tendo decidido avançar com a internacionalização para Angola no ano de 2009, para Moçambique no ano de 2010 e para o Brasil no ano de 2011;

a. e) O projecto de internacionalização para Angola começou a ser preparado em finais de 2008, com a análise dos programas de apoio do QREN e datas de candidatura;

a. f) No ano de 2008 a sociedade C... aprovou o plano estratégico de exportações para Angola que serviria de propulsor para os projectos do Brasil e Moçambique;

a. g) Em 25/06/2009 teve lugar uma assembleia geral extraordinária da sociedade C... –..., Lda., na qual foi deliberada a transformação da sociedade em sociedade anónima, cujo teor é o que consta do **documento** junto pelos Requerentes sob o **número 20**;

a. h) A sociedade C... –..., S.A. apresentou candidatura ao Programa

Operacional Regional Norte, nos termos do aviso para abertura de concurso para apresentação de candidaturas de .../SI/2009, de 25 de Setembro, tendo por referência o ano de 2009, cujo teor é o que consta do **documento** junto pelos Requerentes sob o **número 14**;

a. **i)** A sociedade C... – ..., S.A. apresentou candidatura ao Programa Operacional Regional Norte, nos termos do aviso para abertura de concurso para apresentação de candidaturas de .../SI/2010, de 12 de Maio, tendo por referência o ano de 2010, cujo teor é o que consta do **documento** junto pelos Requerentes sob o **número 15**;

a. **j)** Na sequência da aprovação das respectivas candidaturas, vieram a ser celebrados, em 20/09/2010 e 20/12/2012, entre a sociedade C... – ..., S.A. e a Agência para o Investimento e Comércio Externo de Portugal, EPE dois contratos de concessão de incentivos financeiros com vista à aplicação na execução, respectivamente, dos projectos n.ºs ... e ..., contratos esses cujo teor é o que consta dos **documentos** juntos pelos Requerentes sob os **números 12 e 13**;

a. **k)** A sociedade C... – ..., S.A. elaborou projecto preliminar de estacionamento para a baixa de Luanda, cujo teor é o que consta do **documento** junto pelos Requerentes sob o **número 16**;

a. **l)** Em 20/05/2009 foi submetido ao Director-Geral dos Impostos um Modelo de Declaração de Planeamento Fiscal, com vista à apreciação de um esquema de planeamento fiscal consubstanciado na conversão de uma sociedade por quotas numa sociedade anónima para excluir da incidência de IRS as mais-valias, dado que a eventual mais-valia gerada com a alienação de acções detidas há mais de 12 meses não é tributável em IRS, cujo teor é o que consta do **documento** junto pelos Requerentes sob o **número 24**;

a. **m)** Por carta datada de 16/07/2012, foi o Requerente marido notificado para,

nos termos e para os efeitos do disposto no número 4 do artigo 63º do Código de Procedimento e Processo Tributário, se pronunciar, querendo, sobre o Projecto de Aplicação da Cláusula Geral Antiabuso aos negócios jurídicos que estiveram na origem da declaração constante do Modelo G1 anexo à declaração de rendimentos Modelo 3 - IRS do exercício de 2009, cujo teor é o que consta do **documento** junto pelos Requerentes sob o **número 4**;

a. **n)** Por requerimento apresentado em 14/08/2012, o Requerente marido exerceu o direito de audição, pugnando pela não verificação dos pressupostos legais de aplicação da cláusula geral anti-abuso e pela consequente manutenção dos valores declarados no Modelo G1 anexo à declaração de rendimentos Modelo 3 - IRS do exercício de 2009, cujo teor é o que consta do **documento** junto pelos Requerentes sob o **número 5**;

a. **o)** Em 21/01/2013 foram os Requerentes notificados para, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 60º da Lei Geral Tributária e 60º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, se pronunciar, querendo, sobre o Projecto de Correções do Relatório de Inspeção, cujo teor é o que consta do **documento** junto pelos Requerentes sob o **número 6**;

a. **p)** Por requerimento apresentado em 06/02/2013, o Requerente marido exerceu o direito de audição, pugnando, a final, pela não verificação dos pressupostos legais de aplicação da cláusula geral anti-abuso e pela consequente manutenção dos valores declarados no Modelo G1 anexo à declaração de rendimentos Modelo 3 - IRS do exercício de 2009, cujo teor é o que consta do **documento** junto pelos Requerentes sob o **número 7**;

a. **q)** Em 28/02/2013 foram os Requerentes notificados das correções resultantes de análise interna, nos termos do disposto no artigo 62º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, nos termos das quais foi efectuada uma alteração ao rendimento relativo ao exercício de 2009, no valor de € 1.314.250,00, cujo teor é o que

consta do **documento** junto pelos Requerentes sob o **número 8**;

a. r) Os Requerentes foram notificados da demonstração de liquidação de IRS, no valor de € 144.928,83, da respectiva demonstração de acerto de contas, no montante de € 145.737,61, com data limite de pagamento voluntário de 24/04/2013 e da demonstração de liquidação de juros compensatórios, no montante de € 14.227,90 – cfr. **documentos** juntos pelos Requerentes sob os **números 1 a 3**;

a. s) A Requerida não se pronunciou sobre a caducidade invocada pelo Requerente marido aquando do exercício do direito de audição prévia a que se alude em **p)**.

b. b. FACTOS NÃO PROVADOS:

Com relevo para a decisão, consideram-se não provados os seguintes factos:

a. a) A operação de transformação da sociedade por quotas em anónima ocorreu por motivos económicos, designadamente por força da necessidade de alargamento da actividade da sociedade e da sua projectada internacionalização;

a. b) A operação de planeamento fiscal comunicada ao Director-Geral dos Impostos em 20/05/2009 para efeitos do disposto no DL 29/2008, de 25 de Fevereiro, não foi qualificada como planeamento abusivo e susceptível de ser requalificada, objecto de correcções ou determinar a instauração de procedimento legalmente previsto de aplicação de disposições anti-abuso.

b. c. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO:

A convicção sobre os factos dados como provados fundou-se na prova documental indicada em relação a cada um dos pontos, junta pelos Requerentes, e não impugnada pela Requerida, bem como nas alegações dos Requerentes não impugnadas pela Requerida.

Já no que respeita à factualidade não provada, esta ficou a dever-se à total ausência de prova nesse sentido efectuada.

V. **DIREITO:**

i. (i) **Da caducidade do direito à liquidação do imposto:**

Invocam os requerentes a excepção da caducidade decorrente da não liquidação do imposto em causa nos autos no prazo de 3 anos, considerando que a situação é subsumível ao disposto no artigo 45º-2, da LGT [“(…) *Nos casos de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo ou de utilização de métodos indirectos (...), o prazo de caducidade referido no número anterior (4 anos) é de três anos (...)*].

“*Erro evidenciado na declaração do sujeito passivo*” há-de ser, obviamente, aquele que é patenteado imediatamente pela simples análise da declaração fiscal do contribuinte para efeitos de liquidação do imposto [cfr, Lima Guerreiro, **Lei Geral Tributária Anotada**, Ed Rei dos Livros, pg 214 e Diogo Leite Campos e outros, **Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada**, 4ª Ed., 2012, anotações ao artigo 45º.

Será então esta a situação no caso *sub judicio*?

A resposta a esta questão é inequivocamente negativa.

Na realidade não se trata aqui de “*erro evidenciado na declaração do contribuinte*” – que, aliás, não evidencia qualquer erro - na medida em que foram os Serviços de Inspecção Tributária a detetar após análise interna [cfr artigo 62º, do Regime Complementar do

Procedimento de Inspeção Tributária] a desconformidade entre o rendimento declarado relativo ao exercício de 2009 e o rendimento realmente sujeito a tributação. [cfr q), dos factos provados].

O que ocorre, no caso, é uma divergência de entendimento relativamente ao enquadramento fiscal duma venda de acções: a requerente, ao contrário da Autoridade Tributária e Aduaneira, considera-a excluída de tributação, sendo que a inscrição na declaração de rendimentos como venda de acções está objetivamente correcta na medida em que traduz a vontade real da requerente.

Ou seja: não é nem poderia ser pela simples análise da declaração do sujeito passivo que poderia ser detetado qualquer erro passível de fundamentar ou justificar o encurtamento, para três anos, do prazo de caducidade do direito à liquidação.

Adiante-se desde já que, *in casu*, haver ou não haver preterição do direito de audição na fase administrativa, seria ato ou omissão totalmente indiferente para a decisão na medida em que a situação se reconduzia a mera interpretação e aplicação da Lei.

Ou seja: a formalidade [direito de audição] degradou-se em não essencial na medida em que não se demonstra que outra e diferente seria a decisão se aquela (formalidade) tivesse sido cumprida [Cfr., v.g., Ac. do STA nº 983/11, de 30-11 e Ac. do STA de 11-5-2011, proferida no processo nº 0833/10].

Daí que, sem necessidade de outras considerações, careça de fundamento e, consequentemente, improceda, a exceção da caducidade suscitada pela requerente.

i. (ii) Da omissão de pronúncia:

Invocam os Requerentes que a Requerida não se pronunciou em relação à caducidade por si alegada aquando do exercício do direito de audição prévia a que se alude em p) dos factos provados.

E, analisados os documentos juntos aos autos, verifica-se que assim é.

Com efeito, do teor do relatório e conclusões da acção inspectiva notificados aos Requerentes juntamente com as correcções resultantes de análise interna resulta a pronúncia da Administração Tributária em relação à caducidade do procedimento de aplicação de disposição anti-abuso, previsto no artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Mas já não à caducidade resultante de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo, caducidade essa invocada pelo Requerente marido.

Ora, não tendo havido qualquer pronúncia, por parte da Administração Tributária, relativamente à caducidade invocada pelo Requerente marido, dúvidas não restam de se verificar a omissão de pronúncia invocada pelos Requerentes.

Resta, pois, saber as consequências resultantes de tal omissão de pronúncia.

Isto porque, ao contrário do propugnado pelos Requerentes, não se poderá defender que qualquer omissão de pronúncia acarretará, sem mais, a anulação da decisão.

Com efeito, para que tenha como consequência a anulação da decisão, a omissão de pronúncia terá de ser apta a afectar, de forma grave, a defesa do contribuinte ou a influir no exame ou na decisão da causa.

No caso dos autos, porém, a verdade é que a omissão de pronúncia da Autoridade Tributária relativamente à caducidade invocada pelo Requerente marido não afectou a sua defesa nem teve qualquer influência no exame ou na decisão da causa.

Senão vejamos:

Não afectou a defesa dos Requerentes porque estes, apesar da referida omissão de pronúncia, revelaram na defesa apresentada ter apreendido todos os elementos relevantes, apresentando defesa em relação a todos e a cada um deles.

Não teve influência no exame nem na decisão da causa pois, como supra exposto em (i), a

decisão da Administração Tributária não seria diferente se se tivesse pronunciado sobre a alegada caducidade.

De facto, independentemente da existência ou não de pronúncia em relação à caducidade invocada pelo sujeito passivo, e independentemente da posição que, em face da pronúncia sobre a caducidade, o sujeito passivo pudesse tomar, sempre a decisão da Administração Tributária seria no sentido do seu indeferimento, por não se verificar, *in casu*, que as correcções efectuadas pela Administração Tributária tenham resultado de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo.

Assim, não tendo a omissão de pronúncia efectivamente verificada afectado a defesa dos Requerentes nem influenciado o exame e decisão da causa, não poderá estar ter as consequências pretendidas pelos Requerentes.

Improcede, pois, a peticionada anulação das liquidações por omissão de pronúncia.

i. (iii) **Dos fundamentos para a aplicação da cláusula geral anti-abuso:**

Os Requerentes invocam não se verificarem, na hipótese dos autos, os pressupostos de que a lei faz depender a aplicação da cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38º nº 2 da Lei Geral Tributária.

Vejamos:

As sociedades comerciais têm, conforme é sabido, escopo lucrativo, visando a maximização da rendibilidade da sua actividade, o que pressupõe a redução máxima dos encargos, quer sejam comerciais, financeiros ou fiscais.

A racionalidade da gestão das actividades económicas pressupõe, pois, que os agentes económicos devam minimizar os respectivos custos comerciais, industriais, financeiros e fiscais, supondo a boa gestão fiscal a minimização dos custos fiscais, que a doutrina designa por economia fiscal ou poupança fiscal.

Há situações em que a economia fiscal é desejada ou sugerida pelo próprio legislador

fiscal, ao prever e regular o próprio desagravamento fiscal. Nestes casos, os actos e negócios da economia fiscal têm lugar *intra legem*.

A economia fiscal pode ainda ocorrer mediante negócios jurídicos não previstos nas normas de incidência fiscal ou mediante práticas contabilísticas permitidas tecnicamente mais favoráveis aos contribuintes. Nestas situações, a economia fiscal decorre da circunstância de o princípio constitucional da legalidade proibir a aplicação analógica das leis fiscais, apenas sendo tributados os factos previstos na lei formal. Nestes casos, os actos e negócios da economia fiscal têm lugar *extra legem* (elisão fiscal).

Por último, a economia fiscal pode ser obtida mediante actos ilícitos, através de uma actuação *contra legem* (evasão fiscal).

Também a jurisprudência tem vindo a defender que a minimização dos impostos pode ser obtida por 3 vias: a gestão ou planeamento fiscal; a evasão ou elisão fiscal; e a fraude fiscal, não se distinguindo aqui a evasão da elisão fiscal.

Antes de avançar, uma nota se impõe quanto à diferente terminologia adoptada e à aparente “confusão” que alguns autores fazem entre elisão e evasão fiscal.

Assim, embora muitos autores o não façam, impõe-se, efectivamente, uma distinção entre os conceitos de elisão e evasão fiscal, por oposição à fraude fiscal.

A este propósito, **IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**, concretizando os dois primeiros conceitos, esclarece: “*a distinção básica entre a elisão e evasão reside nos meios adoptados para peso, sempre injusto, da carga tributária no Estado Moderno, sendo tais meios legais ou ilegais, no que se conforma a elisão ou a evasão fiscal*”.

Dito isto, o citado acórdão, concretizando as referidas vias, começa por explicar consistir o planeamento fiscal na minimização dos impostos a pagar de um modo totalmente legítimo e lícito, querido até pelo legislador, ou deixado à liberdade de opção do contribuinte, como sejam os benefícios fiscais e as alternativas fiscais.

Dentro do planeamento fiscal, pode distinguir-se o planeamento legítimo e o planeamento ilegítimo, consistindo o primeiro, de acordo com **SALDANHA SANCHES**, numa técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe

são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por acção intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais e o segundo em qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das onerações fiscais de um determinado sujeito passivo.

No âmbito do planeamento fiscal legítimo, o sujeito passivo pode, dentro dos limites da lei e do direito, escolher as formas menos onerosas de tributação tendo como limite da sua pretensão minimizadora a fraude à lei - cfr. **SALDANHA SANCHES**.

A segunda via - da evasão ou elisão fiscal - caracteriza-se pela prática de actos ou negócios lícitos mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade económica que lhe está subjacente, assim devendo qualificar-se como anómalos, anormais ou abusivos, também caracterizados como comportamentos "*extra legem*", em contraposição com a via da fraude fiscal, caracterizada como "*contra legem*".

É justamente com vista a prevenir o abuso destes comportamentos "*extra legem*" que surgem as normas gerais anti-abuso, também denominadas normas antifraude à lei fiscal ou antiabuso do direito à utilização de formas jurídicas para elidir o imposto.

Assim, muito embora reconheça que os contribuintes têm o direito à boa gestão fiscal, tendo em vista a poupança fiscal, o legislador fiscal consagra normas que visam reprimir o abuso desse direito à poupança fiscal, considerando como abusivos os negócios anómalos que, embora em principio lícitos e verdadeiros tenham por escopo exclusivo elidir a aplicação normal das regras tributárias.

Ao contrário do que acontece com a fraude fiscal, em que se produz uma violação directa da lei com vista à obtenção indevida de uma vantagem, subjacente às cláusulas anti-abuso está uma fraude aos princípios do sistema, em que o contribuinte realiza um negócio liminarmente conforme à lei mas cujos contornos escapam a toda e qualquer racionalidade económica, explicando-se apenas pelo intuito de obviar ao imposto que decorreria do recurso a formas negociais mais comuns.

É, pois, neste contexto, em que os Estados se preocupam em estabelecer meios de reacção com vista a garantir o cumprimento do princípio da igualdade na repartição da carga tributária, que surgem as cláusulas anti-abuso.

Na sua essência, a cláusula geral anti-abuso mais não é do que uma consagração, no direito fiscal, da figura jurídica do abuso de direito, prevista no artigo 334º do Código Civil, no sentido de abuso do direito ao planeamento ou à poupança fiscal.

No sistema fiscal português a cláusula geral anti-abuso foi introduzida pela Lei nº 87-B/98, de 31 de Dezembro, encontrando-se actualmente prevista no artigo 38º nº 2 da Lei Geral Tributária.

A cláusula geral anti-abuso é muitas vezes confundida com outras figuras que, apesar das semelhanças quer quanto âmbito, fim, estrutura e modo de aplicação, delas se distingue.

São elas a simulação e as normas especiais anti-abuso.

A simulação, prevista no artigo 39º da Lei Geral Tributária, é uma das mais relevantes figuras de combate à evasão fiscal, distinguindo-se da cláusula geral anti-abuso essencialmente quanto à validade do negócio que lhe subjaz.

Assim, enquanto que na simulação existe um negócio real, que corresponde à vontade do contribuinte, e um negócio simulado, na cláusula geral anti-abuso todos os actos praticados são efectivamente reais e pretendidos pelas partes, não sendo nunca simulados ou ocultos.

Por outro lado, enquanto que na simulação o negócio simulado é nulo, o negócio que subjaz à aplicação da cláusula geral anti-abuso é sempre um negócio lícito e válido.

Aliás, na esteira do defendido por **DIOGO LEITE DE CAMPOS** e **JOÃO COSTA ANDRADE**, para que o direito tributário censure actos ou negócios jurídicos, determinando a sua ineficácia para efeitos fiscais, será necessário que tais actos ou negócios sejam válidos no âmbito do ramo do direito em que se situam. Se forem inválidos, então (em principio) o problema da sua invalidade não se porá em direito fiscal, por tais actos, em que o direito fiscal tem de assentar, não produzirem efeitos “por si mesmos.

Já nas normas especiais anti-abuso, em tudo semelhantes à cláusula geral quanto ao fim e à estrutura, o legislador adopta um método analítico aplicável caso a caso e apenas para o futuro.

Assim, ao contrário da cláusula geral anti-abuso, que actua verdadeiramente na luta contra a evasão fiscal, as cláusulas especiais anti-abuso só surgem à medida que o legislador vai

detectando a evasão, pelo que só actuam para o futuro, com o conseqüente efeito da respectiva ineficácia da luta contra as evasões constatadas no passado, que não surgiriam se houvesse uma lei geral anti-abuso.

Isto posto, sob a epígrafe “ineficácia de actos e negócios jurídicos”, dispõe o número 2 do artigo 38º da Lei Geral Tributária:

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

Esta cláusula geral anti-abuso mais não é do que uma norma de sobreposição sobre todo o ordenamento fiscal, que permite, verificadas as condições e requisitos que consagra, alargar a incidência tributária desse ordenamento ou diminuir o recorte negativo ou exclusões de incidência operadas nesse ordenamento. O que nessa norma, na sua essência, se consagra é um alargamento da tributação prevista noutras normas de incidência, aos casos em relação aos quais, não obstante a falta de subsunção dos mesmos nessas outras normas de incidência, se verifiquem as condições complementarmente previstas na nossa cláusula geral anti-abuso.

A doutrina e a jurisprudência têm vindo a decompor a letra do citado artigo 38º nº 2 em cinco elementos, a saber: (i) o elemento meio; (ii) o elemento resultado; (iii) o elemento intelectual; (iv) o elemento normativo; e (v) o elemento sancionatório.

GUSTAVO LOPES COURINHA define os indicados elementos da seguinte forma:

O **elemento meio** corresponde à via escolhida pelo contribuinte para obter o desejado ganho ou vantagem fiscal, isto é, o acto ou negócio jurídico cuja estrutura se encontra determinada em função de um dado resultado fiscal.

Para além de dirigido à obtenção da vantagem fiscal, o negócio jurídico deverá, ainda,

revestir uma forma anómala, inusual, artificiosa, complexa ou mesmo contraditória, em consideração dos fins económicos visados pelo contribuinte – cfr. **ANTÓNIO LIMA GUERREIRO**.

No mesmo sentido, **NUNO SÁ GOMES** defende que, sob pena de inconstitucionalidade, os negócios fiscais menos onerosos previstos no citado artigo 38º nº 2 da Lei Geral Tributária não-de ser qualificados como negócios anómalos em fraude à lei fiscal, pelo que não basta que se trate de negócios que se dirijam a obter um menor custo fiscal, sendo necessário que se prove que se cometeu fraude à lei fiscal.

Mas, continua o mesmo autor, só haverá fraude à lei fiscal quando o negócio abusivo se funde em lei que foi emitida para finalidades distintas das que foram utilizadas pelo contribuinte para fugir aos impostos, não impedindo que os cidadãos, ao abrigo da liberdade contratual, utilizem os negócios menos onerosos.

GRAEME S. COOPER, citado na mesma obra de **GUSTAVO LOPES COURINHA**, esclarece que é do nível de incoerência entre a forma ou estrutura escolhida e o propósito económico-prático final do contribuinte, entre o fim para que é empregue concretamente essa forma adoptada e a causa que lhe é própria, que se aferirá da existência ou não do elemento meio.

O **elemento resultado** prende-se com a obtenção de uma vantagem fiscal, entendendo-se como tal qualquer situação pela qual, em virtude da prática de determinados actos, se obtém uma carga tributária mais favorável ao contribuinte do que aquela que resultaria da prática dos actos normais e de efeito económico equivalente, sujeitos a tributação. Assim, estaremos perante uma comparação entre os ónus fiscais normalmente suportados e os evitados com a actuação produzida. Se de tal análise resultar uma efectiva diferença que seja objectivamente vantajosa para o contribuinte, ter-se-á por verificado este requisito.

O **elemento intelectual** exige que a escolha daquele meio seja “*essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos*”, revestindo a obtenção da vantagem fiscal a principal motivação do sujeito passivo para a prática dos actos, ficando a finalidade não fiscal secundarizada.

O **elemento normativo** tem por função primordial distinguir os casos de elisão fiscal dos

casos de poupança fiscal legítima, em consideração dos princípios de Direito Fiscal, sendo que só nos casos em que se demonstre uma intenção legal contrária ou não legitimadora do resultado obtido se pode falar naquela.

O **elemento sancionatório**, pressupondo a verificação dos restantes elementos, conduz à sanção de ineficácia, para efeitos tributários, dos actos ou negócios jurídicos tidos por abusivos.

Note-se que estes elementos são de verificação cumulativa, apenas sendo possível sancionar com a ineficácia tributária dos actos ou negócios jurídicos praticados (elemento sancionatório) quando se verificarem, cumulativamente, os elementos meio, resultado, intelectual e normativo.

Da mesma forma, no âmbito do direito internacional, *maxime* do ordenamento jurídico francês, tem-se entendido que a aplicação das cláusulas gerais anti-abuso – aí previstas como abuso de direito fiscal – apenas poderá admitir-se quando se verifique que a operação efectuada reúna, cumulativamente, os seguintes pressupostos: (i) constitua uma distorção da intenção do legislador; (ii) não se apresente como uma resposta a um qualquer interesse económico e (iii) tenha uma motivação exclusivamente fiscal, sendo realizada unicamente para evitar o imposto.

Analisados os elementos em que se decompõe a cláusula geral anti-abuso e que viabilizam a sua aplicação, vejamos, no caso dos autos, se os elementos da norma se verificam.

Assim, nos presentes autos, a Requerida qualificou a operação de transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima e a subsequente venda da participação social detida na sociedade anónima como planeamento fiscal ilegítimo, considerando que subjacente à operação de transformação não esteve qualquer razão económica mas apenas e só o objectivo de transformar um dividendo, sujeito a tributação, numa mais-valia excluída de tributação, tendo assim a dita operação como objectivo principal a obtenção de uma vantagem económica.

Em consequência, aplicando a cláusula geral anti-abuso, desconsiderou a referida operação de transformação, tributando a alienação da participação social em sede de mais-valias, como se de uma alienação de quotas se tratasse.

Os Requerentes, por seu turno, contestam a aplicação, pela Requerida, da cláusula geral anti-abuso, alegando, em síntese, que a alteração da natureza jurídica da sociedade “C... – ..., L.da” ocorreu por motivos económicos válidos e que a alienação da participação social detida pelo Requerente foi exigida pelo processo de reestruturação e reorganização financeira do Grupo onde se insere a C..., S.A.

Em face do exposto, importa determinar a verificação ou não, nos presentes autos, dos elementos que permitem a aplicação do elemento sancionatório da cláusula geral anti-abuso, isto é, a ineficácia tributária dos actos e negócios jurídicos praticados pelos Requerentes.

Vejamos:

Quanto ao **elemento meio**, relevam para a apreciação da sua verificação ou não, os meios utilizados e a forma essencial ou principalmente artificiosa ou fraudulenta com que o são.

Significa isto que, na situação em apreço, apenas se poderia considerar verificado o elemento meio se os actos ou negócios jurídicos praticados pelos Requerentes revestissem uma forma anómala, inusual, artificiosa ou fraudulenta.

Na hipótese dos autos, porém, os actos e negócios jurídicos praticados pelos Requerentes revestem uma forma perfeitamente usual, típica e adequada ao efeito pretendido, não se vislumbrando qualquer utilização de artifício ou fraude para alcançar tal efeito.

Aliás, nem se diga, como o faz a Requerida, enquadrar-se o caso dos autos nas denominadas “step by step transactions”, já que estas, como ademais se refere no acórdão citado pela Requerida e já supra referido, se reconduzem a uma “*facti species*” complexa, envolvendo uma série de actos e/ou negócios jurídicos coordenados entre si com o objectivo comum de conseguir uma vantagem fiscal.

No caso dos autos, repete-se, apenas estão em causa dois actos/negócios: a transformação da sociedade por quotas em anónima e a subsequente venda de acções.

Parece assim evidente não consubstanciarem os actos/negócios dos autos qualquer “*facti species*” complexa.

No que concerne ao **elemento resultado**, dúvidas não restam de que os actos e negócios

jurídicos praticados pelos Requerentes conduziram à obtenção de uma vantagem fiscal.

De facto, a transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima e a subsequente alienação da participação social detida nesta última conduz à aplicação de um regime fiscal mais favorável, já que, enquanto que a alienação da quota é considerada uma mais-valia tributada nos termos do disposto no artigo 10º nº 1 a) do Código do IRS, a alienação da participação social é uma mais-valia excluída de tributação.

No entanto, não se poderá considerar, sem mais considerações, abusiva a opção do contribuinte pela via menos onerosa.

Com efeito, e seguindo **BERGERÉS**, *“nenhum principio do direito fiscal implica que as escolhas dos contribuintes se façam pela via mais tributada. O contribuinte pode perfeitamente erigir uma construção jurídica que desemboque numa tributação relativamente moderada. O abuso do direito não condena a habilidade fiscal, mesmo que esta conduza a construções jurídicas pouco ortodoxas”*.

Nas palavras de **DIOGO LEITE DE CAMPOS** e **JOÃO COSTA ANDRADE**, *“o Direito fiscal determina as situações tributárias, mas não há qualquer obrigação de se colocar numa certa situação prevista na lei”*.

Aliás, a interpretação deste artigo no sentido de a Administração Tributária pretender obrigar o contribuinte a escolher a via mais tributada tem sido uma das muitas críticas avançadas a esta cláusula geral anti-abuso, considerando vários autores que, não celebrando o contribuinte o negócio fiscalmente mais oneroso, *“toda a sua actividade económica correrá o risco de ser invalidada”*.

Já no que diz respeito ao **elemento intelectual**, conforme supra exposto, a sua verificação depende da prova de que a escolha do meio tenha sido essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos.

É certo que a prova da motivação terá de ser efectuada com recurso a factos ou elementos que permitam ao intérprete extrair, com razoável segurança e segundo critérios de razoabilidade e normalidade, a conclusão de que o contribuinte atribuiu às formas adoptadas um preponderante fim fiscal.

No entanto, tratando-se de um facto constitutivo do direito da aplicação, por parte da

Administração Fiscal, da cláusula geral anti-abuso, o ónus da prova da verificação deste elemento intelectual incumbe à Administração Tributária, já que, conforme decorre do disposto no artigo 74º da Lei Geral Tributária, “o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.”

É, pois, à Administração Tributária que incumbe a prova do facto constitutivo do seu direito, incumbindo-lhe, assim, o ónus da prova de que a transformação operada teve como fim principal ou essencial a eliminação do imposto.

Defender, como pretende a Requerida, que os argumentos aduzidos pelos Autores não provam que o fim principal ou essencial não tenha sido dirigido à eliminação do imposto representa uma inversão do ónus da prova que não tem qualquer acolhimento legal.

Em face do exposto, incumbia à Administração Tributária provar os factos que permitissem a prova do elemento intelectual, prova essa que não logrou fazer – *vide* matéria de facto provada.

O facto de a Administração Tributária não ter logrado fazer essa prova não significa que se tenha provado o oposto, já que, conforme é sabido, da resposta negativa a um quesito não resulta que se provou o contrário do nele vertido, significando a resposta negativa pura e simplesmente que tal matéria não se provou.

Neste ponto, tanto a jurisprudência como a doutrina têm convergido, entendendo de forma unânime que a resposta negativa não determina que se considere provado o facto inverso.

E, analisados os argumentos expendidos pelos Requerentes para prova da razão económica justificativa da transformação, o certo é que não se poderá julgar provada tal razão económica, por duas ordens de razões.

Por um lado, porque muito embora a Administração Tributária não tome posição definida sobre os factos articulados pelos Requerentes – quando, sob pena de a defesa se considerar “frouxa”, poderia e deveria tê-lo feito -, a verdade é que tais factos dever-se-ão considerar em oposição com a defesa apresentada no seu conjunto.

Por outro lado, porque os argumentos avançados pelos Requerentes não são aptos a, *de per se*, provar a motivação económica da transformação.

De facto, os Requerentes limitam-se a alegar que a transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima se insere num conjunto de actos e negócios jurídicos que tiveram em vista o processo de reestruturação e reorganização financeira do Grupo onde se insere a C..., S.A., o qual incluía a internacionalização da empresa para outros mercados.

Ora, salvo o devido respeito, e acompanhando neste aspecto a Administração Tributária, não se poderá defender, sem mais, não ser possível reestruturar e reorganizar o grupo de sociedades sem a prévia transformação da sociedade por quotas em anónima, não se vislumbrando, da mesma forma, a razão pela qual a sociedade por quotas não se poderá internacionalizar.

Note-se que, embora se percebam as razões inerentes à invocada necessidade de transformação da sociedade por quotas em anónima previamente à sua internacionalização, o certo é que, juridicamente, nada impede que a sociedade por quotas se internacionalize, pelo que incumbia aos Requerentes carrear para os autos os factos necessários à prova de tal necessidade.

Não o tendo feito, não poderá este tribunal dar como provadas as razões económicas da transformação.

Como quer que seja, o certo é que incumbia à Administração Tributária a prova deste elemento, prova essa que não logrou efectuar, pelo que não se considera verificado o elemento intelectual.

Mas, ainda que a Administração Tributária tivesse logrado provar que a transformação da sociedade e posterior alienação das participações sociais não teve subjacente qualquer motivo de cariz económico, mas apenas e só a intenção de elisão fiscal, sempre estaria esta operação isenta do pagamento de imposto sobre mais-valias.

Isto porque, e entrando na análise do **elemento normativo**, *“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 co, 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 actividade 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”.

Esta “intenção de tributar” reconduz-se, na sua essência, ao princípio de acordo com o qual só os factos previstos na lei como sujeitos a imposto podem ser tributados.

Na hipótese dos autos parece ser clara a não existência desta “intenção de tributar”, o que decorre desde logo da coexistência, no ordenamento jurídico-tributário, da tributação em sede de IRS das mais-valias decorrentes da alienação de quotas com a exclusão de tributação das mais-valias decorrentes da alienação de acções.

Aliás, **SALDANHA SANCHES**, *op. e loc. cit.*, perante uma hipótese em tudo semelhante à dos presentes autos, considera tratar-se de uma “*lacuna consciente de tributação*”, concluindo que “*se o legislador, ao mesmo tempo que tributa as mais-valias das alienações das quotas, deixa por tributar as mais-valias das acções ou as tributava com uma taxa mais reduzida, não pode deixar de se aceitar fiscalmente a transformação de uma sociedade comercial em sociedade por acções mesmo que a transformação seja motivada por razões exclusivamente fiscais*”.

Também no âmbito do direito internacional, designadamente do direito francês, tem a jurisprudência entendido que a transformação, de forma regular, de uma sociedade por quotas em sociedade anónima, seguida da venda de participações sociais desta última sociedade não se insere no domínio de aplicação da cláusula geral anti-abuso.

Isto porque, ainda que a transformação fosse motivada por razões exclusivamente fiscais, foi o legislador que fez a opção de tributar a alienação de quotas e excluir da tributação a alienação de acções.

Acresce ainda que a opção de constituir uma sociedade por quotas ou uma sociedade anónima se insere dentro do âmbito da autonomia privada, não podendo o Estado impor aos cidadãos a constituição de determinado tipo societário em detrimento de outro nem sancionar os cidadãos por terem constituído uma sociedade com maiores benefícios fiscais.

É certo que o princípio da autonomia privada e a legitimidade do planeamento fiscal

encontram o seu limite quando os contribuintes se servem de esquemas negociais manifestamente artificiosos, manipulando as formas jurídicas com o intuito principal de escapar ao pagamento do imposto que seria devido caso fossem empregues as práticas negociais mais comuns para alcançar o mesmo resultado económico.

Conforme refere **SALDANHA SANCHES**, não está - nem pode estar - em causa a liberdade de escolha do contribuinte na conformação dos seus negócios, isto é, não está em causa o exercício da sua autonomia privada: o que se limita é a possibilidade de a vontade do contribuinte ser relevante no que respeita ao grau da sua oneração fiscal.

Isto porque, permitir sem quaisquer limites o planeamento fiscal colidiria com o dever geral de pagar impostos e com os princípios constitucionais da igualdade fiscal e da capacidade contributiva.

Quanto ao **elemento sancionatório**, não se tendo verificado todos os elementos que permitem a aplicação da cláusula geral anti-abuso, designadamente os elementos meio, intelectual e normativo, não será de aplicar este elemento, concluindo-se, assim, não ser possível, por recurso à aplicação da cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38.º n.º 2 da Lei Geral Tributária, sancionar com a ineficácia, para efeitos tributários, os actos e negócios jurídicos praticados pelos Requerentes.

Note-se que o entendimento aqui defendido quanto à verificação dos elementos em causa, *maxime* dos elementos meio, intelectual e normativo, está em plena sintonia com a orientação que tem vindo a ser tomada por este tribunal.

Com efeito, no âmbito da mesmíssima questão de direito, têm vindo os sucessivos tribunais arbitrais constituídos ao abrigo do RJAT a sufragar o entendimento aqui propugnado, quanto à verificação dos elementos necessários à aplicação da cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38º n.º 2 da Lei Geral Tributária.

De tudo quanto se expôs resulta que os actos e negócios jurídicos em causa nos presentes autos se inserem no âmbito do planeamento fiscal legítimo, não se verificando, por isso, os pressupostos da aplicação da cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38º n.º 2 da Lei Geral Tributária.

Pelo que terá de proceder, neste ponto, a pretensão dos Requerentes quanto à não

verificação, *in casu*, dos requisitos de que a lei faz depender a aplicação da cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38º n.º 2 da Lei Geral Tributária.

i. (iv) **Da alegada violação do princípio da igualdade:**

Vêm os Requerentes invocar a violação do princípio da igualdade previsto no artigo 55º da Lei Geral Tributária, alegando para tanto que a Administração Tributária, em situação em tudo semelhante à dos autos, considerou que o planeamento fiscal previsto não poderia considerar-se abusivo.

Conforme resulta da matéria de facto provada (alínea 1), em 20/05/2009 foi submetido ao Director-Geral dos Impostos um Modelo de Declaração de Planeamento Fiscal, com vista à apreciação de um esquema de planeamento fiscal consubstanciado na conversão de uma sociedade por quotas numa sociedade anónima para excluir da incidência de IRS as mais-valias, dado que a eventual mais-valia gerada com a alienação de acções detidas há mais de 12 meses não é tributável em IRS.

Tal pedido de apreciação foi efectuado nos termos e para os efeitos do disposto no DL 29/2008, de 25 de Fevereiro, que estabelece deveres de comunicação, informação e esclarecimento à administração tributária sobre esquemas propostos ou actuações adoptadas que tenham como finalidade, exclusiva ou predominante, a obtenção de vantagens fiscais, em ordem ao combate ao planeamento fiscal abusivo, aplicando-se aos esquemas ou actuações de planeamento fiscal em que estejam implicadas vantagens fiscais respeitantes, por qualquer modo, total ou parcialmente, aos impostos sobre o rendimento, sobre a despesa e sobre o património administrados pela Direcção-Geral dos Impostos. (cfr. artigos 1º e 2º).

Nos termos do disposto no artigo 15º do citado Decreto-Lei, o Director-Geral dos Impostos, para efeitos de prevenção da fraude e evasão fiscais, procede à divulgação pública, através da página electrónica desta instituição na Internet, do entendimento da Direcção-Geral dos Impostos de que certo esquema ou actuação de planeamento fiscal, descrito em termos gerais e abstractos, é reputado abusivo e pode ser requalificado, objecto

de correcções ou determinar a instauração de procedimento legalmente previsto de aplicação de disposições anti-abuso.

Dito isto, importa, antes de mais, verificar se a situação comunicada ao Director-Geral dos Impostos para efeitos do disposto no DL 29/2008, de 25 de Fevereiro é igual à situação dos presentes autos.

Ora, analisada a síntese do planeamento fiscal submetido à apreciação do Director-Geral dos Impostos, parece, efectivamente, serem as situações semelhantes.

Com efeito, trata-se, em ambas as situações, da apreciação da validade fiscal de operações de transformação de sociedades por quotas em sociedades anónimas, seguidas da alienação de participações sociais detidas nesta última sociedade.

No entanto, não conhecendo em pormenor aquela situação submetida à apreciação do Director-Geral dos Impostos, não pode este tribunal considerar, para efeitos de apreciação de eventual violação do princípio da igualdade, serem ambas as situações iguais.

De facto, apenas na posse de todos os elementos conformadores de uma e outra situação se poderá avaliar da igualdade entre ambas as hipóteses, pois que apenas perante situações iguais em todas as suas vertentes se poderá propugnar pela aplicação do mesmo tratamento fiscal, sob pena de violação do princípio da igualdade.

Como quer que seja, a verdade é que, ainda que as situações fossem iguais e justificativas da aplicação do mesmo tratamento – o que, insiste-se, o tribunal desconhece – a verdade é que não fizeram os Requerentes, como se lhes impunha, prova de que, naquela situação alegada, o Director-Geral dos Impostos não a reputou como planeamento fiscal abusivo.

Na verdade, os Requerentes limitam-se a alegar que *“à data (03/05/2013), o referido esquema não consta da lista divulgada na Internet, ao abrigo do disposto no artigo 15º do Decreto-Lei nº 29/2008, de 25 de Fevereiro”*.

Podiam e deviam os Requerentes ter junto aos autos documento comprovativo de tal facto. Não obstante, não o fizeram.

E, muito embora a Requerida não tenha impugnado este facto, a verdade é que a sua prova apenas poderá ser efectuada por documento, não tendo a sua não impugnação por parte da Requerida quaisquer efeitos cominatórios.

Não constando dos autos nenhum documento apto a provar o alegado pelos Requerentes, não poderá este tribunal considerar verificada a violação do princípio da igualdade invocado, que, assim, terá de improceder.

i. (v) Da alegada falta de fundamentação:

Por último, alegam os Requerentes que, no relatório definitivo que fundamentou as liquidações em causa nos presentes autos, a Administração Tributária não deu cumprimento ao dever legal de fundamentação previsto no artigo 77º da Lei Geral Tributária.

Para tanto invocam em síntese, que, de tudo quanto lhes foi notificado, ficaram os Requerentes sem saber o porquê da aplicação da cláusula geral anti-abuso.

Vejam-se se assiste razão aos Requerentes neste ponto.

O direito à fundamentação expressa e acessível de todos os actos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos é um direito consagrado e constitucionalmente garantido dos cidadãos (artigo 268º n.º 3, da Constituição da República Portuguesa).

Enquanto acto definidor da posição da Administração Tributária perante os particulares, a decisão do procedimento tributário deve obedecer aos requisitos gerais do acto administrativo (artigo 123º do Código do Procedimento Administrativo).

Em matéria tributária, o dever de fundamentação das decisões do procedimento tributário está previsto no artigo 77º da Lei Geral Tributária, que dispõe:

“1 – A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.

2 – A fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.”

É igualmente pacificamente aceite e defendido pela jurisprudência e doutrina que a

fundamentação, podendo variar consoante o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, só é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear os mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação.

Assim, tem vindo a ser entendido que, se as conclusões do relatório da fiscalização esclarecem, minimamente, o contribuinte, que dele foi notificado, das razões de facto e de direito que levaram a Administração Fiscal a liquidar o imposto em causa, não existe qualquer vício de falta de fundamentação do acto.

No caso dos autos, muito embora os Requerentes aleguem não terem ficado a saber a razão pela qual a Administração Tributária aplicou a cláusula geral anti-abuso, a verdade é que, dos relatórios elaborados e notificados aos Requerentes, percebe-se os motivos que levaram a Administração Tributária a tal aplicação.

De facto, dos referidos relatórios depreende-se que a Administração Tributária considerou verificados os diversos requisitos de que a lei faz depender a aplicação da cláusula geral anti-abuso, ao considerar que as operações de transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima e posterior alienação da participação social detida nesta última tiveram como único objectivo evitar a tributação das mais-valias, gerando uma mais-valia não tributada, e não qualquer motivação de ordem económica.

Esta foi a razão pela qual a Administração Tributária entendeu aplicar a cláusula geral anti-abuso, sendo certo que tal razão encontra-se de forma expressa manifestada e fundamentada nos relatórios em causa.

E tanto assim é que os Requerentes defenderam-se da intenção da Administração Tributária invocando tratar-se de operações justificadas por interesses económicos.

Se estes fundamentos correspondem ao não à realidade é questão que tem a ver com o mérito e já não com a forma e que, portanto, se coloca numa outra dimensão de que não cumpre, neste ponto, conhecer.

Em face do exposto, entendemos que a Administração Tributária indicou de forma

expressa as razões de facto e de direito que levaram à aplicação da cláusula geral anti-abuso da forma, cumprindo, assim, o dever legal de fundamentação que sobre si impendia, pelo que terá necessariamente de improceder a invocada falta de fundamentação.

O mesmo se diga, aliás, da invocada falta de fundamentação da liquidação de juros compensatórios.

Muito embora sobre os actos de liquidação de juros compensatórios impenda, igualmente, o dever de fundamentação, esta carece, na esteira do que vem sendo o entendimento jurisprudencial e doutrinal, no entanto, de um rigor extensivo bastante diminuído, em virtude de se tratar de actos consequentes do atraso no apuramento e entrega, a quem de direito, da prestação tributária.

Assim, fundamentado o acto de liquidação do imposto, ter-se-á de julgar, como corolário lógico, devidamente fundamentado o acto de liquidação de juros compensatórios, que dele decorrem directamente.

Pelo que improcede, da mesma forma, a arguida falta de fundamentação do acto de liquidação de juros compensatórios.

VI. VI. DISPOSITIVO:

Em face do exposto, decide-se:

- a. a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de IRS relativos ao exercício de 2009, no valor de € 145.737,61;
- b. b) Julgar procedente o pedido de reembolso das quantias que hajam sido indevidamente pagas; e
- c. c) Julgar procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal, calculados sobre os montantes indevidamente pagos, desde a data do pagamento e até efectivo e integral pagamento por parte da Requerida.

De acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 315.º do CPC, na alínea a) do n.º 1 do artigo

97.º-A do CCPT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT) fixa-se o valor do processo em € 145.737,61

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e do artigo 4.º do RCPAT, fixa-se o montante das custas em € 3.060,00 nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida

Registe e notifique.

Lisboa, 19 de Dezembro de 2013

Os Árbitros,

José Poças Falcão

Arlindo José Francisco

Alberto Amorim Pereira

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 138.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do DL 10/2011, de 20/01.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.