

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 20/2022-T

Tema: IRS - Cláusula geral anti-abuso; aplicação da lei no tempo; reclamação necessária.

SUMÁRIO:

1. O artigo 38.º da LGT é *“uma norma que tem por função o desenvolvimento de normas de incidência tributária”*, razão pela qual, nos termos dos n.ºs 1 e 4 do artigo 12.º da LGT, a redação dada à referida norma pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, apenas será aplicável para o futuro.
2. Na medida em que implicando a nova redação da norma a redução das garantias do contribuinte, nomeadamente quanto às exigências do ónus da prova do lado da Autoridade Tributária, seria sempre de aplicar o artigo 38.º, n.º 2, da LGT na redação vigente à data dos factos, por aplicação do artigo 12.º, n.º 3, da LGT, quando determina que *“As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos”*.
3. Esta regra, ao salvaguardar as garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos tem ainda amparo constitucional no princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da CRP, preceito que proíbe não só impostos retroativos, mas também qualquer outra norma fiscal retroativa desfavorável que *“é sempre constitucionalmente ilícita”*.
4. Com a reclamação graciosa obrigatória do artigo 63.º, n.º 11, do CPPT, na redação conferida pela Lei n.º 32/2019, o legislador visou dar uma última oportunidade de reponderação por parte da Requerida, que pode robustecer a sua fundamentação inspetiva contraditando os factos e circunstâncias introduzidas pelo SP, sem incorrer em fundamentação *a posteriori*, uma vez que é a decisão que recaia sobre a reclamação que constitui a decisão final do procedimento inspetivo.

5. Em qualquer caso, consubstanciando a decisão de indeferimento expresse uma revogação parcial por substituição na parte de direito em que se amparou o RIT, aquela decisão da reclamação não poderia deixar de valer como a decisão final a ter em conta na apreciação da aplicação dos pressupostos da CGAA, no caso em apreço.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. A..., com o número de identificação fiscal..., e **B...**, com o número de identificação fiscal ..., casados, ambos residentes no ..., n.º ..., ...-... Lisboa, doravante designados por “Requerentes” ou, individualmente, por “Sujeito Passivo A” e “Sujeito Passivo B”, respetivamente, vêm, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, da alínea a) do n.º 3 do artigo 5.º, da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 10.º, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”) e, bem assim, dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 março, requerer a constituição de tribunal arbitral em matéria tributária, com vista à anulação da decisão de indeferimento expresse da reclamação graciosa n.º ...2021... (cf. **Documento 1** que juntaram e deram como reproduzida), apresentada com vista à anulação do ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2020..., do ato de liquidação de juros compensatórios subjacente, bem como da demonstração de acerto de contas emitida, da qual resultou o montante a pagar de € 316.224,33, todos por referência a 2016 e, bem assim, do ato de liquidação de IRS n.º 2020..., do ato de liquidação de juros compensatórios subjacente, bem como da demonstração de acerto de contas emitida, da qual resultou o montante a pagar de € 127.983,92, todos por referência a 2018, totalizando um valor a pagar de € 444.208,25 e, bem assim, com vista à anulação dos atos de liquidação subjacentes à apresentação da reclamação graciosa (conforme documentos **2 e 3** que juntaram e deram como reproduzidos), o que fazem nos termos e com os fundamentos seguidamente expostos.

2.

2. O Pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à Requerida.

Os Requerentes procederam à nomeação de árbitro, na pessoa do Dr. Manuel Lopes da Silva Faustino e a Requerida nomeou a Dr.^a Manuela Roseiro, ambos árbitros vogais, que aceitaram a nomeação.

Nos termos do artigo 6.º, n.º 2, do RJAT foi designada como Presidente do Tribunal, por acordo entre os árbitros vogais, a Conselheira Maria Fernanda Santos Maçãs que aceitou.

Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo ficou constituído em 17 de maio de 2022.

3. Os Requerentes sustentam o pedido com a argumentação que sumariamente se indica.

A) Da violação do n.º 2 do artigo 38.º da LGT, por inexistência dos respetivos pressupostos de aplicação

A1) Da aplicação da Lei no tempo, do ónus da prova e do dever de fundamentação

- a. Os Requerentes começam por sustentar que a aplicação, no caso em concreto, do disposto no n.º 2 do artigo 38.º da LGT, na redação do artigo 3.º da Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, tal como invocado pela Unidade dos Grandes Contribuintes nos pontos 45. a 55. da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, se afigura manifestamente ilegal, por violação das regras de aplicação da Lei no tempo e errónea fundamentação da decisão.
- b. Para os Requerentes, o artigo 38.º da LGT é uma norma que tem por função o desenvolvimento de normas de incidência tributária, razão pela qual, nos termos dos n.ºs 1 e 4 do artigo 12.º da LGT, a redação da referida norma pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, apenas será aplicável para o futuro, pelo que a posição assumida pela Unidade dos Grandes Contribuintes é errónea e ilegal.

- c. A aplicação do artigo 38.º da LGT, na redação da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, tem efeitos práticos relevantes ao nível do ónus da prova, que não foi cumprido pela Requerida no caso dos autos.
- d. Contudo, da análise do relatório final de inspeção verifica-se que a Autoridade Tributária se limitou a invocar que “[f]oi efetuada uma sucessão de atos e negócios jurídicos, coordenados entre si, que embora ocorressem em momentos temporais diversos tiveram como objetivo comum o de conseguir uma vantagem fiscal ilegal” (cf. a pág. 22 do **Documento 9**) e, bem assim, que , “[o]s fluxos financeiros resultantes de dividendos de dividendos distribuídos pela C... SGPS SA, chegam ao acionista A..., não como dividendos sujeitos a tributação em IRS, mas unicamente sob a forma de reembolso de créditos, sem tributação em IRS” (cf. as págs. 33 do citado **Documento 9**)”.
- e. De facto, não basta o Serviço de Inspeção Tributária - para justificar um alegado abuso e o recurso à Cláusula anti-abuso (CGAA) - invocar que os mesmos não celebraram “os actos e negócios (...) sob formas típicas e normais” - devendo, antes, a fim de cumprir o ónus de fundamentação que se impõe na matéria em apreço, nos termos do artigo 74.º da LGT e do artigo 63.º do CPPT (na redação aplicável à data dos factos), indicar quais os atos e negócios em concreto que deveriam ter sido praticados pelo Sujeito Passivo A.
- f. Tal como amplamente exposto em sede de inspeção tributária e no âmbito do procedimento de reclamação graciosa e abaixo se explanará em pormenor, o Sujeito Passivo A pretendeu reorganizar o seu património mobiliário - incluindo as ações da C... - e a sua atividade empresarial, através da adoção de uma forma societária comumente utilizada para este efeito, devendo entender-se que os suprimentos em causa consubstanciam um mecanismo de financiamento (..) normal, semelhante ao financiamento bancário, pelo que é manifestamente abusivo da parte da Autoridade Tributária requalificar o seu reembolso como dividendos.
- g. Adicionalmente, ao rejeitar a forma como a alienação foi feita, caberia à Autoridade Tributária identificar as “formas típicas e normais” através das quais seria possível

ao Sujeito Passivo A levar a cabo a sua pretensão (de reestruturação patrimonial e empresarial), sem o (alegado) abuso que lhe vem imputado, por forma a cumprir o dever de fundamentação que sobre si impende.

- h. A realidade é que, até ao presente, os Requerentes ainda não lograram compreender a que “formas típicas e normais” deveriam, na senda do defendido pela Autoridade Tributária, ter recorrido, por forma a granjear aquele que foi o seu objetivo: a reorganização (através da constituição de uma *holding* pessoal para o efeito) dos distintos investimentos do Sujeito Passivo A, consubstanciando, como se vem deixando claro, uma reorganização empresarial e patrimonial perfeitamente linear e legítima.
- i. Posto isto, o que resulta da análise do relatório de inspeção tributária é que a **realidade material não foi devidamente dissecada pelos Serviços de Inspeção Tributária**, que se limitaram a olhar para um conjunto de operações que lhes suscitou alguma desconfiança, sem atentarem em todo o cenário empresarial em que se insere a D..., enquanto *holding* pessoal do Sujeito Passivo A, em clara violação dos princípios da legalidade, da imparcialidade e do inquisitório - consagrados nos artigos 55.º e 58.º da LGT -, nos termos dos quais a Autoridade Tributária está obrigada a carrear para o procedimento (incluindo o inspetivo) todos os elementos probatórios necessários para proferir uma decisão adequada e justa.
- j. A Autoridade Tributária limita-se enveredar por um juízo conclusivo e genérico sobre a adequação dessas “formas típicas e normais” a que se refere (reitere-se, sem as identificar), ao invés daquelas por que optou o sujeito passivo na hipótese em apreço, o que desde logo contende com os imperativos de segurança jurídica que devem conformar o ordenamento jurídico tributário.
- k. Em suma, a legalidade da tributação (e a sua própria constitucionalidade, nos termos do artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa - CRP) apenas se verificará se for possível juntar no âmbito do processo todos os factos que permitam apurar a verdade material da situação subjacente à mesma, o que, por força da atuação dos Serviços de Inspeção Tributária no caso em análise, não sucedeu.

- l. Significa, pois, que a Autoridade Tributária não cumpriu o ónus da prova que sobre si impendia, nos termos do artigo 74.º da LGT, pelo que as conclusões retiradas em sede do relatório de inspeção tributária e, conseqüentemente, nas liquidações de IRS ora contestadas, afiguram-se manifestamente ilegais.

A2) Dos pressupostos de aplicação da CGAA

- m. Os Requerentes argumentam que, não tendo a Autoridade Tributária dado cumprimento ao ónus da prova na aplicação da CGAA, é manifesto que **não se encontram preenchidos os pressupostos de que depende a aplicação da cláusula geral anti abuso**, consagrada no n.º 2 do artigo 38.º da LGT, que a doutrina e a jurisprudência apontam como requisitos cumulativos:

- (i) no **elemento meio**, que diz respeito à via livremente escolhida - ato ou negócio jurídico, isolado ou parte de uma estrutura de atos ou negócios jurídicos sequenciais, lógicos e planeados, organizados de modo unitário - pelo contribuinte para obter o desejado ganho ou vantagem fiscal;
- (ii) no **elemento intelectual**, que exige que a escolha daquele meio seja “*essencial ou principalmente dirigid[a] (...) à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos*” (artigo 38.º, n.º 2 da LGT), ou seja, que exige, não a mera verificação de uma vantagem fiscal, mas antes que se afira, objetivamente, se o contribuinte “*pretende um ato, um negócio ou uma dada estrutura, apenas ou essencialmente, pelas prevacentes vantagens fiscais que lhe proporcionam*”;
- (iii) no **elemento resultado**, que contende com a obtenção de uma vantagem fiscal, em virtude da escolha daquele meio, quando comparada com a carga tributária que resultaria da prática dos atos ou negócios jurídicos “normais” e de efeito económico equivalente;
- (iv) no **elemento normativo**, que “*tem por sua 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”;

- (v) e, por fim, no **elemento sancionatório**, que, pressupondo a verificação cumulativa dos restantes elementos, conduz à sanção de ineficácia, no exclusivo âmbito tributário, dos atos ou negócios jurídicos tidos por abusivos, *“efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”* (cf. a parte final do disposto no n.º 2 do artigo 38.º da LGT).

B) Das discrepâncias detetadas na informação disponibilizada pelos requerentes no âmbito da inspeção tributária

- n. Sobre as (alegadas) discrepâncias detetadas na informação disponibilizada em sede inspetiva pelos Requerentes manifestam a convicção de que os Serviços de Inspeção Tributária teriam chegado a conclusões diferentes caso lhes tivessem sido solicitados esclarecimentos adicionais.
- o. Consideram que o facto tributário, ou seja, a distribuição de dividendos com obrigação de retenção na fonte, ocorreu, na esfera da C... em 29 de dezembro de 2015, data em que todas as formalidades já se encontravam cumpridas.
- p. Invocam, por último, os Requerentes a omissão de pronúncia sobre tais discrepâncias na decisão proferida sobre a reclamação graciosa apresentada junto da Unidade dos Grandes Contribuintes, cuja petição continha a descrição factual e pormenorizada do iter que foi prosseguido.

C) Da extemporaneidade do acionamento do mecanismo previsto no n.º 2 do artigo 38.º da LGT pelo decurso do respetivo prazo de caducidade

- q. Os Requerentes alegam que, a haver abuso nos termos expendidos pela Autoridade Tributária - isto é, quanto à constituição da D... e à operação de compra e venda das ações da C... por parte do Sujeito Passivo A -, **tal natureza abusiva situar-se-ia tão só no momento da constituição da sociedade e da aquisição das referidas ações, em 2015, momento em que a forma jurídica alegadamente abusiva se constituiu,** termos em que, tendo passado a relevar o prazo geral de caducidade do direito à liquidação, previsto no artigo 45.º da LGT, conclui-se que o prazo de caducidade aplicável é de 4 anos.

D) Da inexistência da obrigação tributária do Sujeito Passivo A no caso vertente

- r. Os Requerentes alegam que a aplicação da retenção na fonte à taxa liberatória prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º do Código do IRS, com a natureza de pagamento liberatório, deve ser efetuada pela entidade devedora dos rendimentos, no momento da sua colocação à disposição, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 101.º daquele Código, em vigor à data dos factos. Ou seja, as conclusões sufragadas em sede da inspeção tributária não deveriam operar sobre o Sujeito Passivo A - como se verificou no caso em análise, em que foram emanadas liquidações adicionais de IRS -, mas antes, operar sobre a entidade obrigada à retenção na fonte aquando do pagamento dos (alegados) dividendos ao seu beneficiário, por se aplicação das regras gerais previstas para a responsabilidade tributária (cf. os artigos 20.º e ss. da LGT), devendo por esse motivos as liquidações de imposto, tendo como destinatários os ora Requerentes, ser anuladas.

E) Do enriquecimento indevido (e ilegítimo) do Estado

- s. Os Requerentes alegam que o Sujeito Passivo A criou a expectativa de que as liquidações adicionais de IRS a serem emitidas na sequência da referida ação inspetiva teriam subjacente um acerto/compensação face ao montante de IRS, que havia sido

pago por referência ao ano de 2015, a título de mais-valia, pela venda da sua participação social na C... à D... - situação que referiu aos Serviços de Inspeção Tributária nas diligências encetadas -, pelo que foi com manifesta surpresa que se viu confrontado com o avultado montante de imposto a pagar, apurado nas liquidações de IRS ora contestadas, o que não se verificou, continuando os Requerentes a ver-se privados do montante (na sua ótica, devido) que pagaram em 2016, na sequência da apresentação da sua declaração Modelo 3 de IRS, no valor de € 358.995,00.

F) Da incompetência territorial dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa para a prática dos atos de inspeção

- u. Os Requerentes argumentam, entre o mais, que (...) ao emitir os atos tributários em crise, por referência aos Requerentes, a Unidade dos Grandes Contribuintes não fez mais do que atuar ao abrigo das atribuições e competências que, nos termos da lei, lhe estão reservadas no que respeita aos contribuintes que integrem aquela unidade, nos termos do disposto na alínea f) do n.º 2 do artigo 34.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro, mas não se verificou ao nível do procedimento inspetivo tributário desencadeado com vista à fiscalização da situação tributária dos Requerentes,
- v. Tanto o projeto de relatório de inspeção tributária, como o relatório final de inspeção tributária procedem da Direção de Finanças de Lisboa - tendo sido assinados pelo respetivo Diretor de Finanças -, quando o deveriam ter sido pela Unidade dos Grandes Contribuintes, inexistindo sequer qualquer despacho de delegação de competências, situação tacitamente reconhecida pela Unidade dos Grandes Contribuintes na decisão de indeferimento da reclamação graciosa, o que determina a invalidade do procedimento de inspeção, por violação do princípio da igualdade (*in casu*, os artigos 16.º e 17.º do RCPITA), o que, em consequência, determinará a ilegalidade das liquidações emitidas.

- v. Acresce que também não decorre do projeto de relatório de inspeção tributária, nem do relatório final de inspeção, que os mesmos hajam sido posteriormente ratificados pelo órgão competente - ou seja, pela Unidade dos Grandes Contribuintes.
- w. Finalmente, é evidente que a Diretora-Geral da Autoridade Tributária autorizou a aplicação da CGAA (cf. o despacho de autorização constante no citado **Documento 9**), no entanto, tal situação não permite, *per se*, a sanção da incompetência da Direção de Finanças de Lisboa para a realização dos atos e conclusões inspetivas.

F) Do Direito a juros indemnizatórios

- x. Alegam os Requerentes que, a dar-se provimento à sua pretensão, através da declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de IRS ora contestados, deverão ser reembolsados do montante indevidamente pago, que se cifra em € 444.208,25, devendo, ainda, ser ressarcidos pelo período em que se viram privados da quantia indevidamente paga, nos termos do artigo 43.º da LGT.

4. Na Reposta argumenta a Requerida nos termos que sumariamente se seguem.

- y. A Requerida começa por teorizar sobre os pressupostos da aplicação da Cláusula anti abuso destacando-se a alegação de que o teor do citado n.º 2 do artigo 38.º da LGT conduz à aplicação conjugada da teoria da fraude à lei e da teoria do abuso de formas jurídicas. Nesta medida, a atuação dos Requerentes para ser fraudulenta, tem, como tal, de permitir substituir as situações de facto tributadas por outras que, gerando as mesmas consequências práticas e económicas, resultem numa vantagem fiscal, obtida em fraude à lei, o que significa que foi obtido um resultado que a lei não consente, que a lei não quis, ou, noutras palavras, um resultado contrário ao propósito, à intenção da norma.
- z. (...) “tendo a D... sido constituída a 16-12-2015, e tendo adquirido as ações da C... SGPS no valor de € 2.571.000,00, passados cerca de 15 dias da sua constituição, e não dispondo para o efeito de valores para efetuar esse pagamento, foi na sua esfera

reconhecida uma dívida ao seu sócio-gerente, a título de suprimentos”, “O que permitiu ao Requerente tornar-se credor da D..., por esse valor global.”

- aa. “A operação de aquisição das participações sociais ao Requerente, bem como a distribuição dos lucros da C... SGPS à D..., que imediatamente foram utilizados para pagar a dívida criada com a aquisição daquelas participações, visou a atribuição de dividendos não tributados.” “Ou seja, tais atos permitiram ao Requerente transferir as suas participações na C... SGPS para a D... e assim incorporar na sua esfera os rendimentos originados pelos dividendos gerados e distribuídos pela participada e isso sem que comportasse o IRS que era devido por retenção na fonte”.
- bb. Para a Requerida, “no caso em apreço, a AT verificou a existência de factos que revelam a “anormalidade estrutural” da operação levada a cabo, sendo que “a D..., na operação em causa, utilizada para intermediar os pagamentos de dividendos ao acionista que detêm o capital.” “Os negócios e actos jurídicos assim planeados foram celebrados de forma artificiosa, com vista à eliminação de impostos (retenção na fonte de IRS) que seriam devidos em resultado de facto, acto ou negócio jurídico de idêntico fim económico”, sendo que, para a Requerida a D... não tem qualquer outra actividade que não a que resulta do seu papel “instrumental” (mera peça do “puzzle” montado) face ao referido fim.
- cc. Assim sendo, para a Requerida é de concluir “estarem reunidos todos pressupostos legais no estatuído no n.º 2 do artigo 38.º da LGT para aplicação da cláusula geral anti-abuso à operação *sub judice*”.
- dd. Mais concretamente no que concerne ao elemento meio, alega a Requerida que, “No caso *sub judice*, estamos perante actos que, se analisados isoladamente, não contendem em princípio com o direito.”
- ee. Todavia, quando vistos no seu conjunto, permitem apurar que foram, exclusiva ou predominantemente, dirigidos à obtenção de uma vantagem fiscal que, de outra forma, não seria atingida.
- ff. A Requerida conclui que (...) “toda a engenharia fiscal descrita, de carácter inusitado,

complexo e artificioso, se encontra desprovida de utilidade ou sentido imediato sob o ponto de vista económico, visando unicamente um fim: a distribuição de lucros não tributados”, o que importa para o preenchimento do elemento meio.

- gg. Quanto ao elemento resultado, conclui a Requerida que foi só “para não sofrer a oneração tributária, que o Requerente actuou como actuou, contrariamente ao espírito da lei”, emergindo a sociedade veículo como “meramente instrumental para o fim pretendido: a transformação do fluxo financeiro.”
- hh. Relativamente ao elemento intelectual, em que o fim preponderante é o de obtenção de vantagem indevida, salienta a Requerida “que sendo o objectivo a distribuição de dividendos da C... SGPS, tal desiderato poderia e deveria ter sido atingido com a sua simples distribuição aos seus accionistas”.
- ii. “Ao invés, o Requerente enveredou por uma série de actos jurídicos, mais complexos e dispendiosos, que, face à realidade económica em concreto, não demonstra a sua razoabilidade, denunciando, claramente, a intenção artificiosa da sua utilização – foi criada uma estrutura que permitiu retirar os dividendos sem qualquer tributação, através da sua transformação em recebimento de dívida.”
- jj. Em especial, o “controlo da D... permitiu ao Requerente transformar um pagamento de dívida das acções, que deveria ocorrer em 120 dias, em suprimentos, a reembolsar em prazo indeterminado, furtando-se à tributação em IRS correspondente”.
- kk. “Pelo que, repita-se, os negócios e actos jurídicos assim planeados foram celebrados de forma artificiosa, com vista à eliminação de impostos (retenção na fonte de IRS) que seriam devidos em resultado de facto, acto ou negócio jurídico de idêntico fim económico, configurado, *in casu*, no pagamento de dividendos directamente pela C... SGPS.”
- ll. Finalmente, quanto ao elemento normativo, relativo à utilização de meios fraudulentos ou artificiosos e com abuso de formas jurídicas, argumenta a Requerida que, “no caso *sub judice*, como se analisou no âmbito do procedimento inspectivo, está em causa a alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS”, sendo que, “Com o negócio da

compra e venda das acções da C... SGPS. criou-se um crédito para comprar algo que antes já pertencia, em forma de participação directa, ao acionista Requerente.”

mm. Assim sendo, “Sem a utilização daqueles meios, que viabilizaram a transformação de dividendos em recebimento de dívida, os beneficiários pessoas singulares – os accionistas - não evitariam a tributação”, pois tais “rendimentos ficariam sujeitos a imposto, nos termos gerais, como rendimentos da categoria E do IRS.”

nn. Em suma, “A estrutura montada permitiu, assim, a obtenção de um resultado que se revela fraudulento, por se encontrar em fraude com a citada alínea h) do n.º2 do artigo 5.º do Código do IRS e que, por assim ser, não pode ser admitido.

5. Em 18 de setembro de 2022, foi emitido pelo tribunal despacho do seguinte teor:

“1. Analisados os factos indicados pelo SP para produção de prova testemunhal verifica-se que na sua maior parte tais factos encontram-se suportados em documentos, outros afiguram-se conclusivos e outros integram argumentos de direito. Apresentando-se os factos relevantes comprovados documentalmente e não sendo contestados não carecem de qualquer outra prova adicional.

Acréscce que a audiência não se justifica sequer para a compreensão do alegado esquema ilisivo por o mesmo não se apresentar complexo.

Neste contexto, considerando que a prova testemunhal não se afigura que possa trazer qualquer acréscimo substantivo para a formação da convicção do tribunal nem tão pouco para a descoberta da verdade material, o julgamento traduzir-se-ia na prática de ato inútil, proibido pela lei processual.

Termos em que se indefere o pedido de produção de prova testemunhal.

2. Não havendo lugar a produção de prova constituenda e não tendo sido suscitada matéria de excepção, dispensa-se a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, em nome do princípio da autonomia do Tribunal na condução do processo e em

ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste, Vd. arts. 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2, do RJAT.

3. Estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.

4. Designa-se o dia 17 de Novembro como prazo limite para prolação da decisão arbitral. (...)”.

6. O Tribunal, em 27 de novembro de 2022, emitiu despacho deferindo o pedido da Requerida quanto à junção aos autos da decisão arbitral proferida no processo n.º 860/2021-T, nos termos que se dão por reproduzidos.

7. Em 16 de Janeiro de 2023 também foi proferido despacho, cujo teor se dá por reproduzido para todos os efeitos legais.

II. SANEADOR

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 5º e 6º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

Cumpram apreciar e decidir.

III- DO MÉRITO

III-I- MATÉRIA DE FACTO

A1) Factos dados como provados

Com relevância para a decisão de mérito, o Tribunal considera provada a seguinte factualidade:

- a. Os Requerentes são casados e residentes, para efeitos fiscais, em território português, estando aqui sujeitos a tributação em sede de IRS, pela totalidade dos rendimentos auferidos, compreendendo os rendimentos obtidos no estrangeiro.
- b. Em 23-07-2018, os requerentes A... NIF ... E B..., NIF..., no estado civil de casados, procederam à entrega da declaração de rendimentos de substituição Modelo 3 de IRS nº (...- 2016 - ... - ...) referente ao ano de 2016, tendo declarado como auferidos no Anexo A, rendimentos provenientes de trabalho dependente no valor total de 160.889,12€ disponibilizados pelas entidades: E..., S.A., NIF ... (SP A –A...) no valor de 146.982,30€ e F... S A NIF ... (SP B – B...) no valor de 13.906,82€, no anexo F, rendimentos prediais no valor de 376€, no anexo G, Q4, campo 4001, em que foram declaradas alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (SP B), no valor total de 64.166,67€, cujo valor de aquisição foi de 50.000€ relativamente ao prédio com a seguinte descrição matricial: ...-U-...-F(tendo assim apurado mais-valias), e no Q9 do mesmo anexo, campos 9001 a 9002, em que foram declaradas alienação de partes sociais e outros valores mobiliários (Códigos G01), no valor total de 3.892,25€, cujo valor de aquisição totaliza os 9.396,€ e as despesas e encargos no valor de 8,53€ (tendo assim apurado menos-valias), cuja entidade emitente é BANCO G..., SA NIPC ... e no anexo J, rendimentos obtidos no estrangeiro, Q9.2A, campos 951 a 954, foram declaradas alienação de partes sociais e outros valores mobiliários (Códigos G01 e G90), no valor total de 45.334€, cujo valor de aquisição totaliza os 39.807,50€ e imposto pago no estrangeiro no valor de 31,79€ (tendo assim apurado mais valias), do qual resultou a liquidação n.º 2018... de 26-07-2018, com um valor de imposto a reembolsar de 8.073,18€.
- c. Em 06-06-2019, os requerentes A... NIF ... E B..., NIF..., no estado civil de casados, procederam à entrega da declaração de rendimentos de substituição Modelo 3 de IRS

n.º (... - 2017 - ... - ...) referente ao ano de 2018, tendo declarado como auferidos no Anexo A, rendimentos provenientes de trabalho dependente no valor total de 150.685,48€ disponibilizados pelas entidades: E..., S.A., NIF ... (SP A – A...) no valor de 142.673,01€ e F... S A NIF ... (SP B – B...) no valor de 8.012,47€, no anexo F, rendimentos prediais no valor de 664,€, no anexo G, Q9 do mesmo anexo, campo 9001, em que foram declaradas alienação de partes sociais e outros valores mobiliários (Código G01), no valor total de 1.859,79€, cujo valor de aquisição totaliza os 20.183,13€ e as despesas e encargos no valor de 12,16€ (tendo assim apurado menos-valias), cuja entidade emitente é BANCO G..., SA ... e no anexo J, rendimentos obtidos no estrangeiro, Q8A, campos 801 a 802, foram declarados rendimentos de Capitais (Cat E), no valor total de 427,86€ e no Q9.2A, campos 951 a 954, foram declaradas alienação de partes sociais e outros valores mobiliários (Códigos G01 e G90), no valor total de 56.524,62€, cujo valor de aquisição totaliza os 43.695,45€ e despesas e encargos no valor de 153,73€, do qual resultou a liquidação n.º 2019... de 24-07-2019, com um valor de imposto a reembolsar de 15.420,66€.

- d. A..., NIF ..., desde 29 de janeiro de 2020, e B..., seu cônjuge, NIF..., desde 2 de fevereiro de 2020, integram o perímetro de competência da Unidade dos Grandes Contribuintes.
- e. Com base nas Ordens de Serviço n.ºs OI2019... e OI2019..., de 21-06-2019, a Direção de Finanças de Lisboa levou a cabo uma ação inspetiva interna de âmbito parcial – IRS aos requerentes A..., NIF ... e B..., seu cônjuge, NIF..., visando o controlo de esquemas de planeamento fiscal agressivo (PNAITA 104-03), relativamente aos anos fiscais de 2016 e 2018. Tendo sido concluído a 26-10-2020.
- f. Desta ação, resultou a aplicação da norma anti abuso prevista no n.º 2 do art.º 38.º da LGT, nos anos de 2016 e 2018 e outras correções, aos rendimentos da Categoria E (Relatório de inspeção que se dá por integralmente reproduzido, para os devidos e legais efeitos).
- g. Através da utilização da sociedade D..., Lda. NIF ..., os dividendos pagos pela sociedade C... SGPS, SA, NIF ... foram distribuídos sem que ocorresse a tributação em

sede de IRS, na esfera do beneficiário (sócio-gerente único), sujeito passivo singular (ora requerente) A..., NIF ... no valor total de 1.540.000€ (sendo 1.040.000€ em 2016 e 500.000€ em 2018).

- h. Das conclusões da ação inspetiva, resultou o apuramento/correção (ponto III.1.1, i e ii), página 28 do Relatório de Inspeção):
- a. No ano de 2016, de rendimento ILIQUIDO de Cat. E (capitais/dividendos) no valor total de 1.040.000€ (do qual resultou um rendimento coletável corrigido de 667.834,59€), de que resultou diferencial de imposto em falta de 278.338,18€;
 - b. E no ano de 2018, rendimento ILIQUIDO de Cat. E (capitais/dividendos) no valor total de 500.000€ (do qual resultou um rendimento coletável corrigido de 381.315,30€), de que resultou diferencial de imposto em falta de 121.649,77€.
- i. De acordo com o que foi apurado, a sociedade C... SGPS, SA, NIF ... pagou dividendos à sociedade D..., Lda. NIF ... (sem tributação, nos termos do art.º 51º do CIRC - campo 771, nas declarações de rendimentos M22 de 2015 e 2016 - e dispensa de retenção na fonte nos termos do art.º 97.º, n.º 1, al. c) do CIRC) – 2017 e 2018), no montante total de 2.639.483,59€ (1.047.206,25€ em 2015/2016, 815.862,30€ em 2017 e 776.415,04€ em 2018 – quadro 1 das paginas 20 e 25 do RIT), sendo grande parte desses lucros, no valor total de 1.540.000€ (sendo 1.040.000€ em 2016 e 500.000€ em 2018 – quadro 2 da página 20 e quadro 1 da página 25 do RIT), transferida (pela D...) em seguida para o ora requerente (A...) a título de reembolso do crédito/dívida formado com a operação de alienação (em 2015) das partes de capital que aquele detinha na C... SGPS, SA, NIF ... respeitantes a 1.350 ações representativas de 13,5% do capital, pelo valor de 2.571.000€ (sendo que as mesmas foram adquiridas em 2012 por 6.750€, e valorizadas muito acima do valor nominal (37.889%, em pouco mais de 3 anos) conforme ponto ii), página 23 do Relatório de Inspeção).
- j. De acordo com o RIT, “(...) apesar de ter sido acordado o pagamento dessa operação, pela compradora, no prazo de 120 dias a contar da data do contrato, este

ocorreu em vários anos não se encontrando essa dívida saldada, até final de 2018. De referir que, a recém-constituída sociedade compradora não dispunha de meios financeiros, nem património à data da celebração do negócio para efetuar essa aquisição ou garantir esse pagamento. O preço das ações está a ser pago pela transferência dos lucros recebidos da C... para A... . É manifesto que os atos e negócios jurídicos realizados entre estes não são típicos nem normais numa base de racionalidade económico-financeira. Estas condições contratuais só foram possíveis porque o detentor de capital e gerente da D... Lda é simultaneamente vendedor das ações da C... SGPS. As condições do negócio, bem como todos os atos e negócios jurídicos praticados previamente, inserem-se no contexto da procura do resultado fiscal constituído pela não tributação da distribuição de lucros".

- k. Pela venda dessas ações à D... Lda., o sujeito passivo A... declarou mais-valias, em sede de IRS, no exercício de 2015, no valor de €2.564.250,00 (= €2.571.000,00 - €6.750,00). No anexo G da declaração de rendimentos (Modelo 3) este indicou tratar-se de alienação onerosa de partes sociais de micro e pequenas empresas, sendo o saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias considerado em 50% do seu valor, como dispõe o n.º 3 do artigo 43.º do Código do IRS, pelo que somente o valor de €1.282.125,00 foi sujeito a tributação. Sobre esse valor de €1.282.125,00 incidiu a taxa especial de 28%, prevista na alínea c) do n.º 1 do art.º 72º do CIRS, tendo resultado o pagamento do valor de €358.995,00 (imposto relativo a tributações autónomas), referente a essa alienação de ações à D... (...)" (ponto ii, páginas 23 e 24 do RIT).
- k. Assim sendo, os serviços da Inspeção tributária concluíram que "(...) a conjugação dos atos e negócios jurídicos (i) constituição da D... Lda (ii) venda à D..., Lda. de participações sociais na C... SGPS SA, a crédito; (iii) distribuição de lucros pela C... SGPS SA à D... Lda; iv) pagamento de parte do preço das participações a um dos titulares originários da C... SGPS SA, permitiu eliminar os impostos que seriam devidos se a estrutura jurídica da empresa se mantivesse na sua forma originária. Se a C... SGPS SA tivesse distribuído lucros ao seu acionista, este haveria de ser

tributado em IRS, nos termos do artigo 5.º n.º 2 alínea h) do CIRS (...)”. (ponto iii, páginas 25 do RIT).

- l. Perante esta factualidade, os serviços de Inspeção Tributária da DF de Lisboa propuseram a aplicação de Cláusula geral anti abuso (CGAA) prevista no art.º 38.º n.º 2 da LGT e cujo procedimento se encontra previsto no art.º 63.º do CPPT, cuja autorização foi dada em 03-12-2020, por Despacho da Sr.ª Diretora-geral da AT.
- m. As correções fiscais (nos termos do n.º 4 do art.º 65.º do CIRS) foram refletidas na esfera jurídico-tributária do titular dos rendimentos de capitais – Cat. E (dividendos) auferidos na qualidade de acionista da D... (A...), sendo os montantes auferidos incluídos no anexo E da declaração de rendimentos modelo 3 do IR dos anos de 2016 e 2018 **por englobamento** e considerados em apenas 50%, conforme o disposto no artigo 40.º-A, n.º 1, do CIRS¹, no valor de 520.000€ e 250.000€ respetivamente (art.º 40.º-A, n.º 1 do CIRS) e sujeitos a englobamento por aplicação das taxas gerais previstas no art.º 68.º do CIRS (redações dadas pela Lei n.º 7-A/2016, de 30/03 e pela Lei n.º 114/2017, de 29/12 respetivamente).
- n. Através do ofício n.º ..., de 11-08-2020, da DF de Lisboa (Registo CTT n.º RH ... PT), os sujeitos passivos, foram notificados a 20-08-2020 (nos termos do n.º 1 do art.º 39.º do CPPT) do teor do projeto de relatório de Inspeção Tributária elaborado, nos termos previstos nos artigos 60.º da LGT e 60.º do RCPITA, para, no prazo de 30 dias exercer o direito de audição prévia, conforme previsto no n.º 5 do art.º 63.º do CPPT.
- o. Os Sujeitos Passivos exerceram esse direito mediante apresentação de exposições que deram entrada na Direção de Finanças de Lisboa – entradas GPS n.ºs 2020.../2020..., de 21 e 23-09-2020.
- p. Após terem sido analisados os factos e argumentos trazidos pelos sujeitos passivos no exercício do direito de audição, concluiu-se que os mesmos não são suscetíveis de

¹ Que dispõe o seguinte: **Artigo 40.º-A Dupla tributação económica - I - Os lucros devidos por pessoas coletivas sujeitas e não isentas do IRC são, no caso de opção pelo englobamento, considerados em apenas 50 % do seu valor.**

alterar as conclusões que constavam do projeto de relatório, tendo assim sido mantida a posição aí vertida e as respetivas correções em sede de Relatório Final de Inspeção.

- q. Na sequência das conclusões do procedimento inspetivo, no dia 26-10-2020, os serviços da DF de Lisboa elaboraram:
- i. A declaração oficiosa modelo 3 de IRS nº ...- 2016 ...- ... referente ao ano de 2016, mantendo os rendimentos declarados do SP B (B...) mas acrescentando para o SP A (A...), no anexo E, rendimentos da Categoria E (capitais), no Q4B, campo 451, no valor de 520.000€.
 - ii. Que deu origem a liquidação oficiosa nº 2020... de 25-11-2020 com valor a pagar de 308.151,15€ (demonstração de acerto de contas nº 2020... da qual resultou o montante a pagar de 316.224,33€), entretanto regularizada com data de 06-01-2021.
 - iii. Desta liquidação ainda resultaram juros compensatórios no valor de 37.886,14€ conforme disposto no art.º 35º da LGT conjugado com o art.º 91º do CIRS e sobretaxa de IRS no valor de 20.603,57€.
 - iv. E a declaração oficiosa modelo 3 de IRS nº ... - 2018 - ... - ... referente ao ano de 2018, mantendo os rendimentos declarados do SP B (B...) mas acrescentando para o SP B (A...), no anexo E, rendimentos da Categoria E (capitais), no Q4B, campo 451, no valor de 250.000€.
 - v. Que deu origem a liquidação oficiosa nº 2020... de 27-11-2020 com valor a pagar de 112.563,26€ (demonstração de acerto de contas nº 2020..., da qual resultou o montante a pagar de 127.983,92€), entretanto regularizada com data de 25-01-2021.
 - vi. Desta liquidação ainda resultaram juros compensatórios no valor de 6.396,72€ conforme disposto no art.º 35.º da LGT conjugado com o art.º 91.º do CIRS.
- r. Discordando, em 03-05-2021 (entrada nº... de 04-05-2021), através das mandatárias, os ora requerentes apresentaram reclamação graciosa dos atos tributários atrás

referidos (liquidações oficiosas de IRS 2016 e 2018) ao abrigo do art.º 68.º e seguintes do CPPT, alegando, nomeadamente, o seguinte:

“Se, porém, os Serviços de Inspeção Tributária tivessem solicitado ao Sujeito Passivo A os devidos esclarecimentos face às diversas situações que entenderam reputar de incongruentes e, em consequência, abusivas, o Sujeito Passivo A teria decerto contribuído para o cabal esclarecimento de eventuais dívidas, o que, acredita, teria conduzido a que os resultados da inspeção se revelassem consentâneos com a realidade material em apreço - o que, in casu, manifestamente não sucedeu.

“Foi, portanto, com admiração e estranheza que os Reclamantes tomaram conhecimento do teor do projeto de relatório de inspeção tributária, o qual insinuava a sua participação em esquemas de planeamento fiscal abusivo/agressivo e, sobretudo, da intenção de aplicação da cláusula geral antiabuso ao seu caso.

“Desde logo, importa referir que as conclusões alvitradas pelos Serviços de Inspeção Tributária, que resultaram nas liquidações adicionais de IRS ora reclamadas, as quais se basearam na verificação de alegadas configurações artificiosas com o intuito de alcançar uma vantagem fiscal ilegal, não se revelam consentâneas com a realidade material vertente, conforme adiante se deixará claro.

“E mais se refira, a propósito, que da análise do relatório de inspeção tributária se constata que essa realidade material não foi devidamente dissecada e analisada pelos Serviços de Inspeção Tributária, que se limitaram a olhar para um conjunto de operações que lhes suscitou alguma dívida e suspeição, sem curarem de olhar a todo o cenário empresarial em que se insere a D..., enquanto holding pessoal do Sujeito Passivo A, o que denota uma violação clara violação dos princípios da legalidade, da imparcialidade e do inquisitório - consagrados nos artigos 55.º e 58.º da LGT -, nos termos dos quais a Autoridade Tributária está obrigada a carrear para o procedimento

(incluindo o procedimento inspetivo) todos os elementos probatórios necessários/indispensáveis à prolação de uma decisão justa e adequada.

“Cabia, portanto, à Autoridade Tributária (in casu, aos Serviços de Inspeção Tributária) apurar a verdade material, em concreto, com especificação dos factos em que as suas conclusões surgem ancoradas, porquanto a mesma decorre, naturalmente, do princípio da legalidade tributária, como é amplamente reconhecido pela jurisprudência e doutrina abaixo citada”.

- s. A reclamação foi analisada no âmbito do processo SICAT nº ...2021... de 04-05-2021, tendo sido proferido a 14-10-2021 pelo Chefe de Divisão da Justiça Tributaria da Unidade de Grandes Contribuintes (UGC), despacho de INDEFERIMENTO, concluindo-se pela legalidade dos atos tributários em causa, da aplicação da CGAA previsto no art.º 38º nº 2 da LGT e demais vícios invocados (Projeto/Informação nº ...-AIR3/2021 de 13-09-2021 e nº ...-AIR3/2021 de 14-10-2021 da Divisão da Justiça tributaria da UGC, em anexo e que foi dada por integralmente reproduzidos para os devidos e legais efeitos), do seguinte teor:



Classificação: 103.40.001
Segurança: Pública

UNIDADE DOS GRANDES CONTRIBUÍNTES (USG)
Divisão de Justiça Tributária (DJT)

Despacho n.º	Despacho:
Data	Concordando com a informação prestada, determino o indeferimento do pedido formulado nos autos, com todas as consequências legais, disse se notificando os Reclamantes, na pessoa da mandatária, para os termos e efeitos do disposto nos art.ºs. 35.º a 41.º do CPPT.
Anotações	
	<p>O Chefe de Divisão,</p> <p><i>[Assinatura]</i></p> <p>Por delegação e reconhecimento de competência (Despacho n.º 3489/2021 - Diário da República n.º 64/2021, Série II de 2021-04-01)</p>

Parecer n.º	Parecer:
Data	
Anotações	

INFORMAÇÃO	Assunto:
N.º >AR/2021	DECISÃO DE RECLAMAÇÃO GRACIOSA
Data	Tributo: <i>Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)</i>
Proc. 2021	Período de tributação: 2019/2015
Contribuinte	Reclamante: A... e outro
Técnico Responsável	Domicílio fiscal: Lisboa
Pedro Gonçalves	Mandatária: outros
	Domicílio profissional: Av. Lisboa

1000.03

Procedimento tributário de Reclamação Graciosa n.º .../2021.
Reclamante: A... e outro
NIF: ...

INFORMAÇÃO N.º ...-AIR3/2021

A presente informação é elaborada em cumprimento do art.º 56 da Lei Geral Tributária e em resposta ao requerimento apresentado, via correio registado, em 3/05/2021, na Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), sendo-lhe atribuído o número de entrada ..., de 4/05/2021.

I. QUADRO SÍNTESE DA MATÉRIA RECLAMADA

IMPOSTO PETIÇÃO	INF.	ASSENTO	VALORES (euros)	
			RECLAMADOS	DEFERIDOS
Questão única	§ V.L.	Mais valias fiscais - operações conexas com a transferência de participações sociais da esfera pessoal do sócio para a sociedade	€ 444.208,25	€ 0,00

II. DA RECLAMANTE

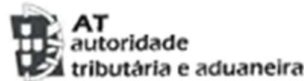
1. A... e B... de NIF ... Lisboa, e aqui representados por ... com domicílio em ... Lisboa, vêm nos termos previstos no artigo 68.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), apresentar a Reclamação Graciosa contra os atos tributários de liquidação adicional de IRS, respeitantes aos anos de 2016 e 2018 identificados, respetivamente, pelas seguintes notas de cobrança:

- documento n.º 2020 de 27 de novembro, pelo montante de € 316.224,33;
- documento n.º 2020 de 9 de dezembro, pelo montante de € 127.983,92;

III. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

2. Os Reclamantes dispõem de **personalidade e capacidade tributárias**, nos termos do preceituado nos artigos 15.º e 16.º, ambos da Lei Geral Tributária (LGT), e artigos 3.º e 8.º do CPPT.
3. O procedimento de Reclamação Graciosa é **meio próprio** para reagir contra os atos tributários de liquidação acima identificados nos termos do n.º 1 do artigo 68.º do CPPT.
4. Os Reclamantes são parte interessada no procedimento, tendo **legitimidade** para a respetiva interposição ao abrigo do disposto no n.º 3 do artigo 18.º da LGT e no n.º 1 do artigo 5.º do CPPT.
5. O requerimento de Reclamação Graciosa é **tempestivo**, tendo dado entrada no dia 3/05/2021, não tendo ainda decorrido os 120 dias a que se refere o n.º 1 do artigo 70.º do CPPT sobre o termo do prazo do pagamento da prestação tributária devidamente notificada, ocorrido a 6 e 26 de janeiro passado no que respeita às notas de cobrança identificadas.

MEG. 8.3



6. Os Reclamantes integram o grupo dos contribuintes que na aceção do artigo 68.º-B da LGT são considerados "contribuintes de elevada relevância económica e fiscal", cujo acompanhamento permanente e gestão tributária se encontram atribuídos à Unidade dos Grandes Contribuintes, conforme o elenco de entidades constante do Anexo I do Despacho n.º 977/2019, de 28 de janeiro.
7. Os atos tributários objeto do presente pedido respeitam a tributo contemplado no art.º 9.º do Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de janeiro, na redação que lhe é dada pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro.
8. Nestes termos, face assim ao preceituado no artigo 75.º do CPPT e alínea r) do n.º 2 do artigo 34.º do Anexo à Portaria n.º 155/2018, de 29 de maio, é competente para a decisão no procedimento o Diretor da Unidade dos Grande Contribuintes (UGC).

IV. PEDIDO E CAUSA DE PEDIR

9. Constitui objeto da presente informação, conforme a exposição factual nos pontos 1.º a 26.º da petição, a apreciação da legalidade dos atos de tributários de liquidação adicional de IRS e juros compensatórios inseridos nas identificadas notas de cobrança, motivados pelas conclusões apuradas pelos serviços de inspeção tributária da Direção de Finanças de Lisboa, no âmbito dos procedimentos de ação inspetiva n.ºs OI2019 e OI2019, emitidas pelo mesmo órgão.
10. Em causa encontra-se aplicação da disposição antiabuso a que se refere o n.º 2 e seguintes do art.º 38.º da LGT, às operações conexas com a concentração de ativos e investimentos pessoais na sociedade "D... Lda.", nomeadamente quanto à transferência das participações sociais por si detidas na sociedade "C... SGPS, S.A".
11. Os Reclamantes alegam que tanto o procedimento inspetivo como o recurso à disposição antiabuso previsto no n.º 2 e seguintes do art.º 38.º da LGT e os próprios atos de liquidação adicional de IRS possuem vícios invalidantes que determinam a anulação dos mesmos com a consequente restituição do imposto pago acrescido de juros indemnizatórios.
12. Em suma, (1) entendem que o procedimento inspetivo foi praticado por órgão da administração fiscal territorialmente incompetente, (2) que não se encontrarem preenchidos os pressupostos para a sua aplicação, nomeadamente quanto à natureza e racionalidade das operações conexas como essencialmente instrumentais para a obtenção de vantagens fiscais, (3) bem como é extemporânea a liquidação do imposto decorrente da aplicação da disposição antiabuso, (4) e ainda, por fim, a conceder na leitura dos factos e consequências tributárias pugnadas no(s) Relatório(s) de Inspeção Tributária, ainda assim o imposto não seria devido pelos Reclamantes mas pelo substituto tributário por via da retenção na fonte.
13. Temos em que requer, como já referido, a anulação dos atos tributários consubstanciados nas liquidações adicionais de IRS e juros compensatórios, associados aos

V. ANÁLISE DA RECLAMAÇÃO

14. Atendendo à factualidade descrita e aos fundamentos de direito que sustentam o pedido de anulação, verificamos desde já que não assiste razão aos Reclamantes quanto ao pedido formulado, conforme se demonstrará.

15. Para efeitos da melhor inteligibilidade possível da informação a prestar, para além da fundamentação de lei que é devida, expressa de forma clara e coerente, iremos procurar seguir a itinerário percorrido pelos Reclamantes no elenco de vícios invalidantes alegados.


§ VII. Mais valias fiscais - operações conexas com a transferência de participações sociais da esfera pessoal do sócio para a sociedade

16. Desde já podemos confirmar a factualidade descrita pelos Reclamantes, quanto às operações conexas com a transferência de participações sociais da esfera pessoal do sócio para a sociedade, nomeadamente no que respeita aos montantes, momentos, estrutura e configurações assumidas.
17. Com efeito, foi em 2015 constituída por **A...** a sociedade **"D... Lda."**, através da qual o Reclamante transferiu, por compra e venda, as participações sociais da entidade **C... SGPS S.A."** até então por si pessoalmente detidas, pelo preço de € 2.571.000,00.
18. Desta operação de transferência, resultou para este Reclamante uma mais valia de € 2.564.250,00, declarada como tal na Declaração de Rendimentos de IRS reportável ao ano de 2015, como rendimento da categoria G, e tributada em 50 % em conformidade com o disposto no n.º 3 do art.º 43.º do CIRS.
19. Foi estipulado no contrato de compra e venda que o preço, fixado em € 2.571.000,00, seria pago no prazo de 120 após a outorga do mesmo.
20. Esse pagamento não chega a ocorrer, tendo o Reclamante determinado que essa obrigação seria convertida num suprimento, que foi parcialmente reembolsado nos anos de 2016 e 2018, pelos montantes de € 1.040.000,00 e € 500.000,00.
- a) *Da questão da incompetência territorial orgânica da Direção de Finanças de Lisboa para a prática dos atos de inspeção*
21. Como questão prévia, antes de entrar na impugnação dos considerandos e conclusões dos serviços de inspeção, os Reclamantes apontam desde já um vício de incompetência orgânica desses serviços na promoção de atos de inspeção e, no seu entender, em consequência, fere de ilegalidade os próprios atos tributários de liquidação do imposto.
22. No seu entender, esses atos de inspeção, bem como o próprio procedimento, deveriam ter sido praticados pela Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC) visto os Reclamantes integrarem, à data do procedimento de fiscalização tributária, o cadastro dos grandes contribuintes conforme dispõe a alínea a) do n.º 1 do art.º 16.º do Regime complementar do procedimento de inspeção tributária e aduaneira (RCPITA).
23. Esta conclusão resulta do facto de «(...) tanto o projeto de relatório de inspeção tributária, como o relatório final de inspeção tributária proced[erem] da Direção de Finanças de Lisboa, tendo sido assinados pelo respetivo Diretor de Finanças, quando o deveriam ter sido pelo [Diretor da] Unidade dos Grandes Contribuintes. E nenhuma menção é feita, naqueles documentos, quanto a uma

*intervenção – ainda que incidental – da referida unidade, nos atos inspetivos, i.e., no procedimento de formação do ato tributário.*¹

24. A “intervenção” referida, ao que conseguimos apurar, deveria no entender dos Reclamantes traduzir-se num ato solene de extensão de competência ou de ratificação por parte do Diretor da UGC, no uso, respetivamente, das prerrogativas que lhe assistiriam previstas no art.º 17.º do RCPITA e no n.º 3 do art.º 164.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA).
25. Assim, a omissão de qualquer destes instrumentos jurídicos é reveladora de um vício legal que deverá determinar a anulação do procedimento com todas as consequências daí decorrentes, nomeadamente, a anulação dos atos tributários de liquidação.
26. Ora, da nossa parte, concordamos com o enquadramento jurídico-tributário desenhado pelos Reclamantes quanto à competência para a prática dos atos de inspeção residir na UGC, podendo ser apenas praticados por outro serviço mediante decisão fundamentada da entidade que os tiver ordenado, e, em regra, em caso de incompetência territorial, que será aqui relativa, deveria ser sujeito a ratificação.
27. Acontece que não só os factos se encontram incorretos como o enquadramento jurídico-tributário se encontra incompleto.
28. Desde já, a motivação para a opção de manutenção da condução do procedimento na esfera dos serviços de inspeção da Direção de Finanças de Lisboa é efetuada em cumprimento do dever da boa administração que incumbe à AT como órgão da administração pública na prossecução do interesse público como se demonstra.
29. Os Reclamantes, **A...** e **B...** Viana, pertencem à esfera de contribuintes acompanhados pela UGC mas só integraram o cadastro a 31 de janeiro e 2 de fevereiro de 2020, respetivamente, encontrando-se à data já abertas e em análise as ações inspetivas efetuadas ao abrigo das Ordens de Serviço n.ºs OI/2019 e OI/2019, conforme revela o despacho de abertura datado de 21 de junho de 2019.
30. Ou seja, à data de abertura do procedimento inspetivo os Reclamantes integravam o perímetro territorial de competência da Direção de Finanças de Lisboa.
31. Poder-se-ia arguir, eventualmente, pela remessa dos autos no estado em que se encontrassem para a UGC para prosseguir a sua tramitação por força da alteração da competência, mas essa opção poderia ser prejudicial para os propósitos do controlo tributário, dado que os serviços de inspeção tributária da Direção de Finanças de Lisboa já se encontravam familiarizados com os factos e enquadramento fiscal das operações ao contrário dos serviços de inspeção da UGC.
32. A dar cumprimento ao disposto no n.º 3 do art.º 37.º do CPA, o princípio da boa administração seria colocado em causa, na medida em que poderia comprometer os resultados da ação inspetiva, frustrando deste modo a missão última e dever da administração tributária.
33. Não obstante, a não aderência a essa opção não faz inquinar de incompetência territorial e/ou orgânica o procedimento, uma vez que o órgão decisor seria sempre o mesmo.
34. E aqui cometem os Reclamantes um erro factual pois ao contrário do referido, o relatório final de inspeção tributária possui como autor da decisão a Diretora-Geral da Autoridade Tributária e

¹ Par. 29.º da petição.

 **AT**
autoridade
tributária e aduaneira

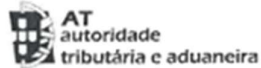
Aduaneira (AT) e não o Diretor de Finanças de Lisboa, elemento facilmente verificado na capa e nos respetivos campos de preenchimento do documento como, aliás, não poderia deixar de ser.²

35. É notório o desconhecimento dos Reclamantes quanto aos trâmites processuais decorrentes da aplicação da disposição antiabuso a que se refere o n.º 2 e seguintes do art.º 38.º da LGT, previstos no art.º 63.º do CPPT.
36. Desde já porque a aplicação da disposição antiabuso carece de autorização do dirigente máximo do serviço ou pelo funcionário em quem tiver sido delegada essa competência, conforme estipula o n.º 7 do art.º 63.º do CPPT:

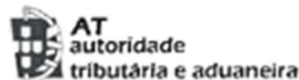
«A aplicação da disposição antiabuso referida no n.º 1 é prévia e obrigatoriamente autorizada, após a audição prévia do contribuinte prevista no n.º 5, pelo dirigente máximo do serviço ou pelo funcionário em quem ele tiver delegado essa competência.»
37. Informa-se que essa competência não se encontra delegada, pelo que a competência reside, em exclusivo, no Diretor-Geral da AT.
38. Ou seja, *in casu*, a "autorização para a aplicação" traduz-se na tomada de decisão final do procedimento por quem detém a competência, fazendo-se notar que não carece a mesma de constar do projeto de relatório a acompanhar o convite para o exercício do direito de audição.
39. Deste modo, a decisão do procedimento foi em conformidade com o disposto no n.º 6 do art.º 62.º do RCPITA devidamente sancionada por quem de direito, não o Diretor de Finanças de Lisboa nem o Diretor da UGC mas sim a Diretora-Geral da AT.

b) Do (não) preenchimento dos pressupostos aplicação da disposição antiabuso
40. Ultrapassada a questão da competência para a decisão no procedimento tributário, chegamos ao tópico central da contenda, ou pelo menos assim cremos dado ser esta a questão mais desenvolvida na petição, a (não) verificação dos pressupostos substantivos, motivadores da aplicação da disposição antiabuso.
41. É um discurso longo aquele a que os Reclamantes se prestam, um relato histórico das circunstâncias e eventos que motivaram a criação da **D... Lda.**, bem como a sua atividade, envolvendo sempre manifestações da legítima intenção de adotar uma gestão empresarial para o seu património pessoal utilizando para o efeito instrumentos e formas jurídicas legítimas, normais e habituais na condução dessa mesma gestão empresarial, e dum comportamento em tudo coerente com esse propósito remetendo com a ausência de qualquer artifício na celebração do negócio motivador da aplicação da disposição antiabuso.
42. Entrosado nesse extenso exercício, encontram-se ainda juízos velados de má conduta na atuação dos serviços de inspeção tributária, com falta zelo e cego para os esclarecimentos por si prestados, e ignorante para a realidade ou normalidade económica da operação, hostis à honra e dignidade profissional dos Reclamantes.
43. Da nossa parte, julgamos inútil qualquer pronúncia que não envolva manifestações de pensamento jurídico relevante para a boa resolução da contenda.

² vide Anexo da petição "Documento B", folha 1.



44. E essa só é possível se for razoavelmente compreendido o instituto da regra geral antiabuso e os objetivos a que o mesmo se propõe, responsabilidade que aqui scarretamos e fazemo-lo tomando como ponto de partida a própria norma.
45. Assim, refere o n.º 2 do art.º 38.º da LGT, na redação que lhe é dada pelo art.º 3.º da Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, o seguinte:
- «As construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas.»*
46. Não podemos deixar de destacar que esta (nova) norma assinala a despedida de muitas ideias, conceitos e entendimentos firmemente enraizados na doutrina e jurisprudência jurídico-tributária relativos à natureza e pressupostos da disposição geral antiabuso.
47. Isto porque a anterior redação, introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, fazia depender a aplicação do instituto do “uso meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas”, visando a redução, eliminação ou diferimento temporal das responsabilidades tributárias.
48. Ou seja, era condição *sine qua non* para a aplicação da disposição antiabuso, a demonstração concreta que as operações ou negócios jurídicos praticados haviam sido efetuados com intuito ardiloso, orientado para a evasão das responsabilidades tributárias que caberiam na ausência dessas operações ou negócios.
49. Faz-se notar aqui que estaríamos também perante uma conduta de índole criminal, incorrendo automaticamente em crimes tributários como de burla e fraude.
50. Incumbiria assim à administração fiscal o ónus de fazer prova de que a conduta do contribuinte havia sido realizada com recurso ao logro e tendo como objetivo a evitação da entrega de imposto.
51. No contexto da publicação da Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho, e que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno, introduzida no ordenamento jurídico nacional através da já citada Lei n.º 32/2019, foi eliminada esta condição, optando-se por uma solução jurídica conceptualmente menos onerosa de aplicação e, em sua consequência, mais eficiente no combate às operações de elisão ou evitação fiscal.
52. As exigências relacionadas com as práticas artificiosas e fraudulentas caem, bastando-se agora apenas pela confrontação dos efeitos tributários das operações económicas, tomando-se desnecessário a demonstração qualquer juízo de censura na conduta dolosa do contribuinte.
53. Ora, foi este o exercício prestado pelos serviços de Inspeção.
54. Lograram os serviços de inspeção demonstrar que a venda das participações da “ C... ” SGPS S.A.” pelo Reclamante à sociedade por si detida “ D... Lda.”, permitiu a evitação da tributação que seria devida a título de distribuição de lucros.

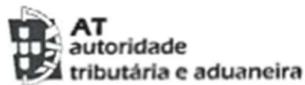


55. O facto da sociedade " D... Lda." ter sido constituída em obediência às regras do direito a que se encontra sujeita e praticar outras operações de investimento em participações sociais como as descritas por si³, essas ações, por si, não afastam as conclusões apuradas pelos serviços de inspeção quanto à operação aqui sob escrutínio para as quais remetemos por inteiro.
- c) *Da caducidade do direito à liquidação*
56. Outro vício identificado pelos Reclamantes que inquina de ilegalidade os atos tributários identificados é a caducidade do direito à liquidação.
57. Com efeito, e tendo presente o conjunto de operações económicas subjacente à compra e venda das ações da " C... S.GPS S.A." pela entidade " D... Lda." ao Reclamante " A... ", mesmo a conceder que se trata de uma construção não genuína ou com abuso das formas jurídicas com a finalidade de obter uma vantagem fiscal, será a correção sempre caduca por referência ao disposto no art.º 45.º da LGT.
58. Isto porque a situação abusiva apurada pelos serviços de inspeção reporta-se ao momento da constituição da sociedade e da aquisição das participações sociais, facto ocorrido a 16 de dezembro de 2015 ou como a própria refere:
- «(...) atendendo ao momento em que ocorreram as operações alegadamente abusivas (2015) e à data em que os Reclamantes foram notificados do relatório final de inspeção – através do qual os mesmos foram informados da aplicação da cláusula geral anti-abuso e tiveram conhecimento das correções efetuadas em razão da sua aplicação (mas também aquando da notificação do projeto de relatório de inspeção, que pressunha a intenção de recorrer ao sobre-dito mecanismo) -, a Autoridade Tributária já não estava habilitada a socorrer-se do referido mecanismo, por decurso do prazo de caducidade, fazendo-o em violação do disposto no citado art.º 45.º da LGT.»⁴ [sic]*
59. Ora, os Reclamantes encontram-se equivocados nos termos da operacionalidade do instituto caducidade previsto na LGT, pelo que nos cumpre elucidá-los.
60. Dispõe o n.º 1 do art.º 45.º da LGT o seguinte:
- «O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.»⁵*
61. Ou seja, não é a notificação do relatório final de inspeção que determina o termo do direito à liquidação, mas sim o da liquidação, ou melhor, da prestação tributária, não obstante estas serem posteriores à notificação do relatório final de inspeção.
62. Porém, não é o momento da constituição da sociedade " D... Lda.", o facto tributário único segundo o qual deve o imposto incidir.
63. O conjunto de operações económicas subjacente à compra e venda das ações da " C... S.GPS S.A.", já detalhado no tópico anterior, foi qualificado pelos serviços de inspeção como operação ardilosa para evitar a tributação de lucros distribuídos que seria devida, que foram pagos na forma do reembolso, ainda parcial, do empréstimo do sócio à sociedade, nos anos de 2016 e 2018.

³ Par.º 194.º e seguintes da petição;

⁴ Par.º 275.º da petição;

⁵ Sublinhado nosso.



64. Caso não tivesse sido celebrada a operação descrita, mantendo a detenção das ações na esfera dos Reclamantes, os montantes por estes recebidos seriam a título de distribuição de lucros ou dividendos, tributados como tal nesses mesmos anos.
65. E a este respeito não se ignore que para os efeitos de contagem da caducidade o imposto aqui devido, obedece à regra contemplada na primeira do n.º 4 do art.º 45.º da LGT, ou seja:
- «O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário (...).»*
66. Ou seja, o imposto em falta apurado pelos serviços de inspeção é devido nos anos de 2016 e 2018, e as notificações dos atos tributários ocorreram todas, ainda que desnecessariamente, até 31 de dezembro de 2020, destacando-se a respeitante ao ano de 2018 cuja perfeição da notificação ocorre a 28 de dezembro de 2020.
67. Deste modo, ao contrário do alegado, inexistente qualquer vício conexo caducidade do direito à liquidação.
68. Residualmente, alegam ainda os Reclamantes pela existência dum vício de caducidade do direito de ação à disposição antiabuso prevista no n.º 2 e seguintes do art.º 38.º da LGT.⁶
69. A arguição deste vício, porém, carece de substância por parte dos Reclamantes, uma vez que a Reclamante não tece quaisquer considerações, nem tão pouco identifica a norma habilitadora da caducidade do recurso à disposição antiabuso.
70. Podemos apenas especular que os Reclamantes se poderão estar a referir à norma prevista no n.º 3 do art.º 63.º do CPPT, na redação prévia às alterações que lhe são dadas pelo art.º 152.º da Lei n.º 64-B/2011, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2012), a qual se transcreve:
- «O procedimento [de aplicação de disposições antiabuso] pode ser aberto no prazo de três anos a contar do início do ano civil seguinte ao da realização do negócio jurídico objecto das disposições anti-abuso.»*
71. Com efeito, até à produção de efeitos da referida disposição da Lei do Orçamento de Estado para 2012, 1 de janeiro de 2012, vigorava o prazo procedimental de três anos para a administração fiscal poder lançar o recurso de qualquer disposição antiabuso.
72. No entanto, através da referida disposição legal, viria a ser profundamente revisto o procedimento de aplicação das normas antiabuso e entre as alterações promovidas, viria a ser revogado o horizonte temporal de três anos que a administração fiscal dispõe para o recorrer à disposição antiabuso.
73. Com a eliminação desta regra, a aplicação da disposição antiabuso, como bem referem os Reclamantes, ficou a estar sujeita às regras gerais da caducidade do direito à liquidação.
74. Reportando-se o procedimento em causa a factos com início em 2015, podemos com toda a assertividade assegurar que não se encontra em causa a garantia prevista no n.º 3 do art.º 63.º do CPPT, na redação prévia às alterações promovidas pela Lei do Orçamento de Estado para 2012 referidas.⁷

⁶ Par.º 278.º da petição.

⁷ Entendemos que caso os factos tivessem ocorrido em momento anterior às referidas alterações legislativas, poderia levantar-se a questão de violação das garantias dos contribuintes, conforme previstos na última parte do n.º 3 do art.º 12.º da LGT.

- d) *Da (não) exigência da prestação tributária pela aplicação das regras da substituição tributária*
75. A título subsidiário, e a admitir que se encontram preenchidos os pressupostos, substantivos e adjetivos, de aplicação da disposição antiabuso prevista no n.º 2 e seguintes do art.º 38.º da LGT, entendem os Reclamantes que as prestações tributárias «(...) sempre seriam ilegais, porquanto o seu destinatário não seria, nunca, o Sujeito Passivo A [**A...**]», mas a quem, nos termos das disposições legais aplicáveis, estivesse incumbido de proceder à retenção na fonte do imposto considerado devido».⁵
76. Entende que estando em causa uma suposta operação de pagamento de dividendos, a tributação de dividendos deveria obedecer às regras previstas na alínea a) do n.º 1 do art.º 71.º e alínea a) do n.º 2 do art.º 101.º ambos do CIRS, ou seja, cabe ao substituto tributário a responsabilidade pelo pagamento da prestação tributária através do mecanismo da retenção na fonte.
77. Sem nunca expressamente o referir, essa entidade seria, naturalmente, a **C... JSGPS, S.A.**.
78. Ora, não obstante os Reclamantes elencarem corretamente os termos da tributação dos dividendos como rendimentos da categoria E sujeitos a retenção na fonte, encontram-se equivocados quanto à exigibilidade do imposto não lhes poder ser imputada.
79. Com efeito, uma vez concluído o procedimento de aplicação da disposição antiabuso e qualificados os rendimentos como uma distribuição de lucros ou dividendos, estamos perante rendimentos sujeitos a tributação na categoria E, conforme alínea h) do n.º 2 do art.º 5.º do CIRS.
80. A tributação de dividendos obedece às regras previstas na alínea a) do n.º 1 do art.º 71.º e alínea a) do n.º 2 do art.º 101.º ambos do CIRS, cabendo ao substituto tributário a responsabilidade pelo pagamento da prestação tributária através do mecanismo da retenção na fonte.
81. Acontece que estamos perante a exceção que afasta a regra, sobre vários institutos jurídico-tributários.
82. A começar pelo próprio instituto da aplicação da disposição antiabuso contemplada no art.º 38.º da LGT.
83. Refere pois o n.º 4 do mesmo que «(...) nos casos em que da construção ou série de construções tenha resultado a não aplicação de retenção na fonte com caráter definitivo, ou uma redução do montante do imposto retido a título definitivo, considera-se que a correspondente vantagem fiscal se produz na esfera do beneficiário do rendimento, tendo em conta os negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica.»
84. Determina o n.º 5 seguinte por sua vez que as regras gerais de responsabilidade em caso de substituição tributária serão aplicáveis apenas se o substituto tenha ou devesse ter conhecimento daquela construção ou série de construções.
85. Logo, não poderia ser noutra esfera jurídica que não a dos Reclamantes que se produziram os efeitos tributários das conclusões das ações inspetivas.
86. Mas este normativo não esgota a solução da sujeição do imposto pelos Reclamantes.

⁵ Par. 278.º da petição.

87. A respeito das regras de responsabilidade em caso de substituição tributária, determina o art.º 28.º da LGT o seguinte:

«1 - Em caso de substituição tributária, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade no seu pagamento, sem prejuízo do disposto nos números seguintes.

2 - Quando a retenção tiver a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final, cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária, ficando este ainda sujeito aos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo para apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido, se anterior.»⁹

(...)

88. Ou seja, quando esteja em causa o pagamento do imposto em caso de substituição tributária, a responsabilidade originária pelo cumprimento da obrigação tributária incumbe ao substituto tributário, *in casu* e em abstrato. **C...** 1 SGPS, S.A.,

89. Porém, conforme determina o n.º 8 do art.º 71.º do CIRS, este tipo de rendimentos pode ser sujeito a englobamento pelo sujeito passivo, residente em território nacional, quando obtidos fora do âmbito do exercício de atividades empresariais e profissionais.

90. Neste caso a retenção passa a ter a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final, ficando afastada a regra da responsabilidade originária na pessoa do substituto tributário, aplicando-se o disposto no n.º 2, revertendo essa para o substituído.¹⁰

91. Ora, não consta que os Reclamantes, pessoas singulares, a título individual, possuam sequer qualquer atividade empresarial e profissional aberta para ser afastada a possibilidade de englobamento.

92. Estamos assim perante a hipótese contemplada no n.º 2 do art.º 28.º da LGT, em que o encargo do pagamento do imposto reside na pessoa do substituído, ou seja, os Reclamantes, sendo apenas subsidiariamente responsável a entidade pagadora dos mesmos.

93. Não obstante, ainda que assim não o fosse, não se pode ignorar que estamos perante rendimentos que não foram qualificados pelos intervenientes como distribuição de lucros ou dividendos, e assim não contabilizados e declarados como tal.

94. Caso esse onde tem plena aplicação o disposto no n.º 3 do art.º 103.º do CIRS:

«Tratando-se de rendimentos sujeitos a retenção que não tenham sido contabilizados nem comunicados como tal aos respetivos beneficiários, o substituto assume responsabilidade solidária pelo imposto não retido.»¹¹

95. A responsabilidade solidária determina que quando a obrigação recaia sobre mais que um devedor, o credor possa exigir de qualquer um a totalidade da prestação, sem prejuízo do direito de regresso que assiste aos devedores entre si em conformidade, e nos termos, do disposto no art.º 497.º do Código Civil.

⁹ Sublinhado nosso.

¹⁰ vide a este respeito Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 085/16, de 2 de janeiro de 2017.

¹¹ Sublinhado nosso.



96. Deste modo, deve igualmente improceder o argumento segundo o qual a exigência da prestação tributária é ilegal pela aplicação das regras da substituição tributária, quando tomadas na responsabilidade exclusiva e inalienável do substituto na entrega do imposto.

VI. DIREITO DE AUDIÇÃO

97. Através de ofício, com data de registo de 13 de setembro, foram os Reclamantes, na pessoa da mandatária, notificados do projeto de decisão e convidados a exercer o seu direito de participação nos termos da al. b) do n.º 1 do art.º 60.º da LGT, faculdade que não exerceram.

VII. CONCLUSÃO

Faço ao exposto, mantém-se as conclusões de facto e de direito constantes do Projeto de Decisão que antecede pelo que se deverá ser objeto de **indeferimento** o pedido formulado nos autos, com todas as consequências legais.

Mais se informa que deverá ser promovida a notificação dos Reclamantes, de acordo com as normas constantes nos artigos 35.º a 41.º, todos do CPPT, para querendo-o, no prazo de 30 (trinta) dias, recorrer hierarquicamente ao abrigo do disposto no art.º 80.º da LGT, conjugado com o art.º 66.º do CPPT, ou, no prazo de três meses, deduzir impugnação judicial, nos termos do art.º 102.º também do CPPT, ou ainda, fazer uso da faculdade prevista no art.º 10.º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro.

É tudo quanto cumpre por ora informar.

À consideração superior.

O Inspetor Tributário e Aduaneiro

 Assinado de forma
digital por
Dados: 2021.10.14
16:25:47 +01'00'

12 / 12

- t. Através dos ofícios n.ºs ...-DJT de 15-10-2021 da UGC (Registo CTT n.º RF...PT), foram as mandatárias notificadas do referido despacho de indeferimento para os devidos e efeitos legais. Tendo sido validamente notificados a 18-10-2021 nos termos do n.º 1 do art.º 39º do CPPT.
- u. Discordando, os sujeitos passivos apresentaram o presente PPA.

- v. Mais concretamente, quanto à D..., Ld.^a, resulta do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) que aquela sociedade foi constituída em 16-12-2015, tendo sido declarado o início de atividade na mesma data.
- w. Encontra-se inscrita para o exercício da Atividade “Outras Atividades Consultadoria para os Negócios e a Gestão” e na certidão permanente consta como objeto “A prestação de serviços de consultadoria, gestão, planeamento estratégico e investimento de sociedades comerciais.”
- x. O domicílio fiscal da D..., Lda. situa-se na Avenida ..., ..., ..., 1070-102 Lisboa (domicílio fiscal idêntico ao da C..., SGPS).
- y. O capital da sociedade é de € 1.000,00 e os rendimentos que obteve foram fundamentalmente provenientes dos dividendos distribuídos pela C... SGPS, os quais foram deduzidos no campo 771 do Q07 das declarações mod. 22 de IRC nos termos legais, apresentadas relativamente aos respetivos exercícios, os quais não foram, assim, legalmente, tributados em IRC na esfera da D..., ao abrigo do regime da *participation exemption* consagrado no artigo 51.º do Código do IRC:
- i. Exercício de 2015: € 603.450,00;
 - ii. Exercício de 2016: € 591.675,00;
 - iii. Exercício de 2017: € 667.943,55;
 - iv. Exercício de 2018: € 776,415,04.
- Num total.... € 2.639.483,59**
- z. Analisando-se os montantes obtidos a título de rendimentos, se infere que a sua quase totalidade provém da distribuição de dividendos pela C... SGPS, sociedade cujas ações o Requerente alienou para a recém-criada (final de 2015) D..., Lda. por referência aos anos 2015 a 2018.
- aa. As declarações periódicas de IVA dos exercícios de 2015, 2016 e 2018 encontram-se a “zeros”, não revelando operações ativas ou passivas.
- bb. Também conforme consta no RIT, registou gastos de FSE- Fornecimentos e Serviços Externos (conta 62) ocorridos no exercício de 2018, com Outros Trabalhos

Especializados (conta 6221119), que incluem € 750,00 com o Revisor Oficial de Contas, da H...- SROC Lda.

cc. A forma de obrigar a sociedade é com uma assinatura, a do gerente e sócio único, o Requerente.

dd. A D... possui somente um colaborador não remunerado na sua estrutura societária – o sócio-gerente e requerente - sendo que nos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018 foi indicado pela sociedade que se contabilizavam duas horas por ele trabalhadas e não possui estrutura física, imóveis ou viaturas em seu nome, equipamentos ou gastos associados à sua utilização e não paga rendas pelas instalações que ocupa.

ee. Na data da sua constituição, o capital da D... estava assim distribuído:

... I... € 1,00, de 16/12/2015 a 27/12/2015

... A... € 999,00, desde 16/12/2015

... A... € 1,00 a partir de 28/12/2015

Sendo que, no entanto, no balancete de 31-12-2015 consta como detentor das quotas no valor de € 1.000,00 apenas o ora Requerente, dado que o outro sócio lhe transmitiu a sua quota de € 1,00 na data de 28-12-2015.

ff. Quanto à venda das ações da C... SGPS para a D..., resulta do processo de inspeção que, por contrato de compra e venda de ações de 24-12-2015, a D... adquiriu a A... 1350 ações, 2.571.000,00, valor a ser pago no prazo de 120 dias pela adquirente.

gg. Na sequência da venda das ações, o Sujeito Passivo A realizou uma mais-valia, no valor de € 2.564.250,00, resultante da diferença entre os valores de realização e de aquisição das referidas ações, nos termos seguintes: € 2.571.000,00 - € 6.750,00 = € 2.564.250,00.

hh. A mais-valia resultante da operação descrita foi devidamente declarada pelos Requerentes na declaração anual de rendimentos Modelo 3 de IRS - que é entregue conjuntamente por ambos -, através do preenchimento do Anexo G, referente a mais-valias e outros incrementos patrimoniais.

-
- ii. A mais-valia, no montante de € 2.564.250,00, foi assim sujeita a tributação em sede de IRS, em 50% do seu valor, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 43.º do Código do IRS, que prevê que “[o] saldo referido no n.º 1, respeitante às operações previstas na alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º, relativo a micro e pequenas empresas não cotadas nos mercados regulamentado ou não regulamentado da bolsa de valores, quando positivo, é igualmente considerado em 50% do seu valor” (sublinhado dos Requerentes).
- jj. Em consequência, foi liquidado e pago pelos Requerentes, por referência à alienação das ações da C..., imposto no montante de € **358.995,00**, mediante aplicação da taxa especial, prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 72.º do Código do IRS, de 28%, nos termos abaixo: $[(€ 2.564.250,00 \times 50\%) \times 28\%] = € 358.995,00$.
- kk. Foi tomada a decisão de gestão de, em vez de restituir no prazo acordado o valor por que comprou as ações ao Requerente, para o que poderia ter sido contraído um financiamento bancário, a D... - que é controlada pelo Requerente – transformar essa dívida em suprimentos do mesmo valor, sem prazo de reembolso.
- ll. O financiamento foi então efetuado pelo Sujeito Passivo A, sob a forma de suprimento, à D..., e, também numa decisão de gestão, nesta foi deliberado que, em vez de distribuir dividendos, fosse paga a dívida e, nesse contexto, foi o sócio parcialmente reembolsado pela sociedade, nos anos de 2016 e 2018, através da restituição dos montantes de € 1.040.000,00 e € 500.000,00, respetivamente.
- mm. As demonstrações de resultados extraídas das IES apresentadas pela D... apresentam os seguintes valores (RIT, pp 7):

(em €)

Demonstração dos Resultados por Naturezas	Ano de Exercício			
	2015	2016	2017	2018
A5007 - Fornecimentos e serviços externos	360,00	200,83	6.449,62	953,55
A5015 - Outros rendimentos e ganhos	603.450,00	0,00	620,00	
A5016 - Outros gastos e perdas	0,00	645,80	13,50	7,61
A5017 - Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos (A5001 + A5002 + ... + A5005 - A5006 - ... - A5013 + A5014 + A5015 - A5016)	603.090,00	-846,63	-5.843,12	-961,16
A5021 - Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos) (A5017 - A5018 - A5019)	603.090,00	-846,63	-5.843,12	-961,16
A5021 - Juros e rendimentos similares obtidos	0,00	591.728,89	668.226,54	776.852,03
A5023 - Resultado antes de impostos (A5020 + A5021 - A5022)	603.090,00	590.882,26	662.383,42	775.690,87
A5025 - Resultado líquido do período (A5023 - A5024)	603.090,00	590.882,26	662.383,42	775.690,87

nn. Os balanços extraídos das IES apresentadas pela D... apresentam os seguintes valores (RIT, pp. 8):

(em €)

ATIVO	Ano de Exercício			
	2015	2016	2017	2018
Ativo não corrente				
A5107 - Participações financeiras - outros métodos	2.571.000,00	2.571.000,00		
A5109- Outros ativos financeiros			3.272.584,28	3.614.601,80
A5112 - SOMA (Ativo não corrente)	2.571.000,00	2.571.000,00	3.272.584,28	3.614.601,80
Ativo corrente				
A5115- Clientes				
A5117 - Estado e outros entes públicos	150.862,50	147.932,22	970,05	2.466,55
A5121 - Activos Financeiros detidos para negociação		5.017,18	5.017,18	5.017,18
A5125 - Caixa e depósitos bancários	453.587,50	3.101,11	133.171,72	61.289,27
A5126 - SOMA (Ativo corrente)	604.450,00	156.050,51	139.158,95	68.773,00
A5127 - TOTAL DO ATIVO	3.175.450,00	2.727.050,51	3.411.743,23	3.683.374,80
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO				
	Ano Exercício			
	2015	2016	2017	2018
CAPITAL PRÓPRIO				
A5128 - Capital realizado	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
A5132 - Reservas legais		2.500,00	2.500,00	2.500,00
A5134 - Resultados transitados		600.690,00	1.191.472,26	1.853.855,68
A5138 - SOMA	1.000,00	604.090,00	1.194.972,26	1.857.355,68
A5139 - Resultado liquido do período	603.090,00	590.862,26	662.383,42	775.690,87
A5141 - TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO	604.090,00	1.194.972,26	1.857.355,68	2.633.046,55
PASSIVO				
	Ano Exercício			
	2015	2016	2017	2018
Passivo não corrente				
A5147 - SOMA	0,00	0,00	0,00	0,00
Passivo corrente				
A5148- Fornecedores			4.809,30	
A5150 - Estado e outros entes públicos				
A5152 - Financiamentos obtidos				
A5153 - Outras contas a pagar	2.571.360,00	1.532.078,25	1.549.578,25	1.050.328,25
A5159 - SOMA	2.571.360,00	1.532.078,25	1.554.387,55	1.050.328,25
A5160 - TOTAL DO PASSIVO	2.571.360,00	1.532.078,25	1.554.387,55	1.050.328,25
A5161 - TOTAL DO CAPITAL PRÓPRIO E DO PASSIVO	3.175.450,00	2.727.050,51	3.411.743,23	3.683.374,80

oo. Após efetuar as correções extra contabilísticas, constantes do quadro seguinte, a sociedade D... apurou os seguintes resultados para efeitos fiscais, por exercício (RIT, pp . 8 e 9):

(em €)

QUADRO 7 - APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL	Ano de Exercício	Ano de Exercício	Ano de Exercício	Ano de Exercício
	2015	2016	2017	2018
701 - Resultado Líquido do Período	603.090,00	590.882,26	661.763,42	775.690,87
728- Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações		638,25		
771 - Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (art.ºs 51.º e 51.º -D)	603.450,00	591.675,00	668.226,54	775.415,04
777 - PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS	-360,00	-154,49	-6.463,12	-724,17
778 - LUCRO TRIBUTÁVEL				

Nota: *RLE (Resultado líquido do exercício) inscrito pela D... na Modelo 22, para efeitos de apuramento do resultado tributável, difere do RLE apurado na contabilidade e inscrito nas demonstrações financeiras da IES do exercício de 2017, que é de €662.383,42, pela não consideração do sujeito passivo de outros rendimentos e ganhos no valor de €620,00.

pp. Pela análise da rubrica de ativo não corrente, aquela é constituída por participações financeiras e outros ativos financeiros nos seguintes montantes (RIT, pp.11):

(em €)

	Ano de Exercício			
	2015	2016	2017	2018
A5107 - Participações financeiras- outros métodos	2.571.000,00	2.571.000,00	—	—
A5109- Outros ativos financeiros	—	—	3.272.584,28	3.614.601,80

qq. O valor de € 2.571.000,00, na tabela anterior, corresponde a 1350 ações representativas de 13,5% do capital social da “C... SGPS” as quais foram adquiridas pela D... ao seu sócio-gerente A..., em 24/12/2015, conforme contrato e compra e venda de ações (*vide anexo 3 ao RIT*). As referidas participações no valor de € 2.571.000,00 que haviam sido inscritas nos exercícios de 2015 e 2016, no campo A5107 do Anexo A da IES como "participações financeiras outros métodos", passaram a estar incluídas nos exercícios de 2017 e 2018, no campo A5109 do Anexo A da IES como "outros ativos financeiros".

- rr. No exercício de 2017 o acréscimo no valor de outros ativos financeiros, deveu-se à contabilização na conta 414105 - Participações de Capital na J..., Lda. (NIF ...) da à aquisição de quota no valor de € 12.500,00, e na conta 415 - Outros Investimentos Financeiros, detidos até à maturidade, no Fundo K... FCR (NIF...), cuja entidade gestora é a C..., do valor de € 689.084,28, em parte de unidades de participação detidas em nome individual por A... que as vendeu à D... e, em parte, de chamada de capital desse Fundo, feita já diretamente pela D... . No exercício de 2018 houve um acréscimo de € 342.017,52 na conta 415102 - Outros Investimentos Financeiros, detidos até à Maturidade, do já mencionado Fundo K... FCR, em resultado de chamada de capital, paga diretamente pela D... (RIT, pp. 11 e 12).
- ss. Na rubrica de ativo corrente constam outros instrumentos financeiros, desde 2016 a 2018, no valor de € 5.017,18, ativos estes detidos para negociação, valor que foi registado pela D... em subcontas da 1432 - Outros passivos financeiros, e cujas entidades emitentes são as seguintes (RIT, pp. 12):

Nota: Entidades emitentes

- NIF ... M... ,SA.
- NIF ... BANCO N... SA
- NIF ... L... SA

- tt. O Requerente, apesar de ter alienado, em 2015/12/24, a maioria das ações que detinha da C... SGPS, manteve-se como Vogal do Conselho de Administração desta última, conforme consta na certidão permanente da C... SGPS SA (*vide anexo 8 ao RIT*). Para além disso, a D... tinha uma percentagem de direito de voto na C... SGPS igual à da sua participação, conforme consta no quadro 050603B do anexo A da IES desta última, dos exercícios 2015 a 2018, pelo que atendendo a que A... é sócio único, e gerente, da D... (desde 2015/12/28), tem também, indiretamente, poder de decisão na C... (RIT, pp. 13):

- De 2015 a 2017

FONTE 1 IDENTIFICAÇÃO DAS ENTIDADES QUE PARTICIPAM DIRETAMENTE NO CAPITAL DA DECLARANTE							
ANO	NIF da entidade participante	UF da entidade participante	Designação da entidade participante	Capital Social (€)	UF Res 3	Participação direta no capital social (%)	Data de início da participação direta no capital social
2015	670	3012	13,5%	16/12/2015
2016	670	3012	13,5%	16/12/2015
2017	670	3012	13,5%	16/12/2015

- Em 2018

FONTE 1 IDENTIFICAÇÃO DAS ENTIDADES QUE PARTICIPAM DIRETAMENTE NO CAPITAL DA DECLARANTE							
ANO	NIF da entidade participante	UF da entidade participante	Designação da entidade participante	Capital Social (€)	UF Res 3	Participação direta no capital social (%)	Data de início da participação direta no capital social
2018	670	3012	13,5%	16/12/2015
2019	670	3012	13,5%	16/12/2015
2020	670	3012	13,5%	16/12/2015

Nota: Não obstante ter indicado nos quadros anteriores, relativamente à D... Lda- NIF ... a participação direta no capital social e nos direitos de voto da C... SGPS SA- NIF ... desde 16/12/2015, a referida sociedade só em 24/12/2015 é que adquire ao seu sócio gerente, A... NIF ... 13,5% do capital social da C... SGPS SA (vide anexo 3).

uu. Por sua vez, a C... SGPS tem sede na Avenida ..., ..., ...-... Lisboa – a mesma da D... -, e a 31-12-2015, o seu capital tinha a seguinte composição:

Estrutura de capital - C... SGPS, S.A.			
Nome	NIF	Constituição Percentagem	31-12-2015 Percentagem
DDD...		60,5%	3,0%
A...		15,0%	
EEE...		15,0%	
FFF...		5,0%	5,0%
GGG...		3,5%	3,5%
HHH...		1,0%	1,0%
III... , Lda.			60,5%
D... , Lda.			13,5%
JJJ... , Lda.			13,5%

vv. No seguimento da constituição da D... e da compra, ao ora Requerente, das ações que detinha na C... SGPS, esta última transferiu – conforme ata n.º 45 de 14-12-2015 – o montante líquido de € 452.587,50 para a D..., a título de adiantamento por conta de lucros (correspondente a € 603.450,00, sujeito a retenção na fonte, à taxa de 25%, no montante de € 150.862,50, que, verificados *a posteriori* os pressupostos legais da eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos, foi reembolsado à D..., conforme modelo 22 IRC – vide RIT, pp. 14-15).

ww. Conforme ata n.º 12, foram aprovadas as contas do Exercício de 2015, com o Resultado Líquido do Exercício no valor de € 9.316.310,64, bem como deliberado a aplicação dos resultados do exercício, sendo que € 428.559,97 foram transferidos para resultados transitados e € 4.415.000,00 foram distribuídos aos sócios.

- xx. À D... coube o montante de € 443.756,25, conforme consta no RIT, pagos em 30-05-2016 conforme extratos bancários, sendo que, ao dividendo distribuído, no valor bruto de € 591.675,00, foi efetuada retenção na fonte, à taxa de 25%, pelo montante de € 147.918,75, valor incluído, verificados os pressupostos da eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos, no reembolso efetuado à D... em 27-07-2017, conforme apurado na declaração modelo 22 de IRC do exercício de 2016.
- yy. Assim, relativamente ao ano de 2015, dos € 9.316.310,64 do Resultado Líquido do Período, €4.470.000,00 foram adiantamento sobre lucros aos acionistas, sobre lucros do exercício (ata n.º 45), €4.415.000,00 foram lucros distribuídos aos acionistas e €428.559,97 foram transferidos para resultados transitados (ata n.º 12).
- zz. Relativamente ao ano de 2016, a 15-05-2017, através das atas n.º 68 e n.º 15, são aprovadas as contas do Exercício de 2016, com o Resultado Líquido do Exercício no valor de € 5.067.205,94, o qual foi deliberado distribuir aos acionistas.
- aaa. Em 04/07/2017 foram pagos à D..., lucros sobre o exercício de 2016 pela C... SGPS, SA, no valor de € 667.943,55, conforme extratos bancários.
- O valor indicado corresponde ao valor bruto do dividendo distribuído, o qual não foi sujeito a retenção na fonte, por dela estar dispensado nos termos da alínea c) do n.º 1 do art.º 97.º do CIRC.
- bbb. Por seu turno, a 30-05-2018, conforme ata n.º 80, foram aprovadas as contas do exercício de 2017 com o Resultado Líquido do Exercício no valor de € 7.212.627,32, deliberando-se distribuir aos acionistas a título de dividendos, o montante de € 5.860.516,19.
- ccc. Em 2018/08/06 foram pagos à D..., lucros correspondentes ao exercício de 2017 pela C... SGPS, SA, no valor de € 776.415,04, conforme extratos bancários (*vide anexo 5 do RIT*).
- ddd. O valor indicado corresponde ao valor bruto do dividendo distribuído, o qual não foi sujeito a retenção na fonte por dela estar dispensado nos termos da alínea c) do n.º 1.º do art.º 97.º do CIRC.

eee. Neste contexto, nos anos de 2015, 2016, 2017 e 2018 o valor líquido dos dividendos distribuídos à D... pela C... SGPS SA (*vide anexo 5 do RIT*), bem como o valor das retenções na fonte efetuadas à referida sociedade e que posteriormente lhe foram devolvidas, foram, os seguintes:

	Valor (em €)	Descrição
29-12-2015	452.587,50	Dividendos líquidos
30-05-2016	443.756,25	Dividendos líquidos
04-08-2016	150.862,50	Retenção na fonte
2015/2016	1.047.206,25	Total
04-07-2017	667.943,55	Dividendos líquidos
27-07-2017	147.918,75	Retenção na fonte
2017	815.862,30	Total
06-08-2018	776.415,04	Dividendos líquidos
2018	776.415,04	
	2.639.483,59	

fff. A D... pagou a A..., por conta do valor de venda das ações da C... SGPS SA, durante 2016 e 2018, o valor de € 1.540.000,00, verificando-se, pois, que aquele ainda tinha um saldo a seu favor de € 1.031.000.,00

ggg. Enquanto atividade económica indireta², destacam-se a permanente participação nos órgãos de gestão da sociedade participada e os investimentos realizados pela D... desde a sua constituição, em 2015, até ao ano de 2019 (cf. **Documentos 12 a 16 juntos pelos Requerentes**):

² Recorde-se que se considerava que as SGPS, enquanto sociedades vocacionadas para a detenção de participações sociais e com o seu regime jurídico consagrado pelo DL 495/88, de 30-12-1988, exerciam uma atividade económica indireta tal como se enunciava no seu preâmbulo: "*Reduz-se também, de forma sensível, o montante relevante para efeitos de qualificação da participação como forma indireta de exercício de atividades económicas. Com esta redução pretende-se atribuir tal qualificação a participações que, não podendo ser consideradas «participações de controlo», uma vez que não conferem o domínio sobre a sociedade participada, não se traduzem, no entanto, numa mera aplicação de capitais, assumindo antes uma presença e intervenção ativas, como sócias da referida sociedade participada*". Hoje, a detenção de participações sociais é permitida a qualquer sociedade, aplicando-se a todas, verificados os respetivos pressupostos, o denominado regime fiscal da "*participation exemption*", nos termos do disposto no artigo 51.º do CIRS, o que, de resto, levou à revogação do artigo 32.º do EBF que consagrava o regime mais favorável, nomeadamente pela suscetibilidade de eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos, mas exclusivamente para as sociedades que tivessem a natureza jurídica de SGPS.

i. Em 2016

- Aquisição de 1.060 ações da L...;
- Aquisição de participação no capital social da M... (investimento correspondente a 690 ações);
- Aquisição de 58.140 ações do N... .

ii. Em 2017

- Constituição, em conjunto com outros sócios, a sociedade J..., Lda. (doravante apenas “J...”), sendo detentora de uma participação de 25% do capital social - tratando-se de uma sociedade cujo objeto social consistia na *“exploração de centrais de produção de energia e sua engenharia, construção, instalação, operação e manutenção”*, bem como *“consultoria, comercialização, arrendamento de produtos e serviços”* e, ainda, *“comercialização, arrendamento, aluguer ou qualquer outra forma de disponibilização de ativos de geração de energia”*.
- Aquisição de 1.350 unidades de participação no Fundo K... no valor de € 386.775,00, ao Sujeito Passivo A.
- Reforço do investimento no Fundo K... em 2017 e em 2018, pela D... nos montantes de € 302.309,28 e € 342.017,52, respetivamente.

iii. Operações de anos anteriores, refletidas na contabilidade da D... em 2019

- Aquisição, em 24 de abril de 2017, de uma participação de 50% do capital social da sociedade O..., Lda., pelo valor de € 3.219.968,59;
- Aquisição, em 31.12.2018, de 10.724 ações da Facebook ao Sujeito Passivo A pelo montante de € 1.241.554,94.
- Subscrição de 4.000 unidades de participação no fundo luxemburguês P..., SICAV-RAIF (doravante designado por “P...”) em 15 de novembro de 2018 e realização inicial de capital, no montante de € 5.498,89, em 20 de dezembro de 2018. Em 2019, 2020 e 2021 ocorreram realizações adicionais de capital no referido fundo no montante de € 42.583,41, € 105.562,66 e 78.147,32, respetivamente. Nessa medida, o investimento na referida entidade, globalmente considerado, ascende ao total de € 231.792,28.

- Subscrição de 14.336 unidades de participação no Fundo K... FCR (doravante designado por “Fundo K...”) em 15 de outubro de 2018. Em 2019, ocorreu uma realização de capital, por parte da D..., no montante de € 1.539.246,00. As participações acima referidas, adquiridas em 2017 e 2018, acabaram por apenas ser refletidas nas contas de 2019 da D..., sendo que, à semelhança do sucedido aquando da aquisição da participação na C..., o respetivo preço acordado não foi pago de imediato, tendo o consequente crédito, também com referência a estas operações, sido reconhecido como suprimento do Sujeito Passivo A à sua *holding* pessoal.

iv. Em 2020 e 2021

- Aquisição de participação de 10% no capital social da sociedade Q..., Lda. (doravante, apenas “Q...”), bem como a concessão de suprimentos à referida sociedade. O investimento permitiu criar a marca ... Games Studio e desenvolver e lançar em maio de 2021 a primeira *slot machine* online 100% concebida e desenvolvida em Portugal numa parceria com o Casino Portugal e com R... (cf. **Documentos 18 e 19** juntos pelos Requerentes);
- Aquisição de participação de 33,3% no capital social da sociedade S... Limited (cf. **Documento 20** junto pelos Requerentes).
- Compromisso de investimento de 3,5 milhões de Reais (€ 537.000,00) tendo em vista a participação no projeto ..., que consiste na aquisição, à T..., de 3 concessões de autoestradas no Brasil, com cerca de 180 km, na zona de Salvador e Recife. As referidas concessões são a Concessionária Rota do Atlântico, a Concessionária Rota dos Coqueiros e a Concessionária da Bahia Norte. A Rota do Atlântico administra 44 km de uma das mais ativas autoestradas, nomeadamente a do Complexo Viário de Suape. A Rota dos Coqueiros administra a via litorânea de 6,5 km, bem como uma ponte que liga os municípios Jaboatão dos Guararapes e Cabo de Santo Agostinho. A Bahia Norte, por seu turno, administra 132 km de autoestradas na Bahia, corredores de circulação e distribuição de produtos e serviços do Estado, interligando o

Centro Industrial de Aratu, o Polo Industrial de Camaçari, o Terminal Portuário de Aratu e o Aeroporto Internacional de Salvador. Este investimento foi estruturado através da U..., tendo o closing financeiro da operação ocorrido em 26 de abril de 2021 (cf. **Documento 21** junto pelos Requerentes).

- Foram ainda efetuados em 2020 e 2021 mais de 50 investimentos em bolsa, num conjunto diversificado de sociedades, de distintos sectores de atividade e geografias, cujo valor atual é superior a € 4.000.000,00 (quatro milhões de euros), conforme se detalha *infra* (cf. **Documento 22** junto pelos Requerentes):
 - Aquisição de 5.000 ações da V..., em 2 de abril de 2020;
 - Aquisição de ações da W..., designadamente:
 - 75 ações em 20 de março de 2020;
 - 50 ações em 31 de março de 2020;
 - 75 ações em 17 de abril de 2020;
 - 50 ações em 24 de setembro de 2020;
 - Aquisição de ações da X..., designadamente:
 - 1 ação em 19 de agosto de 2020;
 - 3 ações em 22 de setembro de 2020;
 - Aquisição de ações da B..., designadamente:
 - 1.000 ações em 1 de abril de 2020;
 - 250 ações em 19 janeiro de 2021;
 - 250 ações em 21 janeiro de 2021;
 - 250 ações em 22 janeiro de 2021;
 - 250 ações em 25 janeiro de 2021;
 - 750 ações em 26 janeiro de 2021;
 - 500 ações em 23 fevereiro de 2021;
 - 1000 ações em 8 de março de 2021;
 - 750 ações em 12 de maio de 2021;
 - Aquisição de 500 ações do Z... em 31 de agosto de 2020;
 - Aquisição de ações da AA..., designadamente:
 - 500 ações em 23 de março de 2020;

- 250 ações em 4 de abril de 2020;
- 250 ações em 4 de maio de 2020;
- 500 ações em 13 de maio de 2020;
- 200 ações em 11 de junho de 2020;
- 500 ações em 13 de setembro de 2021;
- Aquisição de 15.000 ações da BB... em 3 de agosto de 2020;
- Aquisição de ações da CC..., designadamente:
 - 100 ações em 14 de maio de 2020;
 - 400 ações em 19 de agosto de 2020;
- Aquisição de ações da DD..., designadamente:
 - 5.000 ações em 31 de agosto de 2021;
 - 2.500 ações em 1 de dezembro de 2021;
- Aquisição de 500 ações da EE... em 20 de março de 2020;
- Aquisição de 10 ações da FF... em 23 de março de 2020;
- Aquisição de ações da GG..., designadamente:
 - 20 ações em 19 de agosto de 2020;
 - 20 ações em 22 de setembro de 2020;
 - 500 ações em 24 de setembro de 2020;
- Aquisição de ações da HH..., designadamente:
 - 10 ações em 19 de agosto de 2020;
 - 100 ações em 16 de março de 2021;
- Aquisição de ações da II..., designadamente:
 - 25.000 ações em 5 de março de 2020;
 - 15.000 ações em 9 de março de 2020;
- Aquisição de 10 ações da JJ... em 19 de agosto de 2020;
- Aquisição de ações da KK..., designadamente:
 - 100 ações em 6 de abril de 2020;
 - 6.000 ações em 16 de abril de 2020;
- Aquisição de 1.000 ações da LL... em 27 de abril de 2020;
- Aquisição de 1.000 ações da MM... em 20 de março de 2020;

- Aquisição de 15 ações da NN... em 23 de novembro de 2020;
- Aquisição de 100 ações da OO... em 19 de agosto de 2020;
- Aquisição de 2 ações da PP... em 19 de agosto de 2020;
- Aquisição de 2.100 ações da QQ... em 17 de agosto de 2020;
- Aquisição de ações da RR..., designadamente:
 - 500 ações em 20 de março de 2020;
 - 200 ações em 21 de abril de 2020;
- Aquisição de ações da SS... Fund, designadamente:
 - 250 ações em 28 de abril de 2021;
 - 100 ações em 14 de junho de 2021;
 - 200 ações em 20 de setembro de 2021;
- Aquisição de 1.500 ações do TT... em 4 de outubro de 2021;
- Aquisição de 5.000 ações da UU... em 4 de outubro de 2021;
- Aquisição de 1.000 ações do VV... em 18 de outubro de 2021;
- Aquisição de 500 ações da WW... em 29 de outubro de 2021.
- Investimento de £ 25.000,00 na operação de aquisição da XX... Ltd (doravante, apenas “XX...”) (cf. **Documento 23** junto pelos Requerentes).
- Investimento de cerca de € 44.000,00 num fundo de infraestruturas no Brasil, com o objetivo de adquirir diversas empresas de saneamento daquele país. O investimento foi realizado através da aquisição, pelo valor de R\$ 135.000,00, de ações classe A, bem como pela aquisição de ações preferenciais classe C, pelo valor de R\$ 135.000,00 (cf. **Documento 24** juntos pelos requerentes).
- Subsequentemente, nos anos de **2020 e 2021**, foram realizados outros investimentos pela D..., em diferentes setores de atividade. Vejamos, abaixo:
 - Realização de investimento de € 3.000,00 na sociedade YY..., Lda., consubstanciando a (i) aquisição de quotas no capital social da referida entidade e a (ii) realização de prestações suplementares;

- Aquisição de ações da C..., em fevereiro de 2020, totalizando um investimento de € 56.297,40;
- Realização de investimento de € 200.000,00, através da subscrição de unidades de participação no fundo de capital de risco ZZ..., FCR, em dezembro de 2020, no âmbito de uma chamada de capital.
- Aquisição de ações da AAA..., Inc., em janeiro, outubro e dezembro de 2021, totalizando um investimento de € 56.297,40;
- Realização de prestações suplementares na sociedade YY..., Lda. em junho, agosto e novembro de 2021, num investimento que monta ao valor de € 1.662.821,02;
- Realização de investimento de € 1.662.821,02, através da subscrição de unidades de participação no U..., LP, em maio de 2021;
- Aquisição de quotas da sociedade BBB..., Lda., em outubro de 2021, totalizando o montante investido € 200.000,00;
- Realização de investimento de € 3.000,00 na sociedade CCC..., Lda., consubstanciando a (i) aquisição de quotas no capital social da referida entidade, bem como a (ii) realização de prestações suplementares.

hhh. A desconsideração da operação negocial acaba por resultar em liquidações de IRS na esfera tributária dos Requerentes, tidos como beneficiários efetivos da vantagem fiscal pretensamente ilegal auferida, proveniente do rendimento de capitais (lucros distribuídos) supostamente elidido, acrescido, **por englobamento**, ao rendimento global já declarado nas declarações modelo 3 respeitantes aos anos de 2016 e 2018, **englobamento esse que é uma opção** e não uma obrigação e é **prerrogativa exclusiva do titular dos rendimentos**, porquanto a tributação normal dos dividendos distribuídos ocorre no quadro da substituição tributária própria, por retenção liberatória na fonte efetuada pela entidade devedora, nos termos do disposto

na alínea a) do n.º 1 do artigo 71.º do Código do IRS, sendo uma obrigação imodificável por vontade das partes.

- iii. Os Requerentes, embora não concordando com as correções efetuadas pela Requerida, procederam ao pagamento das liquidações impugnadas, no valor global de € 444.208,25.

A2) Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão não existem factos alegados que devam considerar-se não provados.

A3) Fundamentação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, antes, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o disposto nos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT e 607.º, n.ºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (*cf.* o artigo 596.º do CPC).

No que se refere aos factos provados e não provados, a convicção dos árbitros fundou-se na análise crítica da prova documental, junta aos autos, incluindo o processo administrativo, e na posição assumida por ambas as Partes em relação aos factos essenciais, sendo que as questões controvertidas são estritamente de Direito, como adiante se verá.

III-II- DO DIREITO

III-II-1- Questões Prévias

Através do Ofício n.º ...-bST/2021, datado de 15 de outubro de 2021, os Requerentes foram notificados da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa por si apresentada (cf. citado **Documento 1**), com base nos seguintes argumentos quanto à invocada incompetência territorial dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa para a prática dos atos de inspeção que aqui estão em causa (sublinhado do original):

- No que respeita à incompetência territorial da Direção de Finanças de Lisboa para a prática dos atos de inspeção, “[o]s Reclamantes, A... e B..., pertencem à esfera de contribuintes acompanhados pela UGC mas só integraram o cadastro a 31 de janeiro e 2 de fevereiro de 2020, respetivamente, encontrando-se à data já abertas e em análise as ações inspetivas efetuadas ao abrigo das Ordens de Serviço n.ºs OI2019... e OI2019..., conforme revela o despacho de abertura datado de 21 de junho de 2019”, concluindo que “à data da abertura do procedimento inspetivo, os Reclamantes integravam o perímetro territorial de competência da Direção de Finanças de Lisboa” (cf. os pontos 29. e 30. da decisão de indeferimento da reclamação graciosa);
- “(...) o relatório final de inspeção possui como autor da decisão a Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e não o Diretor de Finanças de Lisboa”, pelo que “a decisão do procedimento foi em conformidade com o disposto no n.º 6 do art.º 62.º do RCPITA devidamente sancionada por quem de direito, não o Diretor de Finanças nem o Diretor da UGC mas sim a Diretora-Geral da AT” (cf. os pontos 34. e 39. da decisão de indeferimento da reclamação graciosa);
- No que respeita ao não preenchimento dos pressupostos para a aplicação da CGAA, verifica-se que, atendendo ao n.º 2 do artigo 38.º da LGT, na redação conferida pelo artigo 3.º da Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, “[a]s exigências relacionadas com as práticas artificiosas e fraudulentas caem, bastando-se agora apenas pela confrontação dos efeitos tributários das operações económicas, tornando-se desnecessário a demonstração qualquer juízo de censura na conduta dolosa do contribuinte”, tendo sido “este o exercício prestado pelos serviços de inspeção”, na medida em que “[I]ograram os serviços de inspeção demonstrar que a venda das participações da “C...

- SGPS S.A.” pelo Reclamante à sociedade por si detida “D...Lda.”, permitiu a evitação da tributação que seria devida a título de distribuição de lucros (sic)” (cf. os pontos 52., 53. e 54. da decisão de indeferimento da reclamação graciosa);*
- *Quanto à caducidade do direito à liquidação, “não é o momento da constituição da sociedade “D... Lda.”, o facto tributário único segundo o qual deve o imposto incidir”, sendo que “[c]aso não tivesse sido celebrada a operação descrita, mantendo a detenção das ações na esfera dos Reclamantes, os montantes por estes recebidos seria a título de distribuição de lucros ou dividendos, tributados como tal nesses mesmos anos (sic)” (cf. os pontos 62. e 64. da decisão de indeferimento da reclamação graciosa);*
 - *Quanto à existência de um vício de caducidade do direito de ação à disposição antiabuso, verifica-se que “[r]eportando-se o procedimento em causa a facto com início em 2015, podemos com toda a assertividade assegurar que não se encontra em causa a garantia prevista no n.º 3 do art.º 63.º do CPPT, na redação prévia às alterações promovidas pela Lei do Orçamento de Estado para 2012” (cf. o ponto 74. da decisão de indeferimento da reclamação graciosa);*
 - *Quanto à não exigência da prestação tributária pela aplicação das regras da substituição tributária, “[a]contece que estamos perante a exceção que afasta a regra, sobre vários institutos jurídico-tributários”, “[a] começar pelo próprio instituo da aplicação da disposição antiabuso contemplada no art.º 38.º da LGT (sic)” (cf. os pontos 81. e 82. da decisão de indeferimento da reclamação graciosa);*
 - *“(...) as regras gerais de responsabilidade em caso de substituição tributária serão aplicáveis apenas se o substituto tenha ou devesse ter conhecimento daquela construção ou série de construções”, pelo que “não poderia ser noutra esfera jurídica que não a dos Reclamantes que se produziram os efeitos tributários das conclusões das ações inspetivas” (cf. os pontos 84. e 85. da decisão de indeferimento da reclamação graciosa);*
 - *“Estamos assim perante a hipótese contemplada no n.º 2 do art.º 28.º da LGT, em que o encargo do pagamento do imposto reside na pessoa do substituído, ou sejam os*

Reclamantes, sendo apenas subsidiariamente responsável a entidade pagadora dos mesmos”, sendo que “não se pode ignorar que estamos perante rendimentos que não foram qualificados pelos intervenientes como distribuição de lucros ou dividendos, e assim não contabilizados e declarados como tal” (cf. os pontos 92. e 93. da decisão de indeferimento da reclamação graciosa);

- *“A responsabilidade solidária determina que quando a obrigação recaia sobre mais que um devedor, o credor possa exigir de qualquer um a totalidade da prestação, sem prejuízo do direito de regresso que assiste aos devedores entre si em conformidade” (cf. o ponto 94. da decisão de indeferimento da reclamação graciosa).*

Apreciando:

A) Da incompetência territorial dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa para a prática dos atos de inspeção

Os requerentes apenas integraram Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC) em 2020. Verifica-se, pois, que quando em 2019 foi iniciada a ação inspetiva parcial, em IRS, e aos Requerentes, ainda estes não integravam a UGC, pelo que esta é insuscetível de considerar-se competente, em razão do território, para proceder, naquela data, a atos inspetivos relativos a anos anteriores.

Rege, assim, o disposto no n.º 5 do artigo 10.º do CPPT: *5 - Salvo disposição expressa em contrário, a competência do serviço determina-se no início do procedimento, sendo irrelevantes as alterações posteriores.* Deste modo, a Direção de Finanças de Lisboa era a entidade competente, nos termos do artigo 36.º, n.º 1, alínea i) da Portaria 320-A/2011, de 30 de dezembro, na redação então vigente, para proceder, como procedeu, à inspeção tributária aos Requerentes, não alterando essa competência o facto de, ainda no período da sua realização, terem passado a integrar o perímetro dos sujeitos passivos abrangidos pela UGC. O que torna o vício de incompetência territorial improcedente.

Mas, em nome do rigor, não se pode aceitar - embora essa não aceitação não influencie a improcedência da competência territorial - que "o relatório final de

inspeção possui como autor da decisão a Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira", uma vez que o artigo 63.º do CPPT apenas confere àquele Órgão a competência para autorizar a aplicação da cláusula geral anti abuso-como, de resto, resulta do próprio despacho. E essa autorização, de natureza procedimental meramente interna, é dada aos órgãos competentes da AT para sancionarem o RIT enquanto instrumento de inspeção Tributária e efetuarem correções que forem devidas. Trata-se, pois, de um ato constitutivo de uma relação jurídica exclusivamente interna que tem por sujeitos passivos os órgãos competentes da AT e não os Requerentes.

Deve, aliás, recordar-se que o órgão competente originário para proceder à correção das declarações apresentadas pelos contribuintes de IRS é o diretor de finanças, em cuja área se situe o domicílio fiscal dos sujeitos passivos, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 66.º do CIRS. Acresce àquele órgão a competência própria para sancionar, nos termos do n.º 6 do artigo 62.º do RCPIT, o Relatório da Inspeção Tributária³ que sobe à Diretora-Geral, já sancionado com efeitos externos (perante os Requerentes), para efeitos de autorização de aplicação da CGAA.

E pode ainda acrescentar-se que a reclamação graciosa prévia prevista no artigo 63.º do CPPT foi já endereçada incondicionalmente ao Diretor da Unidade dos Grandes Contribuintes, pelo que os próprios Requerentes lhe reconheceram naquele momento a competência para a decidir.

Em conclusão, não procede o vício de incompetência territorial invocado pelos Requerentes.

B) Da extemporaneidade do acionamento do mecanismo previsto no n.º 2 do artigo 38.º da LGT pelo decurso do respetivo prazo de caducidade

- Quanto à caducidade do direito à liquidação, pode ler-se que *“não é o momento da constituição da sociedade “D... o facto tributário único segundo o qual deve*

³ Tal como se retira dos diversos despachos dos Diretores de Finanças em Diretores Adjuntos, dando-se como mero exemplo o Despacho 13609/2022, de 22 de novembro, da Diretora de Finanças do Porto, em substituição, que delega, de entre as competências próprias, "o sancionamento dos relatórios da inspeção tributária" no diretor adjunto que tutela a inspeção tributária (ponto 4.8).

o imposto incidir”, sendo que “[c]aso não tivesse sido celebrada a operação descrita, mantendo a detenção das ações na esfera dos Reclamantes, os montantes por estes recebidos seria a título de distribuição de lucros ou dividendos, tributados como tal nesses mesmos anos” (cf. os pontos 67. e 69. da decisão de indeferimento da reclamação graciosa);

- Quanto à existência de um vício de caducidade do direito de ação à disposição anti abuso, verifica-se que “[r]eportando-se o procedimento em causa a facto com início em 2015, podemos com toda a assertividade assegurar que não se encontra em causa a garantia prevista no n.º 3 do art.º 63.º do CPPT, na redação prévia às alterações promovidas pela Lei do Orçamento de Estado para 2012” (cf. o ponto 79. da decisão de indeferimento da reclamação graciosa);

No Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras 2012-2014 prevê-se [pp. 27]

3.1.6. Aplicação das normas anti-abuso

A cláusula geral antiabuso tem tido uma utilização limitada pela administração tributária, nomeadamente, por causa de constrangimentos legais relativos ao seu âmbito e prazo de aplicação.

Torna-se, por isso, necessário flexibilizar a utilização das normas antiabuso, nomeadamente, circunscrevendo de forma expressa o procedimento previsto no artigo 63.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário à cláusula geral antiabuso, eliminando o prazo nele consagrado e definindo em que momento a sua utilização pode ser autorizada pelo dirigente máximo da administração tributária e aduaneira.

Medidas:

9. Alterar o artigo 63.º do CPPT para consagrar expressamente que este procedimento tributário se reporta exclusivamente à aplicação da cláusula geral antiabuso, eliminando o prazo específico para a sua aplicação e clarificando em que momento deve ser autorizado pelo dirigente máximo.

Desta forma, flexibiliza-se a utilização das normas antiabuso, tornando-as mais eficazes no combate aos esquemas de planeamento fiscal abusivo e de elevada complexidade.

Foi, pois, com esta motivação que se eliminou o primeiro prazo de caducidade de 3 anos, não se estabelecendo nenhum outro. Teria querido o legislador que, em prejuízo da certeza e da segurança jurídicas, que integram o quadro das garantias dos contribuintes⁴, a AT nunca pudesse aplicar a CGAA ou que a pudesse aplicar quando entendesse, sem dependência de prazo? Ambas as posições são radicalistas e inaceitáveis. A tese hoje consensual é a de que a CGAA pode ser aplicada dentro do prazo normal de caducidade, previsto no artigo 46.º da LGT. Ou melhor, pode ser aplicada num quadro temporal que permita efetuar a liquidação ou liquidações dela resultantes dentro do prazo de caducidade, contado segundo as regras gerais, porque o início do procedimento⁵ para aplicação da CGAA não tem efeito suspensivo da liquidação - cfr artigo 46.º da LGT.

Questão conexa é saber, uma vez definido o arco temporal de aplicação da CGAA, qual o momento em que o prazo começa a contar. E, aqui, as posições tendem também a coincidir⁶. De facto, desde que a vantagem indevida tenha sido obtida com a prática de mais do que um ato, vem prevalecendo a tese que, originariamente, foi definida no Acórdão do TCAS de 15/02/2011, Processo n.º 4355/10, nos seguintes termos: *"Estamos aqui perante as denominadas "step by step transactions" nas quais se encontra uma "facti species" complexa, envolvendo uma sucessão de actos/ negócios coordenados entre si, embora possam ocorrer em momentos temporais diversos, e com o objectivo comum de conseguir uma vantagem fiscal. Face a esta espécie de operações, deve o aplicador da lei operar um tratamento integrado visualizando-as*

⁴ Decisões arbitrais n.ºs 123/2012-T, de 09/05/2013 e 124/2012-T, de 06/06/2013.

⁵ Aliás, se tivesse, efeitos suspensivos da caducidade, teria necessariamente de ser notificado ao contribuinte por razões de controlo e de segurança e certeza jurídicas, o que o artigo 63.º do CPPT não prevê, posição (a da não notificação do início do procedimento) que, de resto é criticada quase unanimemente pela doutrina.

⁶ Dizemos "tendem" porque há vozes dissonantes e com motivação próxima de poder ser qualificada como concludente. Ver, Revista Eletrónica de Fiscalidade da AFP, (2021) Ano III, n.º 1, de Ana Isabel Maia, *Das Questões Inerentes ao Procedimento de Aplicação da Cláusula Geral AntiAbuso*, pp. 5/8.

como uma única transacção, propendendo para um único e final resultado. Trata-se da "step transaction doctrine", a qual se deve aplicar ao caso dos autos, daí decorrendo que a disposição anti-abuso pode e deve aplicar-se ao momento decisivo e final que é representado, "in casu", pela recepção de acréscimos patrimoniais como dividendos dedutíveis, em vez de juros, que seria o que aconteceria na ausência da operação compósita evasiva".

Adotando-se, como se adota, este entendimento, no caso dos autos não pode, pois, deixar de considerar-se que o ato, no conjunto dos atos até então praticados, que desencadeia o início da contagem do prazo de caducidade ocorre com a decisão de gestão da D... de pagar dívida e não distribuir dividendos, o que sucedeu, pela primeira vez, em 2016. Ora, tendo os atos tributários impugnados sido praticados em 27 de novembro de 2020 (2016) e 9 de dezembro de 2020 (2018) conforme prova documental anexa pelos Requerentes, não se tinha verificado, ainda, o termo do prazo de caducidade para aplicação da CGAA, tendo por referência o ano de 2016⁷.

III-II-2- Quanto à legalidade da liquidação

No Pedido, os Requerentes pedem a declaração de ilegalidade dos atos tributários impugnados com os seguintes fundamentos:

A)-Da alegada violação do disposto no n.º 2 do artigo 38.º da LGT, por inexistência dos respetivos pressupostos de aplicação;

- a1) Da aplicação da lei no tempo, ónus da prova e dever de fundamentação
- a2) Dos pressupostos da aplicação da CGAA

B)-Da alegada extemporaneidade do acionamento do mecanismo previsto no n.º 2 do artigo 38.º da LGT pelo decurso do respetivo prazo de caducidade;

⁷ Neste sentido, *A Aplicação da Cláusula Geral Anti-Abuso pela Jurisprudência Nacional*, de Ana Cristina Teixeira Lopes, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, Universidade Católica do Porto, Maio de 2016, pp. 8/11.

- C)-Da alegada inexistência da obrigação tributária do Sujeito Passivo A no caso vertente;
- D)-Do alegado enriquecimento indevido (e ilegítimo) do Estado;
- E)-Da alegada incompetência territorial dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa para a prática dos atos de inspeção;
- F)-Do alegado direito a juros indemnizatórios.

Decididas as questões prévias que impediriam o prosseguimento do processo, impõe-se a análise das ilegalidades invocadas pela ordem elencada pelos Requerentes.

A) Da violação do n.º 2 do artigo 38.º da LGT, por inexistência dos respetivos pressupostos de aplicação

§1.º-1- Da Aplicação da lei no tempo, do ónus da prova e dever de fundamentação

No Pedido Arbitral, no que respeita à verificação ou não dos pressupostos da aplicação da Cláusula anti abuso, os Requerentes começam por suscitar a questão da aplicação da lei no tempo, porquanto, *“Não obstante o relatório final de inspeção se reportar ao n.º 2 do artigo 38.º da LGT, na redação da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, a Unidade dos Grandes Contribuintes vem erroneamente e em manifesta contradição com o próprio relatório final de inspeção - defender a aplicação, ao caso em análise, dos n.ºs 2 e seguintes do artigo 38.º da LGT, na redação da Lei n.º 32/2019, de 3 de maio”*.

Tendo a lei nova, como melhor será analisado mais adiante, introduzido importantes alterações de direito material e processual ao regime da CGAA, com reflexos deste instituto na intensidade no ónus da prova, importa, antes de entrarmos na apreciação da aplicação da lei no tempo, averiguar preliminarmente se na análise da ilegalidade dos atos tributários ora impugnados devemos atender à fundamentação constante do relatório de inspeção, por força do princípio da proibição da fundamentação *a posteriori*, ou à fundamentação constante do indeferimento da reclamação. Dito por outras palavras, importa analisar se o indeferimento

da reclamação pode assentar em fundamentos novos sem que tal vá contra o princípio da proibição da fundamentação *a posteriori*.

A resposta a esta questão leva-nos a indagar qual o especial sentido e alcance que a nova disposição de natureza processual prevista no artigo 63.º, n.º 11, do CPP, ao instituir uma reclamação prévia obrigatória, assume no contexto do regime da cláusula anti abuso.

Vejamos.

§1.º-2- Do sentido e alcance da reclamação graciosa obrigatória

No contencioso tributário de natureza anulatória, garante-se ao Sujeito Passivo a possibilidade de se dirigir, quer através da impugnação judicial, quer da reclamação graciosa, contra o ato final do procedimento tributário (liquidação), arguindo toda a panóplia de vícios de ilegalidade assacáveis à decisão administrativa definidora da situação jurídico fiscal.

Em regra, por força do princípio da tutela jurisdicional efetiva, a reclamação administrativa **tem natureza facultativa**, com vista a afastar quaisquer obstáculos ao acesso direto ao tribunal pelo Sujeito Passivo.

A ordem jurídica oferece, porém, situações em que a reclamação graciosa assume, a título excecional, natureza prejudicial obrigatória. **Trata-se de situações justificáveis nos casos ditos atípicos em que, não havendo uma pronúncia administrativa antecedente que em primeira linha tenha ponderado e ditado o direito, o Sujeito Passivo, antes de acionar a via judicial está obrigado a expor previamente a sua pretensão perante a administração tributária para obter uma primeira ponderação e pronúncia administrativa.** São os casos da autoliquidação, da retenção na fonte ou do pagamento por conta, em que o contribuinte pretende defender os seus direitos sem que antes tenha havido uma definição prévia da autoridade tributária. No fundo, a reclamação administrativa prévia encontra ainda justificação enquanto corolário da natureza anulatória do contencioso anulatório dirigido contra o ato final decisório.

Acontece que esta justificação da reclamação prejudicial obrigatória não é transponível para o caso em apreço.

Veio o artigo 63.º, n.º 11, do CPPT, na redação conferida pela Lei n.º 32/2019, dispor que “*a Impugnação da liquidação com base na disposição antiabuso referida no n.º 1 (que remete para o artigo 38.º, n.º 2, da LGT), será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa*”.

A aplicação da cláusula anti abuso passou, assim, a pressupor um necessário e prévio pronunciamento administrativo, ainda que no âmbito de num procedimento administrativo inspetivo, que apesar de culminar numa pronúncia administrativa, a lei não quer que seja a decisão final. Importa indagar a razão de ser desta impugnação administrativa prévia, com vista a perceber o que terá levado o legislador a consagrar inovadoramente uma reclamação administrativa prévia nesta matéria.

A questão foi exaustivamente analisada por TOMÁS CANTISTA TAVARES (cfr. “*Nova redação e novo contencioso da cláusula anti-abuso no direito fiscal: art. 38.º da LGT e art. 63.º do CPPT*”, in *CJT*, n.º 29, pp 39 e ss) que, por concordarmos com a doutrina defendida, passamos a seguir.

Refere o mencionado autor, entre o mais, que “*o Fundamento para a reclamação prévia e necessária do art. 63.º, n.º 11, do CPPT arranca e ancora-se nas características e na natureza do próprio instituto da CGAA: na complexidade da análise dos seus requisitos e na singularidade (e violência) da sua estatuição, com a ineficácia, em termos fiscais, de operações (construções) com validade jurídica e permissão económica*”.

Neste contexto, o objetivo será dar oportunidade ao particular de, perante os fundamentos da decisão que aplique a CGAA, a qual precisamente tem de ser mais exaustiva e ponderada, como o impõe o art. 63.º, n.º 3, do CPPT, exercer o necessário contraditório, podendo não apenas explicitar melhor a sua visão sobre a não verificação dos requisitos da CGAA, como acrescentar novos argumentos e provas.

Em suma, segundo o Autor que estamos a seguir “*(...) a reclamação graciosa visa “forçar” o contribuinte a explicar integralmente a operação empreendida, refutando a aplicação, ao caso, dos requisitos da CGAA. (...). O impugnante pode desenvolver o que escreveu na reclamação prévia – e efetivar, evidentemente, tal retórica como prova testemunhal. Mas não pode introduzir novos argumentos factuais, se não os levou à Reclamação Graciosa. A*

reclamação prévia não é apenas uma etapa cronológica necessária à ação judicial, mas molda também o próprio objeto do subsequente processo em tribunal.”

Acrescenta ainda que deste particular contexto resulta a não aplicação da proibição da fundamentação *a posteriori*, princípio que, como é sabido, proíbe que a autoridade tributária introduza novos argumentos ao longo do processo, quando não os levou à fundamentação do ato tributário, que fica desta forma cristalizado, enquanto justificação definitiva do ato de liquidação. No entanto, no caso em apreço, o referido princípio não se aplica no tema da CGAA, porquanto a fundamentação só cristaliza, sendo a partir de então insuscetível de modificação, com a argumentação aduzida na decisão administrativa de indeferimento expresso da reclamação graciosa.

“Com a reclamação graciosa prévia e necessária, o contribuinte tem de introduzir de forma expressa e detalhada os fundamentos que na sua opinião não legitimam a aplicação da CGAA- e que só moldam definitivamente a fundamentação, após a sua reponderação, apreciação e análise pela Autoridade Tributária. Isso é assim para conferir conteúdo positivo e prescritivo à reclamação graciosa; e porque, estando a aplicação da CGAA dependente da análise concreta de situações complexas, é justo que ambas as partes tenham a obrigação jurídica de as detalhar pormenorizadamente, para assim servir de base à verdadeira fundamentação do ato e ao real objeto do processo, que será depois analisado pelo poder judicial.”(cfr. ob. cit. p. 40).

Por sua vez, da parte da Autoridade Tributária, esta, perante a defesa do contribuinte em sede de reclamação graciosa, *“pode depois robustecer a sua fundamentação inspetiva, contraditando os factos e circunstâncias novos que o reclamante introduziu no processo e que a Autoridade Tributária, aquando da inspeção, não poderia antecipar ou conhecer, porque apenas na posse do contribuinte.”*

Em suma, no fundo, dada a multiplicidade factual e a complexidade dos pressupostos de aplicação da CGAA, o legislador quis dar uma última oportunidade de reponderação por parte da Requerida em face da nova argumentação do contribuinte, sem limitar, porém, os poderes de investigação da Requerida em face da factualidade e argumentos apresentados na reclamação. Assim sendo, a fundamentação a ter em conta é a que consta da decisão que

decida a reclamação, sem que se possa falar em fundamentação a posteriori, uma vez que vai ser esta decisão a encerrar o procedimento inspetivo.

A tese exposta tem perfeita aplicação no caso em apreço.

Senão vejamos.

Os Requerentes apresentaram, em 3 de maio de 2021, uma reclamação graciosa com vista à anulação das liquidações aqui impugnadas, invocando, em suma, os seguintes argumentos:

- (i) A incompetência territorial dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa para a prática dos actos de inspeção, por violação dos artigos 16.º e 17.º do RCPITA;
- (ii) A violação do n.º 2 do artigo 38.º da LGT, por inexistência dos respetivos pressupostos de aplicação;
- (iii) A extemporaneidade do acionamento do mecanismo previsto no n.º2 do artigo 38.º da LGT (GCAA), pelo decurso do prazo de caducidade para o efeito; e
- (iv) A inexistência da obrigação tributária do Sujeito Passivo A no caso *sub judice*.

Quanto ao mérito, os Requerentes, entre outros argumentos, pugnam pela não verificação dos pressupostos da CGAA, designadamente devido à ausência de qualquer artifício na celebração do negócio jurídico motivador da aplicação da disposição anti abuso, porque do relato histórico das circunstâncias e eventos que motivaram a criação da “D..., Lda.” e a sua atividade envolveu sempre manifestações da legítima intenção de adotar uma gestão empresarial para o seu património pessoal. Por outro lado, os Requerentes utilizaram para o efeito instrumentos e formas jurídicas legítimas, normais e habituais na condução dessa mesma gestão empresarial, bem como adotaram um comportamento em tudo coerente com esse propósito”, acusando os serviços de inspeção de não valoração adequada dos argumentos e explicações expendidos durante o processo inspetivo, não se tendo sequer pronunciado sobre os argumentos de facto alegados e a prova produzida. Concretamente os Requerentes chegam, como pode ler-se na decisão da reclamação, a formular de juízos velados de má

conduta na atuação dos serviços de inspeção tributária, com falta de zelo e cego para os esclarecimentos por si prestados.

Em face desta argumentação, na decisão que recai sobre a reclamação, no que diz respeito ao não preenchimento dos pressupostos da aplicação da disposição anti abuso, pode ler-se que a boa decisão passava pela compreensão jurídica do instituto e os objetivos a que o mesmo se propõe, tomando como ponto de partida a própria norma. Sobre esta questão, pode ler-se na decisão que recai sobre a reclamação:

b) Do (não) preenchimento dos pressupostos aplicação da disposição antiabuso

40. Ultrapassada a questão da competência para a decisão no procedimento tributário, chegamos ao tópico central da contenda, ou pelo menos assim cremos dado ser esta a questão mais desenvolvida na petição, a (não) verificação dos pressupostos substantivos, motivadores da aplicação da disposição antiabuso.
41. É um discurso longo aquele a que os Reclamantes se prestam, um relato histórico das circunstâncias e eventos que motivaram a criação da " D... Lda.", bem como a sua atividade, envolvendo sempre manifestações da legítima intenção de adotar uma gestão empresarial para o seu património pessoal utilizando para o efeito instrumentos e formas jurídicas legítimas, normais e habituais na condução dessa mesma gestão empresarial, e dum comportamento em tudo coerente com esse propósito remetendo com a ausência de qualquer artifício na celebração do negócio motivador da aplicação da disposição antiabuso.
42. Entrosado nesse extenso exercício, encontram-se ainda juízos velados de má conduta na atuação dos serviços de inspeção tributária, com falta de zelo e cego para os esclarecimentos por si prestados, e ignorante para a realidade ou normalidade económica da operação, hostis à honra e dignidade profissional dos Reclamantes.
43. Da nossa parte, julgamos inútil qualquer pronúncia que não envolva manifestações de pensamento jurídico relevante para a boa resolução da contenda.

44. E essa só é possível se for razoavelmente compreendido o instituto da regra geral antiabuso e os objetivos a que o mesmo se propõe, responsabilidade que aqui acarretamos e fazemo-lo tomando como ponto de partida a própria norma.
45. Assim, refere o n.º 2 do art.º 38.º da LGT, na redação que lhe é dada pelo art.º 3.º da Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, o seguinte:

«As construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas.»

46. Não podemos deixar de destacar que esta (nova) norma assinala a despedida de muitas ideias, conceitos e entendimentos firmemente enraizados na doutrina e jurisprudência jurídico-tributária relativos à natureza e pressupostos da disposição geral antiabuso.
47. Isto porque a anterior redação, introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, fazia depender a aplicação do instituto do *“uso meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas”*, visando a redução, eliminação ou diferimento temporal das responsabilidades tributárias.
48. Ou seja, era condição *sine qua non* para a aplicação da disposição antiabuso, a demonstração concreta que as operações ou negócios jurídicos praticados haviam sido efetuados com intuito ardiloso, orientado para a evasão das responsabilidades tributárias que caberiam na ausência dessas operações ou negócios.
49. Faz-se notar aqui que estaríamos também perante uma conduta de índole criminal, incorrendo automaticamente em crimes tributários como de burla e fraude.
50. Incumbiria assim à administração fiscal o ónus de fazer prova de que a conduta do contribuinte havia sido realizada com recurso ao logro e tendo como objetivo a evitação da entrega de imposto.
51. No contexto da publicação da Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho, e que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno, introduzida no ordenamento jurídico nacional através da já citada Lei n.º 32/2019, foi eliminada esta condição, optando-se por uma solução jurídica conceitualmente menos onerosa de aplicação e, em sua consequência, mais eficiente no combate às operações de elisão ou evitação fiscal.
52. As exigências relacionadas com as práticas artificiosas e fraudulentas caem, bastando-se agora apenas pela confrontação dos efeitos tributários das operações económicas, tornando-se desnecessário a demonstração qualquer juízo de censura na conduta dolosa do contribuinte.
53. Ora, foi este o exercício prestado pelos serviços de inspeção.
54. Lograram os serviços de inspeção demonstrar que a venda das participações da “... C... ” SGPS S.A.” pelo Reclamante à sociedade por si detida “ D... ” Lda.”, permitiu a evitação da tributação que seria devida a título de distribuição de lucros.

55. O facto da sociedade “... D... Lda.” ter sido constituída em obediência às regras do direito a que se encontra sujeita e praticar outras operações de investimento em participações sociais como as descritas por si², essas ações, por si, não afastam as conclusões apuradas pelos serviços de inspeção quanto à operação aqui sob escrutínio para as quais remetemos por inteiro.

Em suma, perante a argumentação dos Requerentes no sentido de que os serviços de inspeção não haviam dado cumprimento ao ónus de prova que sobre si impendia de que “*as operações ou negócios jurídicos praticados haviam sido efetuados com intuito ardiloso, orientado para a evasão das responsabilidades tributárias que caberiam na ausência dessas operações ou negócios*”, a Requerida, no entender deste Tribunal, tinha à sua frente dois caminhos: i) Reanalisar a prova produzida pelos Requerentes e encetar mais indagações e recolha de provas com vista a satisfazer aquele ónus de prova ou; ii) Confirmar e reforçar sem mais a fundamentação que havia sido sustentada pelos serviços de inspeção.

A Unidade dos Grandes Contribuintes não seguiu o primeiro caminho, acabando por confirmar a fundamentação seguida pelos serviços de inspeção, dizendo-se expressamente que se remete para as conclusões do relatório. *Confirmação do relatório de inspeção, quanto à análise levada a cabo sobre a verificação dos pressupostos da cláusula anti abuso, que inclui nomeadamente o alegado quanto ao não apuramento da verdade material no que concerne às práticas artificiosas e fraudulentas.*

Neste sentido, argumenta-se, na decisão de indeferimento da reclamação, que se torna inútil qualquer pronúncia que não tenha em conta o pensamento jurídico relevante para a decisão da causa, uma vez que, partindo-se da norma aplicável, ou seja, o n.º 2 do artigo 38.º, da LGT, segundo a redação dada pelo artigo 3.º da Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, aquele pressuposto havia deixado de subsistir.

Repete-se que ali ficou expressamente referido que:

“As exigências relacionadas com as práticas artificiosas caem, bastando-se agora apenas pela confrontação dos efeitos tributários das operações económicas, tornando-se desnecessário a demonstração de qualquer juízo de censura na conduta dolosa do contribuinte.”

E, como vimos, acrescenta-se:

"Ora, foi esse o exercício prestado pelos serviços de inspeção".

Resulta claramente do exposto que a Unidade dos Grandes Contribuintes, partindo do pressuposto da aplicação ao caso em apreço do artigo 38.º, n.º 2, da LGT, segundo a nova redação, não apenas considerou dispensável proceder, em sede de reclamação, a quaisquer indagações materiais ou valoração da prova, tal como peticionado pelos Requerentes, como interpretou que essa foi a orientação seguida no relatório de inspeção.

Para além de confirmar a materialidade investigatória e as conclusões, aquela Unidade limitase a adequar o direito ao percurso seguido pelos serviços de inspeção enveredando por outra e nova fundamentação de direito, substituindo a seguida no relatório de inspeção pela nova fundamentação jurídica. No fundo, a decisão de indeferimento expresso acaba por se consubstanciar numa revogação parcial por substituição, na parte de direito, do RIT. Razão pela qual, ainda que não se adira à tese atrás mencionada, quanto ao sentido e alcance da reclamação necessária, a decisão de indeferimento expresso da reclamação não poderia, em qualquer caso, deixar de valer como a decisão final - e nunca como fundamentação *a posteriori* - a ter em conta na apreciação da aplicação dos pressupostos da CGAA, no caso em apreço.

É, por conseguinte, à luz da fundamentação constante desta decisão de indeferimento da reclamação graciosa, cuja anulação, de resto, vem requerida, que este Tribunal deve aferir a ilegalidade dos atos tributários agora impugnados.

§2.º Da Lei aplicável, ónus da prova e dever de fundamentação

Como vimos, os Serviços de Inspeção Tributária concluíram, em suma, que foram realizados os seguintes passos que, embora legais, são suscetíveis de censura:

- (i) Constituição da sociedade D...;
- (ii) Alienação das ações da C...;
- (iii) Distribuição de dividendos da C... à D...;
- (iv) Pagamento de parte do preço das ações ao Sujeito Passivo A.

Para concluírem no sentido da verificação dos pressupostos da cláusula anti abuso, os serviços de inspeção procederam à interpretação e aplicação dos pressupostos daquele instituto à luz da redação introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, ao n.º 2 do artigo 38.º da LGT.

Acontece que o n.º 2 do artigo 38.º da LGT, na redação introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, se limitava a determinar que “[s]ão ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”.

Ora, como alegam os Requerentes, não obstante o relatório final de inspeção se reportar ao n.º 2 do artigo 38.º da LGT, na redação da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, a Unidade dos Grandes Contribuintes veio defender, como vimos, a aplicação, ao caso em análise daquele preceito, na redação da Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, na decisão de indeferimento da reclamação graciosa. O que tem reflexos profundos, repete-se, no sentido e extensão dos requisitos de aplicação da CGAA e, em especial, sobre as exigências investigatórias exigidas para dar cumprimento pela Requerida ao ónus da prova.

Vejam os.

Na sequência da publicação da Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno, o artigo 38.º da LGT foi alterado pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, no que interessa ao caso em análise, passou a estabelecer:

“2 - As construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, sejam

realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas.

3 - Para efeitos do número anterior considera-se que:

- a) Uma construção ou série de construções não é genuína na medida em que não seja realizada por razões económicas válidas que reflitam a substância económica;*
- b) Uma construção pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte.*

4 - Para efeitos de aplicação do disposto no n.º 2, nos casos em que da construção ou série de construções tenha resultado a não aplicação de retenção na fonte com carácter definitivo, ou uma redução do montante do imposto retido a título definitivo, considera-se que a correspondente vantagem fiscal se produz na esfera do beneficiário do rendimento, tendo em conta os negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica.”

A alteração relevante introduzida na aplicação do preceito mencionado traduz-se no seguinte:

- Nas palavras que se recortam da decisão da reclamação, a anterior redação da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, o n.º 2 do artigo 38.º da LGT “*fazia depender a aplicação do instituto do “uso de meios artificiosos ou fraudulentos” e com abuso das formas jurídicas, visando a redução, eliminação ou deferimento temporal das responsabilidades tributárias, ou seja era condição sine qua non para a aplicação da disposição antiabuso, a demonstração concreta que as operações ou negócios jurídicos praticados haviam sido efetuados com o intuito ardiloso, orientado para a evasão das responsabilidades tributárias que caberiam na ausência dessas operações ou negócios”;* (...)”
- “*Incumbindo à administração fiscal o ónus de fazer prova de que a conduta do*

contribuinte havia sido realizada com recurso ao logro e tendo como objetivo a evitação da entrega de imposto”.

- Na atual redação do artigo 38.º da LGT, n.º 2, conferida pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, entende conclusivamente e sem fundamento plausível no entendimento deste Tribunal, a unidade dos Grandes Contribuintes da AT que “[a]s exigências relacionadas com as práticas artificiosas e fraudulentas caem, bastando-se agora apenas pela confrontação dos efeitos tributários das operações económicas, tornando-se desnecessário a demonstração qualquer juízo de censura na conduta dolosa do contribuinte”.

Assim sendo, como vimos, são os serviços da Autoridade Tributária a reconhecer expressamente que, nomeadamente, era dispensável a análise da prova produzida pelos Requerentes no sentido de que as operações/negócios praticados pelo Sujeito Passivo não foram efetuados com o intuito de evasão das responsabilidades tributárias, que caberiam na ausência de tais operações/negócios, como era exigido pelo n.º 2 do artigo 38.º da LGT, na anterior redação, quando se referia “(...) a atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso de formas jurídicas.

Orientação esta com reflexos quanto às exigências no cumprimento do ónus da prova que recai sobre a Requerida como é assumido.

Nesta sequência, vêm os Requerentes defender que a posição assumida pela Unidade dos Grandes Contribuintes, no que concerne à redação do artigo 38.º, n.º 2, da LGT aplicável no caso *sub judice*, viola, desde logo, o disposto no artigo 12.º da LGT que determina:

“1 - As normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos.”

2-- Se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor.

3- As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos

contribuintes.

4- Não são abrangidas pelo disposto no número anterior as normas que, embora integradas no processo de determinação da matéria tributável, tenham por função o desenvolvimento das normas de incidência tributária.

Considerando este preceito, como alegam os Requerentes, o artigo 38.º da LGT é “*uma norma que tem por função o desenvolvimento de normas de incidência tributária, razão pela qual, nos termos dos n.ºs 1 e 4 do artigo 12.º da LGT, a redação da referida norma pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, apenas será aplicável para o futuro.*”

Nesta medida, concluem os Requerentes, a posição assumida pela Unidade dos Grandes Contribuintes, no que concerne à redação da norma aplicável no caso *sub judice*, viola o disposto no n.º 4 do artigo 12.º da LGT.

Este Tribunal não pode deixar de acompanhar esta conclusão por a mesma corresponder às melhores regras de aplicação da lei no tempo.

Como é sabido, estas são as regras gerais de aplicação da lei no tempo de acordo com o estatuído no artigo 12.º do Código Civil, cujo princípio geral é o da não retroatividade da aplicação da lei. Neste sentido pode ler-se em J. BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, Coimbra, 1994, p. 233: “(...) o artigo 12.º, n.º 2, distingue dois tipos de leis ou de normas: aquelas que dispõem sobre os requisitos de validade (substancial ou formal) de quaisquer factos ou sobre os efeitos de quaisquer factos (1ª. parte) e aquelas que dispõem sobre o conteúdo de certas situações jurídicas e o modelam sem olhar aos factos que a tais situações deram origem (2ª. parte). As primeiras só se aplicam a factos novos... (...)”. E, mais adiante, acrescenta o autor que a teoria da aplicação das leis no tempo distingue entre constituição e conteúdo das Ss Js. À constituição das Ss Js (requisitos de validade, substancial e formal, factos constitutivos) aplica-se a lei do momento em que essa constituição se verifica...” (*ob cit*, p. 234).

Acresce que sempre seria de aplicar o artigo 38.º, n.º 2, da LGT na redação anterior, nomeadamente na medida em que, se a nova redação do preceito implica redução das garantias do contribuinte, quanto ao funcionamento do ónus da prova, a aplicação da lei na

nova redação seria contrária ao disposto no artigo 12.º, n.º 3, da LGT quando determina que “As normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos”.

É de realçar que esta regra, ao salvaguardar as garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos tem ainda amparo constitucional no princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da CRP. Com efeito, este preceito proíbe não só impostos retroativos, mas também qualquer outra norma fiscal retroativa desfavorável que “é sempre constitucionalmente ilícita” (cfr. GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, *Constituição da República Anotada*, Volume I, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p.1093).

Nesta sequência, ainda que por mera hipótese académica se viesse a entender que o legislador se limitou com a lei nova a fazer interpretação autêntica do artigo 38.º, n.º 2, da LGT, sendo esta última redação mais desfavorável para os contribuintes, nos termos expostos, no caso em apreço sempre se impunha concluir pela aplicação do artigo 38.º da LGT, na redação dada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro.

Em suma, a Requerida, ao aplicar no caso em apreço o artigo 38.º, n.º 2, da LGT, na redação da Lei nova, incorreu em erro nos pressupostos de facto e de direito, o que, em consequência, acarreta violação princípio do ónus da prova e da investigação da verdade material e do inquisitório, o que inevitavelmente conduz à anulação dos atos tributários ora impugnados.

Aliás, a jurisprudência arbitral vai no mesmo sentido, não se tendo encontrado jurisprudência dos tribunais tributários superiores sobre o tema. Com efeito, como se escreveu na Decisão Arbitral proferida no Processo 162/2017, e se reiterou, designadamente, na Decisão Arbitral de 18-10-2021, proferida no Processo 257/2020, a atual redação da CGAA, norma que os Autores qualificam como material ou substantiva de incidência⁸ consubstancia uma "norma nova", insuscetível de ter natureza interpretativa, com as necessárias consequências:

⁸ Ver, em *Análise da cláusula geral antiabuso em Portugal, à luz da lei n.º 32/2019, de 3 de maio* de Paulo Sérgio de Sousa Magalhães Patrícia Anjos Azevedo, in *Cadernos de Direito Actual*, n.º 15, "Neste contexto, e conforme ensina ANTÓNIO FERNANDES DE OLIVEIRA, a CGAA Portuguesa «não é umais do que uma norma de sobreposição sobre todo o ordenamento fiscal, que permite, verificadas as condições e requisitos que

Relativamente à versão inicial, a redação atual da CGAA destaca-se por circunscrever a ineficácia de atos e negócios jurídicos ao âmbito tributário, conservando os mesmos a sua validade e eficácia noutros domínios. Digna de nota é, outrossim, a eliminação da exigência de demonstração, sugerindo uma atenuação do standard probatório por parte da AT. No entanto, deve ter-se em conta o artigo 63.º n.º 3 alínea b) do CPPT onde se dispõe que a fundamentação do projeto e da decisão de aplicação da CGAA deve conter a demonstração de que a celebração do negócio jurídico ou prática do ato jurídico foi essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em caso de negócio ou ato com idêntico fim económico, ou à produção de vantagens fiscais. Esta última referência, feita em termos genéricos, aponta para a irrelevância da questão de saber quem é que efetivamente obteve as vantagens fiscais. Se qualquer das partes envolvida na transação obteve uma vantagem fiscal indevida, por não ter sido contemplada pelo legislador tributário e não ter correspondência com a substância económica, cabe à AT considera-la ineficaz e neutralizar a produção da mesma. Este aspeto é especialmente relevante nos casos em que a vantagem é produzida e obtida dentro de uma lógica de grupo.

O artigo 38.º n.º 2 da LGT vincula a CGAA a um principal purpose test (PPT), formulado pelo legislador nacional como propósito essencial ou principal, e à presença de condutas que indiciem o recurso a meios artificiosos e fraudulentos e o abuso de formas jurídicas. Ponto é que se tenha em vista a) a redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos devidos por força de factos, atos ou negócios de idêntico fim económico ou b) a produção de vantagens fiscais dependentes daqueles meios. Num caso e noutro, a tributação é feita de acordo com as normas aplicáveis na ausência dos atos e meios em causa, não se produzindo as vantagens fiscais referidas.

consagra, alargar a incidência tributária desse ordenamento, ou diminuir o recorte negativo ou exclusões de incidência operadas nesse ordenamento»".

Da exegese do artigo 18.º n.º 2 da LGT resulta que a AT deve carrear elementos indiciários que lhe permitam estabelecer a existência de uma operação artificiosa e abusiva de acordo com o crivo, de exigência intermédia, da preponderância da prova ou equilíbrio das probabilidades que em vários quadrantes tem vindo a ser associado à aplicação das CGAA's. Isso obriga a uma abordagem contextual e factual dos casos concretos, simultaneamente atenta à teleologia das normas fiscais e às características e objetivos das transações. Especialmente importante é a análise da transação na sua totalidade, atentando a todos os seus passos e participantes, reservando um escrutínio particularmente exigente quando se tratar de transações envolvendo sócios e sociedades do mesmo grupo. Nestes casos, o princípio da primazia da substância sobre a forma admite que certas entidades “agrupadas” possam ser consideradas com um único contribuinte.

A ambiguidade parece ser o principal objetivo deste tipo de técnica legislativa. Ao recortar a CGAA do artigo 38.º n.º 2 da LGT, o legislador fiscal reconhece a necessidade de preservar a base tributária e habilitar a AT e os tribunais a proteger as finalidades substantivas do legislador fiscal. A incerteza deliberadamente gerada nos contribuintes leva-os a não se aproximarem muito da linha que demarca a fraude e elisão, permitindo, a um tempo, que a CGAA seja suficientemente flexível para acompanhar as novas transações geradas pela dinâmica e acelerada “indústria do planeamento fiscal agressivo” e que a AT e os tribunais preencham as lacunas do sistema fiscal em situações imprevistas e potenciadoras de abusos.

Aliás, numa das últimas Decisões Arbitrais proferidas no CAAD e que a AT requereu fosse junta aos autos e cuja factualidade ocorre em 2016 e 2017 (processo 860/2021, Decisão de 3-10-2022) pode ler-se o seguinte:

34. Um dos mecanismos que permite sindicar a legalidade e colocar em crise o planeamento fiscal realizado pelos contribuintes é a CGAA, que foi precisamente aplicada pela AT aos ora Requerentes de forma a corrigir as respectivas situações jurídico-tributárias. A CGAA está prevista no artigo 38.º, n.º 2, da LGT e, à data dos

factos que cumpre apreciar nos presentes autos, tinha a seguinte redacção, que constitui, pois, o enunciado legal pertinente para a resolução do caso (negrito nosso)

“Artigo 38.º

Ineficácia de actos e negócios jurídicos

(...)

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

Em síntese: é o anterior artigo 38.º, n.º 2, da LGT que deve ser aplicado aos factos ocorridos na sua vigência, sendo que a redacção atual da norma em causa, e, bem assim, os aditamentos que lhe foram efetuados, constituem norma nova, insuscetível de aplicação retroativa por todos os fundamentos que já foram invocados.

Mas ainda que assim se não entendesse, o que por absurdo se admite, nenhum dos autores que até agora escreveu sobre a nova redacção do n.º 2 do artigo 38.º da LGT deixou de assinalar que continua a caber à AT o ónus de provar os pressupostos de aplicação da CGAA, havendo até divergência sobre se com a mesma ou até mais assinalável intensidade. Vejam-se, como meros exemplos o já mencionado estudo de Tomás Cantista Tavares, CJT 29, julho/setembro de 2020, n.º 3, pp. 33; de Diogo Feio, *Cláusula geral anti abuso: antes e depois*, ob. cit, no inciso anterior, quando compara a "redacção anterior" e a "redacção" atual, tomando como pilares os elementos que a doutrina e a jurisprudência consolidaram como indispensáveis à verificação dos pressupostos de aplicação da CGAA; e de Bruno Santiago e João Miguel

Fernandes, CJT. n.º 30, outubro/dezembro de 2020, *A nova cláusula geral anti abuso*, de onde respigamos o seguinte extrato (pp. 15): *Para além do exposto, a nova CGAA continua a ser suscetível de ser decomposta nas cinco dimensões fundamentais desenvolvidas pelo Professor GUSTAVO LOPES COURINHA: i) o elemento meio; ii) o elemento resultado; iii) o elemento intelectual; iv) o elemento normativo-sistemático; e v) o elemento sancionatório. Conforme teremos oportunidade de ver infra, a análise e interpretação destes vários elementos não só continua a manter a sua relevância em face da nova CGAA como é, inclusive, um instrumento particularmente útil para se perceber as potencialidades desta nova norma e proceder a uma tentativa de avaliação do seu mérito.*

Não tem, pois, razão a Requerida mesmo quando, admitindo-se a sua tese, ela não decompõe, na decisão da reclamação graciosa, os elementos da CGAA e, perante a factualidade que consta dos restantes elementos do processo, sobre os quais se deve expressamente pronunciar, os considera ou não preenchidos.

Termos em que, por tudo o quanto vai exposto, é de conceder provimento ao pedido dos Requerentes, com todas as consequências legais.

III-II-3- Pedidos prejudicados

O Tribunal tem o dever de se pronunciar sobre todas as questões, abstando-se de se pronunciar sobre questões de que não deva conhecer (segmento final do n.º 1 do artigo 125.º, do CPPT). Contudo as questões sobre que recaem os poderes de cognição do tribunal, são, de acordo com o n.º 2 do artigo 608.º, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, “as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)”.

Em face da solução dada à questão anteriormente analisada, fica prejudicado o conhecimento de qualquer outra questão incluída no pedido de pronúncia arbitral.

III-III -Juros Indemnizatórios

Peticionam os Requerentes que, a dar-se provimento à sua pretensão, através da declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de IRS ora contestados, deverão ser reembolsados do montante indevidamente pago, que se cifra em € 444.208,25, devendo, ainda, ser ressarcidos pelo período em que se viram privados da quantia indevidamente paga, nos termos do artigo 43.º da LGT.

Determina a alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos precisos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*.

De igual modo, o artigo 100.º da LGT, aplicável ao processo arbitral tributário por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, estabelece que: *“A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”*.

Prescreve, aliás, o artigo 24.º, n.º 5, do RJAT que é devido o pagamento de juros, nos termos previstos na LGT e no CPPT.

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, nos termos do referido artigo 24.º, n.º 5 e do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, *“[s]ão devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”*.

Em face da procedência do presente e da consequente ilegalidade das liquidações ora impugnadas procede igualmente o pedido da Requerente de reembolso dos montantes indevidamente pagos, acrescido dos juros indemnizatórios à taxa legal, conforme se estatui nos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, da LGT e do artigo 61.º do CPPT, desde as datas do pagamento indevido do imposto até integral reembolso das quantias indevidamente pagas.

IV-DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal coletivo:

- a) Julgar procedente o pedido de anulação da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa n.º ...2021..., e, consequentemente
- b) Anular os atos de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, de juros compensatórios subjacentes, bem como da demonstração de acerto de contas emitidas, ora impugnados, referentes aos anos de 2016 e 2018, totalizando o valor de € 444.208,25;
- c) Condenar a Requerida ao reembolso do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios, nos termos legais.

V- VALOR DA CAUSA

Fixa-se o valor do processo em € 444.208,25 de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT

Notifique-se.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2023

Os árbitros

(Fernanda Maçãs)

(Manuel Faustino)

(Manuela Roseiro)
(vencida, junta declaração de voto)

Declaração de voto

Com muita consideração e respeito, não acompanhei a presente decisão arbitral acerca dos efeitos do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, e que motivou a não apreciação dos restantes fundamentos de ilegalidade da liquidação invocados no Pedido, sendo a minha posição a que passo a expor.

I. A DIVERGÊNCIA SOBRE O QUE FOI DECIDIDO

1. A fundamentação da decisão arbitral quanto à ilegalidade de actos tributários impugnados: a interpretação da informação da Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC)

Dos factos fixados e atento o quadro legal considerado aplicável, a decisão arbitral concluiu:

«Em suma, a Requerida, ao aplicar no caso em apreço o artigo 38.º, n.º 2, da LGT, na redação da Lei nova, incorreu em erro nos pressupostos de facto e de direito, o que, em consequência, acarreta violação princípio do ónus da prova e da investigação da verdade material e do inquisitório, o que inevitavelmente conduz à anulação dos atos tributários ora impugnados».

Esta conclusão teve em conta, designadamente, e em síntese, que:

- Quanto ao mérito, os Requerentes pugnaram, entre outros argumentos, pela não verificação dos pressupostos da CGAA, designadamente devido à ausência de qualquer artifício na celebração do negócio jurídico motivador da aplicação da disposição anti abuso, porque do relato histórico das circunstâncias e eventos que motivaram a criação da “D..., Lda.” e a sua atividade envolveu sempre manifestações da legítima intenção de adotar uma gestão empresarial para o seu património pessoal. E teriam utilizado para o efeito instrumentos e formas jurídicas legítimas, normais e habituais na condução dessa mesma gestão empresarial, bem como adoptado um comportamento em tudo coerente com esse propósito”, pelo que acusam os serviços de inspeção de não valoração adequada dos argumentos e explicações expendidos durante o processo inspetivo, assim como omissão de pronúncia sobre os argumentos de facto alegados e a prova produzida.

Formulam mesmo juízos velados de má conduta na atuação dos serviços de inspeção tributária, com falta de zelo e cego para os esclarecimentos por si prestados.

- A decisão da Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC) que recaiu sobre a reclamação nem procedeu de forma a reanalisar a prova produzida pelos Requerentes, encetar mais indagações e recolher provas com vista a satisfazer aquele ónus de prova, nem se limitou a confirmar e reforçar a fundamentação que havia sido sustentada pelos serviços de inspeção.
- Na apreciação da reclamação graciosa, a UGC, considerando aplicável ao caso o n.º 2 do artigo 38.º, da LGT, segundo a redação dada pelo artigo 3.º da Lei n.º 32/2019, de 3 de Maio, em que aquele pressuposto de ónus da prova deixou de subsistir, confirmou a fundamentação seguida pelos serviços de inspeção, remetendo expressamente para as conclusões do relatório, e dizendo que “quanto à análise levada a cabo sobre a verificação dos pressupostos da cláusula anti abuso, que inclui nomeadamente o alegado quanto ao não apuramento da verdade material no que concerne às práticas artificiosas e fraudulentas” e que “se torna inútil qualquer pronúncia que não tenha em conta o pensamento jurídico relevante para a decisão da causa”.

Da análise **da informação da UGC** que fundamentou o indeferimento da reclamação graciosa, a presente **decisão arbitral retirou:**

- Serem de **decisiva importância** as **considerações** aí expressas de que, segundo a **lei aplicável**, *“As exigências relacionadas com as práticas artificiosas caem, bastando-se agora apenas pela confrontação dos efeitos tributários das operações económicas, tornando-se desnecessário a demonstração de qualquer juízo de censura na conduta dolosa do contribuinte”, e de que “... foi esse o exercício prestado pelos serviços de inspeção”*

- **Que a UGC**, *“ao partir do pressuposto da aplicação ao caso em apreço do artigo 38.º, n.º 2, da LGT, segundo a nova redação, não apenas considerou dispensável proceder, em sede de reclamação, a quaisquer indagações materiais ou valoração da prova, tal como petitionado pelos Requerentes, como interpretou que essa foi a orientação seguida no relatório de inspeção”, substituindo a fundamentação jurídica* seguida no relatório de inspeção por *“outra e nova fundamentação de direito”*.

Tendo em conta a “lei aplicável, ónus da prova e dever de fundamentação”, a **decisão arbitral** considerou também:

- Que, em decorrência das inspeções tributárias realizadas, os Serviços da IT, **deram como verificados os seguintes passos** considerados susceptíveis de censura, apesar de legais: i) Constituição da sociedade D...; ii) Alienação das ações da C...; iii) Distribuição de dividendos da C... à D...; iv) Pagamento de parte do preço das ações ao Sujeito Passivo A, concluindo pela verificação dos pressupostos da cláusula anti-abuso, segundo interpretação e aplicação daquele instituto à luz da redação introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, ao n.º 2 do artigo 38.º da LGT.

- Mas, **não obstante o relatório final de inspeção se reportar ao n.º 2 do artigo 38.º da LGT**, na redação da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, a decisão de **indeferimento da reclamação graciosa**, pela UGC, ao **defender a aplicação** daquela norma na **redação da Lei n.º 32/2019**, de 3/5, teve **reflexos profundos no sentido e extensão dos requisitos de aplicação da CGAA** e, em especial, sobre as exigências investigatórias necessárias para a Requerida dar cumprimento ao ónus da prova.

- A **posição assumida pela UGC viola o disposto no artigo 12.º da LGT** porque não poderia deixar de se aplicar ao caso a **redacção anterior do art.º. 38.º, n.º 2, da LGT**, atendendo a que a nova redacção implica redução de garantias do contribuinte quanto ao funcionamento do ónus da prova.

- Ainda que se aplicasse a nova redacção do n.º 2 do art.º 38.º da LGT, **cabia à AT o ónus de provar os pressupostos de aplicação da CGAA**, havendo até divergências sobre se com a mesma ou até mais assinalável intensidade, o que a Requerida não fez, porque «não decompõe, na decisão da reclamação graciosa, os elementos da CGAA e, perante a factualidade que consta dos restantes elementos do processo, sobre os quais se deve expressamente pronunciar, os considera ou não preenchidos».

Ou seja, a **decisão arbitral** que fez vencimento **interpretou a decisão de indeferimento da reclamação graciosa** pela UGC como tendo consubstanciado uma **revogação parcial por substituição, na parte de direito, do Relatório de Inspeção Tributária**, devendo pois o

tribunal arbitral aferir a **ilegalidade dos atos tributários** agora impugnados à **luz da fundamentação** constante daquela **decisão de indeferimento da reclamação graciosa**.

E assim, a **decisão arbitral concedeu provimento** ao Pedido de pronúncia arbitral (**PPA**), considerando que, face à solução dada às questões analisadas, **ficava prejudicado o conhecimento de outras questões** (n.º 1 do artigo 125.º, do CPPT).

2. Da reclamação graciosa necessária e seus efeitos

2.1.A reclamação graciosa prevista no artigo 63.º do CPPT

A Lei n.º 32/2019, de 3 de Maio aditou ao artigo 63.º do CPPT, o n.º 11, que dispõe: “A impugnação da liquidação de tributos com base na disposição anti-abuso referida no n.º 1 será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa”

Como norma processual, é de aplicação imediata.

Tomás Cantista Tavares, no estudo citado na decisão arbitral⁹ distingue este caso de reclamação necessária de todos os outros já previstos na legislação tributária, acentuando a finalidade de “abertura da possibilidade de complementar a instrução do procedimento administrativo”.

Interpreta a introdução de uma fase procedimental suplementar como adequada para o contribuinte poder invocar factos que não quis ou não pôde utilizar durante a inspeção tributária. Face a essa faculdade teria a AT a possibilidade de acrescentar novos argumentos em resposta aos fundamentos invocados pelo contribuinte.

Ou seja, o Autor destacou a relevância que o legislador veio a atribuir a posições sustentadas em fase pré judicial, quer num caso (contribuinte) quer no outro (Fisco), na medida em que:

- O reclamante poderá na lide judicial tentar provar os (eventualmente) novos factos invocados e desenvolver os argumentos agora utilizados (*mas já não introduzir novos argumentos factuais se não os levou à RG*);

⁹ “Nova redação e novo contencioso da cláusula geral anti abuso no direito fiscal – art.º 38.º da LGT e art.º 63.º do CPPT”, in Cadernos de Justiça Tributária, n.º 29, Maio – Setembro 2020.

- A AT pode, face a nova configuração da situação, utilizar fundamentos diferentes dos utilizados na fundamentação original da liquidação, aplicando-se apenas a partir do indeferimento da reclamação a proibição de fundamentação *a posteriori* consagrada pela jurisprudência.

E acrescenta que:

- Isto não significa uma inversão do ónus da prova, a AT tem sempre que provar o preenchimento dos pressupostos de aplicação da CGAA, que face à lei nova quer à antiga.

- A AT não fica dispensada de uma adequada fundamentação inicial no RIT, esperando que o contribuinte traga factos justificativos na Reclamação Graciosa.

O Autor acentua mesmo que, apesar de o contribuinte poder robustecer a sua fundamentação, contraditando factos e circunstâncias novas face a elementos que não poderia antecipar na inspecção tributária, o que se exige à AT é que faça o seu melhor na inspecção porque uma fundamentação insuficiente inquinará o acto de liquidação.

Ou seja, não parece que ponha em causa que:

- A fundamentação do relatório de inspecção tributária é a que se mantém como **indispensável**;

- Pode – e deve - ser acrescida, reforçada, alterada – face a elementos trazidos pelo contribuinte na exposição da reclamação graciosa;

- A cristalização da decisão de indeferimento de reclamação graciosa significa que a administração tributária não poderá alterar a fundamentação da liquidação efectuada em momento posterior, na fase judicial.

Em suma, **não considero** que o **texto** invocado tenha **defendido** a tese de que a **decisão** de uma **reclamação** graciosa que mantenha a decisão reclamada - que foi a que aprovou o relatório de inspecção tributária - possa, **sem clara e adequada fundamentação**, ser qualificada como uma **interpretação autêntica** susceptível de substituir **todas as afirmações e raciocínios** adoptados no **relatório em causa**.

2.2 O presente caso

Na apreciação da reclamação graciosa nos presentes autos, a UGC, partindo do princípio de que se aplicava a nova redacção do artigo 38.º, n.º 2, da LGT, sustenta a tese de que «as exigências relacionadas com as práticas artificiosas e fraudulentas caem, bastando-se agora apenas pela confrontação dos efeitos tributários das operações económicas, tornando-se desnecessário a demonstração de qualquer juízo de censura na conduta dolosa do contribuinte» (ponto 52).

Disse também: “Ora, foi este o exercício prestado pelos serviços de inspecção” (ponto 53), destacando, em seguida, que os serviços de inspecção lograram demonstrar que a venda das participações da C... SGPS, SA pelo reclamante à sociedade por si detida “D...” permitiu a evitação da situação que seria devida a título de distribuição de lucros (ponto 54) e que o facto de a Sociedade D..., Lda. ter sido constituída em obediência às regras de direito a que se encontra sujeita e praticar outras operações de investimento em participações sociais como as descritas por si, não afastam as conclusões apuradas pelos serviços de inspecção quanto à **operação aqui sob escrutínio para as quais remeteram por inteiro (...)** (ponto 55).

Na **interpretação que faço** da informação da UGC sobre a reclamação graciosa, **não se procede** aí a qualquer **alteração da factualidade** descrita no **RIT**, **nem foi negada a legitimidade e correcção das análises efectuadas** sobre a **situação de facto e respectiva qualificação tributária** pelos **serviços de inspecção**.

O que se verifica é que a **UGC, invocando** a aplicação da redacção do artigo 38º, nº 2, da LGT, na **versão** introduzida pela Lei n.º 32/2019, de 3 de Maio, que qualificou, embora sem desenvolvimento, como **menos exigente, dispensou-se de apreciar os argumentos aduzidos** pelos reclamantes acerca da **insuficiência de prova** sobre a reunião dos pressupostos exigíveis para aplicação da CGAA.

Concordo que, independentemente de saber se na Reclamação graciosa os ora Requerentes trouxeram ou não factos novos, diferentes dos invocados anteriormente durante o processo de inspecção, e se esses factos eram ou não atendíveis, a **decisão da UGC não é satisfatória**.

Desde logo porque, para além de avaliar se a nova redacção introduziu, ou não, uma menor exigência para a AT na aplicação da lei¹⁰, **a apreciação da reclamação deveria ter – e não o fez – colocado e resolvido a questão da aplicação da lei no tempo.**

E, qualquer que fosse a interpretação, deveria ter analisado os **fundamentos** da reclamação quanto à **prova dos factos** invocados nas correcções que basearam a liquidação e **não dispensar-se de apreciar a argumentação** sobre existência ou não dos pressupostos de facto (limitando-se a remeter expressamente para a actuação dos serviços de inspecção e RIT).

Admitamos pois que a decisão de **indeferimento da reclamação** graciosa padece de ilegalidade, por lhe serem imputáveis vícios de **erro** sobre os **pressupostos de direito e falta de fundamentação**. Ambas as situações enquadráveis nas alíneas a) e c) do artigo 99.º do CPPT como **ilegalidade** fundamento de impugnação¹¹.

Mas **qual o efeito** dessa ilegalidade?

Em que medida condiciona, molda, a apreciação da impugnação da **ilegalidade da liquidação**?

3. Reclamação e impugnação

3.1 Enquadramento da questão à luz das anteriores conclusões

Do que fica dito *supra*, considero legítimo concluir que na decisão da Reclamação Graciosa interposta pelos ora Requentes:

- A AT deveria ter apreciado os argumentos invocados e poderia ter desenvolvido a fundamentação contida no RIT, integrando-se a mesma na decisão na fundamentação da liquidação;

¹⁰ Pode defender-se que a nova redacção descreve de forma mais ampla “quaisquer construções que sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou que não sejam consideradas genuínas”. Mas se abrange expressamente na sua letra “esquemas ou operações desprovidas de razões económicas que reflectam a sua substância económica”, permanecerá sempre alguma subjectividade em torno de conceitos como “razões económicas válidas. Inovação será a desnecessidade de identificação de uma vantagem fiscal como finalidade principal, bastando-se com que seja uma das finalidades. (cf. Jéssica Varela dos Santos, relatório estágio de Mestrado, U. Coimbra, Setembro 2019).

¹¹ Que, quanto aos fundamentos de impugnação dispõem respectivamente: “a) Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários (...); c) Ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida”.

- A UGC, serviço que analisou a reclamação, **não defendeu expressamente** que a invocação da lei aplicável contida no RIT (n.º 2 do art.º 38.º na redacção vigente ao tempo dos factos) **estava errada** e que deveria ser substituída pela que invoca (redacção do artigo 38.º dada pela Lei 32/2019), explicando a razão da sua opção;
- A UGC **não pretendeu substituir** a argumentação quanto à **verificação dos pressupostos** de aplicação da CGAA, da reunião dos elementos analisados e justificados no Relatório da Inspeção Tributária. **Dispensou-se foi de fazê-lo, remetendo para o referido Relatório!**

Na análise que faço da situação, **concluo**:

- **Em momento algum foi analisada a fundamentação do RIT que esteve na base da liquidação impugnada.**
- **A indicação errada da lei aplicável** na decisão da reclamação constitui **vício** que afectará esta e **não a decisão de aplicação da CGAA** que sustenta a liquidação impugnada.

Diria mesmo que a **informação da UGC** é, sobre a lei aplicável ao caso, não apenas **contraditória com a assumida** no Relatório de Inspeção Tributária (RIT) - e que foi aprovada superiormente – como **contraditória em si**, na medida em que, não declarando errada a interpretação da IT, **remete** sem reservas para a **fundamentação do RIT**.

3.2 A ilegalidade da reclamação graciosa não obsta a que seja apreciada a legalidade da liquidação

Tendo em conta o enquadramento da situação, o que defendo é que a ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa **não teria impedido que o tribunal arbitral procedesse à apreciação da legalidade da liquidação.**

Considero aplicáveis ao caso as conclusões retiradas pelo TCAN em situação objecto do processo n.º 74/07, sintetizadas no sumário da decisão de 4 de Junho de 2020:

«I. No âmbito do procedimento tributário, a Administração Tributária está sujeita ao princípio do inquisitório (cf. artigo 58.º da LGT), o qual é um corolário do dever de imparcialidade que deve nortear a sua actuação. II. Não tendo a Administração Tributária investigado e analisado

os elementos trazidos ao procedimento pelo contribuinte, sem que fundamentamente os considere dispensáveis, a sua actuação colide com o princípio do inquisitório, consubstanciando um vício procedimental, que é fundamento de ilegalidade da decisão que recaiu sobre a reclamação graciosa e susceptível de determinar a sua anulação. III.A impugnação judicial de indeferimento de reclamação graciosa tem por objeto imediato a decisão da reclamação e por objeto mediato os vícios imputados ao acto de liquidação. IV. Os vícios do procedimento de reclamação graciosa apenas implicam a anulação da decisão de indeferimento; nunca a anulação do acto tributário de liquidação anteriormente praticado e que não configura o objeto imediato da impugnação judicial. V. Anulado o indeferimento da reclamação por vício procedimental desta, cabe ao tribunal conhecer dos restantes vícios imputados ao acto tributário, uma vez que este é competente para conhecer em tal impugnação.»

Esta decisão identifica uma **questão** que reputo **crucial**: para além da distinção entre objecto imediato e mediato no processo, existe a questão de saber **qual é, afinal, o objeto real da impugnação**.

Como se refere na decisão de 27/04/2022, do TCAN, proc. 00278/16.BECBR, é posição firmada pelo Supremo Tribunal Administrativo a de que “*A impugnação judicial de indeferimento de reclamação graciosa tem por objecto imediato a decisão da reclamação e por objecto mediato os vícios imputados ao acto de liquidação*” pelo que “*Anulado o indeferimento da reclamação por vício procedimental desta, cabe ao tribunal conhecer dos restantes vícios imputados ao acto tributário, uma vez que este é competente para conhecer em tal impugnação, quer do indeferimento da reclamação, quer dos vícios imputados ao acto tributário*”¹².

Quanto à **racionalidade desta interpretação**, disse-se no acórdão do STA de 12.10.2011, Processo nº 0463/11, citado em diversas outras decisões:

«Daqui resulta então que, deduzida impugnação judicial do indeferimento de uma reclamação graciosa, das duas uma: a) ou o tribunal confirma o indeferimento, mantendo-se o acto tributário impugnado; b) ou o tribunal anula esse indeferimento, nomeadamente por

¹² Citando os Acórdãos proferido pelo STA em 2011.11.16, no proc. 0723/11, e no mesmo sentido os Acórdãos proferidos em 2013.09.11, proc. 01138/12, em 2014.06.18, proc. 01942/13, em 2015.05.20, proc. 01021/14, em 2016.10.12, proc. 0427/16, em 2020.01.08, proc. 02546/08.3BEPRT 0192/18, em 2020.09.16, proc. 01460/06.1BEPRT, em 2020.09.16, proc. 01438/16.7BELRS 01386/17, em 2020.11.18, proc. 0608/13.4BEALM 0245/18, e em 2021.01.13, proc. 0129/18.9BEAVR.

vício procedimental; neste caso, o tribunal tem de apreciar os vícios imputados ao acto de liquidação, uma vez que a impugnação tem por objecto, tanto a decisão da reclamação, como os vícios do próprio acto de liquidação. E não colhe aqui o argumento no sentido de que com a anulação da decisão da reclamação graciosa fica prejudicado o julgamento da liquidação impugnada e ainda que o julgamento desta, antes da decisão da reclamação graciosa, constituiria a prática de um acto inútil que é proibido por lei. Esta conclusão estaria correcta se a impugnação do indeferimento fosse autónoma da do acto de liquidação. Então, anulado o indeferimento, a Administração Tributária poderia/deveria praticar novo acto que poderia manter ou alterar o acto de liquidação. No presente caso, o legislador entendeu que a impugnação deveria abranger, quer a reclamação, quer o acto de liquidação, pelo que a Administração Tributária não tem de praticar novo acto, já que o tribunal está obrigado a conhecer dos vícios imputados ao acto de liquidação na impugnação do indeferimento da reclamação. E bem se compreende esta opção do legislador pois que, numa situação como a dos autos, a Administração Tributária poderia indeferir novamente a reclamação, após sanção do vício formal, obrigando novamente o contribuinte a impugnar o acto de liquidação com os fundamentos anteriormente invocados. Assim, melhor é que o tribunal conheça logo dos vícios imputados ao acto tributário na impugnação do indeferimento da reclamação. Importaria então conhecer da verificação dos fundamentos para a anulação do indeferimento da reclamação»¹³.

Esta interpretação parece ainda ser a **coerente** com a possibilidade de serem invocados na impugnação **vícios não invocados na reclamação graciosa**¹⁴, como se concluiu por exemplo, no Acórdão do STA, de 18/05/2011, proc. 0156/11: «I - O objecto real da impugnação é o acto de liquidação e não o acto que decidiu a reclamação, pelo que são os vícios daquela e não deste despacho que estão verdadeiramente em crise II - A impugnação não está, por isso, limitada pelos fundamentos invocados na reclamação graciosa, podendo ter como fundamento qualquer ilegalidade do acto tributário».

¹³ Como ressalta da utilização do advérbio nomeadamente, a alternativa que inclui a apreciação da liquidação não se restringe aos casos de vícios procedimentais, em que acrescem as razões invocadas.

¹⁴ Por todos, Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado, I vol. p 12c7, e Acórdão do STA (Pleno) de 3/06/2015, proc. 0793/14. Acerca de divergências existentes nos casos de reclamação necessária (em referência aos artigos 131º a 133º. do CPPT, cf. Serena Cabrita e Carla Tavares, Contencioso Tributário, I vol. pp 554 e 555).

É que **ambas** as **situações** – susceptibilidade de invocar na impugnação vícios da liquidação não suscitados na reclamação graciosa (*situação diferente da possibilidade de invocar factualidade diversa da apresentada na reclamação necessária, como exposto acima*) e susceptibilidade de apreciação da legalidade da liquidação, apesar da ilegalidade praticada na apreciação da reclamação que a teve como objecto – decorrem da **natureza do acto tributário de liquidação como objecto real da impugnação**.

4. O indeferimento da reclamação graciosa no caso concreto

4.1 A decisão da UGC

Defendida a posição de que a ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa não deveria impedir a análise da legalidade do acto tributário, suscita-se porém, neste caso concreto, uma **questão complementar**, ainda quanto ao valor da decisão da UGC.

A informação n.º 199-A AIR3/2021 da Unidade dos Grandes Contribuintes, no sentido do indeferimento da reclamação graciosa apresentada pelos ora requerentes, teve a concordância do **Chefe de Divisão** da Divisão de Justiça Tributária **da UGC** (no uso de poderes delegados e subdelegados nos termos do despacho 3480/2021, DR II série de 01-04-2021), que despachou, em 14/10/2021: “Concordando com a informação prestada, determino o indeferimento do pedido formulado nos autos, com todas as consequências legais, disso se notificando os Reclamantes, na pessoa da mandatária, para os termos e efeitos do disposto nos arts. 35.º a 41.º do CPPT”.

O ofício de notificação, datado de 15/10/2021, foi assinado pelo Director do Serviço Central UGC, indicando que o despacho referido, do Chefe de Divisão de Serviço Central, ao abrigo de subdelegações, poderia ser objecto de recurso hierárquico no prazo de 30 dias ou impugnado no prazo de 3 meses.

4.2 Algumas referências à orgânica da Administração Tributária

Recordando, brevemente, diplomas respeitantes à orgânica da Administração Tributária e relevantes para o presente caso, como a Lei Orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira

(AT), aprovada pelo Decreto- Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro¹⁵, a Portaria n.º 320-A/2011, de 30/12 ¹⁶, que, em desenvolvimento da Lei Orgânica, estabelece a Estrutura Nuclear da Autoridade Tributária e Aduaneira, o Decreto- Lei n.º 6/2013, de 17/01 ¹⁷, que prevê a específica regulamentação referente à UGC, o RCPITA aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31/12 ¹⁸ e Despachos de delegação de poderes:

a) Lei Orgânica (Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro)

A AT é dirigida por um director-geral, coadjuvado por 12 subdirectores-gerais, cargos de direcção superior de 1.º e 2.º graus, respectivamente” (cf. artigo 3º, nº 1), competindo **ao director-geral**, para além das competências que lhe forem conferidas por lei ou nele delegadas ou subdelegadas, designadamente, “**promover a execução da legislação tributária e aduaneira e da política do Governo nessas matérias**” e “**Dirigir e controlar os serviços da AT (...)**” (alíneas a) e f) do artigo 4.º Lei Orgânica).

A organização interna dos serviços da AT obedece a um modelo estrutural misto: de estrutura hierarquizada em todas as áreas de actividade prosseguidas pela AT com excepção das áreas de actividade específicas das tecnologias e dos sistemas de informação, que possui modelo de estrutura matricial (cf. artigo 6.º).

Mas ao nível dos diferentes órgãos, a **Lei Orgânica** apenas se refere superficialmente (mais aos cargos dirigentes, mencionando directores de finanças e directores de alfândegas, director de Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, director da UGC), deixando a definição da estrutura e competência **territorial ou específica** dos serviços **desconcentrados** da AT para Portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

b) A Portaria n.º 320-A/2011, de 30/12, define como **estruturas nucleares da AT**, nos serviços centrais, as Direcções de serviços, o Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros e a Unidade dos Grandes Contribuintes e, como serviços **desconcentrados**, as direcções de finanças e as alfândegas (cf. artigo 1.º e al. ff do n.º 1 do art. 2º).

¹⁵ Alterada por Decreto-Lei n.º 142/2012, de 11/07, Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17/01, Decreto-Lei n.º 51/2014, de 02/04, Lei n.º 82-B/2014, de 31/12, Decreto-Lei L n.º 78/2017, de 30/06, Lei n.º 7/2021, de 26/02 e Lei n.º 89/2017, de 21/08.

¹⁶ Alterada por Portaria n.º 337/2013, de 20/11, Portaria n.º 155/2018, de 29/05 e Portaria n.º 98/2020, de 20/04.

¹⁷ Com alterações introduzidas pela Lei n.º 100/2017, de 28/08 e pela Lei n.º 114/2017, de 20/12.

¹⁸ Alterado por Lei n.º 50/2005, Decreto-Lei n.º 6/2013, Lei n.º 75-A/2014 e Lei n.º 7/2021.

Quanto à Unidade de Grandes Contribuintes, o artigo 34.º, n.º1, da Portaria dispõe que lhe cabe assegurar no domínio da gestão tributária as relações com os contribuintes que lhe sejam atribuídos e exerce em relação a estes **a acção de inspecção tributária** e de **justiça tributária**, atribuindo-lhe no n.º 2 um vasto leque de competências.

c) O RCPIT, em especial no artigo 16.º, regulando o **procedimento de inspecção tributária**, dispõe quanto à competência material e territorial: «1 - São competentes para o procedimento de inspecção tributária, nos termos da lei, os seguintes serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira: a) **A Unidade dos Grandes Contribuintes**, relativamente aos **sujeitos passivos** que de acordo com os **critérios definidos** sejam considerados como **grandes contribuintes**; b) As direcções de serviços de inspecção tributária que nos termos da orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira integram a área operativa da inspecção tributária, relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários que sejam seleccionados no âmbito das suas competências ou designados pelo director-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira; c) As unidades orgânicas desconcentradas, relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários com domicílio ou sede fiscal na sua área territorial. 2 - (Revogado.) 3 - A competência prevista na alínea c) do n.º 1, pode ainda ser exercida por qualquer outra unidade orgânica desconcentrada mediante despacho do director-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, com possibilidade de delegação, sem possibilidade de subdelegação.

d) O Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17/01, visou operacionalizar a Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), procedeu a adaptação dos diversos códigos e outra legislação tributária, e no seu artigo 9.º, com epígrafe “Competências próprias do director da Unidade de Grandes contribuintes”, dispõe que as **competências** que diversos códigos tributários e demais legislação não aduaneira remetam, expressa ou implicitamente, para os chefes de finanças, para os directores de finanças e para o director dos Serviços de Inspeção Tributária se devem considerar, relativamente aos grandes contribuintes, dizendo respeito ao director da Unidade dos Grandes Contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Este diploma, segundo o preâmbulo, procurou **facilitar o cumprimento** de obrigações fiscais por parte dos contribuintes, com redução de custos de contexto de redução de riscos de incumprimento e o nível de contencioso, com acréscimo de segurança.

E cita a atribuição à UGC, no âmbito da resolução da conflitualidade fiscal administrativa, de **competência** para a **decisão** das **reclamações graciosas** relativamente aos **contribuintes abrangidos** pela sua **competência e gestão tributária**.

Assim, de par com a nova redacção do art.º 16.º do RCPITA, é eliminado o n.º 2 do artigo 75.º do CPPT que atribuía competência para a decisão da reclamação graciosa, ao director de serviços da área operativa dos serviços centrais de inspecção tributária para a decisão sobre a reclamação de actos praticados em consequência de procedimentos inspectivos realizados pelos respectivos serviços.

De realçar que o **artigo 75.º do CPPT** dispõe, actualmente, sobre a entidade competente para a **reclamação graciosa**:

1 - Salvo quando a lei estabeleça em sentido diferente, a entidade competente para a decisão da reclamação graciosa é o dirigente do órgão periférico regional da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação ou, não havendo órgão periférico regional, o dirigente máximo do serviço. (...) 3 - O dirigente do órgão periférico regional da área do órgão de execução fiscal é competente para a decisão sobre a reclamação apresentada no âmbito da responsabilidade subsidiária efetivada em sede de execução fiscal. **(Redacção da Lei n.º66-B/2012, de 31 de Dezembro)**

4 - A competência referida nos números anteriores pode ser delegada pelo dirigente máximo do serviço, director de serviços ou dirigente do órgão periférico regional em funcionários qualificados ou nos dirigentes dos órgãos periféricos locais, cabendo neste último caso ao imediato inferior hierárquico destes a proposta de decisão. (...).

e) Despacho n.º 6438/2018 (DR II série de 19 de Junho de 2020)

A directora- geral **delegou competências** suas e subdelegou competências em si delegadas pelo SEAF, em diversos dirigentes, autorizando-os a subdelegar competências delegadas.

No diretor da UGC delegou, designadamente, competências relativas às áreas de inspeção, justiça e gestão tributárias, dos legalmente considerados grandes contribuintes e cujo acompanhamento seja atribuído à Unidade dos Grandes Contribuintes (...).

Em alguns dos dirigentes delegou competência para apreciação de recursos hierárquicos previstos nos artigos 66.º e 76.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

A este despacho foi atribuído efeitos a partir de 26 de Outubro de 2019.

f) Despacho n.º 1379/2021 (DR 2ª série de 3 de Fevereiro de 2021), pelo qual o **director** da UGC, designadamente ao abrigo do art. 9º do DL 6/2013, **delegou** competências em dirigentes da Unidade, designadamente no director adjunto Luis Pedro Coelho Ramos, na área da inspecção tributária, da competência para sancionar os relatórios de ações inspetivas conforme n.º 6 do artigo 62.º do RCPITA, com exceção daqueles de que resulte a liquidação de tributos com base na disposição anti abuso constante do n.º 2 do artigo 38.º da LGT - I, 3.1. alínea f), e na **directora adjunta** Ana de Jesus Lopes Mira Salgado a competência para «Decidir no âmbito dos procedimentos de **reclamação graciosa**, nos termos do artigo 68.º e seguintes do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT)» (cf. I, 3.2. alínea c)).

A este despacho foi atribuído efeitos a partir de 10 de Junho de 2020.

g) Despacho n.º 3480/2021 (DR 2ª série de 1 de Abril de 2021) pelo qual a directora adjunta Ana de Jesus Lopes Mira Salgado **delegou** competências suas, designadamente no Chefe de **Divisão de Justiça Tributária**, Paulo Fernando Cruz Palma, e ainda competências em si delegada, inclusive para “Decidir no **âmbito dos procedimentos de reclamação graciosa**, nos termos do artigo 68.º e seguintes do Código de Procedimento e Processo Tributária (CPPT) (...) *(até certos valores de liquidação e matéria colectável)* (II, 1.4) “.

A este despacho foi atribuído efeitos a partir de 16 de Março de 2021.

5. O desenvolvimento do procedimento tributário – inspecção tributária, decisão, liquidação, reclamação graciosa

5.1 Da inspecção tributária à liquidação

A inspecção tributária em causa nos autos foi realizada pela Direcção de Finanças de Lisboa no decurso de 2019 e 2020, terminando com um Relatório Final datado de 26 de Outubro de 2020.

Em 23/11/2020 foi enviado o RIT final, com pareceres favoráveis dos chefes de equipa e de Divisão e da Directora de Finanças Adjunta (04/11/2020), e do Director de Finanças de Lisboa (05/11/2020), sendo o teor deste último:

«Visto.

Concordo com os pareceres e com o Relatório da ação inspetiva, em anexo.

O relato da situação tributária observada justifica e fundamenta a correção proposta em sede de IRS – correções à matéria tributável, conforme mapa resumo.

A fundamentação assenta na previsão/estatuição das normas técnicas contidas no Código do IRS (CIRS), na redação vigente à data da prática dos factos, pelo que se consideram reunidos os pressupostos de direito e de facto, para se proceder à sujeição a tributação dos rendimentos de capitais, alínea h), do número 2, do artigo 5.º e artigo 57.º, ambos do CIRS, em obediência à aplicação do disposto no número 2 do artigo 38.º da LGT, conjugado com o artigo 63.º do CPPT.

Remeta-se à consideração superior da Exm^a Senhora Diretora Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), para autorização da liquidação do(s) imposto(s).

Notifique-se o sujeito passivo após a decisão da Sra. Diretora Geral da AT.

Lisboa, 5 de Novembro de 2020

O Diretor de Finanças

(segue-se a assinatura de Fernando Lopes)»

Seguiu-se despacho da **Directora-Geral** da Administração Tributária e Aduaneira, em 20/11/2020: “**Autorizo nos termos e com os fundamentos propostos**”.¹⁹

Em consonância, os serviços procederam à elaboração dos documentos de correcção (PAdm) e emissão de liquidações oficiosas de IRS referentes a 2016 e 2018.

5.2. A reclamação graciosa interposta da liquidação

A reclamação graciosa foi apresentada nos termos do artigo 68.º do CPPT, contra actos tributários de liquidação adicional de IRS, respeitantes aos anos de 2016 e 2018, invocando a respectiva ilegalidade, com fundamento **em incompetência do órgão** de administração fiscal que praticara o **procedimento** inspectivo subjacente à aplicação da norma anti-abuso, erro

¹⁹ De realçar que este despacho da Directora-Geral foi proferido tendo também em conta um parecer, suplementar, da Direcção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspecção Tributária (DSCPIT, Serviços Centrais) inf. 194/2020, que confirma a correcção da aplicação da disposição anti-abuso nos termos da fundamentação contida na informação de 26/10/2020, da Direcção de Finanças de Lisboa. A informação da DSCPIT obteve despachos de concordância de Chefe de equipa, da Directora de Serviços e da Subdirectora Geral Ana Paula Neto, antes de ser despachado pela Directora- Geral que, no PA, inscreveu: “Visto e ponderado. Exarei despacho concordante no relatório de inspecção em anexo”. Aliás, já anteriormente a Direcção de Finanças pedira apoio e confirmação/rectificação pela DSCPIT do projecto de relatório enviado aos contribuintes (*cf. PA*).

quanto à **verificação dos pressupostos** de facto exigidos no n.º 2 do artigo 38.º da LGT²⁰, **caducidade** do exercício do direito à liquidação²¹, **inexistência de obrigação** tributária na titularidade do Sujeito Passivo A²².

5.2.1 A questão da incompetência

Os Requerentes, tendo em conta que se encontram classificados como grandes contribuintes, invocam **incompetência territorial** do órgão que efectuou a inspecção, defendendo que Projecto de RIT e RIT final deveriam ter sido assinados pelo director da UGC e não pelo director de finanças de Lisboa, na ausência de despacho de autorização e extensão de competência nos termos previstos no RCPITA.

Vejamos.

A distribuição de competência em razão do território refere-se «a repartição de poderes entre órgãos centrais e órgãos locais, ou a distribuição de poderes por órgãos locais diferentes em função das respectivas áreas ou circunscrições»²³.

Ou seja, a competência territorial refere-se à delimitação em razão do **lugar**²⁴.

A **competência** atribuída à UGC relativamente aos Grandes Contribuintes, assim classificados qualquer que seja o território, e independentemente de outras previsões normativas referentes a distribuição de competências em matéria tributária, **não** constitui

²⁰ Invocando que os serviços de IT não aplicaram o princípio do inquisitório, não requerendo explicações, não demonstrando os actos artificiosos e nem dizendo quais seriam os negócios considerados válidos ou admissíveis para atingir os mesmos fins pretendidos pelos Reclamantes. Nesta matéria, apresentam razões que consideram destruir os raciocínios da AT sobre a conduta do Sujeito Passivo A na venda das acções na C..., criação da D..., actividade desta, etc.

²¹ Os reclamantes defendiam que, a haver abuso nos termos expendidos pela AT - isto é, quanto à constituição da D... e à operação de compra e venda das acções da C... por parte do Sujeito Passivo A -, tal natureza abusiva situar-se-ia no momento da constituição da sociedade e da aquisição das referidas acções, em 2015, momento em que a forma jurídica alegadamente abusiva se constituiu, pelo que no momento da notificação do RIT já estaria caducado o direito à liquidação.

²² Os Reclamante defendiam que as conclusões em sede da inspecção tributária efectuada aos Reclamantes não deveriam operar sobre o Sujeito Passivo A, com liquidações adicionais de IRS-, mas antes, sobre a entidade obrigada à retenção na fonte aquando do pagamento dos (alegados) dividendos ao seu beneficiário.

²³ Cf. Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo, vol. I, p. 611, Almedina 1986.

²⁴ Terminologia usada por Marcelo Caetano, cf. Manual de Direito Administrativo, 10ª edição, tomo I, pp 225 e 500, Almedina, 1984, com revisão e actualização por Freitas do Amaral: “quando por razões de comodidade de gestão dos interesses da pessoa colectiva ou do desempenho dos serviços num território muito extenso, há divisão deste em fracções ou circunscrições territoriais para o efeito de se colocar um órgão auxiliar cuja competência seja exercida só nos limites dessa circunscrição, verificando-se incompetência em razão do lugar quando um órgão pratica um acto cujos pressupostos não se verificam na área da sua jurisdição ou na localidade prevista na lei”.

propriamente uma questão de **competência territorial**, em função do **local**, sendo antes derivada de razões encontradas pelo legislador para concentrar num serviço central o exame e decisão da situação de contribuintes considerados de **elevada relevância económica e fiscal** (art.º 68.º-B da LGT), envolvendo, designadamente, elevado montante de imposto ou situações consideradas complexas.

Tendo em conta que poderes a lei atribui aos vários órgãos da AT para exercerem e prosseguirem as atribuições da pessoa colectiva a que pertencem, creio que nesta situação se tratará mais de apreciação não tanto da competência como de “legitimação”²⁵ para o exercício dos poderes.

Mas, questão de **competência** ou de legitimação, **suscita** neste procedimento tributário as seguintes **dúvidas**:

- a) Qual o efeito do procedimento de inspecção tributária, respectivas conclusões e decisão se terem realizado no âmbito da direcção de finanças e não da UGC;
- b) Qual o valor da intervenção da directora-geral através do despacho apostado no RIT final.

Quanto à primeira dúvida:

A acção inspectiva que incidiu sobre os Requerentes foi ordenada em 2019, pela Direcção de Finanças de Lisboa, entidade competente para tal, quer quanto à matéria quer quanto ao território.

Os Requerentes reconhecem (art.º 319.º PPA) que só passaram a ser classificados **como grandes contribuintes** a partir de 29/01/2020 e 02/02/2020, respectivamente, ou seja quando a inspecção já estava em curso, mas consideram, ora que o RIT deveria ter sido despachado pelo director da UGC (art 323º PPA) ora que deveria ter havido credenciação, delegação de competência dada pelo mesmo director (art. 326.º e ss., PPA)

²⁵ «A questão da definição de atribuições e competências é uma questão que se resolve num primeiro momento lógico, apurando se determinado órgão tem, à partida e em abstrato, o poder de praticar certo tipo de ato administrativo. Uma vez resolvida essa questão, trata-se, depois, de averiguar se, no caso concreto da prática daquele ato administrativo, o órgão observou determinado requisito de que a lei fazia depender a sua capacidade para exercer a competência: requisitos de legitimação do sujeito, factos jurídicos de cuja verificação na pessoa do sujeito do ato a lei faz depender a sua possibilidade de exercer o poder» (Mário Aroso de Almeida, Teoria Geral do Direito Administrativo, Almedina 2021, 8ª edição, p. 398). Com remissão para Rogério Ehrhardt Soares, Direito Administrativo, Coimbra, 1978, p. 243 e ss, sobre, designadamente, diferenciação entre incompetência e legitimação.

Não lhes assiste razão, o processo foi adequadamente decidido pelo dirigente da direcção de finanças da área do domicílio fiscal dos contribuintes, serviço esse que efectuara a inspecção, conhecia o processo, e era para tal competente, de acordo com o disposto no n.º **5 do artigo 10.º do CPPT**,²⁶ como, aliás, foi **entendido na presente decisão arbitral**.

Mas, **a haver dúvida** se a decisão final deveria ter sido tomada, ou ratificada, pelo Director da UGC – neste caso não foi submetido a seu despacho, intervindo a UGC apenas na reclamação graciosa – **põe-se a questão: qual o valor da decisão proferida pela Directora-Geral no mesmo processo?**

O **despacho do director de finanças remeteu** o processo à **consideração da directora-geral** com vista à **autorização da subsequente liquidação** (liquidação essa que se fundamenta no RIT).

Quanto à segunda dúvida:

Qual o valor desta intervenção da Directora-Geral quanto ao conteúdo do relatório?

Neste ponto, e **não é irrelevante** para a apreciação do caso, **distancio-me da decisão arbitral** quando, acerca do despacho da Directora-Geral, **considera:** «uma vez que o artigo 63.º do CPPT apenas confere àquele Órgão a competência para autorizar a aplicação da cláusula geral anti abuso-como, de resto, resulta do próprio despacho. E essa autorização, de natureza procedimental meramente interna, é dada aos órgãos competentes da AT para sancionarem o RIT enquanto instrumento de inspecção Tributária e efetuarem correções que forem devidas. Trata-se, pois, de um ato constitutivo de uma relação jurídica exclusivamente interna que tem por sujeitos passivos os órgãos competentes da AT e não os Requerentes».

É que a importância da intervenção da directora-geral no procedimento havido não pode deixar de ser ponderada na avaliação da **relevância do indeferimento da reclamação**, dos efeitos quanto à eventual **substituição** da decisão **que fundamentou a liquidação impugnada**.

Embora a redacção do artigo **63.º** do CPPT possa evidenciar alguma ambiguidade, deve-se ter em conta a sua evolução.

²⁶ “Salvo disposição expressa em contrário, a competência do serviço determina-se no início do procedimento, sendo irrelevantes as alterações posteriores”.

Resultava da **redacção inicial** que a liquidação de tributos com base em quaisquer disposições anti-abuso dependia de abertura de procedimento próprio, sendo este delineado em duas fases distintas:

1ª - Autorização de dirigente máximo do serviço para aplicação da norma em causa- esta decisão constituía acto destacável, acto administrativo sobre questão tributária que poderia ser impugnada através de acção administrativa especial;

2ª - Tomada definitiva de posição pela administração, e subsequente liquidação. Na impugnação da liquidação não eram atacáveis os vícios próprios da autorização mas apenas os vícios que afectavam o acto de liquidação²⁷.

5.2.2 As competências dos dirigentes da AT na aplicação da CGAA

A situação seria já então pouco clara, na medida em que o n.º 9 do art.º 63.º do CPPT previa que a decisão de autorização ²⁸ fosse fundamentada com: a) A descrição do negócio jurídico celebrado ou do acto jurídico realizado e da sua verdadeira substância económica; b) A indicação dos elementos que demonstrem que a celebração do negócio ou prática do acto tiveram como fim único ou determinante evitar a tributação que seria devida em caso de negócio ou acto de substância económica equivalente; c) A descrição dos negócios ou actos de substância económica equivalente aos efectivamente celebrados ou praticados e das normas de incidência que se lhes aplicam.

A Lei n.º 64-B/2011, de 30/12, alterou a redacção do artigo 63.º do CPPT eliminando a primeira fase, mas continuando a exigir, como **autorização prévia e obrigatória**, despacho de dirigente superior (n.º 7), norma que se manteve sucessivamente, inclusive com as alterações da Lei n.º 32/2019, de 3/5.

Mas, **qual o significado e valor desta decisão do dirigente máximo?**

Parece-me curial entender-se que a **decisão do dirigente máximo** do serviço ao intervir no processo de aplicação da norma anti-abuso, concordando com o RIT e suas conclusões, e

²⁷ Cf. Jorge Lopes de Sousa, CPTA anotado, I vol. P. 583.

²⁸ Que apenas permitia, sem impor, à entidade que dirigia o procedimento, que fizesse aplicação da norma antiabuso, não resultando a definição da posição definitiva da Administração perante o contribuinte (cf. Jorge Lopes de Sousa, idem, ibidem).

mandando liquidar imposto em conformidade, **se apropria** dos **fundamentos invocados** para o procedimento autorizado.

Pode negar-se à directora-geral competência para decidir **sobre o conteúdo** que lhe foi submetido porque os diplomas que regem a orgânica da AT atribuem essa competência directamente a órgãos periféricos locais ou regionais, ou à UGC? (artigo 10.º, nºs 2, 3, 4, do CPPT e Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17/1)?

Sendo certo que o artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 6/2013 atribui competências próprias ao director da UGC (aliás como a outros dirigentes), **não considero**, porém, que **essa competência exclua a do dirigente máximo do serviço**.

Em termos doutrinários **trata-se de saber se** as competências atribuídas a órgãos periféricos locais e regionais da AT, assim como serviços centrais, são **não apenas próprias mas também exclusivas**.

Os diplomas que regem a orgânica da administração tributária e aduaneira, prevêm as competências, o conjunto de poderes funcionais dos diferentes órgãos que visam assegurar a prossecução ou realização dos fins ou interesses da pessoa colectiva em que o mesmo se insere, através de uma organização (repartição) racional de tarefas ou missões.

Os actos praticados pelos diferentes órgãos estarão viciados de incompetência se desrespeitarem os limites legalmente estabelecidos, invadindo a esfera de poderes funcionais de outros órgãos, quer quanto à matéria, território, hierarquia.

Em que medida esse vício abrange o caso de um órgão hierarquicamente superior ao órgão competente praticar um acto que, por lei estava reservado ao poder de actuação do subalterno ou era da sua competência exclusiva?

A competência **própria**, que é directamente atribuída por lei, **não** deverá porém ser **confundida** com a competência **exclusiva** já que esta apenas existe quando a competência do subordinado não se inclui na do superior hierárquico. ²⁹.

²⁹ Cf. Acórdão do STA (Secção CA) de 06/12/2011, proc. 0924/10, citando Marcelo Caetano, Manual de Direito Administrativo, 10ª ed., 1º vol., p. 223; Sérvulo Correia, Noções de Direito Administrativo, vol. 1º, p. 172; João Caupers, Direito Administrativo, pp.70 e 71; Marcelo Rebelo de Sousa, Lições de Direito Administrativo, Vol. I, 1999, p. 180.

No caso dos autos, trata-se de averiguar **se a intervenção** quanto à **aplicação da norma** anti-abuso pela dirigente máxima do serviço, directora-geral, constitui apenas uma **autorização** para se realizar a **inspecção**, deixando a fundamentação, a realizar posteriormente, totalmente ao critério de outro órgão, hierarquicamente **inferior**, mas detentor de uma **competência originária e exclusiva**.

Ora o que a redacção do artigo 63.º do CPPT vigente à data da inspecção em causa nos autos³⁰ consagra (n.ºs 3, 5 e 7) é um **controlo da fundamentação**, ao prever-se que o dirigente máximo do serviço autoriza a aplicação da norma tendo em conta a) A descrição do negócio jurídico celebrado ou do acto jurídico realizado e dos negócios ou actos de idêntico fim económico, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam; b) A demonstração de que a celebração do negócio jurídico ou prática do acto jurídico foi essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em caso de negócio ou acto com idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais.

Tendo presente a controvérsia e evolução doutrinária em direito administrativo sobre a existência ou não de uma regra geral no sentido de as competências dos superiores hierárquicos inferiores abrangerem as dos seus inferiores³¹ há que ter em conta a **orgânica actual da AT** e a **finalidade do controlo** previsto no **artigo 63.º do CPPT**.

Cabe ao dirigente máximo da AT, designadamente: “Promover a execução da legislação tributária e aduaneira e da política do Governo nessas matérias” e “**dirigir e controlar os serviços da AT**” (alíneas a) e f) do n.º 1 do artigo 4º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

Nem o artigo 16.º do RCPITA³² nem qualquer outra norma que atribua competências a diferentes órgãos da AT pode, **se isso não decorrer clara e explicitamente da lei**, significar **uma restrição** das competências do dirigente máximo.

³⁰ Mesmo na sua originária redacção, quando havia duas fases procedimentais, isso parecia resultar da conjugação dos n.ºs 7 e 9 do art.º 63.º do CPPT.

³¹ Cf. por exemplo, Marcelo Caetano, Manual de Direito Administrativo, 10ª edição, revista por Freitas do Amaral, pp. 547/548; Freitas do Amaral, “Conceito e Natureza do Recurso Hierárquico”, I, vol. 2ª edição, Almedina, 2005, pp. 67-78, 271; Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo, Almedina, 2ª edição p. 634 e ss; Afonso Queiró, Competência, DJAP, II, p. 527.

³² O n.º 1 do artigo 16.º do RCPITA dispõe que “1 - São competentes para a prática dos atos de inspecção tributária, nos termos da lei, os seguintes serviços da Administração Tributária e Aduaneira: a) A Unidade dos

Antes pelo contrário, **fica evidente o papel do dirigente máximo em todas as questões tributárias**, incluindo a inspeção, como, por exemplo, na indicação de sujeitos passivos a inspecionar³³ ou no sancionamento de relatórios de inspeção tributária para efeitos de eficácia vinculativa (art.º 64.º do RCPITA).

Outro exemplo será precisamente o da **aplicação da norma anti-abuso** do artigo 38.º da LGT, tendo em conta o disposto no art.º 63.º do CPPT.

Deve ainda notar-se que se detecta uma **evolução da administração tributária** no sentido de **concentração** de poderes, centralmente.

Uma ampla atribuição de competências próprias e exclusivas a órgãos periféricos locais, com destaque para as repartições de finanças no arcaico sistema fiscal - anterior às reformas das décadas de 1980 e 1990, à existência de um número fiscal e de uma intensa informatização - tinha plena justificação na exclusividade do conhecimento das realidades tributárias pelos dirigentes desses órgãos situados junto às populações.

Actualmente, pelo contrário, a **decisão e controlo centrais**, têm-se **alargado, ainda que** sejam acompanhados de desconcentração, com atribuição simultânea de **poderes próprios concorrentes e generosas delegações** de poderes.

A desconcentração actual, por delegação de poderes ou com atribuição de competência comum³⁴ a dois ou mais órgãos, constitui **situação diversa** de atribuição muito ampla de **poderes exclusivos e próprios** a órgãos em escalões inferiores da cadeia hierárquica.

E a concentração prender-se-á com a salvaguarda da **legalidade e igualdade tributária** e, em grande medida com a eficácia, atendendo à realidade tecnológica.

Grandes Contribuintes, relativamente aos sujeitos passivos que de acordo com os critérios definidos sejam considerados como grandes contribuintes; b) As direções de serviços de inspeção tributária que nos termos da orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira integram a área operativa da inspeção tributária, relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários que devam ser inspecionados pelos serviços centrais; c) As unidades orgânicas desconcentradas, relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários com domicílio ou sede fiscal na sua área territorial.

³³«Sem prejuízo das competências da Unidade dos Grandes Contribuintes, são inspecionados diretamente pelos serviços centrais os sujeitos passivos designados pelo diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira» (n.º 2 do art.º 16 do RCPITA).

³⁴ A competência comum a vários órgãos habilitados para praticar um acto pode ser conjunta, em que todos eles têm que intervir no acto, ou simultânea, em que qualquer deles pode praticar o acto sozinho (cf. Freitas do Amaral, Conceito e Natureza do Recurso Hierárquico, ob. cit. p. 67).

Verifica-se o reconhecimento dessa evolução em diversas decisões judiciais (TCA e STA) na análise de competência concorrente de órgãos locais e serviços centrais.³⁵

Sobre a matéria, o Acórdão do Pleno do STA, proferido em 5 de Junho de 2019, no proc. 0493/09, 0BESNT, apesar de não ter decidido a oposição de acórdãos por ter mandado baixar os autos, contém estas considerações que julgamos ilustrativas do acima defendido: «Está em causa uma competência para efeitos correctivos das declarações dos sujeitos passivos em sede de IVA, a efectivar pela entidade que tenha elementos ao seu dispor para proceder à rectificação, nos termos legais, e por respeito aos princípios mais elementares do direito tributário como sejam o princípio da verdade material, da legalidade e da própria indisponibilidade do direito ao crédito fiscal que num primeiro momento o legislador entendeu fixar na figura/órgão da Administração Tributária mais próximo do sujeito passivo, mas que o evoluir dos tempos e dos meios de informação, determinou a partilha de competências com outros órgãos da Administração Tributária designadamente a Direcção de Serviços do IVA, ou Serviço de Administração do IVA, quando fossem detentores de elementos necessários para o apuramento do imposto ou juros compensatórios. Acresce que, também a nosso ver, é esta a única interpretação que se coaduna com o disposto no artigo 87.º do CIVA, na redacção então em vigor, que, expressa e inequivocamente, estabelecia a competência concorrente da Direcção de Serviços de Cobrança do IVA».

Aliás, essa evolução é nítida até no processo de execução fiscal.

Inicialmente, e na tradição do processo tributário, em que os serviços locais da administração tributária eram o órgão de execução fiscal (cf. redacção inicial dos artigos 149.º e 150.º do CPPT), passou-se à previsão de que o órgão competente para a execução fiscal é a administração tributária, cabendo ao dirigente máximo do serviço designar, por despacho, quais os órgãos (da AT) competentes para instaurar e praticar actos da execução (redacção do n.ºs 1 e 2 do art. 150º do CPPT, dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30/12).

E se nesse momento foi mantida, como regra supletiva, a competência dos órgãos periféricos locais (n.º 3 do art. 150.º do CPPT, Lei n.º 64-B/2011), a redacção actual (Lei n.º 100/2017, de 28/08) dispõe que na falta de designação pelo dirigente máximo, a instauração e os atos da execução são praticados no órgão periférico regional da área do domicílio ou sede do devedor.

³⁵ Por todos, cf. acórdãos do STA, de 27/06/2012, no proc. 087/12, e de 06/04/2016, no proc. 076/16.

Dito isto, **não parece lógico nem razoável** que a **intervenção do dirigente máximo** através da **autorização** da aplicação da **norma anti-abuso**, artigo 38.º da LGT, que conduz à liquidação subsequente, fundamentada no relatório de inspecção tributária, **não constitua concordância expressa** com os termos da **respectiva fundamentação**.

Também parece ser esta a posição sustentada por Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, em *Contencioso Tributário*, Almedina, 2022, vol. I, p. 439: «Após o exercício do direito de audição prévia, a Administração Tributária deve requerer ao responsável máximo do serviço em causa ou ao funcionário em quem ele tiver delegado a competência, a autorização da aplicação da CGAA nos termos do art.º 63.º, n.º 7 do CPPT. Neste requerimento a Administração **deve fundamentar a aplicação da CGAA**, indicando os **elementos** identificados no **artigo 63.º, n.º 3 do CPPT**, designadamente a **demonstração** de que a celebração do **negócio jurídico** ou a **prática do acto jurídico foi essencial** ou **principalmente** dirigida à **redução, eliminação ou deferimento temporal do imposto**, bem como respondendo às alegações feitas pelo contribuinte em sede de audição prévia.

No contexto desta autorização, o dirigente máximo do Serviço deverá apreciar toda a matéria de facto e de direito em causa e poderá concordar ou não com a intenção dos serviços da Administração Tributária de aplicar a CGAA. Assim, podemos afirmar que **não** se trata de um **mero controlo do cumprimento das formalidades procedimentais**, mas antes de um **efectivo controlo de mérito da proposta de decisão da Administração** no sentido de **aplicar a CGAA**. A decisão do dirigente máximo do serviço de autorização de aplicação da CGAA deverá então ser devidamente fundamentada e notificada ao contribuinte. Como se compreende, a decisão de autorização – tal como o projecto de decisão – deverá ser fundamentada nos termos do artigo 63.º, n.º 3 do CPPT, ou seja, deverá conter os elementos previstos neste artigo». (*realces nossos*).

O que aconteceu no caso dos autos, em que a **Directora-Geral concordou expressamente com os fundamentos propostos** no Relatório da Inspeção Tributária, cumprindo o disposto no artigo 77.º, n.º 1 da LGT³⁶ e artigo 153.º n.º 1 do CPA³⁷.

³⁶ «A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os

5.2.3 Competências próprias e delegadas e o indeferimento da reclamação graciosa

Em regra, no procedimento tributário a competência de um órgão pode ser delegada e esta subdelegada com autorização do delegante, se a lei não o proibir.³⁸

Analisadas as delegações de competência no âmbito da AT, ao tempo do procedimento tributário em causa neste processo (*supra*, 4.2.) conclui-se que a Directora-geral delegou na Subdirectora -geral, Ana Paula de Araújo Neto as competências ao nível central, regional e local para a área da inspeção tributária e aduaneira (...) autorizando a subdelegação de algumas delas e delegou directamente no Director da UGC as competências relativas às áreas de inspeção, justiça e gestão tributárias, dos legalmente considerados grandes contribuintes e cujo acompanhamento seja atribuído à UGC, sem prejuízo da observância das orientações e entendimentos superiormente sancionados, quanto a um conjunto de matérias enunciadas (13.1.), assim como competência para decidir pedidos da revisão previstos no artigo 78.º da Lei Geral Tributária, no que respeita aos legalmente considerados grandes contribuintes e cujo acompanhamento seja atribuído à UGC.

Por outro lado, o Director da UGC tem actualmente **competência própria** para decidir **reclamações graciosas** relativamente aos “grandes contribuintes” (*artigos 75.º do CPPT e 16.º do RCPITA, redacção dada pelo DL 6/2013*).

E, o Director da UGC **delegou** num dos directores adjuntos da UGC competências no âmbito da área da inspeção tributária, e em outra **directora adjunta** da UGC, competências no âmbito da área da **justiça tributária**, designadamente para apreciação das reclamações graciosas e de recursos hierárquicos, sendo esta competência **subdelegada**, dentro de certos limites, no Chefe de Divisão da Justiça da Tributária da UGC.

fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária».

³⁷ A fundamentação deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, que constituem, neste caso, parte integrante do respetivo ato».

³⁸ Art.º 10.º CPPT; 62.º da LGT, art.º 46.º do CPA.

Portanto, no que respeita ao **indeferimento**, em 14/10/2021, da **reclamação graciosa** pelo Chefe de Divisão da Justiça da Tributária, este tinha **competência** delegada para **decidir a reclamação** apresentada.

Mas **qual o seu efeito?**

6. Conclusão quanto aos efeitos do indeferimento da Reclamação Graciosa

Tendo em conta a análise do procedimento desenvolvido e da actuação das diferentes entidades da AT no uso das respectivas competências, a questão que se torna crucial é **saber se o Chefe de Divisão** de Justiça Tributária da UGC que **indeferiu a reclamação graciosa tinha competência para dizer:**

- Que o **RIT não diz o que dele consta expressamente** (*ou seja que foi aplicada à realidade inspeccionada, a redacção do artigo 38.º vigente ao tempo dos factos objecto da inspecção, nos exercícios entre 2015 e 2018*)
- Que **na inspecção** realizada pela DF de Lisboa, cujo RIT serviu de base à liquidação, **fora aplicada a redacção do artigo 38.º da LGT introduzida em 2019.**

Não entendo que, no despacho de indeferimento da reclamação graciosa, o **Chefe de Divisão da UGC, tenha pretendido substituir a materialidade**, consubstanciada no **Relatório de Inspeção** (aprovado pela DG da AT) que fundamentou a liquidação - identificação da **matéria de facto e respectiva interpretação jurídica** quanto ao preenchimento dos pressupostos exigidos no **n.º 2 do artigo 38.º da LGT na redacção anterior** – tendo apenas **concordado** com a **informação** da UGC que, embora tenha considerado aplicável a nova redacção do preceito, **se limitou** fundamentalmente a **remeter para o teor e conclusões do RIT** ³⁹.

³⁹ Nem parece que os Requerentes tenham defendido propriamente que a decisão da UGC fez uma interpretação autêntica da decisão que fundamentou a liquidação. Apontam, sim, contradição com o RIT (cf. artigo 44.º do PPA), defendendo que o indeferimento da reclamação viola a lei ao considerar aplicável o n.º 2 do artigo 38.º da LGT na redacção da Lei n.º 32/2019, de 3 de Maio. Pretendem que seja apreciada a legalidade do indeferimento da reclamação graciosa e ”bem assim” a das “liquidações de IRS” (art.29 do PPA).

Defendo ainda que a **entidade que decidiu** a reclamação graciosa, **poderia ter**, no uso de competência delegada que lhe está atribuída, e face aos argumentos dos reclamantes, concordado com uma informação que **desenvolvesse a argumentação jurídica na defesa da liquidação, ou considerado ilegal** o procedimento, designadamente por insuficiência de **prova produzida**, mas **não** poderia (e considero que não o fez) **substituir a materialidade** contida no **RIT, omitindo, e substituindo sem justificação, o que nele foi defendido, e expressamente aprovado pela dirigente máxima da administração tributária e aduaneira** como base das liquidações ora impugnadas.

Assim, **também por esta razão**, considero que a **decisão arbitral sobre a ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa não prejudicava a apreciação da legalidade da liquidação.**

II ACERCA DA LEGALIDADE DOS ACTOS DE LIQUIDAÇÃO

Em consonância com a posição acima exposta, teria apreciado as restantes questões objecto do Pedido de Pronúncia Arbitral.

Dada a importância e dificuldade das questões envolvidas nas situações de **aplicação da CGAA**, em geral, e por princípio, **considero útil** a admissão da **prova testemunhal** quando requerida.

Porém, segundo resulta dos elementos juntos aos autos e da argumentação dos Requerentes, a prova requerida incidia sobre factos ilustrados documentalmente e/ou **factos posteriores** aos **períodos inspeccionados** não susceptíveis de **alterar a situação apurada no RIT** e a força dos **indícios existentes** no sentido de prática abusiva, e que fundamentaram as liquidações impugnadas.

Vejamos:

7. Dos pressupostos de aplicação da CGAA

Quanto ao preenchimento dos pressupostos de que depende a aplicação da CGAA consagrada no n.º 2 do artigo 38.º da LGT, seguindo a análise habitualmente adoptada pela doutrina e jurisprudência, e tendo em conta os elementos disponíveis nos autos:

7.1. Quanto ao elemento meio

Com vista a verificar se existe um encadeamento de actos e negócios jurídicos considerado abusivo à luz da “**step-by-step transaction doctrine**”, *identifica-se a seguinte sucessão de factos interligados:*

- 1.º O Sujeito Passivo A era desde 2012 accionista e administrador da C..., SGPS, de que detinha 15% do capital até 2015, acções que adquirira pelo montante de € 6.750,00;
- 2.º O Conselho de Administração da C... deliberou em 14/12/2015 uma distribuição antecipada de lucros aos sócios, no montante de € 4.470,000,00, de acordo com a respectiva participação no capital;
- 3.º O Sujeito Passivo A criou em 16/12/2015, com sede no mesmo local que a C..., a sociedade por quotas D... com capital de € 1.000 euros composto por duas quotas, de que se tornou, em 28/12/2015 o único titular (p. 6 do RIT);
- 4.º A D... adquiriu ao Sujeito Passivo A, em 24/12/2015, 1350 acções da C..., correspondente a 13,5% do capital que o mesmo detinha nesta sociedade, pelo preço de € 2.571.000,00, a pagar em 120 dias;
- 5.º O preço das acções – que representa uma valorização de 37.889,00% em pouco mais de três anos (RIT, pp. 23 e 48) - não veio a ser pago de acordo com o contratado mas alegadamente convertido em suprimentos (não inscritos, ao tempo, como tal na contabilidade, RIT pp. 20, 47), e objecto de reembolsos ao Sujeito Passivo A durante os exercícios de 2016 e 2018;
- 6.º Em 29/12/2015, a C... efectuou uma transferência no valor de € 452.587,50 para conta da D..., correspondente a dividendo de € 603.450,00, líquido de retenção na fonte, eliminada posteriormente (RIT, p. 20);
- 7.º O montante total de dividendos distribuídos pela C... à D..., desde o final de 2015 e durante os anos de 2016, 2017 e 2018, foi de € 2.639.483,59 (€1.047.206,25, €815.862,30 e €776.415,04) (RIT, pp. 20),
- 8.º Entre 12/02/2016 e 06/08/2018, a D... transferiu para o Sujeito Passivo A o montante de € 1.540.000,00 (quatro movimentos em 2016 e um movimento em 2018) (RIT, p. 20).

Este encadeamento de actos e negócios jurídicos mostra que o contrato de compra e venda das

acções da C... entre o sócio A e a sociedade D... constitui um **negócio consigo mesmo**, ou seja, a mesma pessoa (Sujeito Passivo A no presente caso) assumiu a posição de vendedor – enquanto titular das acções alienadas (objecto de uma extraordinária valorização em 3 anos) - e de adquirente, na qualidade de sócio e gerente único da sociedade adquirente.

Sociedade esta, **desprovida de meios financeiros** para tal aquisição. Dir-se-á que a transferência de titularidade de acções para uma sociedade desprovida de substância, sem estrutura física e humana, e não dotada de meios financeiros próprios nem de financiamento bancário, seria, em **circunstâncias normais** de comércio jurídico, operacionalizada por entrega dos títulos para a realização do capital social e **não pela criação de uma dívida** para com o sócio/ vendedor.

7.2. Quanto ao **elemento resultado**

Trata-se de saber se com a adopção dos actos descritos se alcançou uma vantagem fiscal, para o que há que comparar a carga tributária que se verificaria caso tivessem sido praticados actos ou negócios jurídicos de efeito económico equivalente e não passíveis de gerar a aplicação da cláusula anti-abuso.

No presente caso, isso significa a comparação da carga fiscal decorrente dos negócios e actos descritos no elemento meio com a que resultaria na ausência de prática desses actos, da não constituição da sociedade por quotas cuja finalidade principal se revelou ser a de intermediária, enquanto redistribuidora de dividendos recebidos da sociedade de que o seu sócio era anteriormente accionista.

Comparando as duas situações, o **RIT** permite concluir que:

- Os Requerentes **declararam** pela venda das acções à D..., **mais-valias**, em sede de IRS, no exercício de 2015, no valor de €2.564.250,00 (=€2.571.000,00 - €6.750,00), o qual foi somente considerado em 50% do seu valor, por aplicação do n.º 3 do artigo 43.º do Código do IRS, tendo incidido a taxa especial de 28%, prevista na alínea c) do n.º 1 do art.º 72º do CIRS e resultado o pagamento do valor de €358.995,00, referente a essa alienação de acções à D... .

- **A não ter constituído a sociedade D...** - que a AT considerou ser apenas uma sociedade veículo, intermediária de transformação da natureza dos fluxos financeiros - ou a tê-la constituído sem a concomitante imputação de responsabilidades financeiras para com o sócio de uma magnitude idêntica às das acções transferidas pelo mesmo sócio, **a carga fiscal seria**

consideravelmente superior, porque os valores recebidos pelo Requerente, que ascenderam na soma dos dois períodos de tributação a € 1.540.000,00 sob forma de lucros distribuídos, seriam tributados como rendimentos de capitais, nos termos do disposto no artigo 5.º, n.º 2, al. h) do CIRS.

A AT, englobando esse montante considerado em apenas 50 %, por se tratar de lucros distribuídos por pessoas coletivas sujeitas e não isentas do IRC (n.º 1, do art.º 40º- A do CIRS), apurou um diferencial de imposto face ao apurado nas declarações de rendimentos modelo 3 de IRS (apresentadas pelo sujeito passivo) e nas simulações de IRS com englobamento em 50% dos referidos rendimentos de capitais (com base nas correções propostas pela Inspeção Tributária), uma soma nos períodos de tributação de 2016 e 2018 de **€ 399.987,95**.

Segundo esse apuramento, o Requerente obteve com o referido encadeamento de actos e negócios, na soma dos períodos de tributação, de 2016 e 2018, uma **vantagem fiscal** de **€ 40.992,95** =(€399.987,95- €358.995,00) face ao encargo suportado (a título de mais-valias) se não tivesse estabelecido aquele esquema – criação de sociedade, alienação de acções, recebimento do preço como reembolso de suprimentos, realização dos reembolsos ao longo dos exercícios posteriores, com base nos dividendos pagos pela sociedade de que era originalmente titular à sociedade criada de novo (RIT, pp. 33 e 45).

A opção por englobamento no rendimento do Sujeito A e não por retenção na fonte foi justificada pela AT por não ser possível, na situação, a retroação, considerando que «da reconstituição da operação negocial resultará liquidação adicional de IRS na esfera tributária do SP A..., enquanto beneficiário efectivo da vantagem fiscal ilegal auferida, proveniente do rendimento de capitais elidido, acrescido ao rendimento global já declarado nas mods 3 respeitantes aos anos de 2016 e 2018» (RIT, p. 27).

Quanto ao cálculo do **englobamento**, a AT comparou o montante do imposto liquidado com o que decorreria de retenções na fonte **concluindo** que o diferencial de imposto a pagar, na opção de englobamento é **mais favorável aos Requerentes** (RIT pp. 27 e 28).

A opção configura-se **coerente** com a **escolha** do Sujeito Passivo A como **parte legítima** na liquidação (questão relacionada com a da substituição, tratada adiante). Assim como não viola

a *ratio legis* da opção entre cálculo do imposto por retenção ou englobamento (escolha da hipótese mais favorável para o contribuinte).

7.3. Quanto ao elemento intelectual

De acordo com o disposto no artigo 38.º, n.º 2, da L.G.T à data dos factos, tratava-se de saber se para além da verificação de um resultado fiscal mais vantajoso, o mesmo foi alcançado como o intuito essencial ou principal do contribuinte. Ou seja, importava concluir se o meio utilizado tinha sido escolhido com a finalidade principal de **“redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos”**, porque apenas deveriam ser havidas como elisivas as transacções em que o objectivo de economia fiscal fosse manifestamente exclusivo **ou principal**.

Como tem sido diversas vezes realçado, designadamente no processo do CAAD n.º **173/2015** –T, decisão de 14/11/2015: «A demonstração deste intuito principal (fiscal) pode, por isso, revelar-se complexa, e, na maioria das vezes, sê-lo-á, considerando as dificuldades inerentes à prova da vertente subjectiva (isto é, das motivações do sujeito passivo), o que, no limite, conduziria a uma “prova diabólica” ou impossível». (...) «Antes, relevará a motivação desses sujeitos, tal como é revelada em factos objectiva e concretamente apreensíveis, sem que tanto se confunda, obviamente, com a mera corporização, em documentos, de declarações de intenção. Ou seja, a prova do fim fiscal assentará, em conformidade com a concepção objectiva abraçada pelo artigo 63.º do C.P.P.T., em elementos de facto, objectivos, dos quais se retira ilação relativa à intenção do contribuinte».

A interpretação de que a prova exigida no âmbito da aplicação da CGAA **não pode ser uma “prova diabólica”** foi expressamente acolhida pelo STA no Acórdão de **12/01/2022**, no proc. 02507/15.6BEBRG.

No caso dos autos, os Requerentes alegam que a **sucessão de actos e negócios jurídicos teve o objectivo manifestamente legítimo de agrupar as participações** no capital de diversas sociedades, detidas (ou que era sua intenção vir a deter, após a constituição de sociedade com esse intuito) pelo Sujeito Passivo A, numa **holding pessoal**, permitindo-lhe alcançar alguns objectivos não fiscais que não obteria, segundo sustenta, por outra via.

E contestam a conclusão dos Serviços de Inspeção Tributária de que a sociedade D... não apresentou quaisquer indícios do exercício e desenvolvimento de uma atividade económica desde o momento da sua constituição (e até à inspeção), defendendo que a AT não cumpriu o ónus da prova que lhe cabia, nos termos do artigo 74.º da LGT, ao não provar que as motivações que orientaram o Sujeito Passivo A foram fiscais e não económicas (cf. artigos 69 a 73 do PPA).

Invocam que a aquisição das ações da C... não foi o único investimento feito pela D... desde a sua constituição, em 2015, até ao ano de 2019, situação que terá sido deliberadamente ignorada pelos Serviços de Inspeção Tributária em sede da presente inspeção (art. 112.º PPA), verificando-se:

- Em 2016, aquisição de 1060 ações da L... (€ 1.002,76), 690 ações da M... e 58.140 ações do N...;

- Em 2017, constituição da sociedade J..., Lda, com 25% do capital, e aquisição de 1.350 unidades de participação no Fundo K... (€ 386.775,00) e no qual reforçou investimento em 2018, valores de € 302.309,28 e € 342.017,52, sendo que a revenda de unidades de participação permitiu realizar mais- valia de € 129.245,70.

Os Requerentes realçam que apesar de a aquisição de participações do Fundo K... pela D... ser do mesmo tipo de operação que a aquisição das ações da C..., a Inspeção Tributária não pôs em causa a operação. E alegam que poderiam ter mantido a participação no Fundo K... com resultados mais favoráveis.

- Invocam mais investimentos em 2020 e 2021 (PPA, arts 117.º e 118.º), referindo que 50 deles, atingem actualmente um valor superior a €4.000.000,00.

Esta argumentação foi reproduzida no **RIT final**, que na sua análise acabou por manter anteriores considerações e conclusões, designadamente:

Importa referir que essa sociedade (D...) teria sido constituída para nela concentrar os seus investimentos mas foi inscrita para o exercício de OUTRAS ACTIVIDADES CONSULTORIA PARA OS NEGÓCIOS E A GESTÃO (CAE 70220), constando somente na certidão permanente um objeto social mais alargado “, constituído por prestação de serviços de consultoria, gestão, planeamento estratégico e investimento de sociedades comerciais” (RIT, p. 40).

Conforme referido no relatório, nos pontos II.3.3 A) e no ponto III.1.1.1) f) (constituição e atividade da D...), pela análise dos elementos contabilísticos da D..., Lda, tudo indica que a mesma não foi dotada de meios físicos, humanos ou técnicos para que esta pudesse prosseguir o seu objeto social, nem tão pouco da liquidez necessária para efetuar os investimentos realizados ou almejados. (RIT, p.52)

É ainda de realçar que, não tendo a D... outros recursos para além do trabalho do próprio sócio, nomeadamente humanos, o exercício da sua função de forma direta ou indireta nessas entidades, revela-se similar, ficando assim comprovado que a interposição da D... não se traduziu num valor acrescentado, confundindo-se com a actividade do próprio SP, isto tanto quanto à gestão da D... quanto às restantes participações e investimentos» (RIT, p. 52)

Por outro lado, a **IT evidenciou** como toda a **sucessão de actos e negócios** aquando e depois da constituição da D...— designadamente a documentação referente às decisões do CD e AG da C... no sentido de distribuição de lucros, **visando uma sociedade que ainda nem estava constituída** - «é demonstrativa da intenção de salvaguardar que os lucros fossem distribuídos a sociedade a constituir pelo accionista A..., antes da transferência dessa verba, tendo esta sociedade beneficiado desse recebimento ao invés deste aquando da sua distribuição, como parte do esquema elisivo descrito neste relatório» (RIT, p. 56).

Ou seja, a **Inspeção Tributária teve em conta a fundamentação invocada** pelos Reclamantes mas manteve a posição de que, dada a estrutura da sociedade D..., e ausência de reflexos na actividade económica desenvolvida, os negócios apontados até 2018 eram ora de **montante não significativo**⁴⁰ ora **indevidamente comprovados**, e quantos **aos posteriores ao exercício de 2018 não se reportavam aos exercícios inspeccionados**.

Apesar de os Requerente invocarem a insuficiência da análise desta matéria por parte da AT, **considero** que os **indícios e factos descritos no RIT** assim como **resultantes de documentação e informação** a que o tribunal teve acesso, são **confirmativos** da **tese da inspeção tributária**, na medida em que:

- As aquisições invocadas pelo Sujeito Passivo A não demonstram a característica da D..., como uma holding pessoal vocacionada para concentração de investimentos pessoais,

⁴⁰ Cf. “factos provado”, designadamente rr., ss. e ggg., sendo que grande quantidade de participações adquiridas em 2017 e 2018 apenas foram reflectidas nas contas de 2019 (ggg- iii)

escassos que são nos períodos anteriores ao início de actividade inspectiva visando o Sujeito Passivo A;

- Os investimentos ambicionados poderiam ter acontecido sem que a D... tivesse adquirido a titularidade das acções da C..., mas a fazê-lo, deveria ocorrer em condições normais de comércio jurídico, através de recursos efectivamente afectos à sociedade e não virtuais;

- A mobilização de grande capacidade de investimento costuma ser realizada através de instrumentos susceptíveis de concentrar grande volume de capitais e não uma sociedade por quotas, neste caso substancialmente semelhante a sociedade unipessoal, e com capital social de 1000 euros.

- Existe visível desproporção entre o montante distribuído ao Sujeito Passivo A pela D..., decorrente dos lucros distribuídos pela C... e a concretização genuína da intenção desta se afirmar como uma “holding” pessoal, visando uma concentração de diversificados e vultuosos investimentos.

Os Requerentes invocam que a D... realizou importantes investimentos no período entre 2016 e 2018.

Mas a questão é que **não foi, visivelmente**, essa a razão para constituir a sociedade veículo.

Quanto ao **investimento mais vultuoso** invocado, **a partir de 2019**, aparenta coincidir temporalmente com o **desencadear da actuação da Inspeção Tributária** – a sócios e sociedades – o que aparenta que tal desenvolvimento de actividade da D... visava apenas disfarçar o perfil de mera sociedade veículo, patente aquando da sua constituição e nos exercícios imediatamente seguintes.

Quanto aos **investimentos em 2016 e 2017**, verifica-se que:

Os **realizados em 2016** são de dimensão relativamente reduzida (RIT – pp. 10 a 12 e factos provados, ggg) i)).

Já a aquisição de unidades de participação no Fundo K... (Fundo gerido pela E..., Sociedade Gestora de Capital de Risco), por contrato datado de **2017** (doc. 16 junto com PPA) atinge um montante bastante mais elevado, invocando até os Requerentes (art. 113.º) que apesar de esta operação ser em tudo semelhante à operação de venda da participação detida pelo Sujeito

Passivo A na C..., à D..., foi descrita apenas sucintamente no RIT, em nota de rodapé, sem que os Serviços de Inspeção Tributária tenham colocado em causa a referida operação ou questionado a sua legitimidade.

Mas o RIT remeteu neste ponto para as **observações já feitas no PRIT** que destacou tratar-se de unidades de participação de fundos de que **o Sujeito Passivo já era titular** – e que compra e vende na qualidade cumulativa de vendedor e comprador - e que deram origem a uma transferência da D... para pagar esse títulos, constituída pelo produto da sua única e verdadeira fonte de rendimento, os lucros distribuídos pela C... .

Como consta da factualidade fixada na decisão arbitral as participações adquiridas em 2017 e 2018, **acabaram por apenas ser refletidas nas contas de 2019** da D..., sendo que, à semelhança do sucedido aquando da aquisição da participação na C..., o respetivo preço acordado não foi pago de imediato, tendo o conseqüente crédito, também com referência a estas operações vindo a ser invocadas como suprimento do Sujeito Passivo A à sua *holding* pessoal. (cf. ggg) iii) factos provados).

Quanto aos investimentos (muito mais numerosos) efectuados em **2020 e 2021**, cuja prova foi junta aos autos (docs. 18 a 24), considero que **não devem ser tidos em conta** na apreciação da aplicação da CGAA: referem-se à actividade da D..., **no decurso e após a intervenção da Inspeção tributária**, que não incidiu sobre esses exercícios.

Ainda que tivesse havido uma alteração profunda na configuração da sociedade veículo – capital, recursos, etc. – tal **não** ocorreu durante o **período** objecto da **acção da IT** que originou a liquidação impugnada, atendendo à qualificação da situação derivada da constituição da sociedade e actuação nos exercícios seguintes, que **não pode ser justificada retroactivamente** mas sim à luz do contexto em que decorreu.

Realmente, o que o **RIT acentua**, em vários passos, é o **contexto de actuação do Sujeito Passivo A** – ligação à E..., SA, de que é administrador, tal como continuava administrador da C..., SGPS – e o facto de a **única liquidez existente** na D... resultar da **distribuição de dividendos** da C... SGPS, SA, **cujas acções** a sociedade por quotas **adquiriu, em circunstâncias anormais, sem ter fundos próprios** e, por isso, **assumindo** uma **dívida** para com o **sócio (vendedor) de montante idêntico** ao das **acções transferidas**.

Ou seja, apesar dos investimentos invocados, **o acento tónico no RIT** foi posto no facto de a **D... não dispor de meios para desenvolver uma actividade económica própria**, confirmando-se a interpretação de que a sua criação foi fundamentalmente um expediente para **alcançar uma vantagem fiscal, substituindo** tributação de **rendimentos de capitais** por tributação incidente sobre **rendimentos de mais-valias** e que as circunstâncias comprovavam que o **objectivo dominante** fora a **poupança fiscal** alcançada com a sucessão de operações já descrita supra em 7.1.

Dito de outra forma, **o facto determinante** para a aplicação da cláusula geral antiabuso aos exercícios de 2016 a 2018, residiu na **configuração do negócio de compra e venda de acções** da C..., que visou **escamotear a tributação, na esfera do sócio**, dos **dividendos** distribuídos por esta sociedade, por via da transformação artificial em **reembolsos da dívida** imputada à **D..., sociedade desprovida de meios financeiros**.

7.4. Quanto ao elemento normativo

O elemento normativo verifica-se quando se identifica a utilização de *actos ou negócios jurídicos* com *abuso de formas jurídicas*, ou seja, quando ocorre desconformidade entre o resultado obtido através do acto abusivo e a *ratio legis* que disciplina a matéria.

No caso dos autos, tratar-se-ia da criação expressa de uma sociedade por quotas, com capital social muito reduzido, titulado pelo Sujeito Passivo A, **cuja finalidade predominante, essencial**, foi servir de receptáculo de dividendos distribuídos por uma outra sociedade, por acções, SGPS, para isso recorrendo à alienação de 13,5% do capital da SGPS à nova sociedade, por quotas, detidas exclusivamente por si, e que em vez de pagar o preço das acções (seria difícil, com 1000 euros de capital) passou a ser devedora de suprimentos ao seu único titular e gestor.

Na verdade, o **artifício resulta de todo o circunstancialismo, globalmente encarado**:

Trata-se de **actos realizados quase simultaneamente, e à pressa**, em Dezembro de 2015 - decisão de distribuição de montante elevado de lucros da sociedade por acções; criação de uma sociedade por quotas; alienação, por soma também elevada, das participações na sociedade por acções; distribuição imediata de parte dos dividendos à nova entidade - seguidos não de pagamento do preço das acções ao sujeito passivo A mas de **reembolsos**, em

exercícios posteriores, de forma faseada, **a título de suprimentos** (*não registados em contabilidade com essa natureza mas como dívida ao sócio, como se reconhece artigos 207 e 209 do PPA*).

Acresce que o Sujeito Passivo A mantém, através da D...a, a detenção indirecta das acções que alienou, e o cargo anterior de administrador na C...⁴¹, e que os reembolsos **não** apresentam **relação com negócios efectuados em resultado da rentabilização dos supostos suprimentos** (*que, por natureza, deveriam ter carácter duradouro, visivelmente destinados ao desenvolvimento da empresa*).

Assim, considero legítima, porque lógica, a conclusão da Requerida na Resposta: «concluiu-se no RIT que, no caso em apreciação, a D..., que não dispõe de património, meios humanos e estruturais próprios, serviu apenas para receber os lucros pagos pela C... SGPS e permitir a sua retirada pelos accionistas, agora transformados na figura de recebimento de dívida».

Verifica-se a mera alteração da titularidade jurídica directa por uma titularidade indirecta, que permitiu um artifício, a realização de uma finalidade essencialmente fiscal, evitando a **tributação dos dividendos - objectivo visado na lei fiscal (alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS)** e que seriam pagos ao Sujeito passivo A, conforme **deliberação de distribuição aos sócios de 14/12/2015**, mas que vieram a ser **pagos**, a partir de **29/12/2015**, à **sociedade criada em 16/12/2015**, e que veio a dirigir esses fluxos financeiros ao Sujeito Passivo A, sob a forma de **reembolso de crédito** criado com a aquisição de acções à sociedade distribuidora dos lucros, com isso se concretizando o esquema elisivo.

7.5. Quanto ao elemento sancionatório

Resulta este da verificação cumulativa de todos os outros elementos, produzindo-se a ineficácia, no âmbito tributário, dos actos ou negócios considerados abusivos e “*efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas*” (parte final do n.º 2 do artigo 38.º da LGT).

⁴¹ Resulta da factualidade constante do processo que o Sujeito Passivo A era administrador da C... SGPS, SA e da E..., Sociedade Gestora de Fundos de Capital de Risco (todas com sede no mesmo local da JJJ...), obtendo aliás da segunda rendimentos de trabalho dependente, conforme declarações de IRS- cf. factos provados b) e c).

O RIT concluiu que a operação pela qual a D..., adquiriu acções da C... anteriormente detidas pelo Sujeito Passivo A, modificou a forma de distribuição de dividendos e a respectiva tributação, ao permitir que o Sujeito Passivo A lograsse receber, entre 2016 e 2018, € 1.540.000,00 de um total de € 2.571.000,00 de lucros ilíquidos distribuídos entre 2015 e 2018, pela C..., à D..., sem tributação nesses exercícios como se de contrapartida de crédito que tinha criado na D... se tratasse» (RIT, p. 31)

E, analisando a factualidade reiterou que «os fluxos financeiros resultantes de dividendos distribuídos pela C... SGPS, SA, chegam ao acionista A..., não como dividendos sujeitos a tributação em IRS mas unicamente sob a forma de reembolso de créditos sem tributação em IRS». E, entendendo que realmente esses rendimentos consubstanciam rendimentos de capitais, concluiu que nesses termos deveriam ser tributados em IRS nos exercícios de 2016 e 2018 (RIT, p. 33).

Esta conclusão é lógica, consiste na **desconsideração** da interposição da sociedade D..., e é idêntica à que se verificou, por exemplo, no caso decidido no CAAD, no proc. 173/2015-T, onde, perante situação análoga embora com contornos distintos⁴², se concluiu que a ineficácia estatuída como sanção no art.º 38.º da LGT implicava a reconstituição da situação que, para efeitos tributários, **se verificaria, caso a entidade requerente não tivesse praticado a operação desconstruída pela aplicação da cláusula anti-abuso** e, como consequência desta, considerada **ope iuris** ineficaz, recusando a obtenção das vantagens fiscais auferidas e considerando a aplicação aos dividendos da tributação em IRS.

Os Requerentes contestam a verificação do elemento sanção, designadamente, invocando que a AT não demonstrou **quais seriam as formas típicas e normais alternativas às praticadas,**

⁴² O esquema elisivo na base de todo o encadeamento negocial aí identificado consistiu, em síntese, em que o preço não-pago no âmbito da aquisição de uma sociedade por outra, foi contabilizado como crédito de sócios da sociedade adquirente perante esta, convertido em prestações acessórias, realizadas pelos sócios para permitir configurar como “reembolsos”. Concluiu-se que ocorria: «a) um encadeamento de negócios jurídicos de anómala e escusada complexidade, bem como de duvidosa eficácia relativamente aos fins enunciados pelos contratantes e às alternativas disponíveis (requisito **meio** de aplicação da CGA); b) desenvolvido com o intuito, (se não exclusivo) pelo menos dominante, de obtenção de um resultado fiscal diverso daquele que corresponderia à “normalidade” negocial, gerando o sobreendividamento artificial de uma empresa, sem qualquer explicação congruente e sólida, que não seja a de gerar um crédito “empolado” a favor dos sócios, sob a veste de direito a reembolso de prestações acessórias (requisito **intelectual** de aplicação da CGA); c) assim conduzindo (mediante aparente conversão de “dividendos” tributáveis em “reembolsos” não-tributáveis) à consequência da elisão dos correspondentes deveres fiscais (requisito **resultado** de aplicação da CGA); d) mediante recurso a meios cujo carácter artificioso ou fraudulento resulta manifesto (requisito **abusivo** – dito normativo- de aplicação da CGA)».

até porque - como invocam também repetidamente – os Requerentes pagaram IRS sobre mais-valias ou ganhos obtidos com a venda das acções à D..., apesar de não terem recebido o preço. Mas a resposta da IT está em vários pontos do **RIT**, apesar de os Requerentes não concordarem com ela.

A “forma normal” de actuação teria sido os Requerentes **receberem** os seus **lucros** da sociedade C..., SGPS, e **aplicarem-nos**, eventualmente em investimentos feitos através de uma outra sociedade. Ou então, **alienarem as acções** a uma nova sociedade ou uma já existente, dotando a sociedade de meios financeiros e **recebendo o preço das mesmas**, que utilizariam como lhes aprouvesse, eventualmente através dessa nova sociedade.

A invocação pelos Requerentes, no PPA, de que os objectivos que pretendiam apenas seriam alcançáveis com a criação da D... esquece que o que seria uma operação considerada **típica e normal**, em casos em que se pretende apenas **alterar a titularidade directa** de elementos do património individual, com transferência para uma sociedade criada pelo detentor desses elementos, seria a transferência das acções da C..., para a D... como entradas em espécie para a realização do capital social.

Quanto à também **invocada liberdade de iniciativa económica** para criar formas de **negócios**, o que está **em causa** na aplicação da **CGAA**, é, **precisamente**, «*a procura de uma regra de concorrência para as relações existentes entre o Direito Fiscal- cujas consequências não podem depender da vontade do sujeito passivo – e o princípio da liberdade jurídica de conformação negocial – a autonomia privada, que constitui uma regra básica no Direito Civil e tem de ser respeitada pelo Direito Fiscal*” (J.L. Saldanha Sanches, Manuel de Direito Fiscal, 3.^a Edição, 2007, Coimbra Editora, págs. 155 e 156).

Como disse o **TCAS** no proc. 04255/10, em 15/02/2011: «*(...), não estando, nem podendo estar em causa a liberdade de escolha do contribuinte na conformação dos seus negócios, ou, dito de outro modo, não estando 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 (...)*».

E, como recordado pelo **STA**, no acórdão de 16/02/2022, proc. 299/13.2BEPNF 0460/17: «*(...) a administração tributária ao corrigir os efeitos fiscais do negócio declarado pela impugnante e ao conformar o negócio declarado, com a realidade material e jurídica*

subjacente, fazendo-o coincidir com o negócio corrigido que respeita a realidade material e económica subjacente ao negócio declarado não faz qualquer interpretação limitativa do princípio constitucional da liberdade económica da impugnante.»

Os raciocínios dos Requerentes sobre as **alternativas** economicamente **equivalentes** para obtenção de recursos para financiamento da alegada holding pessoal (invocando normalidade de utilização de empréstimo dos sócios em vez de financiamento bancário, apesar de admissão da dificuldade de obtenção de tal montante por essa via (PPA, arts.52, 54)⁴³, **não escondem as vantagens fiscais** retiradas da opção que foi realmente seguida, **nem quanto artificiosa** se revela a criação de uma *holding* pessoal, ambiciosa, sob forma de sociedade por quotas, empresa criada “na hora”, com capital de 1000 euros, com uma enorme dívida inicial, para além de todo o contexto já descrito.

E, **questão fundamental** para a avaliação do caso, é que o **sistema fiscal distingue rendimentos** derivados da **alienação** onerosa de **valores mobiliários** e rendimentos derivados de **lucros** disponibilizados a sócios, dando-lhes **qualificação** e tratamento diversos, de acordo com o regime legal previsto no CIRS para rendimentos de **mais-valias** (categoria G) e rendimentos de **capitais** (categoria E), respectivamente.

Os Requerentes insistem em que pagaram IRS pelas **mais-valias** declaradas mas a AT calculou a diferença de encargos demonstrando a **vantagem fiscal** que resultou da opção construída.

É normal que os sujeitos económicos venham a usar os rendimentos auferidos, incluindo os obtidos com mais-valias, na prossecução de uma qualquer actividade, podendo, no exercício de livre iniciativa económica, recorrer a sociedades já existentes ou criadas de novo, lançando novas acções, ou desenvolvendo e diversificando actividades já prosseguidas.

O que já **configurará artifício é a montagem de um esquema negocial** consistente em constituir uma sociedade, sem capital adequado aos objectivos depois invocados, e, através da alienação da titularidade de acções numa outra sociedade que distribui dividendos para a nova sociedade, que não tem recursos para pagar as acções, criando uma dívida que será reembolsada com os dividendos recebidos, e assim permitindo **alterar a qualificação de**

⁴³ Acerca da alternativa mencionada de poder ter recorrido a aumento de capital seguido de redução (PPA art. 63.º) parece prática também problemática (cf. decisão no proc. 357/2018-T).

rendimentos, que teriam sido auferidos como dividendos, em reembolso de empréstimos, e decorrendo de **todo o contexto global** que a **finalidade primordial** foi a de poupança fiscal. Os factos descritos no RIT e em todo o processo criam a **convicção de que foi isto que aconteceu**.

Apesar de, no caso dos autos, se reivindicar a realização de investimentos, alguns de montante vultuoso (como as aquisição de unidades de participação do Fundo K...), todo o **contexto** – o Fundo K..., fundo gerido pela sociedade de gestão de fundos E..., Sociedade de Gestão de Fundos de capital de risco, aponta para que se trata de empresas de um mesmo grupo, detidas e administradas em grande parte pelas mesmas pessoas, aparentando funcionar em círculo. E a invocada aplicação de montantes seria realizada com **recursos** obtidos pela **D...** por detenção de acções da **C...**, adquiridas segundo as operações que permitiram alterar o fluxo de pagamento de dividendos em circunstâncias que indiciam que a razão principal e predominante foi a poupança fiscal.

Também **não** se mostra **convincente** a argumentação de que o Sujeito Passivo A **não poderia adivinhar o risco** que corria - saber se a sociedade cujas acções alienou iriam ser rentáveis - e que não tinha poder efectivo para decidir sobre a distribuição futura de dividendos quando se tratou da **aquisição de acções, por um preço tão elevado⁴⁴, de uma sociedade que conhecia bem e de que era, e se manteria, administrador**.

Nem merece **credibilidade** a tentativa de **normalização** da **solução de concessão de suprimentos** pelos sócios como **resposta à subcapitalização** da nova sociedade (art. 18.º do PPA). Antes se dirá que a **transformação em suprimentos** de um crédito ao pagamento do preço de € 2.571.000,00, devido pela aquisição de acções por uma sociedade por quotas, criada com 1000 euros de capital (e expressamente criada para aquela aquisição), **é, em si, demonstrativa da ficção da situação**.

⁴⁴O RIT (p. 23) frisa que o preço das acções adquiridas à C... pela sociedade veículo representou uma valorização muito acima do valor nominal, 37.889% em 3 anos. (*al.i factos provados*). Num caso factualmente semelhante ao presente, a decisão no proc. 324/2017 considerou que um preço muito elevado não resultante de avaliação externa, constitui um indicio a ter em conta. Aí também se considerou, por maioria, que não se tratava de matéria a tratar em sede de preços de transferência, observando, entre outros argumentos, que «a aplicação do instituto dos preços de transferência, em vez da CGAA, equivaleria a desconhecer a descaracterização da distribuição do lucro através de reembolso da dívida contraída. De facto, a venda das acções mais não é do que um mero passo para conseguir o resultado pretendido, perdendo, nessa dinâmica, relevância individual. O relevante é, sim, a criação de uma dívida de montante necessário à criação de um reembolso que ocultasse a distribuição de lucros».

O que **resulta dos autos** - RIT, PPA, Resposta, Processo administrativo, documentos juntos pelos próprios Requerentes, peças diversas – e é evidenciado por toda a **factualidade** referente à **relação** entre um **pequeno número de sócios e sociedades criadas**, visível na **composição de capital e evolução da própria C...**, que a sociedade por acções tinha, directa ou indirectamente, um núcleo de participantes, com forte relação entre si, que se mantiveram administradores ao longo do tempo, para além das ocorrências... (*cf quadros do RIT sobre evolução de capital e sócios, assim como certificados das sociedades envolvidas*).

Como em vários casos já apreciados no CAAD, trata-se, embora com cambiantes diversos⁴⁵, de situação análoga à descrita e decidida em 14/11/2017, no processo n.º **162/2017-T**, em que se considerou que a AT fez um uso legítimo da margem de apreciação que lhe é reconhecida pela CGAA do artigo 38º n.º 2, «lançando mão de uma abordagem holística e multifatorial da transação, que lhe permitiu ver através das formas (look trough)» concluindo que a dívida constituída a favor de acionistas visava na realidade, “consumir” os resultados que, evidenciando capacidade contributiva e rendimento real, deveriam ter sido distribuídos e não o foram, desse modo diferindo a respetiva tributação.

Nesse processo explicou-se ainda: «Ao abrigo dos poderes de requalificação ou recaracterização que lhe são delegados pela CGAA do artigo 38º n.º 2 da LGT, a AT considerou que se tratava aí, objetivamente, de dividendos construtivos (constructive dividends), devendo ser tributados como tais. Note-se que os chamados dividendos construtivos ou disfarçados ocorrem com maior frequência nas situações em que, em virtude da estrutura do capital das sociedades em presença, as negociações entre estas e os seus acionistas assumem uma maior informalidade. Deste modo, a AT procurou adequar a realidade fiscal à substância económica da transação. Um dos múltiplos exemplos de escola da doutrina da transação-farsa (sham transaction doctrine) é precisamente o da uma distribuição de dividendos através da constituição de um empréstimo junto dos acionistas, operação que é designada, nos meios dedicados ao estudo do planeamento fiscal agressivo, como transação de descolamento de dividendos (dividendstripping transaction). A mesma é uma de muitas modalidades estudadas de dividendos construtivos ou disfarçados».

⁴⁵Cf. p. ex. procs CAAD n.º s 51/2014-T; 377/2014-T; 173/2015-T; 162/2017-T; 357/2018-T; 441/2018-T; 166/2019-T; 167/2019-T; 213/2019-T; 317/2019-T; 142/2020-T; 788/2019-T, 142/2020-T; 257/2020-T.

Também na decisão de 05/08/2018, proc. **324/2017-T**, em situação similar, se observou, quanto ao elemento meio: «estamos, no presente caso, perante a utilização de um esquema há muito identificado como PFA e que goza de considerável difusão (...) uma sucessão de atos, contratos ou negócios válidos em si mesmos (perante o direito privado, o direito penal tributário e o direito da União Europeia) praticados pelas empresas ou entidades do grupo que, vistos de forma global (e não de modo autónomo) se encontram coordenados entre si, constituindo esquemas ou montagens pré-planificadas para a obtenção, de modo exclusivo ou predominante, de uma vantagem fiscal», considerando que «a via "clássica" adotada implicou pois a interposição de uma holding (a H...), criada para o efeito, entre a pretendida distribuição de lucros e os seus beneficiários, de modo a descaracterizar esta distribuição, fazendo-a surgir como amortização de mútuo, com ausência de juros, sendo tudo sempre decidido pelos mesmos interessados». E quanto ao elemento resultado: «Torna-se patente que, com o esquema de PFA montado que "transformou" lucros em amortizações de mútuo, foi afastada a tributação sobre os lucros que ocorreria com a respetiva disponibilização, uma vantagem de natureza fiscal que não seria obtida sem tal esquema.

Concluindo, eu teria, **apreciando o Pedido quanto à legalidade da liquidação**, decidido que a Inspeção Tributária, no RIT final, apresentou **fundamentação suficiente** sobre a reunião dos pressupostos exigidos no **artigo 38.º, n.º 2**, da LGT, **na redacção** vigente ao tempo dos factos objecto das inspeções, ou seja a **anterior à Lei nº32/2019**, de 03/05.

Fundamentação essa que foi **expressamente aprovada pela dirigente máxima da AT** e em que se baseou a liquidação.

8. Outras questões suscitadas no Pedido

8.1. Sobre a obrigação tributária - entidade a quem deve ser dirigida a liquidação

Os Requerentes defendem que as liquidações de IRS não deveriam em qualquer caso ser-lhes exigidas porque, incidindo sobre rendimentos qualificados como de capitais, o seu pagamento deveria ter sido efetuado pela entidade devedora dos rendimentos, no momento da sua colocação à disposição, nos termos da alínea a) do n.º 1 dos artigos 71.º, n.º1, alínea a), e

101.º, n.º 2, al. a) do CIRS e artigo 20.º e ss. da LGT), razão que por si conduziria à anulação da liquidação.

Com efeito, antes da previsão expressa desta matéria no artigo 38.º pela Lei n.º 32/2019, de 03/05, uma **controvérsia frequente** nos processos de aplicação da CGAA era a questão da responsabilidade tributária em casos em que “da construção ou série de construções tenha resultado a não aplicação de retenção na fonte com carácter definitivo, ou uma redução do montante do imposto retido a título definitivo”.

A nova redacção do artigo 38.º da LGT, com aditamento dos n.ºs 4 e 5, é susceptível de levantar ainda dúvidas, como evidenciado no comentário de Tomás Cantista Tavares em Cadernos de Justiça Tributária, n.º 29, pp. 33 a 36.

Este Autor vê na nova redacção a consagração de uma responsabilidade solidária, qualificando substituído e substituto como responsáveis originários e imediatos.

Contudo, ao acentuar que a responsabilidade do substituto depende do conhecimento da construção artificial, parece considerar que a regra geral que derivaria do n.º 4 do artigo 38.º é a responsabilidade do substituído⁴⁶.

Diversa jurisprudência defendia, que, na aplicação da parte final do artigo 38.º, n.º 2, da LGT (redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro) - *«efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais*

⁴⁶ Tomás Cantista Tavares, estudo citado, p. 34.

Nas decisões do STA, de 12/05/2021 (proc.01869/13.4BEBRG-01152/17) e de 12/01/2022 (proc. 02507/15.6BEBRG), defendeu-se que a nova redacção consagra a «solução de responsabilizar de modo originário pela dívida tributária que resulta da aplicação da CGAA a sociedade que sabia da construção que vem a ser desconsiderada no plano tributário e estava obrigada à retenção na fonte, reservando para os accionistas o papel de responsáveis subsidiários pela dívida que resulte dessa obrigação tributária e que a novidade é a de que *também o substituído*, no caso, os accionistas, podem ser chamados a responder por este crédito tributário, a título subsidiário e, por isso, passa também a ser exigida a sua participação no âmbito do procedimento de aplicação da CGAA, previsto e regulado no artigo 63.º do CPPT».

Já na decisão de 16/02/2022, proc. 0299/13.2 BEPNF 0460/17, o STA parece defender que até aí não visaria os substituídos mas apenas os substitutos, ao concluir pelo carácter inovador da Lei n.º 32/2019, reproduzindo este excerto do debate havido na AR «[...] Mas esta proposta de lei tem uma inovação muito importante, do ponto de vista do ordenamento jurídico interno: promovemos uma alteração à cláusula geral antiabuso, prevista na lei geral tributária. Isto é importante, porque nos permite *criar mais certeza* tanto para os contribuintes, como para a Autoridade Tributária. Trata-se de *direcionar a cláusula antiabuso para aqueles que, efetivamente, são os beneficiários dos rendimentos* e prever os casos estritos em que possa haver substituição tributária e, também, o processo inerente ao acionamento dessa cláusula antiabuso [...]», e defendendo que a alteração do artigo 63.º do CPPT ao passar a exigir que o procedimento de aplicação da CGAA – para os casos em que se apliquem as regras de responsabilidade em caso de substituição tributária (o n.º 5 do artigo 38.º da LGT) – seja *também* ao beneficiário do rendimento (artigo 63.º, n.º 4, al. b) do CPPT).

referidas» -, a eliminação das vantagens fiscais deveria visar o destinatário da aplicação desta cláusula, aquele em cujo património se viriam a produzir os efeitos da aplicação, que não podia deixar de ser quem usufruiu das vantagens fiscais, afastando a possibilidade de entidade terceira ser responsabilizada pelo pagamento das quantias correspondentes às vantagens fiscais indevidas invocadas pela AT (*por todas, cf. decisão CAAD no proc. n.º 379/2014-T*).

Em outros casos, defendia-se a interpretação de que os efeitos fiscais decorrentes da aplicação da cláusula anti-abuso se estendiam não só aos beneficiários da vantagem fiscal – os accionistas cujas vantagens patrimoniais obtidas foram qualificadas para efeitos fiscais como dividendos – mas também a um terceiro na qualidade de substituto tributário, a entidade que procedeu ao pagamento daquelas vantagens. Isso não constituiria inconstitucionalidade material por violação do princípio da capacidade contributiva inferido nos termos dos artigos 13.º e 104.º, da CRP, estando aquela extensão de efeitos prevista no próprio artigo 38.º, n.º 2, da LGT e não traduzindo uma medida excessiva para alcançar a tributação dos acréscimos patrimoniais indevidamente recebidos pelos respectivos beneficiários (neste sentido, *proc. n.º 441/2018-T*).

E também se encontram divergências no caso de criação pelos sócios de sociedade veículo que funcionasse como intermediária na transformação da qualificação de rendimentos distribuídos por outra sociedade, resultando em tratamento fiscal mais favorável, sobre **qual dessas sociedades seria a entidade substituta** a que se deveria exigir a obrigação tributária (*cf. por todos, proc. n.º 258/2013-T*).

Sendo várias as possíveis dúvidas, cabe porém ter em conta a decisão de 26 de Maio de 2022, do **STA**, em **Pleno** da Secção de Contencioso Tributário, no processo n.º 0138/20.8BALSBB que, cremos, as resolve aceitando a **legitimidade de diferentes soluções**, desde que, acrescente-se e é assim que interpretamos, tenha havido **garantias de participação dos sujeitos envolvidos** nos procedimentos administrativos em causa.

A referida decisão do Pleno, foi tomada em apreciação de oposição de decisões do CAAD, nos processos 788/2019-T e 363/2016-T.

Analisando a questão de direito, reconheceu-se que está em causa em ambos os casos o segmento da norma que prescreve sobre os efeitos da aplicação da CGAA - «...*efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo*

as vantagens fiscais referidas») - e saber se deve ser interpretado no sentido de que o destinatário da aplicação da CGAA é quem estava obrigado a reter o imposto ou quem obteve a vantagem fiscal.

Face ao acórdão arbitral fundamento que entendera que aquele segmento normativo devia ser interpretado no sentido de que as consequências da aplicação da CGAA devem recair sobre quem auferir as vantagens fiscais, o STA, interrogou-se sobre se a referida disposição, ao estabelecer como consequência necessária da aplicação da CGAA que não sejam produzidas as vantagens fiscais, é incompatível com solução que não redunde na imposição da tributação omitida a quem obteve essas vantagens.

E concluiu que a «parte final do n.º 2 do artigo 38.º da Lei Geral Tributária deve ser interpretada no sentido de que da aplicação da CGAA **também** pode resultar a **tributação do substituto legal**, de acordo com as **regras gerais em matéria de substituição tributária. Não obstante** a tal que o **substituto não seja o beneficiário das vantagens**»⁴⁷(*realce nosso*).

Poderá dizer-se que o Acórdão, ao **considerar** que «**A pergunta** poderia ser assim formulada: a parte final do n.º 2 do artigo 38.º da Lei Geral Tributária, ao estabelecer como consequência necessária da aplicação da CGAA que não sejam produzidas as vantagens fiscais, é incompatível com solução que não redunde na imposição da tributação omitida a quem obteve essas vantagens?», **decidiu pela legitimidade também dos substitutos** como uma solução resultante da interpretação mais adequada da lei, observando: «**A resposta** é negativa. A expressão só se incompatibiliza mesmo com uma solução legislativa que não se traduza na eliminação da vantagem fiscal em si mesma. Que, no caso, se traduz na imposição da tributação omitida».

Ou seja, esta interpretação do Acórdão do Pleno do STA ao reconhecer **também** a **legitimidade dos substitutos pressupõe** que a **outra** solução, **legitimidade dos substituídos, também decorria da lei**, e seria **até a mais evidente**, embora não a única atendendo à *ratio legis*.

⁴⁷ O Acórdão teve o voto de vencido do Conselheiro Gustavo Courinha, por adoptar a interpretação de que não poderia ser assacada ao substituto a exigibilidade por retenção de uma dívida fiscal decorrente de uma obrigação fiscal que, pura e simplesmente, não existia à data em que ocorrem os pagamentos por si devidos, por tal preceder a aplicação da CGAA.

Assim, entendo que no **caso presente**, em que os **Requerentes**, para além de terem sido os **beneficiários** das vantagens fiscais auferidas, **intervieram** no respectivo procedimento administrativo⁴⁸, a **opção da AT** ter efectuado a liquidação relativamente aos **substituídos não padece de ilegalidade**.

9. Da declaração de mais-valias, pagamento de imposto e enriquecimento do Estado

Os Requerentes invocam que, tendo pago IRS referente a 2015 em que incluíram rendimento obtido com mais-valias derivadas de alienação de acções à D..., e referindo os serviços de IT que *“a requalificação dos originários rendimentos de mais-valias/categoria G, provenientes das operações consideradas elisivas, em rendimentos de capitais/categoria E, considerados normais, determinará a anulação dos primeiros, declarados na modelo 3 do IRS, do período de tributação de 2015”*, foi com surpresa que constataram que os actos tributários sob escrutínio não consideraram tal aspeto, que as liquidações adicionais de IRS a serem emitidas na sequência da referida acção inspetiva teriam subjacente um acerto/compensação face ao montante de IRS, € 358.995,00, que havia sido pago por referência ao ano de 2015, a título de mais-valia, pela venda da sua participação social na C... à D... (arts. 302º e ss do PPA)

Em suma, os Requerentes defendem **ter pago o imposto** que consideram ser o **devido**, referente a 2015, mas contestam as liquidações referentes a 2016 e 2018 pedindo a **simultânea anulação do primeiro**.

Já a AT defendeu que não poderia desde já proceder a um acerto referente ao ano de 2015, porque a anulação de liquidação referente a esse exercício apenas poderá ser decidida se se concretizar o pagamento das liquidações referente aos anos de 2016 e 2018.

Com efeito, trata-se de **questões distintas** por se referirem a **exercícios diferentes** e por só haver lugar a revisão da liquidação referente ao exercício de 2015 no caso de os actos tributários impugnados, referentes a anos posteriores, serem considerados legais.

⁴⁸ As inspecções tributárias foram desenvolvidas relativamente aos Requerentes (*para além das inspecções aos exercícios da sociedade D...*, como referido no PPA; art 128.º e nota 10) – tendo nelas exercido o direito de audição.

Assim, concluo que **teria considerado totalmente improcedente** o Pedido de Pronúncia Arbitral.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2023.

A Árbitro

Manuela Roseiro

(Texto redigido de acordo com as regras ortográficas em vigor antes do último Acordo Ortográfico, excepto no caso de transcrições).