

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 106/2014 -T

Tema: IRS - Cláusula geral anti-abuso – Reforma da decisão Arbitral (anexa à decisão).

*Substitui a decisão Arbitral de 17 de outubro de 2014

SUMÁRIO:

- I.** O planeamento fiscal consiste na minimização dos impostos a pagar de um modo legítimo e lícito.
- II.** A opção do sujeito passivo pela solução acompanhada de menores encargos fiscais não constitui, por si, qualquer planeamento fiscal ilegítimo.
- III.** Os elementos em que se decompõe o artigo 38º nº 2 da LGT (meio, resultado, intelectual, normativo e sancionatório) são de verificação cumulativa.

Em cumprimento do acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul, no âmbito dos autos de impugnação de decisão arbitral que aí correram termos sob o nº 08129/14, instaurados pela Autoridade Tributária e Aduaneira, segue decisão arbitral reformada de acordo com o julgado rescisório do Tribunal Central Administrativo Sul.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO:

-
1. A..., contribuinte fiscal número ... e mulher, B..., contribuinte fiscal número ...;
 2. C..., contribuinte fiscal número ... e mulher, D..., contribuinte fiscal número ...;
 3. E..., contribuinte fiscal número ... e mulher, F..., contribuinte fiscal número ...;
 4. G..., contribuinte fiscal número ...;
 5. H..., contribuinte fiscal número ... e mulher, I..., contribuinte fiscal número ...;
 6. J..., contribuinte fiscal número ... e mulher, K..., contribuinte fiscal número ...;
 7. L..., contribuinte fiscal número ... e mulher, M..., contribuinte fiscal número ...;
 8. N..., contribuinte fiscal número ... e mulher, O..., contribuinte fiscal número ...;
 9. P..., contribuinte fiscal número ... e mulher, Q..., contribuinte fiscal número ...;
 10. R..., contribuinte fiscal número ... e mulher, S..., contribuinte fiscal número ...;
 11. T..., contribuinte fiscal número ...;
 12. U..., contribuinte fiscal número ... e mulher, V..., contribuinte fiscal número ...; e
 13. W..., 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 nº 1 a), 3º n 1 e 10º nº 1 a), todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, abreviadamente designado por RJAT), peticionando:

- (i) a ilegalidade dos 13 atos de liquidação de IRS relativos ao exercício de 2009, no valor global de € 486.908,35; e
- (ii) a condenação da Autoridade Tributária (AT) à devolução do imposto pago indevidamente, acrescido de juros indemnizatórios, calculados nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

Para fundamentar o seu pedido alegam, em síntese:

- a) Os Requerentes eram sócios da sociedade por quotas “X..., L.da”;
- b) Por contrato-promessa celebrado em 24/06/2008, os Requerentes prometeram vender à “Y..., SGPS, S.A.” a totalidade das quotas representativas do capital social da “X..., L.da” por estes detidas;
- c) Em 02/04/2009, os sócios da “Y..., SGPS, S.A.” acordaram na venda da totalidade do capital social da “Y..., SGPS, S.A.” a Z...;
- d) Z... impôs como condição para a aquisição das ações representativas do capital social da “Y..., SGPS, S.A.” a transformação da “X..., L.da” em sociedade anónima;
- e) Em 09/07/2009, a sociedade por quotas foi transformada em sociedade anónima;
- f) Em 14/07/2009, os Requerentes venderem as participações sociais que detinham, representativas do capital social da “AA..., S.A.”, à “Y..., SGPS, S.A.”;
- g) Em 15/07/2009, os titulares das ações representativas do capital social da “Y..., SGPS, S.A.” venderam-nas a Z...;
- h) Na sequência da inspeção levada a cabo ao exercício de 2009, tendo em vista inspecionar as vendas das participações sociais da X... efetuadas pelos Requerentes, foram pedidos os contratos de compra e venda das participações sociais da “AA..., S.A.”, não tendo sido solicitados quaisquer esclarecimentos;
- i) A AT considerou a transformação da “X..., L.da” em sociedade anónima como planeamento fiscal abusivo, pelo que, por via da aplicação da cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38º nº 2 da LGT, desconsiderou a transformação, tributando as alienações efetuadas em sede de mais-valias, como se de alienações de quotas se tratasse;

-
- j) Os Requerentes pagaram as liquidações efetuadas;
 - k) A AT violou o dever do inquisitório;
 - l) A alteração da natureza jurídica da “X..., L.da”, de sociedade por quotas para sociedade anónima ocorreu por motivos económicos válidos;
 - m) Não havendo, assim, fundamento para a aplicação, efetuada pela Requerida, da cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38º nº 2 da Lei Geral Tributária.

Os Requerentes juntaram 50 documentos e arrolaram cinco testemunhas.

Ao abrigo do disposto no artigo 6º nº 2 b) do RJAT, os Requerentes optaram por designar árbitro, designando o signatário Alberto Amorim Pereira.

A Requerida, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 6º nº 2 b) e 11º nº 3 do RJAT, designou como árbitro o também signatário José Rodrigo de Castro.

O árbitro Presidente – Manuel Luís Macaísta Malheiros - foi designado, de acordo com o disposto no artigo 11º nº 6 do RJAT, pelos árbitros designados pelas partes.

O tribunal arbitral coletivo foi constituído em 21 de Abril de 2014.

Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17º do RJAT, a Requerida apresentou resposta, invocando em síntese não ter sido violado o princípio do inquisitório e encontrarem-se verificados, na hipótese dos autos, os pressupostos de que a lei faz depender a aplicação da cláusula geral anti-abuso.

Mais alegou que a interpretação do artigo 38º nº 2 da LGT no sentido defendido pelos Requerentes viola os princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva, da legalidade e da indisponibilidade do crédito.

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

A Requerida juntou seis documentos, tendo arrolado uma testemunha.

Em 11/06/2014 teve lugar a primeira reunião do Tribunal Arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 18.º do RJAT, tendo sido designada a data de 30/06/2014 para a produção da prova testemunhal requerida e fixado o prazo de 10 dias, contado a partir da data da produção da prova testemunhal, para apresentação, por parte dos Requerentes e Requerida, de alegações sucessivas e por escrito.

Por requerimento apresentado em 26/06/2014, vieram os sétimos requerentes – L... e mulher, M... – reduzir o pedido formulado, circunscrevendo a impugnação da liquidação ao montante respeitante à correção da mais-valia resultante da venda das ações da “AA..., S.A.”, no valor de € 95.149,12, acrescido de juros compensatórios.

No dia 30/06/2014 teve lugar a produção da prova testemunhal requerida, tendo sido inquiridas todas as testemunhas arroladas, à exceção da testemunha BB..., arrolada pelos Requerentes, e da testemunha arrolada pela Requerida, cujos depoimentos foram prescindidos pelas partes.

As partes apresentaram alegações escritas no prazo fixado, nas quais mantiveram as posições anteriormente assumidas, tendo as alegações sido tidas em consideração na apreciação da matéria de facto e de direito.

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) determinar se houve violação, por parte da AT, do princípio do inquisitório;
- (ii) 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.
- (iii) apurar se a interpretação do artigo 38º nº 2 da LGT veiculada pelos Requerentes se mostra contrária à Constituição, violando os princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva, da legalidade e ainda da indisponibilidade do crédito.

IV. MATÉRIA DE FACTO:

a. Factos provados:

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

a) Por escritura pública outorgada em 14/11/2005 foi constituída a sociedade “X..., L.da”, com o objeto social de compra, venda e permuta de bens imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim e administração de imóveis;

b) A sociedade “X..., L.da” foi constituída com o capital social de € 50.000,00, distribuído pelos seguintes sócios, titulares, cada um, de uma quota no valor a seguir identificado:

- (i) CC..., titular de uma quota no valor de € 1250,00;
- (ii) DD..., titular de uma quota no valor de € 1250,00;
- (iii) “EE... – L.da”, titular de uma quota no valor de € 2500,00;

-
- (iv) “FF..., L.da”, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
 - (v) ”GG... – L.da”, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
 - (vi) ”HH... –L.da”, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
 - (vii) ”II... – L.da”, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
 - (viii) ”JJ... – L.da”, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
 - (ix) ”W... – L.da”, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
 - (x) R..., titular de uma quota no valor de € 2500,00;
 - (xi) MM..., titular de uma quota no valor de € 2500,00;
 - (xii) NN..., titular de uma quota no valor de € 2500,00;
 - (xiii) OO..., titular de uma quota no valor de € 2500,00;
 - (xiv) ”PP..., L.da”, titular de uma quota no valor de € 10.000,00;
 - (xv) QQ..., titular de uma quota no valor de € 10.000,00.

c) A “X..., L.da” foi constituída com vista a contratar a locação, em leasing imobiliário, de um terreno para construção, e proceder à edificação no mesmo de uma infraestrutura de prestação de serviços médicos, na área do diagnóstico, para onde os sócios deslocariam as respetivas atividades médicas;

d) Em 29/03/2006 foi celebrado entre a “X..., L.da” e o “RR... – Instituição Financeira de Crédito, S.A.”, um contrato de locação financeira imobiliária;

e) O valor da execução do projeto inicialmente delineado de construção de uma infraestrutura de prestação de serviços médicos, na área do diagnóstico, ascendia a cerca de € 20.000.000,00;

f) Os sócios da “X..., L.da” não tinham capacidade para financiar um projeto deste montante;

g) Pelo que foi delineado pelos sócios da “X..., L.da” um projeto diferente, o qual, para ser implementado, pressupunha a criação de uma sociedade gestora de participações sociais que detivesse a “X..., L.da”, e a transformação desta em sociedade anónima;

h) Em 11/10/2007 foi constituída a sociedade “Y..., SGPS, S.A.”, com o capital social de € 500.000,00, representado por 100 000 ações no valor unitário de € 5,00, assim distribuído:

- (i) “SS..., S.A. “, titular de 40 000 ações, no valor global de € 200.000,00;
- (ii) “TT..., S.A.”, titular de 25 000 ações, no valor global de € 125.000,00;
- (iii) “EE..., L.da“, titular de 20 000 ações, no valor global de € 100.000,00;
- (iv) “UU..., L.da“, titular de 5 000 ações, no valor global de € 25.000,00;
- (v) L..., titular de 10 000 ações, no valor global de € 50.000,00;

i) Por força dos contratos de cessão de quotas celebrados entre Outubro e Novembro de 2007, o capital social da “X..., L.da” passou a estar distribuído pelos seguintes sócios, da forma que se segue:

- (i) CC..., titular de uma quota no valor de € 1250,00;
- (ii) DD..., titular de uma quota no valor de € 1250,00;
- (iii) “EE..., L.da“, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (iv) I..., titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (v) K..., titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (vi) C..., titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (vii) A..., titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (viii) O..., titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (ix) T..., titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (x) R..., titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (xi) MM..., titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (xii) NN..., titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (xiii) OO..., titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (xiv) W..., titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (xv) P..., titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (xvi) KK..., titular de uma quota no valor de € 2500,00;

-
- (xvii) G..., titular de uma quota no valor de € 2500,00;
 - (xviii) L..., titular de uma quota no valor de € 10.000,00;

j) No início de 2008 começou a surgir uma clivagem entre os sócios da “Y..., SGPS, S.A.”, manifestando alguns sócios a intenção de deixarem de participar no capital social desta sociedade;

k) Por contrato celebrado em 16/06/2008, a sociedade “SS..., S.A.” prometeu vender a L... e à sociedade “UU..., L.da”, e estes prometeram comprar, respetivamente, 20 000 e 5000 ações representativas do capital social da “Y..., SGPS, S.A.” de que a promitente-vendedora era titular;

l) Nos termos do contrato a que se alude em **k)** supra, a sociedade “TT..., S.A.” prometeu vender à sociedade “EE..., L.da” e L..., e estes prometeram comprar, respetivamente, 15 000 e 10 000 ações representativas do capital social da “Y..., SGPS, S.A.” de que a promitente-vendedora era titular;

m) Por contrato celebrado em 24/06/2008 a “EE... L.da” cedeu à “Y..., SGPS, S.A.” a quota, no valor de € 2500,00, que detinha no capital social da “X..., L.da”;

n) Na mesma data foram celebrados entre os sócios da “X..., L.da”, entre os quais os ora Requerentes, e a “Y..., SGPS, S.A.” contratos-promessa de cessão de quotas, mediante os quais aqueles prometerem ceder à “Y..., SGPS, S.A.”, e esta prometeu adquirir, a quota que aqueles detinham no capital social da “X..., L.da”, cujo teor é o que consta dos documentos juntos com os PA’s;

o) Em 02/04/2009 foi acordado entre Z... e “EE... L.da”, L... e “UU..., L.da” a venda das ações representativas do capital social da “Y..., SGPS, S.A.” de que estes eram titulares, venda essa que deveria realizar-se até 30/06/2009;

p) Z... impôs como condição para a aquisição das ações da “Y..., SGPS, S.A.” a prévia transformação da sociedade “X..., L.da” em sociedade anónima;

- q)** Nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 99º, 101º e 132º do Código das Sociedades Comerciais, foi elaborado pela gerência da sociedade “X..., L.da” relatório justificativo da transformação e pelo ROC da mesma sociedade parecer sobre a transformação, com o teor dos documentos juntos com os PA’s e dos documentos juntos pelos Requerentes com a petição inicial, sob o número 62;
- r)** Por escritura pública outorgada em 09/07/2009 a sociedade “X..., L.da” foi transformada em sociedade anónima, passando a denominar-se “AA..., S.A.”, mantendo-se todos os sócios na sociedade e participando no seu capital social com o número de ações correspondente à quota que possuíam, mediante a conversão das suas quotas em ações do valor nominal de € 5,00 cada;
- s)** Em cumprimento dos contratos-promessa a que se alude em **n)** supra, foi celebrado em 14/07/2009 contrato mediante o qual os Requerentes venderam à “Y..., SGPS, S.A.” as ações representativas do capital social da “AA..., S.A.” de que eram titulares;
- t)** Por contrato celebrado em 15/07/2009, Z... adquiriu a totalidade das ações representativas do capital social da “Y..., SGPS, S.A.”;
- u)** Os Requerentes foram objeto de um procedimento interno de inspeção, de âmbito parcial, abrangendo a análise do IRS relativo ao período de tributação de 2009;
- v)** No âmbito do referido procedimento interno de inspeção, a AT notificou os Requerentes para juntar aos autos comprovativos, relativos ao ano de 2009, dos valores de aquisição e de realização constantes das respetivas declarações Modelo 3 de IRS, Anexo G 1 (mais-valias não tributadas), nomeadamente cópias dos contratos de compra e dos contratos de venda das participações sociais e outros valores mobiliários ou outros documentos considerados como comprovativos dos valores apresentados na referida declaração;

-
- w)** Ainda no âmbito do referido procedimento de inspeção, foram notificadas as sociedades “SS..., S.A” e “Y..., SGPS, S.A.” para disponibilizarem elementos;
- x)** Em resposta à notificação efetuada, os Requerentes juntaram cópia do contrato de venda das participações sociais da “AA..., S.A.” à “Y..., SGPS, S.A.”;
- y)** Os Requerentes foram notificados para, nos termos e para os efeitos do disposto no número 4 do artigo 63º do Código de Procedimento e Processo Tributário, se pronunciarem, querendo, sobre o Projeto de Aplicação da Cláusula Geral Anti-abuso 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 dos PA’s juntos pela AT;
- z)** Por requerimento apresentado em 02/01/2013, os Requerentes exerceram o direito de audição, pugnando pela não verificação dos pressupostos legais de aplicação da cláusula geral anti-abuso, cujo teor é o que consta do documento junto pelos Requerentes sob o número 63;
- aa)** Os Requerentes foram 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 Projeto de Correções do Relatório de Inspeção, cujo teor é o que consta dos PA’s juntos pela AT;
- bb)** Os Requerentes foram notificados das correções resultantes de análise interna, nos termos do disposto no artigo 62º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, cujo teor é o que consta dos PA juntos pela AT;
- cc)** Em Outubro de 2013, os Requerentes foram notificados da demonstração de liquidação de IRS e da respetiva demonstração de acerto de contas, nos valores constantes das liquidações impugnadas e juntas aos autos pelos Requerentes com a petição inicial;

dd) Os Requerentes procederam ao pagamento parcial das liquidações impugnadas.

b. Factos não provados:

Com relevo para a decisão, considera-se não provado que a operação de transformação da sociedade por quotas em anónima ocorreu por motivos económicos válidos.

c. Fundamentação da matéria de facto:

A convicção sobre os factos provados baseou-se na globalidade da prova produzida, quer documental, quer testemunhal.

A prova dos factos constantes dos pontos **a), b), d), h), i), k) a o) e q) a dd)** da matéria de facto provada teve por base a apreciação crítica e ponderada de todos os documentos juntos aos autos, designadamente as cópias dos contratos e escrituras constantes dos processos administrativos e juntos aos autos pelos Requerentes.

Para a prova dos factos constantes dos pontos **c), e) a g), j) e p)** da matéria de facto provada, teve o tribunal em consideração o depoimento prestado pelas testemunhas VV..., WW... e XX..., as quais, depondo de forma clara e escorreita, com manifesta isenção e objetividade, revelaram pleno e direto conhecimento dos factos em causa, confirmando-os.

Quanto ao depoimento prestado pela testemunha YY..., o tribunal não o considerou, já que não demonstrou ter conhecimento direto dos factos, apenas tendo tomado conhecimento dos mesmos após a alienação em causa nos presentes autos.

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

V. DIREITO:

i) Da violação do dever do inquisitório:

Invocam os Requerentes a ilegalidade das liquidações impugnadas por violação do dever do inquisitório, previsto no artigo 58º da Lei Geral Tributária.

Para o efeito alegam, em síntese, que a AT se limitou a fazer uma análise da prova documental existente – contratos e registo comercial -, não tendo realizado qualquer diligência com vista a apurar a motivação subjacente aos negócios, demitindo-se, assim, de apurar a verdade dos factos.

A este propósito, defende-se a AT, alegando ter procedido à recolha dos elementos factuais relevantes para a aplicação da cláusula geral anti-abuso e posterior liquidação e nomeadamente para apreciação dos argumentos aduzidos pelos Requerentes.

Vejamos, pois, se foi cumprido pela AT o princípio do inquisitório, previsto no artigo 58º da Lei Geral Tributária.

Dispõe o artigo 58º da invocada lei:

“a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido”.

Este princípio, consubstanciado num dever de imparcialidade imposto à AT, *“reclama que a administração tributária procure trazer ao procedimento todas as provas relativas à situação fáctica em que vai assentar a decisão, mesmo que elas tenham em vista demonstrar factos cuja prova seja contrária aos interesses patrimoniais da Administração”*, sendo certo que *“a falta de realização pela administração tributária de diligências que lhe seja possível levar a cabo ou a falta de solicitação aos interessados de elementos probatórios necessários à instrução do*

*procedimento, constitui vício deste, suscetível de implicar a anulação da decisão nele tomada (...)*¹.

Ainda de acordo com os mesmos autores, este princípio impõe à AT o dever de realizar todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material, mesmo as que tenham como objetivo provar factos invocados pelos interessados.

Pese embora este dever geral de descoberta da verdade material, não pode olvidar-se que é sobre os contribuintes que impende o dever de fornecer à AT, a quem compete interpelar para o efeito, os elementos e argumentos que repute necessários à justa composição do litígio, bem como requerer a realização das diligências de prova que entendam indispensáveis.

Disponibilizados os elementos pelos contribuintes, à AT impõe-se a sua cuidada análise, interpretando os elementos de acordo com as várias soluções plausíveis e não apenas de acordo com a solução que melhor sirva os seus interesses patrimoniais.

No caso dos autos, a AT notificou os Requerentes para juntarem os comprovativos, relativos ao ano de 2009, dos valores de aquisição e de realização constantes das respetivas declarações Modelo 3 de IRS, Anexo G 1 (cfr. facto provado **v**), tendo ainda, após análise dos elementos e argumentos apresentados pelos Requerentes, notificado outras entidades para fornecerem elementos que reputou necessários (cfr. facto provado **w**).

Após a junção aos autos, pelos Requerentes e pelas entidades terceiras, dos documentos que estes entenderam pertinentes, e prestados os esclarecimentos julgados oportunos, a AT analisou os documentos juntos e os esclarecimentos prestados, daí retirando uma conclusão.

Pese embora após a junção aos autos dos indicados documentos e prestação dos esclarecimentos, quer por parte dos Requerentes, quer por parte das entidades terceiras, a AT

¹ LEITE CAMPOS, SILVA RODRIGUES E LOPES DE SOUSA, “Lei Geral Tributária Anotada e Comentada”, Editora Encontro da Escrita, 4ª Edição, 2012, página 488.

nada mais tenha solicitado, limitando-se a laborar com base nestes elementos, não poderá, em rigor, defender-se qualquer violação do princípio do inquisitório.

Isto porque, efetivamente, a AT solicitou elementos e analisou-os de forma cuidada, apreciando criticamente os documentos e argumentos trazidos aos autos, o que resulta, desde logo, da leitura dos Relatórios de Inspeção juntos aos processos administrativos.

Note-se que os Requerentes não requereram a realização de qualquer diligência de prova, tendo-se limitado a juntar prova documental.

Em face do exposto, não pode defender-se ter a AT feito tábua rasa dos elementos trazidos aos autos quer pelos Requerentes quer pelas entidades terceiras, hipótese em que, aí sim, poderia equacionar-se haver violação do princípio do inquisitório.

Efetuadas estas diligências por parte da AT, parece que, ao abrigo do princípio do inquisitório, mais nenhuma diligência poderia ser exigida à AT, tanto mais que a AT não tem de proceder oficiosamente a diligências instrutórias não requeridas².

Daí que, sem necessidade de outras considerações, careça de fundamento e, conseqüentemente, improceda, a invocada violação do princípio do inquisitório suscitada pelos Requerentes.

ii) 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:

² Ac. STA de 18FEV1988, recurso nº 23175, *apud* LEITE CAMPOS, SILVA RODRIGUES E LOPES DE SOUSA, *op. cit.*, página 489.

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

A racionalidade da gestão das atividades económicas pressupõe, pois, que os agentes económicos devam minimizar os respetivos 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 fiscal³.

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 atos 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 atos e negócios da economia fiscal têm lugar *extra legem* (elisão fiscal).

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

Também a jurisprudência⁴ 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 fiscal⁵, não se distinguindo aqui a evasão da elisão fiscal.

³ NUNO DE SÁ GOMES “Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal” (Lições), Editora Rei dos Livros, 2000, pp. 23 e ss.

⁴ Ac. TCA Sul de 15/02/2011, processo número 04255/10, in www.dgsi.pt.

⁵ MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA, “Fiscalidade”, Almedina, 2ª edição, 2007, pág. 401.

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

Assim, embora muitos autores o não façam, impõe-se, efetivamente, 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 adotados 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*”⁶.

Dito isto, o citado acórdão do TCA Sul, concretizando as referidas vias, começa por explicar que o planeamento fiscal consiste 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**⁷, 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 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.

⁶ *Apud* **PATRICIA MENESES LEIRIÃO**, “A cláusula geral antiabuso e o seu procedimento de aplicação”, *Vida Económica*, 2012, página 31.

⁷ “Os Limites do Planeamento Fiscal”, Coimbra Editora, 2006, página 21.

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**⁸.

A segunda via - da evasão ou elisão fiscal - caracteriza-se pela prática de atos 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 imposto⁹.

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 princípio lícitos e verdadeiros tenham por escopo exclusivo elidir a aplicação normal das regras tributárias¹⁰.

Ao contrário do que acontece com a fraude fiscal, em que se produz uma violação direta 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 comuns¹¹.

⁸ "Manual de Direito Fiscal", Coimbra Editora, 3ª edição, 2007, pág. 159.

⁹ **NUNO DE SÁ GOMES**, *op. cit.*, página 28.

¹⁰ Neste sentido, veja-se **NUNO DE SÁ GOMES**, *op. cit.*, página 68.

¹¹ Neste sentido, veja-se **SÉRGIO VASQUES**, "Manual de Direito Fiscal", Almedina, 2011, página 313.

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

Estas cláusulas existem em alguns ordenamentos jurídicos, com origem legal (Espanha) ou jurisprudencial (França), tendo sido afastadas por outros ou não aplicadas quando consagradas legalmente¹².

Estas cláusulas são objeto de constante crítica por parte da doutrina, que defende que transformam os contribuintes em “súbditos fiscais”, violando princípios constitucionais como o da determinação legal dos elementos essenciais dos impostos, da autonomia privada, da liberdade de gestão, etc¹³.

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 atualmente 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.

¹² LEITE CAMPOS, SILVA RODRIGUES E LOPES DE SOUSA, *op. cit.*, página 301.

¹³ LEITE CAMPOS, SILVA RODRIGUES E LOPES DE SOUSA, *op. cit.*, página 301.

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 atos praticados são efetivamente 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 atos ou negócios jurídicos, determinando a sua ineficácia para efeitos fiscais, será necessário que tais atos ou negócios sejam válidos no âmbito do ramo do direito em que se situam. Se forem inválidos, então (em princípio) o problema da sua invalidade não se porá em direito fiscal, por tais atos, em que o direito fiscal tem de assentar, não produzirem efeitos “por si mesmos”¹⁴.

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

Assim, ao contrário da cláusula geral anti-abuso, que atua verdadeiramente na luta contra a evasão fiscal, as cláusulas especiais anti-abuso só surgem à medida que o legislador vai detetando a evasão, pelo que só atuam para o futuro, com o conseqüente efeito da respetiva ineficácia da luta contra as evasões constatadas no passado, que não surgiriam se houvesse uma lei geral anti-abuso¹⁵.

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

¹⁴ “Autonomia Contratual e Direito Tributário (A Norma Geral Anti-Elisão)”, Almedina, 2008, página 11.

¹⁵ Cfr. **NUNO DE SÁ GOMES**, *op. cit.*, pp. 68 e ss.

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-abuso¹⁶.

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 COURINHA¹⁷ 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 ato ou negócio jurídico cuja estrutura se encontra determinada em função de um dado resultado fiscal.

¹⁶ **ANTÓNIO FERNANDES DE OLIVEIRA**, “A legitimidade do planeamento fiscal, as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse”, Coimbra Editora, 2009, página 135.

¹⁷ A cláusula geral anti-abuso no Direito Tributário: contributos para a sua compreensão”, Almedina, 2004, pp. 165 e ss.

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**¹⁸.

No mesmo sentido, **NUNO SÁ GOMES**¹⁹ 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 adotada 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 atos, se obtém uma carga tributária mais favorável ao contribuinte do que aquela que resultaria da prática dos atos normais e de efeito económico equivalente, sujeitos a tributação. Assim, estaremos perante uma comparação entre os ónus fiscais normalmente suportados e os evitados com a atuação produzida. Se de tal análise resultar uma efetiva diferença que seja objetivamente vantajosa para o contribuinte, ter-se-á por verificado este requisito.

¹⁸ “Lei Geral Tributária Anotada”, Editora Rei dos Livros, 2001, página 186, *apud* **GUSTAVO LOPES COURINHA**, *op. e loc. cit*

¹⁹ **NUNO DE SÁ GOMES**, *op. cit*, pp. 76 e ss.

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 atos, 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 atos ou negócios jurídicos tidos por abusivos.

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

Da mesma forma, a nível internacional, *maxime* no 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 efetuada 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 imposto²⁰.

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.

²⁰ Cfr. Juris-Classeur – Procédures Fiscales, 2, 1994, Fasc. 375, pp 17 e 18.

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

Em consequência, aplicando a cláusula geral anti-abuso, a AT desconsiderou a referida operação de transformação, tributando a alienação das participações sociais 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 “X..., L.da” ocorreu por motivos económicos válidos, tendo decorrido de uma exigência por parte do investidor que se propunha adquirir a sociedade “Y..., SGPS, 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 atos 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 atos ou negócios jurídicos praticados pelos Requerentes revestissem uma forma anómala, inusual, artificiosa ou fraudulenta.

Na hipótese dos autos, porém, os atos 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 faz a Requerida, que a situação dos autos configura uma “*engenharia fiscal (...) de carácter inusitado, complexo e artificioso*”.

No caso dos autos apenas estão em causa dois atos/negócios: a transformação da sociedade por quotas em anónima e a subsequente venda de ações, atos e negócios esses perfeitamente usuais no nosso ordenamento jurídico.

No que concerne ao **elemento resultado**, dúvidas não restam de que os atos 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 das participações sociais detidas 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**²¹, “*nenhum princípio 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*”.

²¹ M. C. BERGERÉS, *apud* NUNO DE SÁ GOMES, *op. cit.*, página 71.

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*”²².

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 atividade económica correrá o risco de ser invalidada*”²³.

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 efetuada 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 adotadas um preponderante fim fiscal²⁴.

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*”.

²² *Op cit*, pp. 55 e ss.

²³ **DIOGO LEITE DE CAMPOS**, “Evasão Fiscal, Fraude Fiscal e Prevenção Fiscal”, *apud* **PATRICIA MENESES LEIRIÃO**, *op. cit*, página 100.

²⁴ **GUSTAVO LOPES COURINHA**, *op. cit*, pp.182 e ss.

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 Requerentes 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.

É certo que o reduzido período temporal que mediou entre a transformação da sociedade e a alienação das respetivas participações sociais por parte dos Requerentes legitima a suspeita, por parte da AT, de que a transformação teve como objetivo excluir a alienação efetuada da tributação em sede de mais-valias

Não basta, porém, para inferir da intenção dos Requerentes, a prova do curto hiato temporal que mediou entre a transformação da sociedade e a venda das participações, impondo-se à AT a prova de que, efetivamente, a transformação da sociedade teve por objetivo evitar o pagamento de mais-valias por parte dos Requerentes.

Note-se, inclusive, que, nos autos, a alienação das participações sociais por parte dos Requerentes foi efetuada em cumprimento de contratos-promessa previamente celebrados, não colhendo aqui a tese, que embora a Requerida não defenda expressamente, parece insinuar, de que, se à data da celebração dos contratos-promessa a sociedade era uma sociedade por quotas, e foram quotas o objeto do contrato, então as mais-valias resultantes da respetiva alienação estão sujeitas a tributação. Isto porque, por um lado, nos próprios contratos-promessa encontra-se prevista a possibilidade de a sociedade se transformar em anónima, caso em que o objeto do contrato seriam as ações; e, por outro lado, o contrato-promessa de cessão de quotas não tem eficácia real, apenas se operando a transferência da propriedade dos títulos representativos do capital social de uma sociedade com o respetivo contrato definitivo. Nos autos, à data da celebração do contrato definitivo, a sociedade era anónima e os títulos alienados eram ações, excluídos, portanto, da tributação em sede de mais-valias.

Não se encontra, assim, minimamente indiciado nos autos que a intenção subjacente à transformação da sociedade tenha sido a exclusão da posterior alienação das participações da tributação em sede de mais-valias, sendo certo que, como elemento constitutivo do direito da aplicação da cláusula geral anti-abuso, incumbia à Administração Tributária tal prova, o que não logrou fazer.

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 inverso²⁵.

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.

Isto porque os argumentos avançados pelos Requerentes não são aptos a, *de per si* ou conjugados com outros, provar a motivação económica da transformação.

De facto, os Requerentes limitam-se a alegar que a transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima foi motivada por uma exigência por parte do investidor que se propunha adquirir a sociedade “Y..., SGPS, S.A.”.

²⁵ Neste sentido vejam-se, entre outros, os recentes acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça, de 15/10/2013, processo nº 1382/11.4TBVFR.P1.S1; do Tribunal da Relação do Porto, de 22/04/2013, processo número 11289/10.7TBVNG.P1, ambos *in* www.dgsi.pt; **ABRANTES GERALDES**, “Temas da Reforma do Processo Civil”, 2ª, edição, Vol. I, pág. 228; e **LEBRE DE FREITAS**, “Código de Processo Civil Anotado”, Volume II, pág. 629, bem como toda a jurisprudência aí citada.

Ora, salvo o devido respeito, e acompanhando neste aspeto a Administração Tributária, pese embora tenha resultado provado esta exigência por parte do investidor – cfr. facto provado I) -, a verdade é que não se poderá defender, sem mais, que a transformação da sociedade “X..., L.da” em sociedade anónima não pudesse vir a ser operada pela sua adquirente “Y..., SGPS, S.A.”.

Com efeito, nada nos autos indicia que a exigência por parte do investidor tivesse de ser concretizada previamente à aquisição, por parte da “Y..., SGPS, S.A.” da totalidade das quotas representativas do capital social da “X..., L.da”.

Se, como resultou provado, o investidor exigiu, para a concretização do negócio de aquisição da totalidade do capital social da “Y..., SGPS, S.A.” que a sociedade por esta integralmente detida – “X..., L.da” – fosse uma sociedade anónima, tal transformação da sociedade poderia ter ocorrido após a alienação, por parte dos Requerentes, à “Y..., SGPS, S.A.” das quotas representativas do capital social da “X..., L.da”. Por outras palavras, acaso os Requerentes tivessem vendido as quotas que detinham no capital social da “X..., L.da” à “Y..., SGPS, S.A.” e os sócios desta, previamente à alienação do seu capital social ao investidor, tivessem promovido a transformação da sociedade “X..., L.da” em sociedade anónima, ainda assim se teria cumprido a exigência efetuada pelo investidor.

Aliás, como bem defende a Requerida, sintomático da inexistência de tal necessidade é o facto de nem o Relatório justificativo da transformação, nem o parecer elaborado pelo ROC se referirem a tal necessidade.

Incumbia, assim, aos Requerentes carrear para os autos os factos necessários à prova de que a exigência por parte do investidor teria de ser cumprida previamente à alienação do capital social da “X..., L.da” por parte dos Requerentes.

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 do elemento intelectual, isto é, a prova de que a escolha do meio foi “*essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos*”, prova essa que não logrou efetuar, pelo que não se pode considerar 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 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 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*”²⁶.

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

²⁶ SALDANHA SANCHES, *op cit*, página 180-181.

de IRS das mais-valias decorrentes da alienação de quotas com a exclusão de tributação das mais-valias decorrentes da alienação de ações.

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 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*”.

Também a nível 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-abuso²⁷.

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 ações.

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

²⁷ Neste sentido veja-se Cass. Com., 10DEZ1996, nº 94-20 070, Sté RMC France: Dr. fisc. 1997, nº 17, omm. 471, obs P. Dibout; JCP 1997, éd. E, nº 17, 923, note H. Hovasse, in Juris-Classeur – Procédures Fiscales, 5, 1998 (1), Fasc. 376, pp 1 e 2.

do imposto que seria devido caso fossem empregues as práticas negociais mais comuns para alcançar o mesmo resultado económico²⁸.

Conforme refere **SALDANHA SANCHES**²⁹, 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 atos 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 Tributária³⁰.

²⁸ Cfr. **SÉRGIO VASQUES**, *op. cit.*, página 314.

²⁹ “Manual de Direito Fiscal”, 3ª edição, Coimbra Editora, 2007, página 155.

³⁰ *Vide* decisão proferida nos processos números 05/2011-T; 123/2012-T; 124/2012-T; 138/2012-T; 139/2013-T; 70/2013-T; 43/2013-T, todas *in* www.caad.org.pt.

De tudo quanto se expôs resulta que os atos 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 nº 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 nº 2 da Lei Geral Tributária.

iii) Da violação dos princípios constitucionais:

Invoca ainda a Requerida que a interpretação do artigo 38º nº 2 da LGT defendida pelos Requerentes se mostra contrária à Constituição, violando os princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva, da legalidade e ainda o princípio da indisponibilidade do crédito.

Para fundamentar o seu entendimento, alega a Requerida, em síntese, que o legislador, ao excluir de tributação as mais-valias provenientes da alienação de ações não pretendeu proporcionar a alguns poupança fiscal, sendo que, conceder esta vantagem simplesmente para proporcionar uma via de poupança fiscal, satisfazendo interesses particulares, é desconforme ao sistema jurídico tributário e aos princípios constitucionais da legalidade e da indisponibilidade do crédito tributário, decorrente dos princípios da legalidade e da igualdade.

Salvo o devido respeito por melhor opinião, não se vislumbra, porém, em que sentido a interpretação do artigo 38º nº 2 da LGT defendida pelos Requerentes pode, seja sob que prisma for, ser contrária aos indicados princípios constitucionais.

Vejam os:

O princípio da igualdade encontra-se previsto no artigo 13º da CRP, que dispõe o seguinte:

“1. Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.

2. Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social.”

Conforme tem vindo a ser entendido pela jurisprudência, designadamente constitucional, “o princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária” - cfr. Acórdão do TC nº 84/03, in www.tribunalconstitucional.pt.

Como se explica no Acórdão do TC nº 602/12, “*se o princípio da igualdade tributária pressupõe o tratamento igual de situações iguais e o tratamento desigual de situações desiguais, a capacidade contributiva é o tertium comparationis – leia-se, o critério – que há de servir de base à comparação. Neste sentido, o princípio da capacidade contributiva opera tanto como condição ou pressuposto quanto como critério ou parâmetro da tributação (cfr. o Acórdão n.º 601/04, disponível em www.tribunalconstitucional.pt). Opera como pressuposto ou condição visto que impede que a tributação atinja uma riqueza ou um rendimento que não existe; vale como critério ou parâmetro porque determina que a exação do património dos contribuintes se faça de acordo com a sua “capacidade de gastar” (ability to pay). Ou seja, contribuintes com a mesma capacidade de gastar devem pagar os mesmos impostos (igualdade horizontal), e contribuintes com diferente capacidade de gastar devem pagar impostos diferentes (igualdade vertical)”*.

Por seu turno, o princípio da legalidade, previsto no artigo 106º nº 2 da CRP, traduz-se na regra da reserva de lei para a criação e determinação dos elementos essenciais dos impostos. Isso implica a tipicidade lega, devendo o imposto ser desenhado na lei de forma suficientemente determinada, sem margem para desenvolvimento regulamentar nem para discricionariedade administrativa quanto aos seus elementos essenciais³¹.

³¹ Cfr. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, “Constituição da República Portuguesa Anotada”, 3ª Edição revista, Coimbra Editora, página 458.

O princípio da legalidade impõe, pois, a proibição de aplicação analógica das leis fiscais, apenas sendo tributados os factos previstos na lei formal.

Já o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, previsto no artigo 30º nº 2 da LGT, determina que apenas podem ser fixadas condições para a redução ou extinção do crédito tributário com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária.

O interesse público que à Requerida se impõe prosseguir – a obtenção de receitas – tem necessariamente de ser harmonizado, quer com o princípio constitucional da legalidade, quer com os interesses e direitos dos particulares que possam ser afetados pelos atos da Requerida.

A este propósito, impõe-se recordar, como exposto, que a lei não proíbe o planeamento fiscal, entendido como a minimização dos impostos de um modo totalmente legítimo e lícito.

No âmbito do planeamento fiscal legítimo, o sujeito passivo escolhe, entre as várias soluções possíveis, aquela que acarreta menos encargos fiscais, com vista a obter uma poupança fiscal.

No caso dos autos, os Requerentes limitaram-se a escolher, entre as várias soluções possíveis, aquela que acarreta menos encargos fiscais, o que a lei, insiste-se, não proíbe.

Defender que tal escolha é apta a violar os princípios da igualdade e da legalidade parece ser levar às últimas consequências o interesse público de obtenção de receitas, como que impondo ao sujeito passivo a escolha pela via mais onerosa, o que manifestamente não poderá ser defendido.

In casu, não se verifica qualquer violação do princípio da igualdade, já que os Requerentes não obtiveram qualquer tratamento diferenciado. Ao invés, qualquer sujeito passivo, colocado na posição dos Requerentes teria exatamente o mesmo tratamento fiscal, que é aliás, imposto pela lei.

Donde decorre, igualmente, que a aplicação do artigo 38º nº 2 da LGT no sentido defendido pelos Requerentes não viola o princípio da legalidade tributária, já que, não prevendo a lei a

sujeição a tributação dos factos praticados pelos Requerentes, não poderá ser defendida qualquer aplicação analógica da lei fiscal, por forma a obter a sua tributação.

Da mesma forma, não se verifica qualquer violação do princípio da capacidade contributiva, já que, através dos negócios levados a cabo, os Requerentes não obtiveram um ganho superior ao que teriam caso tivessem concretizado os negócios da forma “pretendida” pela AT, apenas tendo obtido uma poupança fiscal, reitera-se, totalmente legítima e lícita.

Não se verificando este ganho superior, nenhum fundamento existe, designadamente por via da aplicação do princípio da capacidade contributiva, para tributar a operação levada a cabo pelos Requerentes, ademais quando tal tributação, como vimos, não se encontra legalmente prevista.

Por último, para que se possa equacionar a eventual violação do princípio da indisponibilidade do crédito tributário, terá, a montante, de se concluir pela existência de um crédito tributário.

No caso dos autos, não se verifica esta condição prévia da existência de crédito tributário, já que os negócios levados a cabo pelos Requerentes não são passíveis de serem tributados, sendo fiscalmente neutros.

E se assim é naturalmente que não se poderá equacionar qualquer hipótese de o crédito (inexistente) ser reduzido ou extinto em violação do princípio da igualdade e da legalidade tributária, não se verificando, por isso, qualquer desconformidade com o princípio da indisponibilidade do crédito tributário.

Em face de tudo quanto ficou exposto, cremos que a interpretação do artigo 38º nº 2 da LGT defendida pelos Requerentes não é suscetível de consubstanciar qualquer violação dos princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva e da legalidade, nem do princípio da indisponibilidade do crédito tributário, como defendido pela Requerida.

Improcede, assim, a invocada violação dos indicados princípios suscitada pela Requerida.

VI. DISPOSITIVO:

Em face do exposto, decide-se:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de IRS relativos ao exercício de 2009, no valor de € 472.401,62;
- b) Julgar procedente o pedido de reembolso das quantias que hajam sido indevidamente pagas; e
- 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 efetivo e integral pagamento por parte da Requerida.

Fixa-se o valor do processo em € 472.401,62, nos termos do artigo 97º-A nº 1 a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas a cargo dos Requerentes, *ex vi* artigo 22º nº 4 do RJAT.

Registe e notifique.

Lisboa, 01 de junho de 2022.

Os Árbitros,

Manuel Luís Macaísta Malheiros

José Rodrigo de Castro

Alberto Amorim Pereira (Relator)

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 106/2014-T

Tema: IRS – Cláusula geral anti-abuso; princípio do inquisitório.

*Substituída pela decisão Arbitral de 01 de junho de 2022.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. **A**, contribuinte fiscal número ...e mulher, **B**, contribuinte fiscal número ...;
2. **C**, contribuinte fiscal número ... e mulher, **D**, contribuinte fiscal número ...;
3. **E**, contribuinte fiscal número ...e mulher, **F**, contribuinte fiscal número ...;
4. **G**, contribuinte fiscal número ...;
5. **H**, contribuinte fiscal número ... e mulher, **I**, contribuinte fiscal número ...;
6. **J**, contribuinte fiscal número ... e mulher, **K**, contribuinte fiscal número ...;
7. **L**, contribuinte fiscal número ... e mulher, **M**, contribuinte fiscal número ...;

8. **N**, contribuinte fiscal número ... e mulher, **O**, contribuinte fiscal número ...;

9. **P**, contribuinte fiscal número ... e mulher, **Q**, contribuinte fiscal número ...;

10. **R**, contribuinte fiscal número ... e mulher, **S**, contribuinte fiscal número ...;

11. **T**, contribuinte fiscal número ...;

12. **U**, contribuinte fiscal número ... e mulher, **V**, contribuinte fiscal número ...; e

13. **W**, 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 nº 1 a), 3º n 1 e 10º nº 1 a), todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, abreviadamente designado por RJAT), peticionando:

- (i) a ilegalidade dos 13 actos de liquidação de IRS relativos ao exercício de 2009, no valor global de € 486.908,35; e
- (ii) a condenação da Autoridade Tributária (AT) à devolução do imposto pago indevidamente, acrescido de juros indemnizatórios, calculados nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

Para fundamentar o seu pedido alegam, em síntese:

- a) Os Requerentes eram sócios da sociedade por quotas “**Sociedade 1**”;
- b) Por contrato-promessa celebrado em 24/06/2008, os Requerentes prometeram vender à “**Sociedade SGPS, S.A.**” a totalidade das quotas representativas do capital social da “**Sociedade 1**” por estes detidas;

-
- c) Em 02/04/2009, os sócios da “**Sociedade** SGPS, S.A.” acordaram na venda da totalidade do capital social da “**Sociedade** SGPS, S.A.” a **X**;
- d) **X** impôs como condição para a aquisição das acções representativas do capital social da “**Sociedade** SGPS, S.A.” a transformação da “**Sociedade 1**” em sociedade anónima;
- e) Em 09/07/2009, a sociedade por quotas foi transformada em sociedade anónima;
- f) Em 14/07/2009, os Requerentes venderem as participações sociais que detinham, representativas do capital social da “**Sociedade 1**, S.A.”, à “**Sociedade** SGPS, S.A.”;
- g) Em 15/07/2009, os titulares das acções representativas do capital social da “**Sociedade** SGPS, S.A.” venderam-nas a **X**;
- h) Na sequência da inspecção levada a cabo ao exercício de 2009, tendo em vista inspeccionar as vendas das participações sociais da **Sociedade 1** efectuadas pelos Requerentes, foram pedidos os contratos de compra e venda das participações sociais da “**Sociedade 1**, S.A.”, não tendo sido solicitados quaisquer esclarecimentos;
- i) A AT considerou a transformação da “**Sociedade 1**” em sociedade anónima como planeamento fiscal abusivo, pelo que, por via da aplicação da cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38º nº 2 da LGT, desconsiderou a transformação, tributando as alienações efectuadas em sede de mais-valias, como se de alienações de quotas se tratasse;
- j) Os Requerentes pagaram as liquidações efectuadas;
- k) A AT violou o dever do inquisitório;
- l) A alteração da natureza jurídica da “**Sociedade 1**”, de sociedade por quotas para sociedade anónima ocorreu por motivos económicos válidos;
- m) 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.

Os Requerentes juntaram 50 documentos e arrolaram cinco testemunhas.

Ao abrigo do disposto no artigo 6º nº 2 b) do RJAT, os Requerentes optaram por designar árbitro, designando o signatário Alberto Amorim Pereira.

A Requerida, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 6º nº 2 b) e 11º nº 3 do RJAT, a Requerida designou como árbitro o também signatário José Rodrigo de Castro.

O árbitro Presidente – Manuel Luís Macaísta Malheiros - foi designado, de acordo com o disposto no artigo 11º nº 6 do RJAT, pelos árbitros designados pelas partes.

O tribunal arbitral colectivo foi constituído em 21 de Abril de 2014.

Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17º do RJAT, a Requerida apresentou resposta, invocando em síntese não ter sido violado o princípio do inquisitório e encontrarem-se verificados, na hipótese dos autos, os pressupostos de que a lei faz depender a aplicação da cláusula geral anti-abuso.

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

A Requerida juntou seis documentos, tendo arrolado uma testemunha.

Em 11/06/2014 teve lugar a primeira reunião do Tribunal Arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 18.º do RJAT, tendo sido designada a data de 30/06/2014 para a produção da prova testemunhal requerida e fixado o prazo de 10 dias, contado a partir da data da produção da prova testemunhal, para apresentação, por parte dos Requerentes e Requerida, de alegações sucessivas e por escrito.

Por requerimento apresentado em 26/06/2014, vieram os sétimos requerentes – **L** e mulher, **M** – reduzir o pedido formulado, circunscrevendo a impugnação da liquidação ao montante respeitante à correcção da mais-valia resultante da venda das acções da “**Sociedade 1, S.A.**”, no valor de € 95.149,12, acrescido de juros compensatórios.

No dia 30/06/2014 teve lugar a produção da prova testemunhal requerida, tendo sido inquiridas todas as testemunhas arroladas, à excepção da testemunha ..., arrolada pelos Requerentes, e da testemunha arrolada pela Requerida, cujos depoimentos foram prescindidos pelas partes.

As partes apresentaram alegações escritas no prazo fixado, nas quais mantiveram as posições anteriormente assumidas, tendo as alegações sido tidas em consideração na apreciação da matéria de facto e de direito.

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, excepções 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) determinar se houve violação, por parte da AT, do princípio do inquisitório;

- (ii) 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.

IV) MATÉRIA DE FACTO:

a. FACTOS PROVADOS:

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

a) Por escritura pública outorgada em 14/11/2005 foi constituída a sociedade “**Sociedade 1**”, com o objecto social de compra, venda e permuta de bens imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim e administração de imóveis;

b) A sociedade “**Sociedade 1**” foi constituída com o capital social de € 50.000,00, distribuído pelos seguintes sócios, titulares, cada um, de uma quota no valor a seguir identificado:

- (i) **Y**, titular de uma quota no valor de € 1250,00;
- (ii) **Z**, titular de uma quota no valor de € 1250,00;
- (iii) “**Sociedade 2**”, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (iv) “**Sociedade 3**”, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (v) ”**Sociedade 4**”, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (vi) ”**Sociedade 5**”, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (vii) ”**Sociedade 6**”, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (viii) ”**Sociedade 7**”, titular de uma quota no valor de € 2500,00;4
- (ix) ”**Sociedade 8**”, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (x) **R**, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (xi) **V**, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (xii) **AA**, titular de uma quota no valor de € 2500,00;

-
- (xiii) E, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (xiv) "Sociedade 9", titular de uma quota no valor de € 10.000,00;
- (xv) L, titular de uma quota no valor de € 10.000,00.
- c) A "**Sociedade 1**" foi constituída com vista a contratar a locação, em leasing imobiliário, de um terreno para construção, e proceder à edificação no mesmo de uma infra-estrutura de prestação de serviços ..., na área do ..., para onde os sócios deslocariam as respectivas actividades médicas;
- d) Em 29/03/2006 foi celebrado entre a "**Sociedade 1**" e o "**Sociedade 10**", um contrato de locação financeira imobiliária;
- e) O valor da execução do projecto inicialmente delineado de construção de uma infra-estrutura de prestação de serviços médicos, na área do diagnóstico, ascendia a cerca de € 20.000.000,00;
- f) Os sócios da "**Sociedade 1**" não tinham capacidade para financiar um projecto deste montante;
- g) Pelo que foi delineado pelos sócios da "**Sociedade 1**" um projecto diferente, o qual, para ser implementado, pressupunha a criação de uma sociedade gestora de participações sociais que detivesse a "**Sociedade 1**", e a transformação desta em sociedade anónima;
- h) Em 11/10/2007 foi constituída a sociedade "**Sociedade SGPS, S.A.** ", com o capital social de € 500.000,00, representado por 100 000 acções no valor unitário de € 5,00, assim distribuído:
- (i) "**Sociedade 11** ", titular de 40 000 acções, no valor global de € 200.000,00;
- (ii) "**Sociedade 12**", titular de 25 000 acções, no valor global de € 125.000,00;
- (iii) "**Sociedade 2**", titular de 20 000 acções, no valor global de € 100.000,00;

-
- (iv) “**Sociedade 13**“, titular de 5 000 acções, no valor global de € 25.000,00;
 - (v) **L**, titular de 10 000 acções, no valor global de € 50.000,00;

i) Por força dos contratos de cessão de quotas celebrados entre Outubro e Novembro de 2007, o capital social da “**Sociedade 1**” passou a estar distribuído pelos seguintes sócios, da forma que se segue:

- (i) **Y**, titular de uma quota no valor de € 1250,00;
- (ii) **Z**, titular de uma quota no valor de € 1250,00;
- (iii) “**Sociedade 2**“, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (iv) **I**, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (v) **K**, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (vi) **C**, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (vii) **A**, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (viii) **O**, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (ix) **BB**, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (x) **R**, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (xi) **V**, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (xii) **AA**, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (xiii) **E**, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (xiv) **W**, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (xv) **P**, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (xvi) **CC**, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (xvii) **G**, titular de uma quota no valor de € 2500,00;
- (xviii) **L**, titular de uma quota no valor de € 10.000,00;

j) No início de 2008 começou a surgir uma clivagem entre os sócios da “**Sociedade 1**, SGPS, S.A.”, manifestando alguns sócios a intenção de deixarem de participar no capital social desta sociedade;

-
- k)** Por contrato celebrado em 16/06/2008, a sociedade “**Sociedade 11**” prometeu vender a **L** e à sociedade “**Sociedade 13**”, e estes prometeram comprar, respectivamente, 20 000 e 5000 acções representativas do capital social da “**Sociedade SGPS, S.A.**” de que a promitente-vendedora era titular;
- l)** Nos termos do contrato a que se alude em f) supra, a sociedade “**Sociedade 12**” prometeu vender à sociedade “**Sociedade 2**” e **L**, e estes prometeram comprar, respectivamente, 15 000 e 10 000 acções representativas do capital social da “**Sociedade SGPS, S.A.**” de que a promitente-vendedora era titular;
- m)** Por contrato celebrado em 24/06/2008 a “**Sociedade 2**” cedeu à “**Sociedade SGPS, S.A.**” a quota, no valor de € 2500,00, que detinha no capital social da “**Sociedade 1**”;
- n)** Na mesma data foram celebrados entre os sócios da “**Sociedade 1**”, entre os quais os ora Requerentes, e a “**Sociedade SGPS, S.A.**” contratos-promessa de cessão de quotas, mediante os quais aqueles prometerem ceder à “**Sociedade SGPS, S.A.**”, e esta prometeu adquirir, a quota que aqueles detinham no capital social da “**Sociedade 1**”, cujo teor é o que consta dos documentos juntos com os PA’s;
- o)** Em 02/04/2009 foi acordado entre **X** e “**Sociedade 2**”, **L** e “**Sociedade 13**” a venda das acções representativas do capital social da “**Sociedade SGPS, S.A.**” de que estes eram titulares, venda essa que deveria realizar-se até 30/06/2009;
- p)** **X** impôs como condição para a aquisição das acções da “**Sociedade SGPS, S.A.**” a prévia transformação da sociedade “**Sociedade 1**” em sociedade anónima;

-
- q) Nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 99º, 101º e 132º do Código das Sociedades Comerciais, foi elaborado pela gerência da sociedade “**Sociedade 1**” relatório justificativo da transformação e pelo ROC da mesma sociedade parecer sobre a transformação, com o teor dos documentos juntos com os PA’s e dos documentos juntos pelos Requerentes com a petição inicial, sob o número 62;
- r) Por escritura pública outorgada em 09/07/2009 a sociedade “**Sociedade 1**” foi transformada em sociedade anónima, passando a denominar-se “**Sociedade 1, S.A.**”, mantendo-se todos os sócios na sociedade e participando no seu capital social com o número de acções correspondente à quota que possuíam, mediante a conversão das suas quotas em acções do valor nominal de € 5,00 cada;
- s) Em cumprimento dos contratos-promessa a que se alude em n) supra, foi celebrado em 14/07/2009 contrato mediante o qual os Requerentes venderam à “**Sociedade SGPS, S.A.**” as acções representativas do capital social da “**Sociedade 1, S.A.**” de que eram titulares;
- t) Por contrato celebrado em 15/07/2009, X adquiriu a totalidade das acções representativas do capital social da “**Sociedade SGPS, S.A.**”;
- u) Os Requerentes foram objecto de um procedimento interno de inspecção, de âmbito parcial, abrangendo a análise do IRS relativo ao período de tributação de 2009;
- v) No âmbito do referido procedimento interno de inspecção, a AT notificou os Requerentes para juntar aos autos comprovativos, relativos ao ano de 2009, dos valores de aquisição e de realização constantes das respectivas declarações Modelo 3 de IRS, Anexo G 1 (mais-valias não tributadas), nomeadamente cópias dos contratos de compra e dos contratos de venda das participações sociais e outros valores mobiliários ou outros documentos considerados como comprovativos dos valores apresentados na referida declaração;

- w) Ainda no âmbito do referido procedimento de inspecção, foram notificadas as sociedades “**Sociedade 11**” e “**Sociedade SGPS, S.A.**” para disponibilizarem elementos;
- x) Em resposta à notificação efectuada, os Requerentes juntaram cópia do contrato de venda das participações sociais da “**Sociedade 1, S.A.**” à “**Sociedade SGPS, S.A.**”;
- y) Os Requerentes foram notificados para, nos termos e para os efeitos do disposto no número 4 do artigo 63º do Código de Procedimento e Processo Tributário, se pronunciarem, 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 dos PA’s juntos pela AT;
- z) Por requerimento apresentado em 02/01/2013, os Requerentes exerceram o direito de audição, pugnando pela não verificação dos pressupostos legais de aplicação da cláusula geral anti-abuso, cujo teor é o que consta do documento junto pelos Requerentes sob o número 63;
- aa) Os Requerentes foram 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 dos PA’s juntos pela AT;
- bb) Os Requerentes foram notificados das correções resultantes de análise interna, nos termos do disposto no artigo 62º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, cujo teor é o que consta dos PA juntos pela AT;

-
- cc)** Em Outubro de 2013, os Requerentes foram notificados da demonstração de liquidação de IRS e da respectiva demonstração de acerto de contas, nos valores constantes das liquidações impugnadas e juntas aos autos pelos Requerentes com a petição inicial;
- dd)** Os Requerentes procederam ao pagamento parcial das liquidações impugnadas.

b. FACTOS NÃO PROVADOS:

Com relevo para a decisão, considera-se não provado que a operação de transformação da sociedade por quotas em anónima ocorreu por motivos económicos válidos.

c. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO:

A convicção sobre os factos provados baseou-se na globalidade da prova produzida, quer documental, quer testemunhal.

A prova dos factos constantes dos **pontos a), b), d), h), i), k) a o) e q) a dd)** da matéria de facto provada teve por base a apreciação crítica e ponderada de todos os documentos juntos aos autos, designadamente as cópias dos contratos e escrituras constantes dos processos administrativos e juntos aos autos pelos Requerentes.

Para a prova dos factos constantes dos **pontos c), e) a g), j) e p)** da matéria de facto provada,

teve o tribunal em consideração o depoimento prestado pelas testemunhas ..., ... e ..., as quais, depondo de forma clara e escoreita, com manifesta isenção e objectividade, revelaram pleno e directo conhecimento dos factos em causa, confirmando-os.

Quanto ao depoimento prestado pela testemunha ..., o tribunal não o considerou, já que não demonstrou ter conhecimento directo dos factos, apenas tendo tomado conhecimento dos mesmos após a alienação em causa nos presentes autos.

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

V. DIREITO:

(i) Da violação do dever do inquisitório:

Invocam os Requerentes a ilegalidade das liquidações impugnadas por violação do dever do inquisitório, previsto no artigo 58º da Lei Geral Tributária.

Para o efeito alegam, em síntese, que a AT se limitou a fazer uma análise da prova documental existente – contratos e registo comercial -, não tendo realizado qualquer diligência com vista a apurar a motivação subjacente aos negócios, demitindo-se, assim, de apurar a verdade dos factos.

A este propósito, defende-se a AT, alegando ter procedido à recolha dos elementos factuais relevantes para a aplicação da cláusula geral anti-abuso e posterior liquidação e nomeadamente para apreciação dos argumentos aduzidos pelos Requerentes.

Vejamos, pois, se foi cumprido pela AT o princípio do inquisitório, previsto no artigo 58º da Lei Geral Tributária.

Dispõe o artigo 58º da invocada lei:

“a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido”.

Este princípio, consubstanciado num dever de imparcialidade imposto à AT, *“reclama que a administração tributária procure trazer ao procedimento todas as provas relativas à situação fáctica em que vai assentar a decisão, mesmo que elas tenham em vista demonstrar factos cuja prova seja contrária aos interesses patrimoniais da Administração”*, sendo certo que *“a falta de realização pela administração tributária de diligências que lhe seja possível levar a cabo ou a falta de solicitação aos interessados de elementos probatórios necessários à instrução do procedimento, constitui vício deste, susceptível de implicar a anulação da decisão nele tomada (...)”*³².

³² LEITE CAMPOS, SILVA RODRIGUES E LOPES DE SOUSA, “Lei Geral Tributária Anotada e Comentada”, Editora Encontro da Escrita, .4ª Edição, 2012, página 488.

Ainda de acordo com os mesmos autores, este princípio impõe à AT o dever de realizar todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material, mesmo as que tenham como objectivo provar factos invocados pelos interessados.

Pese embora este dever geral de descoberta da verdade material, não pode olvidar-se que é sobre os contribuintes que impende o dever de fornecer à AT, a quem compete interpelar para o efeito, os elementos e argumentos que repute necessários à justa composição do litígio, bem como requerer a realização das diligências de prova que entendam indispensáveis.

Disponibilizados os elementos pelos contribuintes, à AT impõe-se a sua cuidada análise, interpretando os elementos de acordo com as várias soluções plausíveis e não apenas de acordo com a solução que melhor sirva os seus interesses patrimoniais.

No caso dos autos, a AT notificou os Requerentes para juntarem os comprovativos, relativos ao ano de 2009, dos valores de aquisição e de realização constantes das respectivas declarações Modelo 3 de IRS, Anexo G 1 (cfr. facto provado v), tendo ainda, após análise dos elementos e argumentos apresentados pelos Requerentes, notificado outras entidades para fornecerem elementos que reputou necessários (cfr. facto provado w).

Após a junção aos autos, pelos Requerentes e pelas entidades terceiras, dos documentos que estes entenderam pertinentes, e prestados os esclarecimentos julgados oportunos, a AT analisou os documentos juntos e os esclarecimentos prestados, daí retirando uma conclusão.

Pese embora após a junção aos autos dos indicados documentos e prestação dos esclarecimentos, quer por parte dos Requerentes, quer por parte das entidades terceiras, a AT nada mais tenha solicitado, limitando-se a laborar com base nestes elementos, não poderá, em rigor, defender-se qualquer violação do princípio do inquisitório.

Isto porque, efectivamente, a AT solicitou elementos e analisou-os de forma cuidada, apreciando criticamente os documentos e argumentos trazidos aos autos, o que resulta, desde logo, da leitura dos Relatórios de Inspeção juntos aos processos administrativos.

Note-se que os Requerentes não requereram a realização de qualquer diligência de prova, tendo-se limitado a juntar prova documental.

Em face do exposto, não pode defender-se ter a AT feito tábua rasa dos elementos trazidos aos autos quer pelos Requerentes quer pelas entidades terceiras, hipótese em que, aí sim, poderia equacionar-se haver violação do princípio do inquisitório.

Efectuadas estas diligências por parte da AT, parece que, ao abrigo do princípio do inquisitório, mais nenhuma diligência poderia ser exigida à AT, tanto mais que a AT não tem de proceder officiosamente a diligências instrutórias não requeridas³³.

³³ Ac. STA de 18FEV1988, recurso n.º 23175, *apud* LEITE CAMPOS, SILVA RODRIGUES E LOPES DE SOUSA, *op. cit.*, página 489.

Daí que, sem necessidade de outras considerações, careça de fundamento e, conseqüentemente, improceda, a invocada violação do princípio do inquisitório suscitada pelos Requerentes.

(ii) 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 fiscal³⁴.

³⁴ NUNO DE SÁ GOMES “Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal” (Lições), Editora Rei dos Livros, 2000, pp. 23 e ss.

Há situações em que a economia fiscal é desejada ou sugerida pelo próprio legislador fiscal, ao prever e regular o próprio desagramento 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 jurisprudência³⁵ 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 fiscal³⁶, 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

³⁵ Ac. TCA Sul de 15/02/2011, processo número 04255/10, in www.dgsi.pt.

³⁶ **MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA**, “Fiscalidade”, Almedina, 2ª edição, 2007, pág. 401.

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”³⁷.

Dito isto, o citado acórdão do TCA Sul, concretizando as referidas vias, começa por explicar que o planeamento fiscal consiste 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**³⁸, 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**³⁹.

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*".

³⁷ *Apud* **PATRICIA MENESES LEIRIÃO**, “A cláusula geral antiabuso e o seu procedimento de aplicação”, *Vida Económica*, 2012, página 31.

³⁸ “Os Limites do Planeamento Fiscal”, Coimbra Editora, 2006, página 21.

³⁹ “Manual de Direito Fiscal”, Coimbra Editora, 3ª edição, 2007, pág. 159.

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 imposto⁴⁰.

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 princípio lícitos e verdadeiros tenham por escopo exclusivo elidir a aplicação normal das regras tributárias⁴¹.

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 comuns⁴².

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.

Estas cláusulas existem em alguns ordenamentos jurídicos, com origem legal (Espanha) ou jurisprudencial (França), tendo sido afastadas por outros ou não aplicadas quando consagradas legalmente⁴³.

Estas cláusulas são objecto de constante crítica por parte da doutrina, que defende que transformam os contribuintes em “súbditos fiscais”, violando princípios constitucionais como

⁴⁰ NUNO DE SÁ GOMES, *op. cit.*, página 28.

⁴¹ Neste sentido, veja-se NUNO DE SÁ GOMES, *op. cit.*, página 68.

⁴² Neste sentido, veja-se SÉRGIO VASQUES, “Manual de Direito Fiscal”, Almedina, 2011, página 313.

⁴³ LEITE CAMPOS, SILVA RODRIGUES E LOPES DE SOUSA, *op. cit.*, página 301.

o da determinação legal dos elementos essenciais dos impostos, da autonomia privada, da liberdade de gestão, etc⁴⁴.

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 princípio) o

⁴⁴ LEITE CAMPOS, SILVA RODRIGUES E LOPES DE SOUSA, *op. cit.*, página 301.

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”⁴⁵.

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 consequente efeito da respectiva ineficácia da luta contra as evasões constatadas no passado, que não surgiriam se houvesse uma lei geral anti-abuso⁴⁶.

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

⁴⁵ “Autonomia Contratual e Direito Tributário (A Norma Geral Anti-Elisão)”, Almedina, 2008, página 11.

⁴⁶ Cfr. NUNO DE SÁ GOMES, *op. cit.*, pp. 68 e ss.

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-abuso⁴⁷.

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 COURINHA⁴⁸ 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**⁴⁹.

No mesmo sentido, **NUNO SÁ GOMES**⁵⁰ 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

⁴⁷ **ANTÓNIO FERNANDES DE OLIVEIRA**, “A legitimidade do planeamento fiscal, as cláusulas gerais anti-abuso e os conflitos de interesse”, Coimbra Editora, 2009, página 135.

⁴⁸ “A cláusula geral anti-abuso no Direito Tributário: contributos para a sua compreensão”, Almedina, 2004, pp. 165 e ss.

⁴⁹ “Lei Geral Tributária Anotada”, Editora Rei dos Livros, 2001, página 186, *apud* **GUSTAVO LOPES COURINHA**, *op. e loc. cit.*

⁵⁰ **NUNO DE SÁ GOMES**, *op. cit.*, pp. 76 e ss.

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, a nível internacional, *maxime* no 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 imposto⁵¹.

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, pelos Requerentes, das participações sociais detidas 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 negócio, 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, a AT desconsiderou a referida operação de transformação, tributando a alienação das participações sociais 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 “**Sociedade 1**”

⁵¹ Cfr. Juris-Classeur – Procédures Fiscales, 2, 1994, Fasc. 375, pp 17 e 18.

ocorreu por motivos económicos válidos, tendo decorrido de uma exigência por parte do investidor que se propunha adquirir a sociedade “**Sociedade** SGPS, 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 faz a Requerida, que a situação dos autos configura uma “*engenharia fiscal (...) de carácter inusitado, complexo e artificioso*”.

No caso dos autos apenas estão em causa dois actos/negócios: a transformação da sociedade por quotas em anónima e a subsequente venda de acções, actos e negócios esses perfeitamente usuais no nosso ordenamento jurídico.

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 das participações sociais detidas 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**⁵², “*nenhum princípio 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*”⁵³.

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*”⁵⁴.

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

⁵² **M. C. BERGERÉS**, *apud* NUNO DE SÁ GOMES, *op. cit.*, página 71.

⁵³ *Op cit.*, pp. 55 e ss.

⁵⁴ **DIOGO LEITE DE CAMPOS**, “Evasão Fiscal, Fraude Fiscal e Prevenção Fiscal”, *apud* PATRICIA MENESES LEIRIÃO, *op. cit.*, página 100.

normalidade, a conclusão de que o contribuinte atribuiu às formas adoptadas um preponderante fim fiscal⁵⁵.

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 Requerentes 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.

É certo que o reduzido período temporal que mediou entre a transformação da sociedade e a alienação das respectivas participações sociais por parte dos Requerentes legitima a suspeita, por parte da AT, de que a transformação teve como objectivo excluir a alienação efectuada da tributação em sede de mais-valias

Não basta, porém, para inferir da intenção dos Requerentes, a prova do curto hiato temporal que mediou entre a transformação da sociedade e a venda das participações, impondo-se à AT a prova de que, efectivamente, a transformação da sociedade teve por objectivo evitar o pagamento de mais-valias por parte dos Requerentes.

Note-se, inclusive, que, nos autos, a alienação das participações sociais por parte dos Requerentes foi efectuada em cumprimento de contratos-promessa previamente celebrados, não

⁵⁵ GUSTAVO LOPES COURINHA, *op. cit.*, pp.182 e ss.

colhendo aqui a tese, que embora a Requerida não defenda expressamente, parece insinuar, de que, se à data da celebração dos contratos-promessa a sociedade era uma sociedade por quotas, e foram quotas o objecto do contrato, então as mais-valias resultantes da respectiva alienação estão sujeitas a tributação. Isto porque, por um lado, nos próprios contratos-promessa encontra-se prevista a possibilidade de a sociedade se transformar em anónima, caso em que o objecto do contrato seriam as acções; e, por outro lado, o contrato-promessa de cessão de quotas não tem eficácia real, apenas se operando a transferência da propriedade dos títulos representativos do capital social de uma sociedade com o respectivo contrato definitivo. Nos autos, à data da celebração do contrato definitivo, a sociedade era anónima e os títulos alienados eram acções, excluídos, portanto, da tributação em sede de mais-valias.

Não se encontra, assim, minimamente indiciado nos autos que a intenção subjacente à transformação da sociedade tenha sido a exclusão da posterior alienação das participações da tributação em sede de mais-valias, sendo certo que, como elemento constitutivo do direito da aplicação da cláusula geral anti-abuso, incumbia à Administração Tributária tal prova, o que não logrou fazer.

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 inverso⁵⁶.

⁵⁶ Neste sentido vejam-se, entre outros, os recentes acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça, de 15/10/2013, processo nº 1382/11.4TBVFR.P1.S1; do Tribunal da Relação do Porto, de 22/04/2013, processo número 11289/10.7TBVNG.P1, ambos *in* www.dgsi.pt; **ABRANTES GERALDES**, “Temas da Reforma do Processo Civil”, 2ª, edição, Vol. I, pág. 228; e **LEBRE DE FREITAS**, “Código de Processo Civil Anotado”, Volume II, pág. 629, bem como toda a jurisprudência aí citada.

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.

Isto porque os argumentos avançados pelos Requerentes não são aptos a, *de per si* ou conjugados com outros, provar a motivação económica da transformação.

De facto, os Requerentes limitam-se a alegar que a transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima foi motivada por uma exigência por parte do investidor que se propunha adquirir a sociedade “**Sociedade SGPS, S.A.**”.

Ora, salvo o devido respeito, e acompanhando neste aspecto a Administração Tributária, pese embora tenha resultado provado esta exigência por parte do investidor – cfr. facto provado I) -, a verdade é que não se poderá defender, sem mais, que a transformação da sociedade “**Sociedade 1**” em sociedade anónima não pudesse vir a ser operada pela sua adquirente “**Sociedade SGPS, S.A.**”.

Com efeito, nada nos autos indicia que a exigência por parte do investidor tivesse de ser concretizada previamente à aquisição, por parte da “**Sociedade SGPS, S.A.**” da totalidade das quotas representativas do capital social da “**Sociedade 1**”.

Se, como resultou provado, o investidor exigiu, para a concretização do negócio de aquisição da totalidade do capital social da “**Sociedade SGPS, S.A.**” que a sociedade por esta integralmente detida – “**Sociedade 1**” – fosse uma sociedade anónima, tal transformação da sociedade poderia ter ocorrido após a alienação, por parte dos Requerentes, à “**Sociedade SGPS, S.A.**” das quotas representativas do capital social da “**Sociedade 1**”. Por outras palavras, acaso os Requerentes tivessem vendido as quotas que detinham no capital social da “**Sociedade 1**” à “**Sociedade SGPS, S.A.**” e os sócios desta, previamente à alienação do seu capital social ao investidor, tivessem promovido a transformação da sociedade “**Sociedade 1**” em sociedade anónima, ainda assim se teria cumprido a exigência efectuada pelo investidor.

Aliás, como bem defende a Requerida, sintomático da inexistência de tal necessidade é o facto de nem o Relatório justificativo da transformação, nem o parecer elaborado pelo ROC se referirem a tal necessidade.

Incumbia, assim, aos Requerentes carrear para os autos os factos necessários à prova de que a exigência por parte do investidor teria de ser cumprida previamente à alienação do capital social da “**Sociedade 1**” por parte dos Requerentes.

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 do elemento intelectual, isto é, a prova de que a escolha do meio foi “*essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos*”, prova essa que não logrou efectuar, pelo que não se pode considerar 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 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 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”⁵⁷.

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 a nível 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-abuso⁵⁸.

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.

⁵⁷ **SALDANHA SANCHES**, *op cit.*, página 180-181.

⁵⁸ Neste sentido veja-se Cass. Com., 10DEZ1996, n° 94-20 070, Sté RMC France: Dr. fisc. 1997, n° 17, omm. 471, obs P. Dibout; JCP 1997, éd. E, n° 17, 923, note H. Hovasse, *in* Juris-Classeur – Procédures Fiscales, 5, 1998 (1), Fasc. 376, pp 1 e 2.

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 económico⁵⁹.

Conforme refere **SALDANHA SANCHES**⁶⁰, 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.

⁵⁹ Cfr. **SÉRGIO VASQUES**, *op. cit.*, página 314.

⁶⁰ “Manual de Direito Fiscal”, 3ª edição, Coimbra Editora, 2007, página 155.

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 nº 2 da Lei Geral Tributária⁶¹.

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 nº 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 nº 2 da Lei Geral Tributária.

VI. DISPOSITIVO:

Em face do exposto, decide-se:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de IRS relativos ao exercício de 2009, no valor de € 472.401,62;
- b) Julgar procedente o pedido de reembolso das quantias que hajam sido indevidamente pagas; e

⁶¹ *Vide* decisão proferida nos processos números 05/2011-T; 123/2012-T; 124/2012-T; 138/2012-T; 139/2013-T; 70/2013-T; 43/2013-T, todas *in* www.caad.org.pt.

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.

Fixa-se o valor do processo em € 472.401,62, nos termos do artigo 97º-A n.º 1 a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas a cargo dos Requerentes, *ex vi* artigo 22º n.º 4 do RJAT.

Registe e notifique.

Lisboa, 17 de Outubro de 2014.

Os Árbitros,

Manuel Luís Macaísta Malheiros

José Rodrigo de Castro

Alberto Amorim Pereira

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131º 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.