

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 497/2023-T

Tema: IRS; e cláusula geral anti-abuso.

SUMÁRIO:

I – A aplicação da cláusula geral anti-abuso exige um especial dever de fundamentação. Isto é, os pressupostos de aplicação da cláusula geral anti-abuso têm de ser alegados e provados pela Administração Fiscal, tem de se provar que foram celebrados atos ou negócios jurídicos; que estes foram essencial ou principalmente dirigidos ao fim fiscal referido; descrever os resultados fiscais; alegar e provar os meios artificiosos ou fraudulentos; e (alegar e provar) o abuso de formas jurídicas.

II – Não se verifica, no caso *sub iudice*, os elementos intencional e normativo da CGAA (exigindo-se a verificação cumulativa para a sua aplicação) e, por isso, a liquidação impugnada tem de ser anulada, bem como os correspondentes juros compensatórios.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Fernanda Maçãs, Francisco Nicolau Domingos, Nuno Miguel Morujão, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, decidem no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., contribuinte n.º ..., residente na..., n.º ..., ..., ..., Lisboa, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), com vista à declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa apresentada a 27 de janeiro de 2023 e, mediadamente, a consequente anulação do ato de liquidação de IRS n.º 2022...e as demonstrações de liquidação de juros e de acerto de contas conexas, no montante de global de 223 953,95 euros.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral feito em 6 de julho de 2023 foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”) no dia 12 de julho de 2023.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação em 25 de agosto de 2023, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

4. O Tribunal Arbitral coletivo ficou constituído em 12 de setembro de 2023, sendo que no dia 13 de setembro de 2023 foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta e remeter cópia do processo administrativo, e, querendo, solicitar a produção de prova adicional.

5. Em 10 de novembro de 2023, a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos o processo administrativo.

6. A reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT realizou-se no dia 18 de dezembro de 2023, tendo sido inquiridas as seguintes testemunhas: i) B...; ii) C...; e iii) D... . O depoimento da testemunha B... não ficou gravado por razões alheias às partes e ao Tribunal Arbitral, e determinou-se, por isso, o aproveitamento da sua inquirição no processo n.º 500/2023-T para os presentes autos.

O Tribunal Arbitral admitiu, igualmente, a junção aos autos das gravações da prova testemunhal respeitantes ao processo n.º 499/2023-T peticionada pela Requerida e aceite pela Requerente.

7. O Tribunal Arbitral determinou, por despacho de 15 de janeiro de 2024, a notificação das partes para apresentarem, querendo, alegações finais escritas.

8.A Requerente e a Requerida apresentaram as alegações finais escritas em 31 de janeiro de 2024 e 9 de fevereiro de 2024, respetivamente, tendo reiterado os argumentos esgrimidos nos respetivos articulados iniciais.

II. POSIÇÕES DAS PARTES

9.A Requerente defende que a correção à matéria tributável de € 706 666,66 respeitante a rendimentos ficcionados da categoria E de IRS, emergentes da aplicação da cláusula geral anti-abuso (“CGAA”) é ilegal, por erro nos pressupostos de facto e de direito.

Propugna que não estão preenchidas as condições para que se possa considerar que a venda da participação social pelos herdeiros de F... (no caso *sub iudice*, a meação e a quota ideal) na E..., Lda. (“E...”) seja representativa de um negócio jurídico principalmente dirigido, 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 negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas sem a utilização desses meios.

Advoga ainda que é destituída de sentido a conclusão que resulta do Relatório de Inspeção Tributária (“RIT”), segundo a qual (a Requerente) não devia ter participado na alienação da

quota dos herdeiros de F..., de molde que, à data da distribuição dos lucros, deliberada em 2018, os dividendos pudessem ser tributados na sua esfera jurídica no âmbito do IRS.

A sua posição processual alicerça-se nos seguintes argumentos:

- a) Inexiste motivação essencial, principal, marginal, ou mesmo incidental dirigida à obtenção de qualquer vantagem fiscal. O *leitmotiv* da Requerente foi o de prestar assistência na reorganização da “E...”, assegurando a continuidade das suas operações e do seu futuro;

- b) Não ocorreu qualquer comportamento alternativo, nem foram identificados “atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico”:
 - i. A única “alternativa” que a AT alega é a de que a Requerente não venderia a sua participação, ao contrário do que fez e pretendia, em colisão, com a liberdade dos agentes económicos de se autodeterminarem racionalmente;

 - ii. A Requerente e os outros detentores de participações da “E...” alinearam as suas participações sociais à “G..., Lda. (“G...”), que não foi criada para a gestão das participações sociais de cada um, mas para concentrar nas mãos de um sócio em que todos acreditavam (B...) um bloco de participações sociais representativas de 70% da mesma sociedade;

 - iii. A circunstância de a Requerente (e os herdeiros de F...) se ter mantido transitoriamente como sócia da “G...” não constitui uma situação forçada ou artificial, pois, caso não vendesse a sua quota na “E...” à “G...”, esta sociedade ficaria apenas com uma participação social que não conferia a B... as condições de controle por este exigidas para assumir a tarefa de recuperação da “E...”;

- iv. A venda das participações sociais à “G...” foi essencial à assunção de uma posição maioritária de B... na “E...”, não existindo qualquer situação equivalente sem a efetivação dessa venda;
 - v. A Requerente é, deste modo, uma verdadeira alienante e não uma alienante aparente, não tendo ocorrido a transmutação de distribuição de lucros e reservas em pagamento do preço de quotas.
- c) Para além disso, utilizando o raciocínio da Requerida, o pretense negócio jurídico teria afinal uma vantagem fiscal, mas não para a Requerente, e sim para a “G...”, por via da eliminação da dupla tributação económica (*participation exemption*) de lucros e reservas distribuídos – artigo 51.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“CIRS”);
- d) Inexiste nexó de imputação entre o negócio realizado e a vantagem obtida, não podendo a Requerente ser tributada por factos, atos e negócios jurídicos que nunca praticou;
- e) A jurisprudência do CAAD sobre os casos de “distribuição disfarçada de lucros” tem se orientado em sentido favorável ao preconizado pela Requerida em situações em que são criadas e vendidas participações sociais no mesmo grupo, sem que nada se altere na respetiva estrutura organizacional. Os vendedores de participações ficam sócios nas mesmas proporções de uma sociedade recém-constituída que, depois, lhes adquire as participações da sociedade inicial (que tem lucros a distribuir), e não existe um contexto em que se identifiquem outros objetivos além de obstar à tributação em IRS dos rendimentos de capitais. Sucede que este circunstancialismo em nada se relaciona com os presentes autos;

- f) A circunstância de, no acordo de venda à “G...”, ter ficado diferido o pagamento do preço da quota para data futura ficou a dever-se à falta de liquidez imediata da sociedade conjugada com a confiança depositada no seu sócio maioritário –B...;
- g) Há, deste modo, falta do elemento intelectual de aplicação da cláusula geral anti-abuso, como a reprovação normativo-sistemática, quanto ao eventual recurso a meios artificiosos, fraudulentos ou com abuso de formas jurídicas.

Em resumo, se a liquidação de IRS é ilegal, os juros compensatórios são inexigíveis. A Requerente arroga-se, ainda, no direito ao recebimento de juros indemnizatórios perante a existência de erro “imputável aos serviços”.

10. A Requerida defende que as quatro quotas representativas de partes do capital da “E...” foram detidas, até 02 de novembro de 2016, por pessoas singulares, também gerentes da sociedade. Com a cessão efetuada naquela data, pelos detentores de três das quotas, a sociedade “G...”, da qual um dos cedentes, H..., era sócio e gerente, passou a deter a maioria do capital da “E...” (70%). Assim, este ex-sócio da “E...”, através da sua posição no capital da “G...”, continuou a manter, indiretamente, uma importante participação no capital da “E...” e conservou o seu cargo de gerente nesta sociedade (em representação da sócia “G...”), exercendo assim, até à venda da sua quota na “G...”, em outubro de 2021, uma influência significativa nas decisões de gestão das duas sociedades, tudo com a permissão da Requerente.

Defende ainda que:

- a) À data de alienação da quota da “E...”, esta sociedade dispunha de uma situação financeira e patrimonial equilibrada, que matinha ao longo do tempo;
- b) Já a situação financeira da “G...” era distinta, e entre 2016 e 2021, esta sociedade não desenvolveu qualquer atividade económica, não tinha estrutura física, organizacional ou quadro de pessoal;

- c) A “G...”, a partir de 2 de novembro de 2016, passou a deter 70% do capital social da “E...”, sendo (quase) o único ativo daquela sociedade, valorizado nos anos subsequentes conforme refletido pelo método de equivalência patrimonial;
- d) Todavia, a “G...” adquiriu esta participação sem ter liquidez para pagar o seu preço, ficando acordada uma dilação do pagamento das quotas pelo prazo mínimo de 13 meses;
- e) Somente com a distribuição de lucros (resultados transitados e reservas) da “E...” (em 2018) é que a “G...” passou a ter liquidez para pagar esse preço.

11. Para a Requerida, a motivação da constituição da “G...” e a subsequente aquisição por esta de 70% das participações sociais da “E...” foi exclusivamente fiscal: o recebimento de dividendos sob a forma encapotada do preço de venda da quota, de molde a evitar a tributação de 28%.

Defende, paralelamente, que a operação é destituída de racionalidade económica e que, se a intenção da Requerente fosse mesmo alienar a quota que detinha na “E...”, é estranho que não tivesse aceite as propostas de compra de empresas internacionais e sólidas no mercado.

Acrescenta que, nos anos que antecederam a venda, com exceção de 2013 e 2014, a “E...” teve resultados líquidos positivos encontrava-se numa situação financeira cómoda, sem que a eclosão do Grupo I... tivesse impacto na sua atividade operacional. As desavenças com um dos sócios-gerentes, que pretensamente estariam na origem dos negócios realizados, não foram provadas e, no limite, sempre existiriam meios legais para as resolver.

Conclui que a Requerente recebeu importâncias monetárias com origem na “E...”, a título do preço contratual da quota alienada nesta sociedade, mas, que estas devem ser qualificadas para efeitos fiscais, como lucros ou reservas distribuídos, como se aquela tivesse continuado a ser sócia direta da “E...”, na medida em que estes negócios devem ser considerados ineficazes (artigo 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária – “LGT”) e os rendimentos obtidos tributados em

IRS, na esfera da Requerente, como rendimentos de capitais, à taxa especial de 28%, por aplicação do artigo 5.º, números 1 e 2, alínea h), do CIRS e do artigo 72.º, n.º 1, alínea d), do CIRS.

O negócio ou ato com idêntico fim económico consubstancia-se na “não intervenção da G...”, ou seja, na não alienação das participações da “E...” àquela sociedade, com a manutenção da qualidade de sócios da “E...” da Requerente e demais herdeiros de F... .

A vantagem fiscal é a diferença entre a tributação da distribuição de lucros acima referida, à taxa de 28%, face à não tributação, a título do preço de venda da quota por aplicação do regime transitório previsto no momento da introdução do IRS no ordenamento jurídico.

Em resumo, defende que a pretensão anulatória está votada ao insucesso, incluindo o pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios, por não se verificar qualquer erro imputável aos serviços, com a consequente manutenção das liquidações de imposto e de juros compensatórios.

III. SANEAMENTO

12. O Tribunal Arbitral coletivo foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do pedido, em conformidade com o preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, 6.º, n.º 1 e 11.º, n.º 1, do RJAT (com a redação introduzida pelo artigo 228.º da lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro), tendo o pedido sido tempestivamente apresentado nos termos dos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades, nem existem outras exceções ou questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

IV. MATÉRIA DE FACTO

i.Factos provados

13. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A sociedade E..., LDA., foi constituída, em 1988, por três sócios: a) H...; b) J...; c)F...; e d) C..., de acordo com as seguintes participações:

Sócios	Quotas	
	Valor	%
Nome		
H...	7 481,97	30,0
J...	7 481,97	30,0
F...	4	20,0
C...	4	.
TOTAL	24 939,90	

- b) O objeto social inicial da “E...” era a “[c]omercialização de equipamentos para abastecimento de combustíveis e equipamentos eletrónicos”.
- c) Por óbito de F... em 27 de janeiro de 2012, a quota de que era titular foi transmitida a (i) A..., contribuinte n.º ...; (ii) K..., contribuinte ...; e (iii) L..., contribuinte n.º À Requerente coube, pela transmissão gratuita, 1/3 da metade da quota transmitida, na medida em que em já era titular da outra metade em razão do casamento, no regime da comunhão geral, com o falecido. Pertenciam-lhe, assim, 4/6 de 20 % do capital social da “E...”.
- d) No dia 27 de janeiro de 2012 ocorreu a cessação de funções de gerente de F..., por óbito.

-
- e) O contrato de sociedade foi alterado, em 2006, e passou a incluir no objeto social a “instalação e manutenção” dos equipamentos e “[o] estudo, elaboração de projetos de construção de postos de abastecimento de combustíveis, líquidos e gasosos e de todos os restantes equipamentos que se relacionam com os mesmos”.
- f) A informação financeira disponível sugere que, historicamente, a “E...” foi uma entidade lucrativa, com elevada autonomia financeira e elevado grau de liquidez. Verifica-se, designadamente, que em 31/12/2010 o resultado líquido do período ascendeu a 268.248,47 € (5% do volume de negócios), os resultados transitados incluídos no capital próprio ascendem a 9.126.410 €, o grau de autonomia financeira ascendeu a 89%, e o grau de liquidez situava-se em 6,7.
- g) Um dos fatores-chave para tal posição e desempenho económico-financeiro foi a representação exclusiva, em território português, de uma empresa norte-americana – a “M...” (“M...”), líder mundial de máquinas dispensadoras de venda ao público de combustíveis, e um dos principais atores do mercado mundial em soluções – equipamentos e sistemas informáticos e de controlo – para postos de abastecimento de combustíveis (Depoimento das testemunhas)..
- h) O diretor técnico da “E...” foi, no período compreendido entre 1988 e 2015, B..., especialista em eletrónica, sistemas e soluções informáticas, que desenvolveu o software da “M...”, adaptando-a à realidade e legislação portuguesa (Depoimento das testemunhas).
- i) B... era, na “E...”, quem melhor conhecia os sistemas da “M...”, pois foi o responsável pelo seu desenvolvimento sendo também reconhecido como elemento essencial ao sucesso da “E...”, enquanto *interface* desta com a representada “M...” e com os principais clientes, com quem estabeleceu relações de confiança. (Depoimento das testemunhas).

-
- j) Em 2009, um dos principais clientes da “E...” era a N..., a quem fornecia sistemas, terminais de pagamento e manutenção dos equipamentos e do *software*, com um peso na faturação de, aproximadamente, 50%.
- k) Entre 2010 e 2015, a “E...” perdeu, por concurso, o contrato com a N... . A mudança e substituição dos equipamentos nos postos de abastecimento da O... foi gradual e, a partir de 2012, a “E...” deixou, em definitivo, de prestar serviços e de faturar à N... . (Depoimento das testemunhas).
- l) Em momento cronológico posterior a “E...” perdeu o contrato com outro cliente, a P... . (Depoimento das testemunhas).
- m) Em 2010 o volume de negócios ascendia a 5.642.951 €, e em 2015 o volume de negócios ascendia a 4.205.883 €, revelando uma diminuição de 25% do volume de negócios.
- n) A “E...” registou em 2013 e 2014 prejuízos: -501.330 € e -664.497 €, respetivamente. Verifica-se ainda, que em 31/12/2014 a rendibilidade ascende a -12% do volume de negócios, os resultados transitados incluídos no capital próprio ascendem a 5.882.270 € (-36%, face a 31/12/2010), o grau de autonomia financeira ascendeu a 84% (-5 p.p. face a 31/12/2010), e o grau de liquidez situava-se em 3,4 (-49% face a 31/12/2010). (Depoimento das testemunhas),
- o) Para ajustar a estrutura de custos a esta nova realidade, dada a redução de atividade, no final de 2014, a “E...” foi objeto de reestruturação através de despedimentos.
- p) Ainda assim, a “E...” conseguiu, em 2014, alguma recuperação nas vendas em resultado de um contrato celebrado com a Q..., que era cliente, a nível mundial, dos sistemas da “M...”, por via de um contrato global de fornecimento desta última empresa.

- q) As dificuldades associadas à perda de negócio (N... e P...) conduziram à intensificação dos problemas de relacionamento entre os sócios e o sócio-gerente J... e, assim, a referida factualidade afetou a confiança da “M...” e dos clientes na “E...”. (Depoimento das testemunhas).
- r) A “M...” considerou alternativas à “E...”, nomeadamente, através de distribuidores que tinha em Espanha e, apesar de manter a “E...” como representante, contratou o seu diretor técnico, B..., bem como R... (um outro diretor). (Depoimento das testemunhas).
- s) Em 2015, B... e o Diretor R... aceitaram, perante as dificuldades de curto prazo da “E...”, trabalhar para a “M...”.
- t) Durante o período que trabalhou para a “M... e”, uma parte das funções do B... consistiam em acompanhar a “E...”, ajudando-a nas suas dificuldades, de forma a salvaguardar os interesses da primeira (“M...”) e da sua carteira de clientes em Portugal.
- u) Na sequência da saída dos referidos profissionais da “E...”, e perante os prejuízos e diminuição de volume de negócios, a Gerência tentou encontrar compradores para a empresa (Depoimento das testemunhas).
- v) Numa fase inicial, as propostas e soluções equacionadas foram mal sucedidas, e inviabilizadas pelo sócio J... . (Depoimento das testemunhas)..
- w) Em maio de 2016 foi constituída uma nova sociedade, “G..., LDA” (NIF...), por H... e B..., que subscreveram respetivamente 49% e 51% do capital (Depoimento das testemunhas).
- x) O objeto social da “G...” era a “[c]omercialização e reparação de equipamentos para abastecimento de combustíveis”, mas nos exercícios de 2016 a 2021 esta sociedade não realizou qualquer atividade económica.~

- y) Os sócios da “G...” foram designados gerentes da sociedade, por deliberação de 4 de maio de 2016, obrigando-se a referida sociedade com a intervenção dos dois gerentes.
- z) Em novembro de 2016, todos os sócios da E... exceto J..., transmitiram as suas quotas na “E... a”, à sociedade “G...”, tendo o preço de transmissão de cada uma das quotas ascendido a:
- 1.000.000 €: C... (20% do capital);
 - 1.000.000 €: Herdeiros de F... (20% do capital); e
 - 1.200.000 €: H... (30% do capital).
- aa) Na mesma data, foi celebrado aditamento ao CCV, prevendo um acréscimo no preço, na condição da E... realizar até ao 24.º mês após conclusão do negócio de cessão de quotas, três transações a realizar com a “E..., Lda.” Assim, o preço da venda das quotas da “E...”, em 2 de novembro de 2016, foi o seguinte:

Alienantes {*})	Valor nominal	% do	Valor venda contrato	Valor acrescido	Valor Total
H... e esposa	7.481,97	30,00	1.200.000,0	328.500,00	1.528.500,
Herdeiros de F...	4.987,98	20,00	1.000.000,0	219.000,00	1.219.000,
C... e esposa	4.987,98	20,00	1.000.000,0	219.000,00	1.219.000,
	17.457,93	70,00	3.200.000,0	766.500,00	3.966.500,

- bb) A nova estrutura acionista da Sociedade E..., Lda. passou a ser a seguinte: J... 30%, e G..., Lda. 70%.
- cc) B... foi designado gerente da “E...”, por deliberação de 30 de novembro de 2016, e J... afastado de funções efetivas.
- dd) Em 2018, a “E...” distribuiu dividendos, pela quantia total de 5.300.000 €, atribuídos aos sócios de forma proporcional à participação no capital:

-
- a) J... 1.590.000 €;
- b) “G...” 3.710.000 €.
- ee) O pagamento dos dividendos à “G...” foi feito em dois momentos distintos, fevereiro e junho, de 2018 (2.940.000 € + 770.000 €).
- ff) A “G...” pagou então a dívida dessa sociedade aos vendedores das quotas representativas do capital da “E...”, tendo a parcela correspondente aos herdeiros de F..., sido paga a A...
.
- gg) A recuperação do negócio e dos indicadores financeiros da “E...”, sob a direção de B... foi evidente, pois, em poucos anos, o volume da faturação duplicou e os seus funcionários também (de 56 para 98), com o conseqüente aumento do valor da sociedade, o que terá permitido a sua venda, em condições favoráveis, a grupo francês.
(PA)
- hh) Em outubro de 2021, os dois sócios da G... (H... e B...) alinearam a totalidade das respetivas quotas na referida sociedade à S..., S.A., sociedade não residente em Portugal.
(PA)
- ii) B... manteve-se como gerente da “E...”.
(Depoimento das testemunhas)
- jj) No dia 29 de abril de 2022 foi registada a alienação à “G...” da quota detida por J...na “E...”, passando a totalidade do capital desta última sociedade a ser detido pela “G...”.
- kk) A Requerente apresentou, relativamente aos rendimentos do ano de 2016, a declaração modelo 3 de IRS, na qual aditou os seguintes anexos: A (rendimentos de trabalho dependente e pensões); F (rendimentos prediais); G (mais-valias e outros incrementos patrimoniais) e anexo H (benefícios fiscais e deduções).

- ll) No anexo G foi declarada a alienação onerosa, realizada em 2 de novembro de 2016, da quota no capital social da “E...”, constando o seguinte:
- d. Realização - € 480 000,00 (2 de novembro de 2016);
 - e. Aquisição - € 917 372,08 (27 de janeiro de 2012).
- mm) A Requerente foi objeto de um procedimento inspetivo interno ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2022..., respeitante ao ano de 2018.
- nn) A utilização da cláusula geral anti-abuso foi projetada durante o referido procedimento, tendo a Requerente sido notificada para exercer, querendo, o direito de audição.
- oo) A Requerente exerceu o direito de audição, contudo, a AT manteve as correções com os seguintes argumentos:

V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

V.1 Cláusula Geral Anti-abuso

V.1.1 Do direito - Doutrina e Jurisprudência

No intuito de combater a elisão fiscal levada a cabo pelos agentes económicos, o legislador introduziu no ordenamento jurídico-tributário um instrumento de primordial importância para o seu combate, denominado Cláusula Geral Anti-abuso (CGA), que se encontra previsto no artigo 38.º, n.º 2, da LGT, sob a epígrafe «ineficácia de atos e negócios jurídicos», que estabelece, o seguinte:

"2 - São ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou

negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens referidas".

O objetivo da criação das medidas anti-abuso prende-se com a obtenção da igualdade tributária e da justiça na distribuição dos encargos tributários.

Vários autores têm vindo a estudar esta temática, produzindo importante doutrina. De entre eles, destacaremos os seguintes:

GUSTAVO LOPES COURINHA diz-nos que:

“(...) o conceito-de elisão fiscal (...) corresponde ao de planeamento fiscal abusivo, ou seja, a atuação planeada do contribuinte que se traduz num comportamento aparentemente lícito, gerador de uma vantagem fiscal não admitida pelo ordenamento tributário. Embora a conduta não seja contrária à lei, o resultado obtido não é admitido (...).

(...)

Tal atuação é por vezes denominada, por alguma doutrina, como evasão lícita (em oposição à evasão ilícita, que viola diretamente a lei), poupança fiscal abusiva, economia fiscal, evitação fiscal, etc. (...).”

Para LIMA GUERREIRO:

“(...) com a cláusula geral anti-abuso tenta-se combater, (...) em nome da justiça e da igualdade, a contradição entre as formas jurídicas adotadas pelas partes e os fins económicos dos contratos. (...) Nos casos excecionais em que os fins económicos se afastem dos típicos das formas jurídicas adotadas, (...) justifica-se que o legislador faça atuar as cláusulas anti-abuso, fazendo prevalecer sobre a certeza e segurança das relações jurídico-tributárias interesses de natureza pública que no caso se desenham de relevo claramente superior, pois a sua lesão poria em causa os fundamentos da tributação em geral”.

Do exposto resulta que sempre que os contribuintes têm comportamentos elisivos, não se realiza uma justa, racional e equilibrada distribuição dos

encargos fiscais, pelo que o legislador criou mecanismos legais conducentes ao adequado escrutínio desses comportamentos, por forma a garantir a equidade tributária.

Segundo CASALTA NABAIS, o recurso às normas gerais anti-abuso, revela-se necessário e útil, pois para o professor, “tanto os indivíduos como as empresas podem, designadamente, verter a sua ação económica em atos jurídicos e atos não jurídicos de acordo com a sua autonomia privada, guiando-se mesmo por critérios de elisão ou evitação dos impostos (tax avoidance) ou de aforro fiscal, desde que, por uma tal via, não se violem as leis fiscais nem se abuse da (liberdade de) configuração jurídica dos factos tributários, provocando evasão fiscal ou fuga aos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade económica (tax evasion). Manobras e disfarces estes contra os quais se procura lutar presentemente através do recurso seja a cláusulas especiais seja a cláusulas gerais antiabuso, como as existentes atualmente no nosso sistema jurídico fiscal” (Sublinhado nosso)

A norma prevista no artigo 38.º, n.º 2, da LGT consagra no ordenamento jurídico tributário nacional uma verdadeira cláusula geral anti-abuso e estatui a ineficácia, perante a Administração Tributária, de atos e negócios jurídico praticados com evidente abuso de formas jurídicas os quais conduzem, em desfavor da Fazenda Nacional, à eliminação total ou parcial, ou ao diferimento temporal do pagamento de impostos que de outro modo seriam devidos.

Quanto ao nível da aplicação da disposição anti-abuso, o professor SALDANHA SANCHES, nos seus ensinamentos, diz-nos que “Não está nem pode estar em causa a liberdade de escolha do contribuinte na conformação dos seus negócios, isto é, não está em causa o exercício da sua autonomia privada: o que se limita é a possibilidade de a vontade do contribuinte ser relevante no que respeita ao grau da sua oneração fiscal (...)” (Sublinhado nosso)

De acordo com o entendimento veiculado no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 04255/10, de 15 de fevereiro de 2011:

“(...) Um dos limites à liberdade de gestão empresarial é o da subsistência e

manutenção do sistema fiscal, visando a satisfação das necessidades financeiras do Estado, e demais entidades públicas no quadro de uma repartição justa do rendimento e da riqueza criados (cfr. artigo 103.º, n.º 1, da Constituição da República), estabelecendo a lei, para tanto, mecanismos de planeamento fiscal, ao mesmo tempo que visa prevenir a ocorrência de situações de evasão e fraude fiscais por razão de justiça social nessa medida se justificando a adoção de decisões de limitação legítima de direitos, liberdades e garantias em confronto."

E ainda no mesmo acórdão é referido que:

"(...) As normas anti-abuso encontram a sua "raison d'être" no comportamento evasivo e fraudatório dos sujeitos passivos em matéria (...) fiscal e na necessidade de estabelecer meios de reação adequados por forma a garantir o cumprimento do princípio da igualdade na repartição da carga tributária e na prossecução da satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas (cfr. art.º103.º, n.º 1, da C.R. Portuguesa).

Isso porque é inerente à racionalidade económica a minimização dos impostos a suportar, podendo utilizar-se várias vias para atingir tal desiderato, embora a fronteira de distinção entre elas nem sempre seja fácil de vislumbrar e nesse sentido são seguidas normalmente as vias da gestão ou planeamento fiscal da evasão ou elisão fiscal e da fraude fiscal.

A evasão ou: elisão fiscal, dá-se pela prática de atos ou negócios lícitos mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade económica que lhe está subjacente, assim devendo qualificar-se como anómalos, anormais ou abusivos (...), e dos comportamentos tributários evasivos resulta um sério entrave à concorrência empresarial, uma notória erosão das receitas fiscais, a distorção do princípio da equidade e um claro menosprezo do cumprimento das regras de cidadania, situações que se fundam em causas de carácter político, económico, psicológico e técnico. E as formas utilizadas giram em torno de atos e contratos atípicos ou anormais visando torpear a lei (...) ou interpretando-a com fins diversos daqueles que o legislador tinha em

mente.

É em vista de tais situações que os Estados se preocupam com a tomada de medidas visando combater os comportamentos evasivos e fraudulentários dos sujeitos passivos através das designadas cláusulas específicas anti-abuso ... e cláusulas gerais anti-abuso (de que é exemplo a norma contida no art.º 38.º, n.º2, da L.G.Tributária).”

V.1.2 Aplicação ao caso concreto - Enquadramento dos negócios e atos jurídicos realizados no regime jurídico da CGAA

Descrição dos atos e negócios jurídicos e motivação para a sua celebração

À luz do artigo 38.º, n.º 2, da LGT, e atendendo à doutrina e à jurisprudência já produzida sobre a matéria, em que se incluem os excertos apresentados no ponto anterior, consideram estes serviços que esta norma se aplica à sucessão de atos e negócios jurídicos em apreço, relacionados com a G... e pormenorizadamente descritos acima, que se enunciam:

- A constituição, em maio de 2016, da sociedade G..., na qual o à data ainda sócio da E... (que veio também a ceder a sua quota em novembro de 2016) H..., detinha 49% do capital (€1.225,00) e foi designado gerente;

- Em novembro de 2016, a celebração do contrato de cessão de quotas, entre os detentores de três quotas da E... e a G... (cessionária), negócio de que destacamos:

a. a acordada dilação no pagamento do preço das quotas - prazo mínimo de treze meses - que permitiria à G... receber os lucros a distribuir pela E... pelo valor líquido, sem retenção de imposto na fonte beneficiando do regime de participation exemption previsto no 51.º do CIRC;

b. com a titularidade de 70% do capital da E..., a G... passou a deter o poder de decisão na E..., nomeadamente no respeitante à distribuição de lucros e reservas pelos sócios (montantes e datas);

- Em 18-01-2018, os sócios da E... em assembleia geral deliberam, a distribuição de lucros (resultados transitados) pelos sócios, no montante de

€4,200.000,00 (transferências realizadas em Fevereiro) e, posteriormente, nova deliberação de distribuição de capitais próprios (reservas no montante de €1.100.000,00, transferidas em Junho);

- Provida dos meios financeiros necessários, a G... pôde cumprir o estabelecido, no contrato de cessão de quotas e no aditamento ao mesmo contrato, procedendo ao pagamento do preço previsto aos credores, anteriores titulares das quotas, incluindo os Herdeiros de F..., titulares de uma dessas quotas.

Descrição do negócio ou ato com idêntico fim económico

A G... foi constituída, em 2016, com um objeto social, a comercialização e a reparação de equipamentos para abastecimento de combustíveis, atividade que nunca veio a desenvolver tal como se comprova pelas declarações anuais de informação contabilística e fiscal /IES entregues pela sociedade.

Sem estrutura física nem organizacional, sem quadro de pessoal e com um capital social de €2.500,00, nos períodos de 2016 a 2020, conforme se constata pela análise às demonstrações financeiras e aos demais elementos disponíveis no sistema informático central da AT, a sociedade esteve envolvida em negócios jurídicos e factos de índole económica e financeira que se resume ao seguinte:

- em 2016, a aquisição de três quotas da E... através da celebração de contrato de cessão de quotas e aditamento ao mesmo contrato;

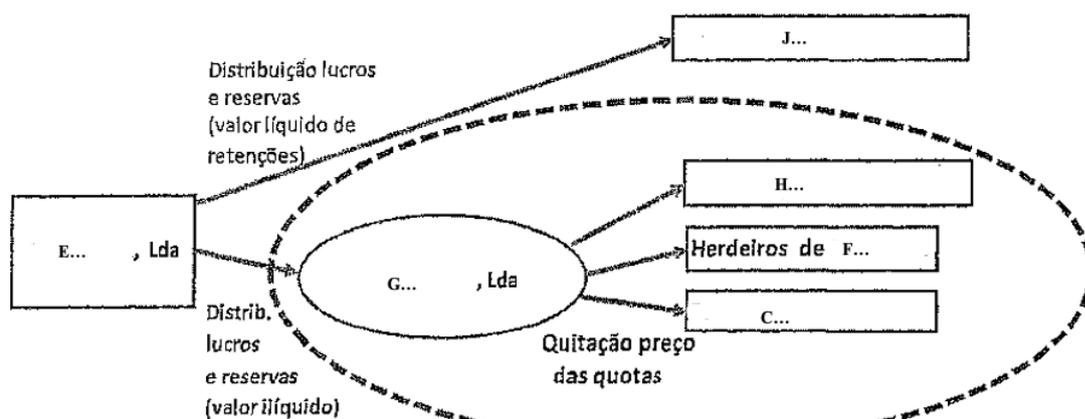
- em 2018, o recebimento da parte que lhe coube, enquanto sócio maioritário da E..., no montante de €3.710.000,00, que lhe permitiu pagar o preço (ainda que não na totalidade) pelo qual adquiriu as participações sociais nesta sociedade;

- nos vários exercícios económicos, o registo contabilístico dos ganhos decorrentes da valorização da participação social detida na E... .

Em suma, desde a sua constituição, a G... limitou-se a adquirir três das quatro quotas representativas do capital social da E... . Sem meios financeiros, quer próprios, quer alheios, por recurso a financiamento, o preço destas participações foi pago aos anteriores sócios da E... (cedentes das quotas), por utilização do

encaixe financeiro operado pelo recebimento dos lucros e reservas distribuídos pela própria E..., direito que lhe assistia na qualidade de sócia, detentora de três quotas representativas de 70% do capital desta última.

Na realidade, a venda das quotas à G... por parte dos sócios da E... (detentores de três das quotas) teve como consequência que as importâncias monetárias com origem na E... tenham sido recebidas por aqueles sujeitos a título de quitação do preço contratual das referidas quotas, ao invés de o serem enquanto lucros e reservas distribuídos, a que os mesmos teriam direito caso tivessem continuado a ser sócios da E...:



A interposição da G... entre a E... e os seus anteriores sócios, ao transmutar os valores por eles recebidos, em 2018, de “distribuição de lucros e reservas” em “pagamento do preço das quotas da E...”, consubstancia 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 como previsto no n.º 2 do artigo 38.º da LGT.

A não intervenção da G... implicaria que os valores de lucros transitados e reservas (capitais próprios) distribuídos pela E... seriam recebidos por todos os anteriores sócios, diretamente, enquanto tal. O recebimento de lucros e reservas por cada um dos anteriores sócios é o facto com fim económico - o recebimento de valores monetários com origem na E... - idêntico ao que resultou dos atos e negócios jurídicos artificiosos (venda das quotas à G..., com recebimento do preço não antes de treze meses após a data do contrato de cessão) realizados unicamente com o objetivo de eliminar a tributação em sede de IRS.

De facto, ao terem as quotas sido cedidas a uma sociedade - a G... - com a concordância expressa das partes cedentes, declarada no Contrato de Cessão de Quotas, de que o pagamento seria feito após decorridos treze meses a contar da celebração do contrato e até ao termo do vigésimo primeiro mês após a celebração do mesmo (que teve lugar em 02-11-2016), aquando da distribuição de lucros e reservas, em 2018, pela E..., este novo sócio (a G...) beneficiou da eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos, ao abrigo do regime da participation exemption, previsto no art.º 51 .º do CIRC, já que foi cumprida a condição prevista na alínea b) do n.º 1 daquele preceito legal: “a participação(...) tenha sido detida, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à distribuição”.

Ineficácia dos atos e negócios jurídicos celebrados

O encaixe financeiro obtido pela G... permitiu aos anteriores sócios da E... receber os valores monetários pagos pela E... ao sócio G..., sob a forma “encapotada” de pagamento do preço das quotas alienadas, valores que, se tivessem sido recebidos diretamente a título de distribuição aos sócios de lucros e reservas, teriam sido sujeitos a IRS, desde logo, através da retenção na fonte à taxa de 28%, conforme previsto na al. a) do n.º 1 do artigo 71.º do Código do IRS (CIRS).

Saliente-se que, conforme já foi referido anteriormente, foi esta a situação tributária que vigorou relativamente ao contribuinte J..., detentor de uma quota de 30% no capital social da E..., cujo rendimento auferido desta sociedade, com a natureza de “distribuição de lucros e reservas”, foi sujeito a tributação (retenção na fonte) à taxa de 28%.

A concretização dos atos jurídicos sucessivos enunciados e a obtenção dos resultados pretendidos (o recebimento, pelos participantes nos mesmos, dos valores sem sujeição a tributação em sede de IRS) só foi possível com a intervenção direta e ativa de todos os detentores de três das quatro quotas representativas do capital social da E... que decidiram, enquanto donos e legítimos possuidores das mesmas, de comum acordo, ceder as suas participações sociais na E... a favor da G..., conforme o Contrato de Cessão de Quotas que estabelece as condições da transação, tanto em termos do preço a receber por cada cedente/”grupo”, como do prazo acordado de recebimento do mesmo.

Verificando-se que, na realidade, foi um dos outros anteriores sócios da E...- H...- quem teve um papel mais dinâmico e intenso em todo o processo, na medida em que:

- assumiu o papel de sócio da G..., com uma quota representativa de 49% do capital, juntamente com um outro sócio/B..., um colaborador da E...;*
- enquanto sócio e gerente da G..., após a cessão da sua quota na E... a favor da primeira sociedade, manteve o seu cargo de gerente na E..., não já como sócio com uma quota de 30% do capital, mas como representante da sócia G... detentora de 70% do capital; certo é que o seu duplo estatuto, com poder de decisão na G... e poder de decisão*

reforçado na E... ao representar a entidade detentora da maioria do capital, só foi possível em virtude de, para além da cessão da sua quota de 30% no capital daquela sociedade, também os titulares de outras duas quotas, representativas de 40% do capital social (20% cada), as terem cedido à G..., que passou dessa forma a deter 70% do capital da E... . Ao tomarem a decisão de ceder à G... a quota que detinham representativa de 20% do capital da E... , aceitando os termos do Contrato de Cessão, os Herdeiros de F... (o cônjuge sobrevivente, A... e os dois filhos) permitiram a H... assumir um papel determinante na deliberação da E... sobre a distribuição de lucros e reservas aos sócios - o “quanto” e o “quando” - bem como nas decisões, na esfera da E..., conducentes à concretização das operações previstas no acordo de aditamento ao contrato de cessão de quotas.

Em contrapartida pelo seu contributo para a plena execução, nos moldes previamente delineados, do conjunto de atos e negócios jurídicos descritos, foi obtido pelos participantes no plano artificioso, a “poupança fiscal” acima referida: não tributação dos valores que, se tivessem sido recebidos diretamente da E... a título de distribuição aos sócios de lucros e reservas, teriam sido sujeitos a IRS.

A constituição da G..., sem qualquer atividade nem racionalidade económica, não teve outra motivação para além da aquisição das quotas da E..., operação concretizada apesar de a sociedade não possuir recursos financeiros para pagar aquelas participações sociais. Estes são os negócios jurídicos dirigidos, essencialmente, à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas sem a utilização dos mesmos, ao permitirem a obtenção de meios financeiros originados na E... e a sua canalização para os anteriores sócios desta sociedade, sem sujeição a tributação, pela transmutação de um fluxo financeiro de distribuição de lucros e reservas num fluxo financeiro de pagamento de dívida.

São estes por conseguinte os negócios que, nos termos do artigo 38.º, n.º 2 da LGT, se propõe sejam considerados ineficazes no âmbito tributário, de modo que seja efetuada a tributação de acordo com as normas aplicáveis na-sua ausência, anulando as vantagens fiscais obtidas.

Conforme antes exposto, na transcrição de excertos de textos doutrinários e da síntese

do acórdão n.º 04255/10 do TCA Sul, não é a legitimidade de cada um dos atos e negócios jurídicos assinalados que está em causa - a constituição de uma sociedade comercial por quotas e a cessão de quotas de uma sociedade, pelos seus sócios, a outra sociedade - mas antes o conjunto articulado e a cadência temporal em que foram realizados, num contexto que se nos afigura de planeamento fiscal agressivo com vista à obtenção de vantagens fiscais, que na sua ausência não existiriam, que são objeto de censura do ordenamento fiscal, por constituírem uma forma de atuação abusiva contrária aos fins essenciais do ordenamento jurídico tributário.

Normas de incidência aplicáveis ao ato com idêntico fim económico

*A convocação do regime legal da CGAA implica que, face a todo o descrito, se opere para e com efeitos tributários, a ineficácia da cessão da quota da E... realizada pelos Herdeiros de F..., grupo onde o sujeito passivo se encontra incluído, a favor da G... . Tal significa, para efeitos de tributação em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, a desconsideração das verbas contratualmente recebidas pelos Herdeiros de F... a título de pagamento do preço da quota da E..., e a sua **qualificação enquanto lucros e reservas** distribuídos que **àqueles assistiria, enquanto** direito inerente à sua qualidade de detentores de quota no capital da E... .*

Expurgado o efeito “G...”, sociedade criada para efetivamente utilizada como veículo com o objetivo de furta à tributação os fluxos monetários com origem na E..., deverá, de acordo com o artigo 38.º da LGT, efetuar-se “a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas”.

Ao ser desconsiderada a cessão da quota dos Herdeiros de F... na E..., temos em 2018 estes contribuintes, não como credores da G... pelo preço acordado da cessão da quota efetuada em 2016, mas antes como detentores da referida quota, com direito a receber a parte que proporcionalmente lhes caberia no valor de lucros e reservas cuja distribuição foi deliberada pela sociedade (total de €5.300.000,00). Deste modo, os fluxos monetários com origem na E... e recebidos pelos Herdeiros de F..., seriam considerados rendimentos do sujeito passivo, na parte que lhe cabe por via da meação nos bens do casal e enquanto herdeira, enquadrados nos termos do n.º 1 e al. h) do

n.º 2 do artigo 5.º do CIRS - rendimentos de capitais (categoria E de IRS).

(...)

A não celebração do contrato de cessão de quotas, a favor da G..., por parte dos Herdeiros de F..., conduziria a que estes tivessem recebido parte dos valores distribuídos pela E..., a título de lucros e reservas, na qualidade de detentores da sua quota no capital. Com a sua efetiva colocação à disposição, esses valores constituiriam rendimentos de capitais na esfera dos mesmos, sendo sujeitos a retenção na fonte pela entidade pagadora, à taxa liberatória de 28%, conforme previsto na al. a) do n.º 1 do artigo 71.º do CIRS. Assim, os Herdeiros, de F... teriam recebido os montantes que lhes caberiam a título de lucros e reservas distribuídos, pelo valor líquido, subtraídas as retenções de IRS ao valor ilíquido. Tal não aconteceu já que os fluxos monetários entregues à G..., e que por essa via chegaram à esfera dos Herdeiros de F..., não foram pela E... sujeitos a retenção na fonte, por aplicação do artigo 51.º do CIRC.:

Face às operações praticadas, a E... atuou legitimamente no cumprimento das obrigações de retenção na fonte, enquanto entidade pagadora dos rendimentos, conforme legalmente previsto no CIRS e no CIRC.

A aplicação do artigo 38.º da LGT não implica nem permite a ineficácia dos atos e negócios no plano jurídico, mas antes a desconsideração desses atos e negócios para efeitos tributários. Pretende-se com a CGAA, que a qualificação devidamente comprovada dos atos e negócios como ineficazes para efeitos fiscais, leve à tributação dos atos que correspondam à substância ou realidade económica, na esfera dos beneficiários, anulando as vantagens fiscais obtidas por meios artificiosos.

Como tal, sendo efetivos beneficiários das vantagens fiscais referidas os Herdeiros de F... (grupo em que se inclui o sujeito passivo), também responsáveis na sucessão de negócios considerados como meios artificiosos criados com vista à elisão fiscal, é a tributação ao abrigo da CGAA efetuada na sua esfera.

A requalificação, para efeitos fiscais, dos valores recebidos pelos Herdeiros de F..., por aplicação da CGAA, implica a consideração das verbas que couberam a cada

beneficiário como rendimentos de capitais, nos termos do n.º 1 e al. h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS, tributáveis por via da aplicação do disposto na al. d) do n.º 1 do artigo 72.º do CIRS, à taxa especial de 28%.

Determinação dos rendimentos por força da desconsideração dos atos e negócios jurídicos celebrados - Vantagem fiscal obtida

A aplicação da CGAA traduz-se, na prática, na reconstituição da situação tributária dos beneficiários caso não tivessem ocorrido os factos artificiosos que geraram as vantagens fiscais apuradas. Como tal, deverá ser desconsiderada, para efeitos fiscais, a operação realizada pelos Herdeiros de F... relativa à cessão a favor da G... da quota de que eram cotitulares no capital da E... .

Nessa situação alternativa, os valores monetários recebidos, teriam sido qualificados como rendimentos da Categoria E - Rendimentos de capitais, suscetíveis de tributação em sede de IRS, na esfera pessoal de cada beneficiário, a título de retenção na fonte pela entidade pagadora, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 71.º do CIRS.

Consistindo a vantagem económica obtida, na não sujeição a retenção na fonte à taxa de 28%, a que os valores recebidos da G... a título de pagamento do preço da quota transmitida, teriam sido sujeitos caso fossem enquadrados como lucros distribuídos, calcula-se em €296.800,00 a vantagem fiscal obtida relativamente ao valor recebido em 2018 pelos Herdeiros de F...:

Apuramento da vantagem fiscal obtida pelos Herdeiros de F... em 2018

	<i>Pagamento pela G..., a título de pagamento pela cessão da quota da E...</i>	<i>Pagamento diretamente pela E..., a título de lucros e reservas distribuídos aos sócios (*)</i>	<i>Vantagem Fiscal obtida (1- 2).</i>
	<i>(negócio desconsiderado)</i>	<i>(negócio c/ idêntico fim</i>	
	€ 159.000,00		
<i>Valor recebido pelos Herdeiros de F...</i>	€ 1 060 000,00	€763.200,00	€ 296.800,00
	<i>Total € 1.219.000,00</i>		

() O recebimento de valores a título de lucros e reservas teria sido sujeito, pela E..., a retenção na fonte de IRS, à taxa de 28% [(763.200,00 = 1060.000,00x (1-28%)] - valor correspondente à quota de €4.987,98;*

Como já acima referido, a quota foi cedida à G... por € 1.219.000,00, valor superior ao montante que teria sido recebido da E... a título de lucros e reservas distribuídos (€1.060.000,00). No cálculo da vantagem fiscal obtida foi considerada somente uma parcela do valor recebido com a cessão da quota: o montante correspondente aos lucros e reservas que seriam recebidos da E..., proporcionalmente à quota de 20% no capital, e sobre os quais seria efetuada a retenção de IRS.

Atendendo a que a presente ação inspetiva versa sobre os atos e negócios jurídicos realizados sobre a participação social, de 20% do capital social da E..., titulada por uma única quota detida pelos três herdeiros, e que as operações em causa foram realizadas com a participação dos três herdeiros, por decisão conjunta (incluindo o recebimento integral do valor de cessão da quota, através de cheques emitidos pela G... em nome de A..., com acordo expresso no documento de quitação por parte dos outros dois herdeiros - ver anexo 10) toda a exposição apresentada ao longo do presente documento foi realizada nomeando "o grupo" Herdeiros de F... . Contudo, conforme

referido no capítulo anterior em relação ao sujeito passivo (ponto IV.2 b)), cada um dos herdeiros inscreveu, na sua declaração de rendimentos modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2016, no quadro 9 do Anexo G, os valores relativos à sua parte na mais/menos-valia obtida na operação de cessão da quota que, em conjunto, detinham na E... . Deste modo, será de considerar que cada um dos herdeiros recebeu a parte lhe cabe no preço da quota, pago pela G... (no caso do sujeito passivo, A..., 4/6 do total, correspondente à meação adicionada da sua parte na herança, conforme quadro no capítulo III acima, ponto III.3.3): :-.

		<u>unid: euros</u> ,	
<u>Cheque n.º</u>	<u>à Ordem de</u>	<u>Data</u>	<u>Valor</u>
...	A...	10-02-2018	1,000.000,00
...	A...	20-06-2018	<u>219.000,00</u>
			<u>1,219.000,00</u>
<u>Valor correspondente à "distribuição de lucros e reservas"</u>			<u>1,060.000,00</u>
<u>Parte do suj. Passivo (meação + quota ideal) 4/6</u>			<u>706.666,66</u>
<u>Parte do herdeiro NIF ...</u>			<u>1/6 . 176,666,67</u>
<u>Parte do herdeiro NIF ...</u>			<u>1/6 176.666,67</u>

Assim, ascendendo o valor recebido por A..., da G..., em 2018, a €706.666,66 (parte correspondente ao montante de lucros e reservas que seriam recebidos da E...), montante não sujeito a retenção na fonte, ao contrário do que teria acontecido caso não tivesse existido a cessão da quota nos moldes e com os objetivos acima explanados, calcula-se em €197,866,66 a vantagem fiscal obtida pelo sujeito passivo em consequência dos atos e negócios realizados com este objetivo (poupança fiscal):

(...)

V.2 Correções propostas

Encontrando-se assim reunidos os pressupostos legais para aplicação da norma geral

anti-abuso prevista no n.º 2 do artigo 38.º da Lei Geral Tributária, implicando a consequente desconsideração, para efeitos fiscais, no ano em análise, dos valores entregues pela G... com a natureza de pagamento do preço da quota transmitida pelos Herdeiros de F... e a sua qualificação tributária, enquanto lucros distribuídos aos mesmos, propõe-se que seja efetuada a correção que reponha a tributação devida.

A requalificação dos atos para efeitos tributários, conforme acima descrito neste relatório, implica a tributação em IRS na esfera do sujeito passivo, A..., relativamente à parte que lhe cabe no montante total, como acima calculado, i.e., um rendimento obtido de €706.666,66.

Consideradas as verbas recebidas em 2018 pelo sujeito passivo, como rendimentos de capitais, nos termos do n.º 1 e al. h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS, a respetiva tributação é efetuada por via da aplicação do disposto na al. d) do n.º 1 do artigo 72.º do CIRS, à taxa especial de 28%.

(RIT)

pp) A Requerente foi assim notificada da liquidação adicional de IRS n.º 2022..., respeitante ao ano de 2018, e das demonstrações de liquidação de juros e acerto de contas no montante global de € 223 953,95 e, não se conformando com os atos apresentou reclamação graciosa no dia 24 de janeiro de 2023.

(Documento junto pela Requerente, sob o n.º 1, com o pedido de pronúncia arbitral)

qq) A Requerente efetuou o pagamento do montante descrito em ww) no dia 24 de janeiro de 2023.

rr) A reclamação graciosa foi tacitamente indeferida em 24 de maio de 2023.

ss) O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado no dia 6 de julho de 2023.

ii) Factos não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos essenciais não provados.

14. Fundamentação da fixação da matéria de facto

O Tribunal Arbitral tem o dever de selecionar os factos que interessam à decisão da causa e discriminar os factos provados e não provados, não tendo de se pronunciar quanto a todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e do artigo 607.º, n.º 3, 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 foram selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

No que se refere aos factos provados, a convicção dos árbitros atendeu às posições assumidas pelas partes e fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos e na prova testemunhal produzida, conforme supra referenciado em relação a cada facto julgado como assente.

O depoimento das testemunhas inquiridas (Eng. B... e C...) revelou-se importante na formação da convicção do tribunal, pois, em ambos os casos, participaram diretamente nos factos relatados e responderam de forma clara, objetiva e circunstanciada, permitindo apreender a dinâmica da sociedade “E...” ao longo do tempo, as relações entre os seus sócios e os objetivos das operações de cessão de quotas da “E...” à “G...”. Fundamental foi, de igual modo, constatar que com a entrada do “novo” sócio B... e com a sua gestão, a atividade da “E...” cresceu, duplicando em pouco mais de 4 anos o seu valor e a sua dimensão.

Ficou patente que o sucesso comercial e valia da “E...” durante anos se ficou a dever ao facto de ser a representante exclusiva em Portugal da empresa líder mundial de fornecimento de sistemas e equipamentos a postos de abastecimento de combustíveis, a “M...”. Sem esta representação a “E...” ficaria esvaziada da maior parte do seu negócio. Por outro lado, do ponto de vista dos meios humanos, ficou ainda visível que a força motriz e a peça chave da “E...” era o seu diretor técnico, B..., que, até 2016, não era sócio nem gerente da sociedade. B... tinha conhecimentos profundos dos sistemas comercializados pela “M...”, representada da “E...”, que ele próprio tinha desenvolvido para o mercado nacional. Ficou clara a sua posição preponderante sobre a atividade comercial da “E...” e que, por isso, potenciou a venda à “SG...”, por si detida, em que os vendedores, quase nada negociaram, pois não tinham essa capacidade.

A gestão disfuncional em resultado da incompatibilidade entre os dois sócios com maior representatividade no capital social, H... e J..., especialmente agravada a partir da perda do contrato com o principal cliente (a N...), degradou o ambiente de trabalho e acabou por motivar a insatisfação e a saída de B... da “B...” para a “M...” que, sabendo destas “guerras internas”, o convidou e contratou, assegurando, dessa forma, que ele continuasse a trabalhar para si, agora de forma direta, e que não fosse para uma multinacional concorrente.

O depoimento das testemunhas B... e C... demonstrou ainda que a Requerente enquanto herdeira não conhecia o negócio da “E...”, não tinha a capacidade de conglutinar os sócios e que, por isso, pretendia vender a quota ao melhor preço possível perante as circunstâncias associadas à atividade da “E...”.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

i) Questão da aplicação da cláusula geral anti-abuso

A questão a decidir consiste em determinar se estão preenchidos, ou não (como defende a Requerente), todos os requisitos de que depende a aplicação da cláusula geral anti-abuso.

Vejam os o enquadramento normativo aplicável.

O artigo 38.º, n.º 2, da LGT, na redação em vigor em 2018, dispunha que:

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

A cláusula geral anti-abuso foi consagrada na LGT, por intermédio da Lei n.º 100/99, de 26 de julho e destina-se à luta contra a elisão fiscal. O legislador pretende combater, com fonte no princípio da justiça e da igualdade, a contradição entre as formas jurídicas adotadas pelas partes e os fins económicos dos contratos.

A aplicação da cláusula geral anti-abuso exige um especial dever de fundamentação. Isto é, os pressupostos de aplicação da cláusula geral anti-abuso têm de ser alegados e provados pela Administração Fiscal, tem de se provar que foram celebrados atos ou negócios jurídicos; que estes foram essencial ou principalmente dirigidos ao fim fiscal referido; descrever os resultados fiscais; alegar e provar os meios artificiosos ou fraudulentos; e (alegar e provar) o abuso de formas jurídicas.

A jurisprudência¹ relativamente aos pressupostos de aplicação da cláusula geral anti-abuso observa o seguinte:

¹ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no 963/07.5 BELSB, de 25 de novembro de 2021.

Quanto ao elemento meio, o mesmo implica que os meios (ato ou negócio real, válido e lícito), de que o contribuinte lança mão, devem configurar um abuso de formas jurídicas.

Nas palavras de Gustavo Lopes Courinha, “[c]orresponde à via escolhida pelo contribuinte para obter o desejado ganho ou vantagem fiscal, i.e., o(s) acto(s) ou negócios jurídicos cuja estrutura se encontra determinada em função de um dado resultado fiscal (...) // Tal opção do legislador exige que se retirem as devidas consequências quanto à estruturação do negócio que, para além de dirigido à obtenção da referida vantagem fiscal, será ainda simultaneamente dotado de uma forma anómala, inusual, artificiosa, complexa, ou mesmo contraditória, (...) em consideração dos fins económicos visados pelo contribuinte. É, em conclusão, do nível de incoerência entre a forma ou estrutura escolhida e o propósito económico prático final do contribuinte, entre o fim para que é entregue concretamente essa forma adoptada e a causa que lhe é própria que se aferirá o elemento”(3)

É neste contexto, continua o mesmo A., que se chama à colação a designada step by step doctrine, onde, no fundo, está em causa uma sucessão de negócios que, coordenados, visam a tal obtenção da vantagem fiscal, sendo nestes casos imprescindível uma apreciação dessa estrutura mais complexa, composta de vários atos ou negócios.(4)

A propósito do conceito de meio artificioso ou fraudulento, a nossa jurisprudência(5)tem também lançado mão dos contributos do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), em matéria de apreciação da justificação de determinadas restrições à liberdade de estabelecimento, por motivos de luta contra práticas abusivas. Assim, a este respeito, refere-se no Acórdão do TJUE de 12.09.2006, Cadbury Schweppes, C-196/04, EU:C:2006:544, n.ºs 51 e 55:

“51 (...) [U]ma medida nacional que restrinja a liberdade de estabelecimento pode ser justificada quando vise especificamente os expedientes puramente artificiais cuja finalidade é fugir à alçada da legislação do Estado-Membro em causa (v., neste sentido, acórdãos ICI, já referido, n.º 26; de 12 de Dezembro de 2002, Lankhorst-Hohorst, C-

324/00, Colect., p. I-11779, n.º 37; De Lasteyrie du Saillant, já referido, n.º 50, e Marks & Spencer, já referido, n.º 57).

(...)

55 (...) [P]ara que uma restrição à liberdade de estabelecimento possa ser justificada por motivos de luta contra práticas abusivas, o objectivo específico de tal restrição deve ser o de impedir comportamentos que consistam em criar expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, com o objectivo de eludir o imposto normalmente devido sobre os lucros gerados por actividades realizadas no território nacional”.

No que respeita ao **elemento resultado**, o mesmo consubstancia-se na obtenção de um resultado fiscal vantajoso como fim último ou dominante,(6) podendo definir-se vantagem fiscal, neste contexto, como “qualquer situação pela qual, em virtude da prática de determinados actos, se obtém uma carga tributária mais favorável ao contribuinte do que aquela que resultaria da prática dos actos normais e de efeito económico equivalente, sujeitos a tributação. Assim, estaremos perante uma comparação entre os ónus fiscais normalmente suportados e os evitados com a actuação produzida. Se de tal análise resultar uma efectiva diferença (...) que seja objectivamente vantajosa para o contribuinte, ter-se-á por verificado este requisito”.(7) Quanto ao **elemento intelectual**, o mesmo, em síntese, consubstancia-se na motivação fiscal, objetivamente considerada. “Quer isto dizer que não basta decorrer, da análise dos actos ou negócios jurídicos em causa, a obtenção de um resultado fiscalmente vantajoso e um resultado não fiscal equivalente. Exige-se, de igual forma, que as escolhas e formas adotadas pelo contribuinte sejam fiscalmente dirigidas (...) e que aquele (resultado fiscal) prevaleça sobre (...) [o] resultado não fiscal”.(8)

Daí que o então art.º 63.º, n.º 9, al. b), do CPPT prescrevesse, como já referido supra, que é fundamental a indicação dos “elementos que demonstrem que a celebração do negócio ou prática do ato tiveram como fim único ou determinante evitar a tributação que seria devida em caso de negócio ou ato de substância económica equivalente”.

No tocante ao **elemento normativo**, o mesmo respeita à rejeição normativo-sistemática da estrutura.

“Entende-se por elemento normativo o requisito pelo qual se avalia se a aplicação de uma CGAA a uma estrutura de planeamento fiscal cumpre o seu propósito de combate à fraude à lei fiscal (...). [T]rata-se de indagar se o negócio(s) praticado(s) merece um juízo de rejeição pelo Ordenamento Fiscal”.(9)

Em resumo, a aplicação da CGAA fica condicionada à verificação cumulativa dos seguintes requisitos:

- (i) Meio, relacionado com a forma utilizada, isto é, com a prática de atos ou negócios dirigidos à obtenção da vantagem fiscal;
- (ii) Resultado, visa a vantagem fiscal como fim da atividade do contribuinte – redução, eliminação ou diferimento temporal de tributos;
- (iii) Intelectual, respeitante à intenção fiscal do contribuinte, que pratica os atos ou negócios essencial ou principalmente dirigidos à vantagem fiscal;
- (iv) Normativo, traduz a desconformidade do resultado obtido com o espírito da lei;
- (v) Sancionatório, corresponde à estatuição da CGAA orientada para a neutralização dos efeitos fiscais da conduta abusiva.

No caso *sub iudice*, perante a matéria assente, não se verifica, desde logo, o elemento intelectual ou subjetivo, na medida em que a cessão de quota tem um propósito racional à luz do ordenamento jurídico (económico e jurídico, com a mobilização de racional e adequado instituto); a sua intencionalidade não se esgota no aforro fiscal – a razão fiscal não é essencial ou a principal.

O Tribunal Arbitral entende que o elemento intelectual tem de ser aferido na perspetiva da Requerente, com 4/6 de 20% do capital social, e não somente ou, essencialmente, na ótica da “G...” e dos seus acionistas.

Não se provou que a intenção (essencial, principal ou uma das principais) da Requerente tenha sido a fiscal, à luz das regras da experiência comum, em detrimento de objetivos económicos reais – elemento resultado.

A Requerente encontrava-se, no ano de 2016, na seguinte situação: herdou uma quota na “E...” (para além da meação na quota), sociedade em que não trabalhava, não dominava o mercado, nem por concertação com os demais sócios. Em bom rigor, o normal seria que a quisesse vender, embora o interesse na aquisição de 4/6 de 20 % do capital social da “E...” se revelasse difícil, também perante o conflito entre os sócios H... e J..., do conhecimento do mercado.

A verdade é que surgiu um comprador, a “G...” que efetuou uma proposta de compra a vários sócios, com o objetivo de conseguir o domínio societário, oferecendo um concreto preço e determinadas condições de negócio. Assim, ou a Requerente aceitava fazer o negócio, ou seria difícil, perante o conflito social na “E...”, viabilizar e otimizar a sua participação na referida sociedade (“E...”). Diga-se, em abono da verdade, que teria todo o interesse em fazê-lo, na medida em que seria difícil vendê-la a outra pessoa. Ou, dito de outro modo, efetuou o negócio possível em função da sua vontade.

E quanto ao preço? Se é verdade que se pode argumentar que o preço poderia ser superior, por outro, a circunstância não é condição por si para a aplicação da CGAA.

Paralelamente, o negócio de venda da quota tem termos normais e usuais. A questão que poder-se-ia colocar é a seguinte: não poderia a Requerente decidir pela distribuição de dividendos e reservas da “E...” e, assim, conseguiria um valor idêntico ao recebido (mas com imposto), mantendo, assim, a participação no capital da sociedade?

Se é verdade que, em abstrato, poderia ser assim, por outro não se provou que a cessão de quotas tivesse um interesse somente fiscal. Insiste-se: ficou provado que existiam profundas divergências entre os sócios H... e J... e, por outro lado, sempre seria necessária uma maioria

para a sua deliberação, que a Requerente não conseguiria alcançar, como também não tinha capacidade, até porque não trabalhava na sociedade, de persuadir os restantes sócios.

Ainda que os demais sócios pudessem ter interesse fiscal na venda e não na distribuição de lucros, atenta a exclusão de tributação, visto que as participações foram adquiridas antes de 1989, a verdade é que os interesses fiscais de terceiros não se assumem, *ipso facto*, como interesses fiscais da Requerente.

Não se provou que a Requerente tenha sido facilitadora da poupança fiscal de terceiros, até pela dimensão da sua participação social 4/6 de 20% na “E...” - sem a capacidade de dirigir os termos e condições da venda da participação, tendo-se limitado a aceitar os termos propostos por terceiro. Resulta, assim, que o seu intuito foi o de realizar o negócio e não o de realizar qualquer poupança fiscal.

Negócio esse que, por outro lado, como ficou demonstrado na matéria de facto, foi motivado pela tentativa – na sequência da perda de clientes, volume de negócios, instabilidade acionista e perda de profissionais chave para a atividade comercial – de inverter a tendência verificada na “E...”: diminuição do volume de negócios e prejuízos significativos.

Procurando assim, mediante mudança na estrutura acionista, na gestão, e na capacidade técnica e comercial, evitar que tal evolução se mantivesse, evitando que a “E...” continuasse a evoluir para uma situação económico-financeira débil, sendo antes celebrado um negócio que permitiu, com as mudanças encetadas, restaurar a confiança do mercado e revitalizar o desempenho comercial.

A Requerente alienou uma participação através de um negócio direto (sem abuso de formas, artificioso ou fraudulento), sendo que as vicissitudes deste (negócio) não lhe são imputáveis, v.g, a entrada da “G...”, diferimento do preço, *participation exemption*, alternativa de fazer uma distribuição dos lucros, sendo que não as podia decidir ou limitar decisivamente, atenta a circunstância de não ser gerente e deter 4/6 de 20 % do capital social.

Não se verifica assim os elementos intencional e normativo da CGAA (exigindo-se a verificação cumulativa para a sua aplicação) e, por isso, a liquidação impugnada tem de ser anulada, bem como os correspondentes juros compensatórios.

b) Questão da restituição do imposto pago e da condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios

A Requerente peticiona, como decorrência da invocada anulabilidade do ato de liquidação de IRS (e da liquidação de juros compensatórios), a restituição da importância indevidamente paga, acrescida de juros indemnizatórios, nos termos e para os efeitos previstos nos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT, uma vez que procedeu ao pagamento de quantia que considera indevidamente liquidada (€ 225 151,40).

Esta disciplina deriva do dever, que recai sobre a AT, de reconstituição imediata e plena da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, como resulta do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, fazendo este último preceito referência expressa ao pagamento de juros indemnizatórios, compreendido nesse efeito repristinatório do *statu quo ante*.

O que significa que, na execução do julgado anulatório, a AT deve reintegrar totalmente a ordem jurídica violada, restituindo as importâncias de imposto pagas em excesso e, neste âmbito, a privação ilegal dessas importâncias deve ser objeto de ressarcimento por via do cálculo de juros indemnizatórios, por forma a reconstituir a situação atual hipotética que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado.

Uma vez anulada a liquidação de IRS impugnada (nos termos peticionados pela Requerente) e, bem assim, dos juros compensatórios inerentes, cabe à Requerida, em observância do disposto no artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, restituir as importâncias de imposto e de juros compensatórios

necessárias ao restabelecimento da situação que existiria se os atos tributários não tivessem sido praticados (deveriam ter considerado que não se encontram preenchidos todos os requisitos para a aplicação da CGAA).

Sobre os juros indemnizatórios rege o disposto no artigo 43.º da LGT que, no seu n.º 1, o faz depender da ocorrência de erro imputável aos serviços, do qual tenha resultado o pagamento de prestação tributária superior à legalmente devida.

Na situação vertente, está, também em causa a errada interpretação do artigo 38.º, n.º 2, da LGT, tendo ficado demonstrado que a liquidação de IRS em discussão padece de erro substantivo imputável à AT, para o qual a Requerente não contribuiu, verificando-se o pressuposto de erro imputável aos serviços.

A jurisprudência arbitral tem reiteradamente afirmado a competência destes Tribunais para proferir pronúncias condenatórias emergentes do reconhecimento do direito a juros indemnizatórios originados em atos tributários ilegais que aí sejam impugnados, ao abrigo do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), e n.º 5 do RJAT; 43.º; e 100.º, da LGT.

Na situação vertente, em relação ao ato de liquidação controvertido, conclui-se pela errada interpretação e aplicação pela Requerida do artigo 38.º, n.º 2 da LGT, verificando-se um erro substantivo imputável à AT, pelo que é devida a restituição do montante pago de € 225 151,40 acrescido de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT, para restabelecimento da situação que existiria se o ato tributário não tivesse sido praticado.

V. DECISÃO

Termos em que se decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente;

- b) Anular a liquidação de IRS e de juros compensatórios, de 2018, contestados pela Requerente nos termos acima fixados, determinando-se, em consequência, a devolução à Requerente da quantia por ela paga - € 225 151,40;
- c) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, contados desde a data de pagamento até à emissão da nota de crédito;
- d) Condenar a Requerida nas custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 223 953,95.

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € 4 284, a suportar pela Requerida, conforme o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem (“RCPAT”).

Notifique-se.

Lisboa, 13 de maio de 2024

O Árbitro Presidente,

Fernanda Maçãs

O Árbitro Adjunto,

Francisco Nicolau Domingos (Relator)

O Árbitro Adjunto,

Nuno Miguel Morujão.