

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 165/2018-T

Tema: IRS – Cláusula Geral Anti Abuso.

Decisão Arbitral

Os árbitros Dr. José Poças Falcão (Presidente), Dra. Cristiana Maria Leitão Campos e Dra. Cristina Aragão Seia, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. Relatório

A... (adiante A...), contribuinte n.º..., com domicílio na Rua ..., ..., ...-... ...; B... (adiante B...), contribuinte n.º..., com domicílio na Rua..., ..., ...-... ...; e C... (adiante C...), contribuinte n.º..., com domicílio na Rua ..., ..., ...-... ..., vieram, ao abrigo do art. 2.º n.º 1, alínea a), e dos arts. 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redacção introduzida pelo art. 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante abreviadamente designado “RJAT”) e dos arts. 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, apresentar pedido de constituição de Tribunal Arbitral Colectivo em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” ou “Requerida”).

Em tal pedido, solicitam os Requerentes, em coligação de autores e cumulação de pedidos, nos termos do art. 3.º, n.º 1 do RJAT, a pronúncia arbitral sobre a legalidade das liquidações de IRS abaixo indicadas referentes aos anos de 2013 e 2014, no montante global de € 1.529.996,86 (um milhão quinhentos e vinte e nove mil novecentos e noventa e seis euros e oitenta e seis cêntimos) e a sua consequente anulação invocando vício de

forma, por preterição do dever de fundamentação e vício de violação de lei por erro da AT quanto aos factos e quanto ao direito.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 4 de Abril de 2018.

Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do nº 2 do art. 6º e da alínea b) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 23.05.2018, as partes foram 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 6º e 7º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 14 de Junho de 2018.

A AT, chamada a pronunciar-se, apresentou Resposta em que, apenas por impugnação, defendeu a improcedência do pedido, pugnando pela manutenção na ordem jurídica das liquidações controvertidas por entender que as mesmas consubstanciam uma correcta aplicação do direito aos factos, e juntando cópia do processo administrativo.

Por despacho de 11 de Setembro de 2018, foi dispensada a reunião prevista no art. 18º do RJAT e as partes convidadas a produzir alegações escritas o que fizeram, pronunciando-se sobre as questões controvertidas, reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.

Foi fixado o dia 07.11.2018 para prolação da decisão final.

II. Saneamento

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

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

Não se verificam excepções nem nulidades, pelo que se impõe conhecer, em seguida, do mérito do pedido.

III. Mérito

1. Matéria de facto

1.1. Factos provados

Julgam-se provados os seguintes factos:

- a) Os Requerentes, apresentando-se em coligação de autores, impugnam as seguintes liquidações de IRS de 2013 e 2014, com origem em acções inspectivas que lhes foram efectuadas:

sujeito passivo	ano	n.º liquidação	valor a pagar
A...	2013	2017 ...	615 453,69
	2014	2017 ...	137 095,76
C...	2013	2017 ...	313 185,18
	2014	2017 ...	74 396,25
B...	2013	2017 ...	315 575,30
	2014	2017 ...	74 290,68

- b) As liquidações foram emitidas pela AT, em aplicação da cláusula geral anti abuso prevista no n.º 2 do art. 38º da LGT, na sequência de procedimentos inspectivos efectuados:

- à D...: ordens de serviço n.ºs OI2016... e OI2016... de 18.07.2016, de âmbito geral e extensão aos exercícios de 2013, a primeira, e 2014, a segunda;
 - à E...: Despacho DI2017... de 14.03.2017, com o objetivo de consulta, recolha e cruzamento de elementos extensivo aos exercícios de 2013 e 2014;
 - ao Requerente A...: ordens de serviço n.ºs OI2017... (2013) e OI2017... (2014) de 19.07.2017;
 - ao Requerente C...: ordens de serviço n.ºs OI2017... (2013) e OI2017... (2014) de 19.07.2017 (pp. 1-2 do PA A...);
 - à Requerente B...: ordens de serviço n.ºs OI2017... (2013) e OI2017... (2014) de 24.07.2017;
- c) Os Requerentes são os principais promotores e fomentadores de um grupo empresarial de cariz familiar, conhecido por “GRUPO E...” do qual fazem parte, para além de outras, as empresas D..., Lda., NIF ... (adiante designada por D...) e E..., S.A., NIF ... (adiante designada por E...).
- d) Foram responsáveis de facto pela sociedade D..., assumindo a respectiva administração no biénio de 2013/2014, os ora Requerentes A..., B... e C...;
- e) A..., pai de C... e de B..., é gerente sem qualquer participação social na D... e accionista da E...;
- f) C... é sócio da D... e accionista da E...;
- g) B... é sócia da D... e accionista da E...;
- h) A empresa E... tem por objeto social o exercício do comércio, indústria de fabrico e reparação de células robotizadas de soldadura, de manipulação e de paletização bem como o exercício do comércio, indústria de fabrico e reparação de robots e equipamentos de soldadura, respetivos componentes e acessórios, ou qualquer outro produto industrial (p. 17 e ss; certidão permanente E..., a pp. 64 e ss do PA C...).

i) O capital social da E..., encontra-se distribuído da seguinte forma:

Participante	%	Valor (euros)
A...	49,98	1 599 000,00
C...	24,98	799.500,00
B...	24,98	799.500,00
Outros	0,06	2.000,00
TOTAL	100,00	3.200.000,00

j) O objeto social da D... compreende a trefilagem ou estilagem a frio a partir de fio laminado de produção própria e adquirido, bem como a fabricação e reparação de máquinas e equipamentos de soldadura (p. 21 e ss do PA A...).

k) O seu capital social encontra-se distribuído por quatro quotas da seguinte forma:

Participante	%	Valor (euros)
F..., Lda.	52,00	78.000,00
E...	46,34	69.500,00
C...	0,83	1.250,00
B...	0,83	1.250,00
TOTAL	100,00	150.000,00

l) Entre 2008 e 2013 a E... realizou um investimento significativo em equipamentos produtivos apoiada pelo sistema de incentivos ao investimento QREN- SI INOVAÇÃO - Portaria n.º 1464/2007 de 15 de Novembro.

m) Nesse sentido celebrou em 2008 com o IAPMEI o contrato de Concessão de Incentivos Financeiros no âmbito de Incentivos à Inovação (Contrato n.º 2008/...) no montante de 10.072.182,62 €, constante do Anexo 2 junto com o pedido arbitral e que aqui se dá por integralmente reproduzido.

- n) Em 2013 e após realizada a verificação física e documental de todo o projeto por parte dos técnicos da entidade contratante – IAPMEI- verificou-se que estava por cumprir uma das premissas legalmente previstas para aceder ao Prémio de Realização previsto naquele contrato - relativa à situação económico-financeira equilibrada e cobertura do projecto por capitais próprios (pp. 111-116 do PA C...).
- o) A D... era, em 2013, credora da E... no montante de 1.748.897,60 €.
- p) Para cumprimento da condição referida em n), os técnicos do IAPMEI apontavam, em Outubro de 2013, para a necessidade de reforço dos capitais próprios da E... em cerca de 2.000.000,00 € (pp. 111-116 do PA C...).
- q) Como o Grupo E... passava à época por graves dificuldades financeiras, foi negociado com o G... (G...) o financiamento daquele valor, através de um empréstimo à E... enquanto entidade devedora.
- r) O G... emprestou efectivamente a referida verba à E... que a transferiu para a D... em 13.12.2013 (p. 79-86 do PA C...).
- s) O objectivo da operação era o equilíbrio da situação económico-financeira e o reforço dos capitais próprios da E..., pois sendo esta devedora da D... no montante de 1.748.897,60 €, o valor do financiamento/crédito facultado pelo G... foi entregue à D... a título de pagamento daquela quantia, passando a E... de devedora a credora da D... em cerca de 250.000,00 €.
- t) O montante de 2.000.000 € foi na mesma data transferido, a título de mútuo aos Requerentes, em três parcelas, para a conta PT... de que é titular o Requerente C... (pp. 149-151 do PA C...).
- u) Na D..., estes montantes foram contabilizados nas contas dos Requerentes, nos seguintes termos:
- A... – 1.000.000 €
 - C... – 500.000 €
 - B... – 500.000 €
- v) Estes valores foram posteriormente utilizados pelos sócios para reforço do capital próprio da E... mediante a entrega de prestações suplementares exactamente no mesmo valor dos montantes atrás referidos (pp. 79-87 e 95-106; quadro p. 47 do PA C...).

- w) Em 2014, os técnicos do IAPMEI verificaram que ainda assim, a condição da situação económico-financeira equilibrada e cobertura do projecto por capitais próprios não se encontrava cumprida, sendo necessário novo reforço dos capitais próprios da E... em mais 500.000,00 € (pp. 110-111 do PA C...).
- x) O esquema contratual utilizado foi idêntico ao anterior (quadro pp. 53 do PA C...): a E... contraiu um empréstimo naquele valor junto do G..., valor que mutuou à D... .
- y) Esta, por seu turno, mutuou esse mesmo valor aos Requerentes (250.000,00 € a A... e 125.000,00 € a cada um dos outros) sem que tenha sido estabelecida qualquer remuneração, prazo ou indemnização por incumprimento, valores que os Requerentes utilizaram para reforçar os capitais próprios da E... (pp. 160 do PA C...).
- z) Em 19.09.2014, a E... transferiu para a D... a quantia de 500.000 €, montante que esta transferiu de imediato, em três parcelas, para a conta PT... de que é titular o Requerente C..., a título de mútuo (pp. 87-94 do PA C...).
- aa) Valores que retornaram à E... sob a forma de prestações suplementares efectuadas pelos sócios.
- bb) Nos capitais próprios da E... estão, assim, incluídas prestações acessórias realizadas pelos sócios A..., C... e B... que totalizam € 2.500.000,00, sendo contabilizadas € 2.000.000,00 em 2013 e € 500.000,00 em 2014, nas contas a seguir indicadas:

Prestações acessórias contabilizadas na E...			
Conta	2013	2014	Total
5311 – A...	1.000.000,00	250.000,00	1.250.000,00
5312 – C...	500.000,00	125.000,00	625.000,00
5313 – B...	500.000,00	125.000,00	625.000,00
Total	2.000.000,00	500.000,00	2.500.000,00

- cc) Os contratos de mútuo acima referidos não revestiram as exigências legais formalmente exigíveis (pp. 149-151 e 160 do PA C...).
- dd) Em ambas as situações os fundos regressaram à E... sob a forma de prestações acessórias de capital, na proporção das participações dos Requerentes nesta empresa, para cumprir com o rácio de solvabilidade de 25%, exigido pelo IAPMEI para que a empresa pudesse aceder ao sistema de incentivos à inovação.

- ee) Os accionistas da E... viram dessa forma as suas participações acessórias reforçadas.
- ff) Os actos e negócios jurídicos realizados pelos Requerentes e pelas sociedades D... e E... tiveram como objectivo cumprir com uma cláusula legal que desse acesso a esta última aos incentivos ao investimento contratualizados.
- gg) Só a Requerente B... exerceu o direito de audição prévia no âmbito do procedimento inspectivo.
- hh) Em 04.04.2018, os Requerentes apresentaram o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

1.2. Factos não provados

Inexistem outros factos com relevo para apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

1.3. Motivação quanto à matéria de facto

No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na livre apreciação das posições assumidas pelas Partes (em sede de facto) e no teor dos documentos juntos aos autos, não contestados pelas Partes, bem como na análise dos processos administrativos anexados pela Requerida.

2. Matéria de direito

2.1. Questão principal

Os Requerentes vêm impugnar liquidações de IRS nº 2017..., 2017... e 2017...

referentes ao ano de 2013; e 2017..., 2017... e 2017... referentes ao ano de 2014, no montante global de € 1.529.996,86 (um milhão quinhentos e vinte e nove mil novecentos e noventa e seis euros e oitenta e seis cêntimos) e pretendem a sua consequente anulação invocando vício de forma, por preterição do dever de fundamentação e vício de violação de lei por erro da AT quanto aos factos e quanto ao direito, ao aplicar indevidamente a cláusula geral anti abuso (CGAA) prevista no n.º 2 do art. 38.º da LGT, na sequência de procedimentos inspectivos efectuados.

Por seu turno, a Requerida defende a improcedência do pedido, pugnando pela manutenção na ordem jurídica das liquidações controvertidas por entender que as mesmas consubstanciam uma correcta aplicação do direito aos factos.

Convém, antes de mais, definir o enquadramento legal da questão.

2.2. Enquadramento legal

O artigo 38.º, n.º 2, da LGT estabelece uma cláusula geral anti abuso, nos termos da qual «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».

No caso *sub judice*, a AT decidiu pela aplicação da cláusula geral anti abuso considerando que, para efeitos de tributação em IRS, “(...) o objectivo principal das operações em causa, nos moldes em que foram delineadas, foi o de dotar os accionistas de disponibilidades financeiras por forma a aumentarem as suas participações no capital da E... sem tributação em IRS” (ponto 15 da Resposta).

Para aferirmos da legalidade das liquidações em crise temos que verificar se se encontram preenchidos os quatro pressupostos cumulativos de aplicação do regime anti abuso constante do artigo 38.º, n.º 2 da LGT, consubstanciados (i) no meio artificioso, (ii)

motivado exclusivamente por um propósito fiscal, (iii) de redução, eliminação ou diferimento do imposto, (iv) sendo o resultado alcançado não querido pelo legislador e, por essa razão, objecto de reprovação normativo-sistemática.

Antes de mais, e na senda do que ficou estabelecido no acórdão do CAAD proferido no proc. 180/2014-T, «(...) há que salientar a natureza de norma excepcional [absolutamente excepcional] da CGAA.

A natureza excepcional desta norma resulta quer do facto de permitir que a tributação seja efetuada por aplicação de outras regras que não as normas gerais que a lei prevê para o(s) negócio(s) efetivamente praticados, quer, mais importante, por constituir um desvio ao princípio da segurança jurídica, na sua dimensão de previsibilidade da lei fiscal aplicável, que é um princípio basilar do direito fiscal.

Segurança e previsibilidade implicam que os contribuintes possam confiar na tipicidade do tipo legal de imposto, que possam ter a certeza que, uma vez praticados os negócios que a norma de incidência prevê, serão tributados de acordo com a respetiva estatuição.

A CGAA só será, pois, aplicável nos casos em que se deva considerar que não é posto em causa o valor da segurança jurídica, a ideia de confiança na norma legal ínsita na ideia de Estado de Direito, por o contribuinte, objetivamente, dever saber que o ato ou negócio que praticou, nas circunstâncias em que ele aconteceu, não pode ser enquadrado na previsão legal por não ser coerente com o “espírito da lei”, muito embora, formalmente, possa encontrar “amparo” no elemento literal da norma.

Porém, diferentemente do que acontece relativamente a normas com idêntico intuito, que encontramos em outros ramos do ordenamento jurídico, como sejam o instituto do abuso do direito ou o princípio da boa-fé, a CGAA não é uma cláusula geral aberta que permita ao intérprete afastar a solução legal (a tributação) que decorre da norma que resultaria aplicável (da norma de incidência cuja hipótese os factos preenchem) invocando considerações de justiça material ou de coerência substantiva do sistema jurídico fiscal.

A CGAA é, também ela, uma norma típica - como não poderia deixar de ser, tratando-se de uma norma que releva diretamente nas regras de incidência tributária - que só pode ser aplicada quando, indubitavelmente, se encontrem verificados todos e cada um dos pressupostos nela previstos.

Significa isto que o intérprete tem de se abster de quaisquer juízos sobre, nomeadamente, se a economia fiscal lograda é ou não “justificada” ou “aceitável”, se a concreta situação fere ou não uma suposta igualdade horizontal entre os contribuintes.

O intérprete, o julgador, tem apenas o dever de verificar se, no caso concreto estão ou não, indubitavelmente, presentes cada um dos pressupostos de aplicação da CGAA.

E tal análise, tal interpretação, tem que ser feita de forma restritiva, como impõem as regras da hermenêutica jurídica relativamente às normas excepcionais.

Ao intérprete é completamente vedado dar à CGAA um âmbito de aplicação mais vasto [fazer uma interpretação extensiva] que aquele que decorre do próprio texto legal, mesmo que sob o pretexto de realização da justiça material no caso concreto.

Dir-se-á que, assim sendo, fica, em muito, reduzida a eficácia da CGAA no combate a formas de elisão fiscal que se poderão, razoavelmente, considerar abusivas.

Poderá ser a realidade, mas tal decorre, inquestionavelmente, da natureza excepcional da norma e do que tal natureza impõe ao intérprete, ao julgador. (...)».

Vejamos então.

2.3. Os elementos da CGAA

É pacífico, na doutrina e na jurisprudência, que a aplicabilidade da CGAA supõe a verificação cumulativa de quatro pressupostos: elemento meio; elemento resultado; elemento intelectual; elemento normativo.

2.3.1. Elemento meio

Retomando o acórdão já referido, ali se cita COURINHA que, a propósito do elemento meio, afirma que “este elemento corresponde à via escolhida pelo contribuinte para obter o desejado ganho ou vantagem fiscal, i.e., o(s) acto(s) ou negócios jurídicos cuja estrutura se encontra determinada em função de um dado resultado fiscal”. Acrescentando-se que “É, em conclusão, do nível de incoerência entre a forma ou estrutura escolhida e o propósito económico fáctico fiscal do contribuinte, entre o fim para que é entregue concretamente essa forma adoptada e a causa que lhe é própria” , que se aferirá da verificação deste elemento.

A estruturação dos actos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte para além de ser dirigida à obtenção de vantagem fiscal, terá ainda de ser simultaneamente dotada de uma forma anómala, inusual, artificiosa, complexa, ou seja, será preciso que os actos ou negócios assentem em meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso de formas jurídicas.

No caso em apreço, os Requerentes defendem que o único propósito (único e exclusivo escopo) era a necessidade de reforço dos capitais próprios da E... para cumprir com um rácio de solvabilidade de 25%, condição necessária para aceder ao quadro comunitário de apoio, concretamente, ao Sistema de Incentivos QREN- SI INOVAÇÃO (Portaria nº 1464/2007 de 15 de novembro, IAPMEI, contrato 2008/...).

A AT entende que o objetivo principal das operações em causa, tal como foram delineadas, foi o de dotar os accionistas de disponibilidades financeiras por forma a aumentarem as suas participações no capital da E... sem tributação em IRS.

Da factualidade provada resulta que os actos praticados tiveram por objectivo ultrapassar uma barreira legal que impedia a sociedade E... de aceder ao referido Sistema de Incentivos ao investimento QREN-SI INOVAÇÃO que exigia uma situação económico-financeira equilibrada e na cobertura do projecto por capitais próprios da sociedade, não se tratando de actos voluntários com vista à obtenção de uma vantagem fiscal.

Aliás, a E... recorreu a financiamento bancário para, utilizando a D... como veículo, disponibilizar o mesmo dinheiro aos seus accionistas (accionistas da E..., já que o Requerente A... não é sócio da D...) e, finalmente devolver o dinheiro à sua origem, o Banco, neste caso, o G... . Para além do reforço dos capitais próprios da E..., este “esquema” assente no empréstimo contraído junto do G... permitiu ainda a liquidação do débito que a E... tinha junto da D... no montante de 1.748.897,60 €, o que favorecia o equilíbrio da situação económico-financeira da E... .

É certo que, para esse efeito, foram celebrados vários contratos de mútuo, à margem das formalidades legalmente exigíveis e sem que tenha sido liquidado o devido imposto de selo. No entanto, essa questão não está em apreciação nos presentes autos nem é da competência deste Tribunal.

A AT refuta o argumento dos Requerentes de que a forma adoptada seria a única forma de resolução do problema da E..., entendendo que nada obstava a que o financiamento fosse obtido pelos accionistas com o aval da E..., para realizar as suas próprias prestações acessórias.

Cumpre salientar que, existindo diferentes vias legais típicas para a realização de um determinado resultado económico, o contribuinte não é obrigado a escolher a via que, para si, resultaria mais onerosa.

Assim sendo, a afirmação da AT de que o mesmo resultado económico poderia ser obtido por outra via é irrelevante em termos de aplicabilidade da CGAA.

Logo, o elemento meio não se verifica.

2.3.2. Elemento resultado

O elemento fim/resultado significa que os actos em causa têm de ser essencial ou principalmente dirigidos 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 sem a utilização desses meios.¹

Como ensina COURINHA, no elemento resultado basta demonstrar que o sujeito logrou, pelos seus actos, a verificação de uma certa vantagem fiscal e a equivalência dos efeitos económicos com aqueles, do acto normal tributado.²

No caso concreto, está provado que, os accionistas da E... viram as suas participações acessórias reforçadas. Ainda que as prestações acessórias constituam reforço de capitais próprios, os accionistas que as prestaram adquirem a posição de credor a partir do

¹ Cfr. LEITE DE CAMPOS, Diogo e COSTA ANDRADE, João, *Autonomia Contratual e Direito Tributário (A norma geral anti-elisão)*, Coimbra: Almedina, 2008, pp. 9-10.

momento em que a sociedade deliberar a sua restituição o que patenteia uma vantagem fiscal evidente.

No entanto, como se diz no Relatório de Inspeção Tributária (RIT), «o que é decisivo na aplicação da CGAA é aferir se o ato ou negócio jurídico escolhido tem uma substância, económica ou outra, que se possa dizer predominante na sua relação com a vantagem fiscal (comparativa) objetivamente decorrente dessa escolha» .

As operações realizadas apresentam vantagens que não só ou principalmente uma eventual vantagem fiscal. Têm, por outras palavras, racionalidade económico-financeira (o acesso aos incentivos de investimento). De facto, o não preenchimento das condições contratadas com o IAPMEI, punha em causa o incentivo reembolsável num valor até 4.379.130, 00 € e o prémio de realização que podia atingir os 2.988.656,86 €.

Portanto, não se pode dar como provado o requisito do fim principal ou exclusivamente fiscal. E este propósito fiscal devia ter sido provado pela Requerida.³

2.3.3. Elemento intelectual

O elemento intelectual é o pressuposto mais característico da CGAA

Como explica COURINHA, aqui «a manifestação da fraude à lei revela-se na pretensão do contribuinte em obter primordialmente uma vantagem fiscal, dirigindo neste sentido os negócios ou actos que pratica. A finalidade não fiscal que, por seu turno, deve guiar a atuação de qualquer sujeito (...) é aqui substituída, na sua normal preponderância, por uma finalidade fiscal, acabando secundarizada».

No caso concreto temos, como facto provado, as consequências jurídico-económicas dos negócios praticados e a ausência de tributação é um dado adquirido.

É extremamente difícil ponderar o “peso relativo” de cada uma das motivações em presença, porquanto, desde logo, não se traduzem ambas em “economias” monetárias que possam ser directamente comparadas.

² COURINHA, Gustavo, *op. cit.*, p. 176.

³ LEITE DE CAMPOS, Diogo e COSTA ANDRADE, João, *op. cit.*, pp. 77 e ss.

A importância não fiscal dos negócios em causa resulta evidente da valoração dos factos anteriormente feita. Os negócios praticados permitiram lograr um resultado de relevante interesse para o prosseguimento da normal atividade da sociedade E... de que os Requerentes são accionistas: o acesso ao Sistema de Incentivos ao Investimento QREN-SI Inovação, numa altura em que a empresa atravessava graves dificuldades financeiras.

Como se explicou no acórdão proferido no proc. 180/2014-T do CAAD, «sendo objectivamente impossível valorar a importância relativa dos dois interesses (fiscal e não fiscal) em presença (pese embora o montante da vantagem fiscal obtida), a dúvida teria que, necessariamente, aproveitar ao sujeito passivo num contexto – como é o dos autos - em que o ónus da prova dos factos alegados para aplicação da cláusula geral anti abuso recai sobre a AT (artigo 74.º, n.º 1, da LGT). [cf. ainda artigos 414º, do CPC, 346º, do Código Civil, 100º, do CPPT e 29º-1/c), do RJAT. Defendendo, no essencial, esta orientação, cf. ainda, na jurisprudência arbitral, os acórdãos do CAAD n.ºs 62/2014-T, de 1-9-2014 e 267/2013-T, págs. 34 e 23, respetivamente (Coletivos presididos pelo Sr. Conselheiro Jorge Lopes de Sousa).

Daí que, neste enquadramento, resultaria, no caso, a ausência de prova quanto à exclusividade ou preponderância do interesse fiscal na prática da sucessão de atos que também conduziram a uma efetiva e significativa poupança fiscal».

2.3.4. Elemento normativo

COURINHA afirma a propósito do elemento normativo que este «destina-se a conferir coerência ao sistema fiscal, às normas e ao Ordenamento, i. é, à interpretação e aplicação do Direito Tributário, tentando extrair, manter presente e evidenciar os princípios e propósitos que enformam – o espírito e intenção da lei e não apenas a sua letra, contribuindo para a sua compreensão e evitando os respectivos abusos formais. (...) Pode dizer-se, em atenção à existência (e exigência) deste elemento, que a CGAA não é, afinal, um mero expediente de obtenção de receita fiscal a qualquer custo, assente no facto de o contribuinte obter uma vantagem fiscal. A desconsideração fiscal de tais actos ou negócios só sucederá quando, cumulando-se todos os supra referidos requisitos, se demonstre que o

efeito fiscal obtido (sempre em atenção aos efeitos identicamente obtidos) merece um juízo de reprovação pelo Direito.»

Começaremos por realçar o seguinte: uma questão, que já ficou abordada, é a da motivação fiscal do negócio ou negócios praticados; outra, diferente, é o de, no pressuposto de que os negócios praticados não sejam anómalos ou artificiais, facto que a AT reconhece a p. 59, saber “da contrariedade do resultado ao Direito”. É apenas desta última questão que agora cuidaremos.

Ora, não se verificando acréscimo efectivo do património dos Requerentes, o resultado obtido não está em desconformidade com a *ratio legis*, o espírito ou propósito da lei, os princípios do Código em causa ou do próprio Sistema Fiscal, que visa tributar o acréscimo patrimonial dos sujeitos passivos.

Em suma, não se verificam cumulativamente os elementos meio, intelectual, resultado e normativo, condição necessária para o preenchimento da tipicidade da CGAA, não havendo, assim, lugar à aplicação do art. 38º, nº 2 da LGT.

Ora, a aplicação da cláusula geral anti-elisão aos actos praticados pelos Requerentes exigia, no caso em análise, e para cumprimento do nº 2 do art. 38º da LGT e do nº3 do art. 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que a AT provasse que os Requerentes praticaram actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso de 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.

Não logrou a AT provar, ao contrário do que se refere a pp. 56-58 do PA de C..., que não houve outro interesse para além do fiscal nem é certo que não se vislumbre qualquer benefício económico que não fosse a exclusão da tributação. Bem pelo contrário. Da factualidade provada resulta que a motivação principal e predominante dos actos praticados pelos Requerentes, que aqui se encontram sob escrutínio, foi cumprir com as atrás referidas condições impostas pelo IAPMEI, factor decisivo para afastar a aplicação da CGAA.

A própria AT reconheceu, a p. 59 do PA de C..., que os actos e negócios jurídicos que compõem a estrutura idealizada e concretizada pelos Requerentes são, em si mesmos, válidos e correspondem à efectiva vontade dos sujeitos passivos.

Acresce ainda que a contabilidade organizada dos sujeitos passivos goza da presunção de veracidade, cabendo à AT o ónus de ilidir essa presunção, demonstrando que os factos contabilizados não são verdadeiros⁴. O que também não aconteceu.

Pelo exposto, e uma vez que não se encontram preenchidos nos autos os pressupostos de aplicação do art 38º, nº 2 da LGT, nem a AT teve sucesso na demonstração da sua verificação, como lhe era exigido pelo nº 3 do art. 63º do CPPT, temos de concluir pela ilegalidade das liquidações de IRS em crise.

2.4. Questões de conhecimento prejudicado

Procedendo o pedido de pronúncia arbitral por vício de violação de lei, o que proporciona eficaz tutela do interesse dos Requerentes, fica prejudicado, por ser inútil [artigo 130.º do Código do Processo Civil (CPC)] o conhecimento das demais questões colocadas.

IV. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente procedente, por vício de violação de lei, o pedido

⁴ Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo 05014/11, de 16-10-2012.

de anulação dos actos tributários objecto do pedido arbitral correspondentes às liquidações de IRS nº 2017..., 2017... e 2017... referentes ao ano de 2013; e 2017..., 2017... e 2017... referentes ao ano de 2014.

- b) Condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo.

V. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no art. 306º, nº 2 do CPC, 97º-A, nº 1, al. a) do CPPT e 3º, nº 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 1.529.996,86.

VI. CUSTAS

Nos termos do art. 22º, nº 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 20.502,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notifique-se

Lisboa, 7 de Novembro de 2018.

Os árbitros,

(José Poças Falcão)

(Cristiana Maria Leitão Campos)

(Cristina Aragão Seia)