

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 498/2023-T

Tema: IRS. Cláusula-Geral Anti-Abuso (CGAA) - Artigo 38.º, n.º 2, da LGT.

SUMÁRIO

Nenhum princípio do direito fiscal implica que as escolhas dos contribuintes se façam pela via mais tributada. O contribuinte pode perfeitamente erigir uma construção jurídica que desemboque numa tributação relativamente moderada. O abuso do direito não condena a habilidade fiscal, mesmo que esta conduza a construções jurídicas pouco ortodoxas.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professora Doutora Rita Correia da Cunha (árbitro-presidente), Dr. Marcolino Pisão Pedreiro e Dra. Ana Rita do Livramento Chacim, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem Tribunal Arbitral, constituído em 12 de setembro de 2023, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., com o número de identificação fiscal ..., e **B...**, com o número de identificação fiscal ..., ambos residentes na Av. ..., n.º ..., ..., ...-... Linda-a-Velha (doravante designados por “Requerentes”, e individualmente “o Requerente” e “a Requerente”), vieram, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e do artigo 10.º, n.º 1, alínea a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por “RJAT”), requerer a constituição do Tribunal Arbitral e apresentar pedido de pronúncia arbitral (“PPA”), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada de “Requerida” ou “AT”),

1.

com vista à declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) com o n.º 2022..., respeitante ao ano de 2018, no montante de € 330.881,39, e das demonstrações de liquidação de juros e de acerto de contas conexas, no montante global de € 338.551,69, bem como da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que teve como objeto o referido ato de liquidação, juntamente com a restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 07.07.2023, e em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66B/2012, de 31 de dezembro, foi nessa data notificada a AT.

Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto do artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), ambos do RJAT, o Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Coletivo, aqui signatários, que comunicaram a sua aceitação nos termos legalmente previstos. Em 25.08.2023, as partes foram devidamente notificadas dessa designação e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Desta forma, o Tribunal Coletivo foi regularmente constituído em 12.09.2023, com base no disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio.

Acedendo ao pedido de prorrogação para apresentação da resposta por parte da AT, o Tribunal Arbitral agendou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT para 12.12.2023, por despacho de 18.10.2023. A pedido da AT, a reunião foi adiada para 29.01.2024.

A AT apresentou resposta em 10.11.2023 e juntou o processo administrativo em 28.11.2023.

Por requerimento de 11.01.2024, a AT veio expor ao Tribunal Arbitral que o presente PPA é em quase tudo semelhante (e conexas-se) com os processos n.ºs 497/2023-T, 499/2023-T, 500/2023-T e 501/2023-T, que correram termos no CAAD, requerendo, em consequência, o

aproveitamento, nos presentes autos, da gravação da prova testemunhal por si produzida no âmbito do processo n.º 497/2023-T. O Tribunal Arbitral indeferiu o requerimento para aproveitamento de prova testemunhal, mediante despacho de 25.01.2024, indicando que a testemunha em causa deveria apresentar-se nas instalações do CAAD em 29.01.2024.

Em 29.01.2024 teve lugar a reunião do artigo 18.º do RJAT, tendo sido inquiridas duas testemunhas arroladas pelos Requerentes: C..., gerente da sociedade D..., S.A. (doravante “D...”), e E..., antigo gerente da mesma sociedade. Na mesma data, o Tribunal Arbitral determinou a notificação da Sra. F... e do Sr. G..., colaboradores da AT, para nova reunião no dia 26.02.2024. O Tribunal arbitral determinou também a prorrogação do prazo do artigo 21.º do RJAT.

Em 09.02.2024, os Requerentes juntam aos autos cópia da decisão arbitral proferida no processo arbitral n.º 499/2023-T.

Em 26.02.2024 teve lugar a segunda reunião para inquirição de testemunhas, tendo o Tribunal Arbitral ouvido a Sra. F... e o Sr. G..., colaboradores da AT, e notificado as partes para, querendo, apresentarem alegações escritas.

Os Requerentes apresentaram alegações em 29.02.2024 e a Requerida em 12.03.2024. Por despacho de 07.05.2024, o Tribunal determinou a prorrogação do prazo para prolação de decisão arbitral por dois meses.

II. POSIÇÃO DAS PARTES

AT: RELATÓRIO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA (RIT)

A sociedade H..., Lda. (“H...”) foi interposta no negócio jurídico de venda das quotas da sociedade D... de forma a assegurar que a distribuição de lucros acumulados aos sócios desta não seriam tributados em sede de IRS em virtude da aplicação (1) do mecanismo da “*participation exemption*” previsto no artigo 51.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (“IRC”), em conjugação com o disposto no artigo 97.º, n.º 1, alínea c),

do mesmo Código, que permitiria à H... aceder, diretamente, aos lucros e reservas da D... sem sofrer qualquer retenção na fonte, e usar os mesmos para pagar o preço das quotas da D... adquiridas anteriormente, e (2) da isenção de mais-valias resultantes da alienação de quotas adquiridas antes de 1989, que permitiria aos Requerentes aceder, indiretamente, aos lucros e reservas da D... sem sofrer qualquer tributação em sede de IRS.

Assim, “a venda das quotas à H... por parte dos sócios da D... (detentores de três das quotas) teve como consequência que as importâncias monetárias com origem na D... 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 D... (...)

A não intervenção da H... implicaria que os valores de lucros transitados e reservas (capitais próprios) distribuídos pela D... 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 D... – idêntico ao que resultou dos actos e negócios jurídicos artificiosos (venda das quotas da H..., com recebimento do preço não antes de treze meses após a data do contrato de cessão) realizados unicamente com o objectivo de evitar a tributação em sede de IRS.”

Os negócios jurídicos em torno da venda das quotas da D... foram essencial ou principalmente concebidos, por meios artificiosos e com abuso das formas jurídicas, com o objetivo de promover a redução ou eliminação de impostos que seriam devidos caso não tivessem sido utilizados esses meios, considerando-se por isso reunidos os pressupostos legais que constituem fundamento para proceder à aplicação da cláusula geral anti-abuso (“CGAA”) prevista no n.º 2 do artigo 38.º da LGT.

Em consequência, ao “*ser desconsiderada a cessão da quota de A... na D..., temos em 2018 este contribuinte, não como credor da H... pelo preço acordado da cessão da quota efetuada em 2016, mas antes como detentor da referida quota, com direito a receber a parte que proporcionalmente lhe caberia no valor de lucros e reservas com distribuição foi deliberada pela sociedade (...). Deste modo, os fluxos monetários com origem na D... e recebidos por A...,*

seriam considerados rendimentos do SP A, 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)”.

REQUERENTES: PPA E ALEGAÇÕES

A fundamentar o PPA, os Requerentes alegaram, com vista à declaração de ilegalidade e anulação dos atos de liquidação acima identificados, o seguinte:

- a) A liquidação impugnada resulta da aplicação da CGAA prevista no artigo 38.º, n.º 2, da LGT, com referência a rendimentos que a AT qualificou como rendimentos da categoria E (artigo 5.º, n.º 1 e n.º 2, alínea h), do Código do IRS) alegadamente auferidos pelos Requerentes por ocasião da venda de uma quota na sociedade D... em 02.11.2016.
- b) A opção de criação da sociedade H..., com a qual foi realizado um contrato de cessão de quotas entre os sócios da D..., prevendo um pagamento diferido, atendendo à insuficiente liquidez da H..., teve como objetivo que C... adquirisse o controlo da D..., primeiro através da aquisição das quotas de E..., A... e aos herdeiros de I... (entretanto falecido), esperando-se que, numa segunda fase, o sócio E..., que permaneceria como sócio minoritário da H..., vendesse também a sua quota a C..., assim completando-se a passagem do testemunho à nova geração.
- c) Sendo suscitada pela AT a aplicação da CGAA (contida no artigo 38.º, n.º 2, da LGT), entendem os Requerentes que todos os atos descritos não correspondem nem são uma forma artificial de obter uma distribuição de dividendos isenta de retenção na fonte, mas atos adotados com o fim de salvar a D... e possibilitar a sua venda ao invés da sua liquidação, cenário que graças aos esforços dos intervenientes se logrou evitar. Desta forma, é *«absurdo e não menos que caricato que no ponto IV.1 se venha agora em tom conspiratório afirmar que o Requerente tenha praticado qualquer ato com o "propósito último [de] atuar contra os fins essenciais do ordenamento jurídico-tributário"»*.
- d) Conclui assim que, além da relação jurídica cessionário/cedente, análoga à de comprador/vendedor, estabelecida com a celebração do contrato através do qual vendeu a

quota que durante 28 anos deteve na D..., os Requerentes não têm, nem nunca tiveram qualquer relação com a sociedade H... .

- e) Considerando todo o contexto em torno da cessão de quotas celebrada pelos Requerentes em 02.11.2016, é evidente que não houve qualquer motivação essencial, nem principalmente nem mesmo marginal, ou até incidentalmente, dirigida à obtenção de qualquer vantagem fiscal. Ao ceder a sua quota, os Requerentes deixaram de ser seus titulares (com isso perdendo quaisquer benefícios futuros que aquela quota lhes pudesse vir a outorgar), e declarou a mais-valia não tributada que realizaram.
- f) Em síntese, conclui-se que: *sendo o comportamento abusivo que se pretende imputar ao Requerente - a venda da sua quota feita em 02.11.2016 - e o comportamento alternativo a que este deveria ter lançado mão para não obter a "redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico", outro qualquer, então, cabe perguntar (porque o relatório de inspeção também não esclarece): qual seria afinal o comportamento normal, de efeito equivalente ou "idêntico fim económico", não artificioso nem abusivo que o Requerente devia ter celebrado - em alternativa à cessão de quotas que o Requerente quis realizar e celebrou em 02-11-2016? Que negócio normal, de efeito equivalente ou "idêntico fim económico" ao pretendido pelo Requerente (alienar a título definitivo a quota que detinha na D...), seria afinal considerado adequado ou desejável! luz do programa de planificação social e económica pretendido pelos serviços da inspeção tributária?*
- g) Socorrendo-se da análise efetuada no contexto de decisões efetuadas pelo CAAD, os Requerentes afastam a aplicação ao caso concreto do esquema de *distribuição disfarçada de lucros*, que tem vindo a levar a AT a sustentar a aplicação da CGAA. Neste sentido, refere que todas as situações respeitantes às decisões do CAAD em que se manteve a aplicação da CGAA a situações de *distribuição disfarçada de lucros* verificam-se as duas seguintes condições:
- os vendedores de participações sociais são igualmente sócios nas mesmas proporções da sociedade recém-constituída que lhes adquire as participações;

- não existe qualquer contexto que permita concluir, no plano da racionalidade económica do conjunto articulado de operações em análise, por outro propósito que não o de obstar à tributação em sede de IRS dos rendimentos de capitais.
- h) *In casu*, não houve qualquer "transmutação" de "distribuição de lucros e reservas" em "pagamento do preço de quotas" porquanto a operação que os Requerentes realizaram foi, apenas e só, uma alienação de uma parte do seu património.
- i) Fica afastada a exigibilidade de juros compensatórios liquidados, por violação do disposto no artigo 35.º, n.º 1, da LGT, considerando que ficou demonstrado que a sua atuação foi irrepreensível, nada havendo de culposos na conduta dos Requerentes, existindo, quando muito, uma compreensível divergência de entendimento entre os Requerentes e a AT, situação que não poderá dar origem à liquidação e cobrança de juros compensatórios.

Os Requerentes apresentaram alegações escritas no prazo concedido para o efeito, reafirmando os principais aspetos da matéria de facto e de direito expostos no PPA e na fase de prova testemunhal, ao que juntam jurisprudência e doutrina relevante sobre o entendimento exposto. Saliendam ainda que a análise da inspeção tributária é insuficientemente fundada, revelando um total e completo “autismo” quanto aos contextos interpessoais, empresariais, societários e económicos, e as motivações dos sujeitos envolvidos, sem os quais a aplicação da CGAA não se pode compadecer, por colocar em causa o princípio da juridicidade fiscal, com o corolário de tipificação legal prévia e o próprio Estado de Direito, por estarem em causa direitos fundamentais, destas pessoas e das demais. Refere ainda que, ao longo de todo o admirável e exploratório itinerário cognoscitivo empreendido pelos autores do dito relatório, não são identificados os “atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico”.

REQUERIDA: RESPOSTA E ALEGAÇÕES

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta, na qual, em substância, alegou o seguinte:

- a) Os valores recebidos pela H... foram, em cada um dos meses, utilizados para amortizar as dívidas da sociedade aos cedentes das quotas da D... adquiridas em novembro de 2016, como se constata a partir do extrato de bancos e confirma pelas declarações de quitação emitidas pelos credores. O pagamento pela H... aos seus credores, alienantes das quotas da D..., veio a acontecer em 2018 após o encaixe financeiro obtido da distribuição de lucros e reservas pela participada.
- b) Em contraposição com a evolução positiva que caracterizou a situação financeira da D..., a situação financeira da H... afigurava-se bastante distinta, verificando-se que nos exercícios económicos de 2016 a 2021 a sociedade não desenvolveu qualquer atividade económica. A participação financeira na D... constituiu praticamente o único ativo da sociedade H... .
- c) Da análise efetuada ao caso concreto, e considerando o disposto no artigo 38.º, n.º 2 da LGT, bem como os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais já produzidos sobre a matéria, conclui-se que esta norma se aplica à sucessão de atos e negócios jurídicos relacionados com a H... . Em suma, a venda das quotas à H... por parte dos sócios da D... (detentores de três das quotas) teve como consequência que as importâncias monetárias com origem na D... 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 D... .
- d) A não intervenção da H... implicaria que os valores de lucros transitados e reservas (capitais próprios) distribuídos pela D... 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 D... - idêntico ao que resultou dos atos e negócios jurídicos artificiosos (venda das quotas à H..., 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.
- e) De facto, ao terem as quotas sido cedidas a uma sociedade – a H... – 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 D..., este novo sócio (a H...) 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 al. b) do n.º 1 daquele preceito legal: “*a participação (...) tenha sido detida, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à distribuição.*”

- f) A constituição da H..., sem qualquer atividade nem racionalidade económica, não teve outra motivação para além da aquisição das quotas da D..., 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 D... 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.
- g) A aplicação 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 D... realizada pelos Requerentes a favor da H... . Tal significa, para efeitos de tributação em sede de IRS, a desconsideração das verbas contratualmente recebidas por A... a título de pagamento do preço da quota da D..., e a sua qualificação enquanto lucros e reservas e distribuídos, que àquele assistiria, enquanto direito inerente à sua qualidade de sócio da D... . Expurgado o “efeito H...”, sociedade criada para e efetivamente utilizada como veículo com o objetivo de furar à tributação os fluxos monetários com origem na D..., 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.
- h) A requalificação, para efeitos fiscais, dos valores recebidos pelos Requerentes, por

aplicação da CGAA, implica a consideração daquelas verbas como rendimentos de capitais, nos termos do n.º 1 e al. h) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS, tributáveis por via da aplicação do disposto na al. d) do n.º 1 do artigo 72.º do Código do IRS, à taxa especial de 28%.

A Requerida apresentou alegações escritas no prazo concedido para o efeito, reafirmando o teor e sentido de tudo quanto consta da Resposta, designadamente no que se refere à matéria de facto, reiterando, os principais aspetos de direito. Salienta ainda que não pode acompanhar o sentido decisório da decisão arbitral resultante do processo n.º 499/2023-T, junta aos autos pelo Requerente. Mais refere que as decisões dos tribunais arbitrais somente têm eficácia no caso concreto, apenas valendo como meio mediato ou derivado do conhecimento do direito, não constituindo fonte imediata de direito.

III. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído, é competente, tendo em vista as disposições contidas no artigo 2.º, n.º 1, e artigo 5.º, n.ºs. 1 e 3, ambos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, estando ambas regularmente representadas, de harmonia com os artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Não foi suscitada matéria de exceção. O processo não enferma de nulidades.

IV. QUESTÕES A DECIDIR

A análise das questões a dirimir pelo presente Tribunal Arbitral referentes à anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa e da liquidação de IRS contenciosamente impugnadas, respeitante ao ano de 2018, assenta primacial e fundamentalmente nos termos e requisitos de

aplicação do regime da CGAA, constante do artigo 38.º, n.º 2, da LGT, sob a epígrafe “*Ineficácia de atos e negócios jurídicos*”.

Sobre os fundamentos em que assenta o pedido dos Requerentes, oportunamente expostos, entende a Requerida que estamos perante 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 D... 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, a Requerida propõe que sejam considerados ineficazes no âmbito tributário, de modo que seja efetuada a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência, anulando as (alegadas) vantagens fiscais obtidas.

A invocação do regime legal da CGAA implica que, face a todo o descrito, se opere para efeitos tributários a ineficácia da cessão da quota da D... realizada pelos Requerentes a favor da H... . Tal significa, para efeitos de tributação em IRS, a desconsideração das verbas contratualmente recebidas pelos Requerentes a título de pagamento do preço da quota da D..., e a sua qualificação enquanto lucros e reservas e distribuídos, tributáveis como rendimentos de capitais, nos termos do n.º 1 e al. h) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS, tributáveis por via da aplicação do disposto na al. d) do n.º 1 do artigo 72.º do Código do IRS, à taxa especial de 28%.

Desta forma, as questões a responder assentam na análise de facto e de direito sobre os seguintes pressupostos:

- a) Existência de motivações de natureza fiscal e não-fiscal subjacentes à criação H... e ao modelo de alienação da participação social (quota) pelos Requerentes?
- b) Se houve recurso a formas ou meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso de formas jurídicas?
- c) Existência de negócio alternativo com efeito equivalente ou adequado a atingir o mesmo fim (resultado)?

V. MATÉRIA DE FACTO

FACTOS PROVADOS

Para a decisão da causa submetida à apreciação do Tribunal Arbitral, cumpre enunciar os factos relevantes que se julgam provados:

- a) A sociedade por quotas D..., constituída em 12.04.1988, com o capital social de € 24.939,90, teve o Requerente como um dos sócios fundadores (quota representativa de 20% do capital social), juntamente com E... (quota representativa de 30% do capital social), J... (quota representativa de 30% do capital social), e I... (quota representativa de 20% do capital social) (cf. cópia da certidão permanente da sociedade em anexo ao RIT, junto ao PPA como Documento 2 e constante do processo administrativo – facto não controvertido).
- b) O óbito do sócio I... em 27.01.2012 determinou a transmissão da sua quota aos respetivos herdeiros (cf. cópia da certidão permanente da sociedade em anexo ao RIT, junto ao PPA como Documento 2 e constante do processo administrativo – facto não controvertido).
- c) Nos anos de 2012 e 2013, a sociedade D... registou prejuízos decorrentes de perdas relacionadas com o colapso financeiro do então Banco Espírito Santo (BES) e com a redução nos fornecimentos relevantes na sua operação, tendo os sócios acordado quanto à necessidade de uma reestruturação da sociedade e que o controlo da gestão fosse assumido pelo Eng. C... (cf. depoimento das testemunhas E... e C...).
- d) Por referência ao período em questão, emergiram incompatibilidades e problemas no relacionamento o sócio J... e os restantes sócios (incluindo o Requerente), o que dificultou processos de decisão, gestão e relacionamento com clientes (cf. depoimento das testemunhas E... e C...).
- e) A sociedade H... foi constituída em maio de 2016, com o capital social de € 2.500,00, tendo como sócios E... e C... (cf. cópia da certidão permanente em anexo ao RIT, junto ao PPA como Documento 2 e constante do processo administrativo – facto não controvertido).

- f) Em 02.11.2016, os Requerentes (quota representativa de 20% do capital social), E... (quota representativa de 30% do capital social) e os herdeiros de I... (quota representativa de 20% do capital social) cederam as respetivas quotas na sociedade D... à sociedade H... (cf. cópia do contrato de cessão de quotas e respetivo aditamento em anexo ao RIT, junto ao PPA como Documento 2 e constante do processo administrativo – facto não controvertido).
- g) Com esta cessão de quotas, a participação financeira da H... na D... passou a corresponder a 70% do capital social desta última, constituindo a sua atividade principal:

Com a celebração do contrato de cessão de quotas⁹ da D... a H... passou, desde 02-11-2016, a ser detentora de 70% do capital da D... pelo valor total de €3.200.000,00:

unid: euros

Alienantes (*)	Valor nominal da quota	% do capital	Valor venda contrato cessão	Valor acrescido aditamento ao contrato	Valor Total
E... e esposa	7.481,97	30,00%	1.200.000,00	328.500,00	1.528.500,00
Herdeiros de I...	4.987,98	20,00%	1.000.000,00	219.000,00	1.219.000,00
A... e esposa	4.987,98	20,00%	1.000.000,00	219.000,00	1.219.000,00
	17.457,93	70,00%	3.200.000,00	766.500,00	3.966.500,00

(*) Também identificados no contrato de cessão de quotas por "Grupo 1", "Grupo 2" e "Grupo 3";

Esta participação financeira¹⁰ tem constituído praticamente o único ativo da sociedade, como se percebe pelos balanços da H... a 31 de Dezembro:

(cf. RIT, junto ao PPA como Documento 2 e constante do processo administrativo – facto não controvertido).

- h) Nos termos do contrato de cessão de quotas, os Requerentes alienaram a sua quota, com o valor nominal de € 4.987.98, por € 1.000.000,00, tendo sido acordada a dilação do pagamento do preço pelo prazo mínimo de 13 meses e até ao termo do 21.º mês após 02.11.2016 (cf. cópia do contrato de cessão de quotas em anexo ao RIT, junto ao PPA como Documento 2 e constante do processo administrativo – facto não controvertido).
- i) Ainda em 02.11.2016, foi celebrado um aditamento ao contrato de cessão de quotas em apreço mediante o qual as partes acordaram que o preço das quotas fixado no contrato, a pagar a cada cedente, seria acrescido de um determinado montante, caso se realizassem (até ao 24.º mês a contar da data da assinatura do aditamento) três operações pela sociedade D... representativas de um encaixe financeiro no montante de € 1.095.000,00:

1. Estipulam os OUTORGANTES que, caso a sociedade [D...], LDA^a até ao final do 24^o mês a contar da assinatura do presente aditamento, consiga liquidar as suas dívidas e receber os valores referidos nos Considerando acima identificados, no valor de € 1.095.000,00, acrescerá ao preço das cessões de quotas os seguintes montantes:

- E... – 30% desse montante – € 328.500,00;
- HERANÇA DE I... – 20% desse montante de € 219.000,00;
- A... 20% desse montante de € 219.000,00;

Este valor, no montante total de € 766.500,00, será pago, 30 dias após ficar disponível na sociedade, o qual será pago pela SEGUNDA OUTORGANTE [H...], LDA aos PRIMEIROS OUTORGANTES logo que se encontre disponível.

(cf. cópia do aditamento ao contrato de cessão de quotas em anexo ao RIT, junto ao PPA como Documento 2 e constante do processo administrativo – facto não controvertido).

- j) Em 30.11.2016, o Eng. C... foi nomeado gerente (cf. RIT, junto ao PPA como Documento 2 e constante do processo administrativo – facto não controvertido).
- k) A rentabilidade financeira da D... evoluiu da seguinte forma:

unid: euros

RENDIMENTOS E GASTOS	2005 (...)	2010 (...)	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Vendas e serviços prestados	5.511.928,12	5.642.951,47	5.505.991,26	4.205.883,10	4.296.089,45	5.036.723,69	5.094.343,34	6.396.551,64	9.155.283,34
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	1.661.297,70	1.826.561,71	2.503.683,02	1.653.703,12	1.890.119,96	2.078.367,14	2.133.439,36	3.007.555,54	3.961.172,00
Fornecimentos e serviços externos	1.211.600,37	1.411.999,59	1.118.513,24	920.966,49	859.961,80	958.507,87	1.037.401,75	1.298.625,42	1.752.810,52
Gastos com o pessoal	1.584.320,11	2.134.225,80	1.856.802,89	1.739.068,23	1.462.479,57	1.607.919,85	1.677.343,68	1.780.932,58	2.244.279,26
Resultado antes de deprec., gastos de financ. e impostos	1.036.448,02	562.665,37	-463.620,84	244.892,84	388.881,51	540.656,55	359.035,89	326.344,27	939.520,70
Gastos/reversões de depreciação e de amortização	321.848,87	168.395,19	105.469,65	171.696,40	145.195,47	166.543,26	154.002,83	166.136,16	176.419,86
Resultado operacional (antes de gastos financ. e imposto):	714.599,15	394.270,18	-569.090,49	73.196,44	243.686,04	374.113,29	205.033,06	160.208,11	763.100,84
Juros e gastos similares suportados	41.639,09	20.250,06	28.797,81	5.866,77	3.843,24	1.531,23	3.164,71	5.422,82	20.214,03
Resultado antes de impostos	769.617,19	374.020,12	-597.888,30	67.329,67	239.842,80	372.582,06	201.868,35	154.785,29	742.886,81
Imposto sobre o rendimento do período	213.690,74	105.771,65	66.609,00	38.538,75	-67.714,82	105.696,59	40.125,03	46.529,71	190.445,75
Resultado líquido do período	555.926,45 (...)	268.248,47 (...)	-664.497,30	28.790,92	307.557,62	266.885,47	161.743,32	108.255,58	552.441,06

(cf. quadro constante do RIT e correspondentes registos contabilísticos de suporte identificados como anexo n.º 12 do RIT – facto não controvertido).

- l) Em 18.01.2018, os sócios da sociedade D... deliberam em assembleia geral a distribuição de lucros (resultados transitados) pelos sócios, no montante de € 4.200.000,00

(transferências realizadas em fevereiro) - cf. cópia da ata n.º 63 em anexo ao RIT, junto ao PPA como Documento 2 e constante do processo administrativo – facto não controvertido).

- m) Posteriormente, foi realizada nova deliberação de distribuição de capitais próprios (reservas no montante de € 1.100.000,00, transferidas em junho) (cf. RIT, junto ao PPA como Documento 2 e constante do processo administrativo – facto não controvertido).
- n) A sociedade H... recebeu os lucros distribuídos pela D... sem retenção na fonte, nos termos do regime da “*participation exemption*” previsto no artigo 51.º do Código do IRC (cf. RIT, junto ao PPA como Documento 2 e constante do processo administrativo – facto não controvertido).
- o) Em fevereiro e junho de 2018, a sociedade H... pagou aos Requerentes o montante de € 1.219.000,00 pela cessão de quotas na sociedade D...:

DECLARAÇÃO

Eu abaixo assinado, A..., portador do B.I. Vitalício com o nº ..., declaro pela presente, que recebi de H... Lda. um cheque emitido pelo Novo Banco, com o nº ..., no valor de € 1.000.000 (um milhão de Euros), destinada a pagar o preço da quota de € 4.987,98 da Sociedade D... Lda. que vendi à H... Lda.

A...
22/02/2018

DECLARAÇÃO

Eu abaixo assinado, A..., portador do B.I. Vitalício com o nº ..., declaro pela presente, que recebi de H... Lda. um cheque emitido pelo Novo Banco, com o nº ..., no valor de € 219.000 (duzentos e dezanove mil Euros), no seguimento do que foi estipulado no “Aditamento ao Contrato de Cessão de Quotas celebrado em 2 de Novembro de 2016”, quanto à verificação de condições de acréscimo de preço da quota cedida, que assim ficou com um preço final de 1.219.000,00 Euros (um milhão duzentos e dezanove mil Euros)

A...
22/06/2018

(cf. cópia dos respetivos cheques e declarações de quitação identificados em anexo ao RIT, junto ao PPA como Documento 2 e constante do processo administrativo – facto não controvertido).

- p) Em 2018, os Requerentes (casados) optaram pela tributação conjunta dos rendimentos para efeitos de IRS, tendo declarado, no Anexo G1 da Modelo 3 do IRS, a mais-valia decorrente da alienação da quota na D..., no montante de € 1.214.012,02 (correspondendo à diferença entre € 1.219.000,00 e € 4.987,98), como não tributada porquanto a dita quota

teria sido adquirida antes de 01.01.1989, ao abrigo do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 (cf. RIT, junto ao PPA como Documento 2 e constante do processo administrativo – facto não controvertido).

- q)** Em 21.10.2021, as quotas da H... foram transmitidas para a sociedade K..., S.A., sem residência em território português, gerida por dois indivíduos não residentes em Portugal (cf. RIT, junto ao PPA como Documento 2 e constante do processo administrativo – facto não controvertido).
- r)** Em 2022, a sociedade H... adquiriu a quota da D... ao sócio J..., passando a deter 100% do capital desta sociedade (cf. RIT, junto ao PPA como Documento 2 e constante do processo administrativo – facto não controvertido).
- s)** Ainda em 2022, a sociedade H... foi fundida com a sociedade D... (cf. RIT, junto ao PPA como Documento 2 e constante do processo administrativo – facto não controvertido).
- t)** Na sequência da ordem de serviço O12022..., os Requerentes foram sujeitos a um procedimento de inspeção tributária interna de âmbito parcial, em sede de IRS, com referência ao período de tributação de 2018 (cf. RIT, junto ao PPA como Documento 2 e constante do processo administrativo – facto não controvertido).
- u)** Em 12.10.2022, os Requerentes foram notificados do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, a fim de serem desenvolvidas as necessárias diligências tendentes ao sancionamento pela Senhora Diretora-Geral da AT da aplicação da CGAA prevista no artigo 38.º da LGT, conforme dispõe o n.º 3 do artigo 63.º do CPPT, tendo os Requerentes exercido o direito de audição (cf. documento constante do processo administrativo e RIT, junto ao PPA como Documento 2 e constante do processo administrativo – facto não controvertido).
- v)** Os Requerentes foram notificados do RIT, no qual se pode ler com referência à aplicação da CGAA:

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 e pormenorizadamente descritos acima, que se enunciam:

- A constituição, em Maio de 2016 da sociedade [H...] na qual o à data ainda sócio da [D...] (que veio também a ceder a sua quota em Novembro de 2016) [E...] [D...], 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 [D...] e a [H...] (cessionária), negócio de que destacamos:
 - a acordada dilação no pagamento do preço das quotas – prazo mínimo de treze meses – que permitiria à SIMBIOSORBIS receber os lucros a distribuir pela [D...] pelo valor ilíquido, sem retenção de imposto na fonte beneficiando do regime de *participation exemption* previsto no 51.º do CIRC;
 - com a titularidade de 70% do capital da [D...], [H...] passou a deter o poder de decisão na [D...] nomeadamente no respeitante à distribuição de lucros e reservas pelos sócios (montantes e datas);
- Em 18-01-2018, os sócios da [D...] 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 [H...] 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 o sujeito passivo, [A...] titular de uma dessas quotas.

Descrição do negócio ou ato com idêntico fim económico:

A SIMBIOSORBIS 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 resumem ao seguinte:

- em 2016, a aquisição de três quotas da [D...] 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 [D...] 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;

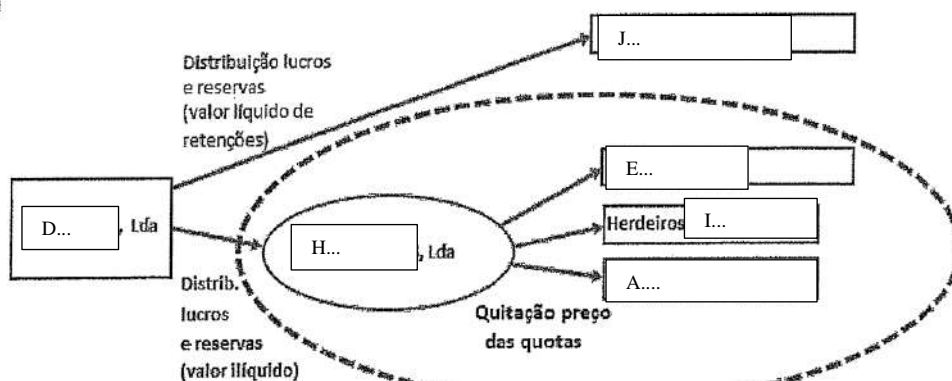
[A...] - NIF [] / [B...] - NIF []

- nos vários exercícios económicos, o registo contabilístico dos ganhos decorrentes da valorização da participação social detida na ¹⁶.

Conforme referido no ponto III.3.2 acima, encontra-se registado na Conservatória de Registo Comercial, com data de 28-06-2022, projeto de fusão por incorporação da na , mais um elemento indiciador de que se encontra esgotado o objetivo subjacente à constituição da sociedade, que serviu como elo de interposição entre a e os seus anteriores sócios, no que respeita à distribuição de lucros e reservas, visando o afastamento da incidência de IRS.

Em suma, desde a sua constituição, a limitou-se a adquirir três das quatro quotas representativas do capital social da Sem meios financeiros, quer próprios, quer alheios por recurso a financiamento, o preço destas participações foi pago aos anteriores sócios da (cedentes das quotas), por utilização do encaixe financeiro operado pelo recebimento dos lucros e reservas distribuídos pela própria 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 por parte dos sócios da (detentores de três das quotas) teve como consequência que as importâncias monetárias com origem na 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 .



¹⁶ Pela adoção do método da equivalência patrimonial;

- NIF / - NIF

A interposição da [H...] entre a [D...] 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 [D...]", 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 36.º da LGT.

A não intervenção da [H...] implicaria que os valores de lucros transitados e reservas (capitais próprios) distribuídos pela [D...] 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 [D...] - idêntico ao que resultou dos atos e negócios jurídicos artificiosos (venda das quotas à [H...] com recebimento do preço não antes de treze meses após a data do contrato de cessão) realizados unicamente com o objetivo de evitar a tributação em sede de IRS.

De facto, ao terem as quotas sido cedidas a uma sociedade - a [H...] - 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 [D...], este novo sócio (a [H...]) 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 CIRCS, já que foi cumprida a condição prevista na al. 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 [H...] permitiu aos anteriores sócios da [D...] receber os valores monetários pagos pela [D...] ao sócio [H...], 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 [D...] 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

A... - NIF [] / B... - NIF []

capital social da D... que decidiram, enquanto donos e legítimos possuidores das mesmas, de comum acordo, ceder as suas participações sociais na D... a favor da H...¹⁷, 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 D... E... – quem teve um papel mais dinâmico e intenso em todo o processo, na medida em que:

- assumiu o papel de sócio da H... com uma quota representativa de 49% do capital, juntamente com um outro sócio, C..., um colaborador da D...¹⁸;
- enquanto sócio e gerente da H..., após a cessão da sua quota na D... a favor da primeira sociedade, manteve o seu cargo de gerente na D..., não já como sócio com uma quota de 30% do capital, mas como representante da sócia H... detentora de 70% do capital;

certo é que o seu duplo estatuto, com poder de decisão na H... e poder de decisão reforçado na D... 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 H..., que passou dessa forma a deter 70% do capital da D... Ao tomar a decisão de ceder à H... a quota que detinha representativa de 20% do capital da D..., aceitando os termos do Contrato de Cessão, A... permitiu a E... assumir um papel determinante na deliberação da D... sobre a distribuição de lucros e reservas aos sócios – o "quanto" e o "quando" – bem como nas decisões, na esfera da D... 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 D... a título de distribuição aos sócios de lucros e reservas, teriam sido sujeitos a IRS.

A constituição da H... sem qualquer atividade nem racionalidade económica, não teve outra motivação para além da aquisição das quotas da D... 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 D... e a sua canalização para os anteriores

¹⁷ enquanto o detentor da "quarta" quota, representativa de 30% do capital da D... optou por não alienar a sua quota no contexto das operações em apreço;

¹⁸ Com rendimentos da categoria A (trabalho dependente) pagos pela D...

A... - NIF / B... - NIF

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 e 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

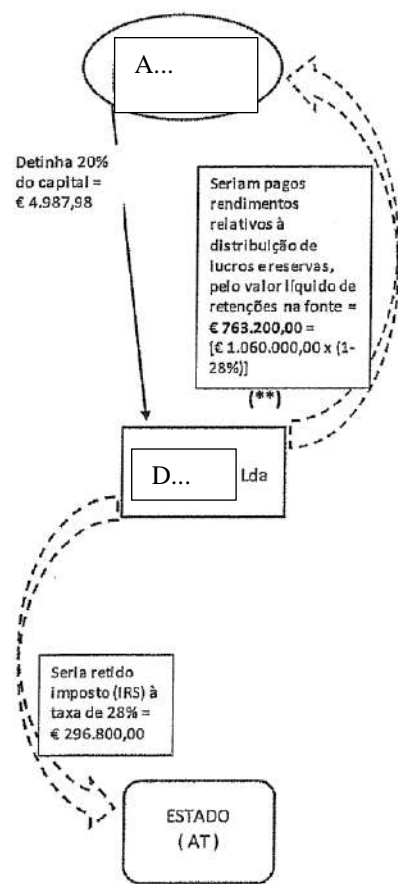
A convocação do regime legal da CGAA implica que, face a todo o descrito, se opere para e com efeitos tributários, a ineficácia da cessão da quota de realizada pelo SP A, a favor da . Tal significa, para efeitos de tributação em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, a desconsideração das verbas contratualmente recebidas por a título de pagamento do preço da quota de e a sua qualificação enquanto lucros e reservas e distribuídos, que àquele assistiria, enquanto direito inerente à sua qualidade de sócio da .

Expurgado o "efeito ", sociedade criada para e efetivamente utilizada como veículo com o objetivo de furtar à tributação os fluxos monetários com origem na 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".

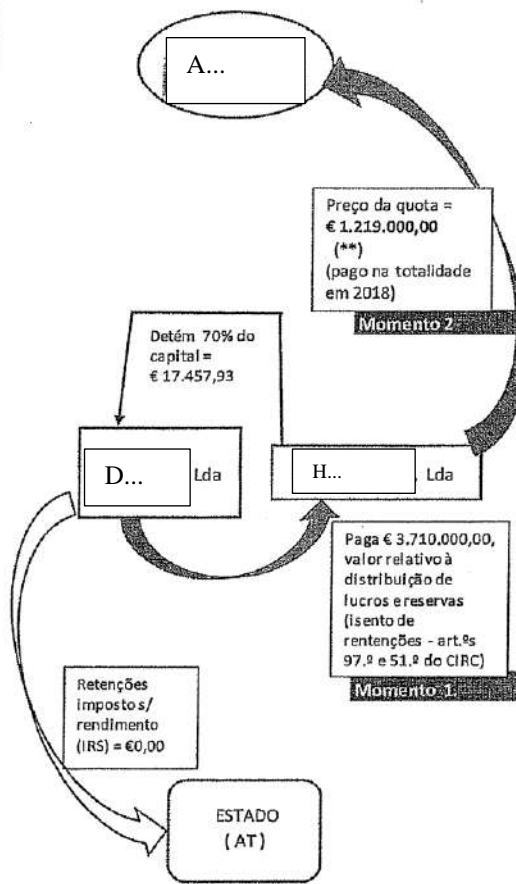
Ao ser desconsiderada a cessão da quota de na temos em 2018 este contribuinte, não como credor da pelo preço acordado da cessão da quota efetuada em 2016, mas antes como detentor da referida quota, com direito a receber a parte que proporcionalmente lhe caberia no valor de lucros e reservas cuja distribuição foi deliberada pela sociedade (total de €5.300.000,00). Deste modo, os fluxos monetários com origem na e recebidos por seriam considerados rendimentos do SP A, 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).

- NIF / - NIF

Distribuição de lucros e reservas,
SEM interposição da H... Lda



Distribuição de lucros e reservas,
COM interposição da H... Lda



--- Fluxos reformulados, por desconsideração da cessão da quota;
→ Fluxos efetivamente realizados;

(**) No ano de 2018 foram feitos 2 pagamentos parciais, no total de € 1.219.000,00, (pagamento integral da quota cedida à H...)

(*) Caso não tivesse existido a intervenção da H... (mantendo-se dessa forma A... na posse da sua quota na D... representativa de 20% do capital social), teria este direito a um montante de lucros e reservas distribuídos de € 1.060.000,00 (20% x € 5.300.000,00); apesar de a quota ter sido cedida por um valor superior, será considerado o valor de € 1.060.000,00 (rendimento do "ato com idêntico fim económico") para efeitos de cálculo da vantagem fiscal obtida pelo sujeito passivo, como adiante esclarecido;

A... - NIF / B... - NIF

OI2022

A não celebração do contrato de cessão de quotas, a favor da H..., por parte de A... conduziria a que este tivesse recebido parte dos valores distribuídos pela D... a título de lucros e reservas, na qualidade de sócio. Com a sua efetiva colocação à disposição, esses valores constituiriam rendimentos de capitais na esfera do sócio, 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, A... teria recebido os montantes que lhe caberiam a título de lucros e reservas distribuídos, pelo valor líquido, subtraídas as retenções de IRS ao valor líquido. Tal não aconteceu já que os fluxos monetários entregues à H... e que por essa via chegaram à esfera de A... não foram pela D... sujeitos a retenção na fonte, por aplicação do artigo 51.º do CIRC.

Face às operações praticadas, a D... atuou legitimamente no cumprimento das obrigações de retenção na fonte, enquanto entidade pagadora dos rendimentos, conforme o 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 efetivo beneficiário das vantagens fiscais obtidas o SP A, A... também um dos 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 por A... por aplicação da CGAA, implica a consideração daquelas verbas 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 reconstrução da situação tributária do beneficiário caso não tivessem ocorrido os factos artificiosos que geraram as vantagens fiscais apuradas. Como tal, deverá ser desconsiderada, para efeitos fiscais, a operação realizada por A... relativa à cessão a favor da H... da quota de que era titular no capital da D...

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

A... - NIF [] / B... - NIF []

Consistindo a vantagem económica obtida, na não sujeição a retenção na fonte à taxa de 28%, a que os valores recebidos da 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 por :

Apuramento da vantagem fiscal obtida por <input type="text"/>		em 2018	
	Pagamento pela <input type="text"/> a título de pagamento pela cessão da quota da <input type="text"/>	Pagamento diretamente pela <input type="text"/> a título de lucros e reservas distribuídos aos sócios (*)	Vantagem Fiscal obtida
	(1)	(2)	(1 - 2)
	(negócio desconsiderado)	(negócio c/ idêntico fim económico)	
	€ 159.000,00		
Valor recebido pelo SP A	€ 1.060.000,00	€ 763.200,00	€ 296.800,00
	Total € 1.219.000,00		

(*) O recebimento de valores a título de lucros e reservas teria sido sujeito, pela a retenção na fonte de IRS, à taxa de 28% [(763.200,00 = 1.060.000,00 x (1-28%));

Como já acima referido, a quota foi cedida à por €1.219.000,00, valor superior ao montante que teria sido recebido da 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 proporcionalmente à quota de 20% no capital, e sobre os quais seria efetuada a retenção de IRS¹⁹.

V.1.3 Conclusão

Em suma, face a todo o exposto, tendo sido explanados os termos da realização de uma sucessão de atos e negócios jurídicos, cujo desenho se encontra determinado em função da obtenção de um dado resultado fiscal, que não se verificaria caso estes não tivessem ocorrido com os contornos verificados, tal como previsto no n.º 2 do artigo 38.º da LGT, considera-se que estes atos e negócios jurídicos devem ser considerados *ineficazes no âmbito tributário, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se*

¹⁹ O facto de o valor de cessão da quota ser superior àquele que seria recebido a título de lucros e reservas distribuídos (negócio com idêntico fim económico) ficará a dever-se à efetiva transmissão da quota para a , depreendendo-se que a diferença de valores terá constituído uma espécie de "preço" por essa transmissão; considerando a vantagem ou poupança fiscal, este preço (efetiva contrapartida pela transmissão da quota) não ascendeu a €159.000,00, mas antes a €455.800,00 (diferença entre o montante efetivamente recebido pela cessão da quota e o montante líquido de retenções que seria recebido da como lucros e reservas distribuídos, mantendo a propriedade da quota = €1.219.000,00 - 763.200,00).

- NIF / B... - NIF

produzindo as vantagens fiscais referidas, tal como dita o referido preceito legal.

Em termos de requisitos regimentais, para aplicação da citada norma anti-abuso é exigido o cumprimento das regras de procedimento administrativo insitas no artigo 63.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Em particular no que respeita aos elementos que devem obrigatoriamente constar do projeto e do relatório final de inspeção, encontram-se os mesmos plasmados no n.º 3 do artigo 63.º do CPPT, que se transcreve:

3 - A fundamentação do projeto e da decisão de aplicação da disposição anti-abuso referida no n.º 1 contém necessariamente: (Redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)²⁰

- a) A descrição do negócio jurídico celebrado ou do ato jurídico realizado e dos negócios ou atos 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 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 obtenção de vantagens fiscais.

Atento todo o acima exposto no presente relatório de inspeção, consideram-se cumpridos os requisitos, cumulativos, previstos naquela norma, concretamente os três pontos em que se divide a alínea a) e o previsto na alínea b) do n.º 3, como segue:

(i) A descrição do negócio jurídico celebrado ou do ato jurídico realizado

Encontra-se amplamente explanado, acima, os negócios e atos jurídicos praticados, de forma conjugada - designadamente a constituição da , a celebração do contrato de cessão de quotas e a amortização dos créditos dos cedentes por utilização dos meios financeiros obtidos, pela , no processo de distribuição de lucros e reservas pela

(ii) A descrição dos negócios ou atos de idêntico fim económico

Conforme explicado acima, os intervenientes nos referidos negócios, delineados de modo artificioso, obteriam idêntica finalidade económica - recebimento dos lucros e reservas distribuídos pela - caso tivessem mantido as respetivas posições enquanto detentores de partes do capital da sociedade.

(iii) A indicação das normas de incidência que se lhes aplicam

Também para efeitos do previsto na parte final do n.º 2 do artigo 38.º da LGT, encontram-se acima indicadas as normas aplicáveis na tributação dos valores recebidos, que, desconsiderando os negócios referidos em (i), serão qualificados como rendimentos da Categoria E de IRS - Rendimentos de capitais nos termos do n.º 1 e al. h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS.

²⁰ Em vigor à data dos factos;

A... - NIF / B... - NIF

No que respeita ao cumprimento da alínea b) do n.º 3 do artigo 63.º do CPPT ficou, pelo acima exposto no presente documento demonstrado que os negócios e atos jurídicos praticados foram-no principal ou essencialmente dirigidos à obtenção de vantagem fiscal, consubstanciada na eliminação de imposto (IRS), que seria devido no caso de ato ou negócio com idêntico fim económico.

Ficou demonstrado que os atos e negócios em causa praticados pelos intervenientes, anteriores detentores de três quotas da D... numa atuação concertada e concertados entre si, na forma e sequência em que foram celebrados, num diagrama artificioso pré-definido, tiveram como último desiderato a obtenção da vantagem fiscal pelos ditos intervenientes (a eliminação da tributação, em sede de IRS, dos lucros e reservas distribuídos pela D...).

Foi pormenorizadamente revelado que a H... enquanto foi detida, até Outubro de 2021, por E... e por outro sócio, C..., não exerceu qualquer atividade económica²¹, concluindo-se que a sua criação teve como único escopo a aquisição de capital da D... (70%), constituindo desta forma um instrumento de interposição entre a D... e os cedentes das quotas desta sociedade, no que respeita à distribuição de lucros e reservas, permitindo a eliminação da tributação em IRS dos valores distribuídos, ao proporcionar a transmutação de "lucros e reservas distribuídos" em "amortização de créditos". A concretização do objetivo de poupança fiscal, só foi possível mediante a atuação concertada de todos os anteriores detentores de três das quotas representativas do capital da D... ao tomarem a decisão de as cederem à H..., nas específicas condições da transação, designadamente em termos do prazo de recebimento do preço. Adicionalmente, foi relevante o particular papel de E... que enquanto sócio-gerente da H... e gerente da D... deteve o necessário poder de decisão em ambas as sociedades, essencial à concretização da vantagem fiscal pretendida.

Desta forma se encontra demonstrado que os atos e negócios jurídicos que compõem a estrutura delineada de modo artificioso, não obstante serem, quando tomados de forma isolada, em si mesmos válidos, legítimos e lícitos, não se lhes vislumbra, como detalhadamente descrito no presente relatório de inspeção, qualquer substância económica, tendo somente servido, na sua forma conjugada, ao cumprimento do objetivo pré-definido de elisão 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 entregues²² pela H... com a natureza de pagamento do preço da quota

²¹ Em claro afastamento face ao quadro normativo que enquadra a noção de sociedade comercial, designadamente os artigos 1.º e 2.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC) e o artigo 980.º do Código Civil.

²² Na parte correspondente aos lucros e reservas que seriam recebidos diretamente da D...

transmitida por A... e a sua qualificação tributária, enquanto lucros distribuídos ao mesmo, propõe-se que seja efetuada a correção que reponha a tributação devida:

un/d: euros			
Cheque n.º	à Ordem de	Data	Valor
<input type="text"/>	A...	22-02-2018	1.000.000,00
	A...	20-06-2018	219.000,00
			1.219.000,00
Valor correspondente à "distribuição de lucros e reservas"			1.060.000,00

A requalificação dos atos para efeitos tributários, conforme acima descrito neste relatório, implica a tributação em IRS na esfera do SP A, A..., e concomitantemente do SP B, por força da entrega da declaração de IRS em que foi exercida a opção pela tributação conjunta.

Considerada a verba de €1.060.000,00 recebida em 2018 pelo SP A, 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%.

Deste modo, propõe-se a correção da declaração de rendimentos dos sujeitos passivos relativa ao ano de 2018, acrescendo os referidos rendimentos, sem englobamento nos termos do artigo 22.º, n.º 3, al. b), nos seguintes moldes:

ANO DE 2018

un/d: euros			
	Declaração de 22-06-2019	Correção proposta	Valores corrigidos
(1) Rendimento Global (*)	102.255,27	0,00	102.255,27
(2) Deduções Específicas	12.048,72	0,00	12.048,72
Rendimento Coletável (1) - (2)	90.206,55	0,00	90.206,55
(3) Imposto relativo a Tribut. Autónomas (28%)	0,00	296.800,00	296.800,00
(4) Rendimentos implícitos (4) = (3) / 28% (**)	0,00	1.060.000,00	1.060.000,00

(*) Rendimentos da Categoria A (trabalho dependente e pensões), da Categoria B (rendimentos profissionais / empresariais) e da categoria F (rendimentos prediais) do sujeito passivo A e do sujeito passivo B;

(**) Rendimentos da Categoria E (rendimentos de capitais) CORRIGIDOS, não englobados conforme resulta do artigo 22.º, n.º 3, al. b) do CIRS;

A... - NIF / B... - NIF

Prevê o artigo 22.º n.º 3, alínea b) *in fine*, a possibilidade de englobamento, por opção do sujeito passivo, do rendimento sujeito à taxa especial prevista no artigo 72.º, n.º 1, alínea d), ambos do CIRS.

Considerando-se cumpridos os quesitos previstos no n.º 2 do art.º 40.º-A, em caso de opção pelo englobamento os rendimentos obtidos (corrigidos) serão considerados em apenas 50%, por aplicação do n.º 1 do mesmo articulado.

De sublinhar que sobre o imposto que vier a ser liquidado na sequência da correção proposta, serão devidos juros compensatórios, nos termos do artigo 35.º da LGT, por remissão do artigo 91.º do CIRS.

(...)

X.2 Análise da petição apresentada

No exercício do direito de audição prévia, vem o contribuinte apresentar os motivos que fundamentam a sua discordância face às correções propostas no projeto de relatório de inspeção.

Não obstante o dever de pronúncia que recai sobre a AT, em sede específica de direito de audição não tem a mesma que se pronunciar "ponto por ponto", quanto a cada um dos argumentos invocados pelo sujeito passivo, dado que, como refere o acórdão do STA de 10-03-2011, processo n.º 027/11 "(...) o artigo 100.º do CPA não obriga a Administração a responder ponto por ponto a todas as objeções dos administrados, pois não vigoram aí as regras adjetivas relacionadas com ónus de impugnação ou omissão de pronúncia (...)".

Neste sentido, no que respeita aos argumentos aduzidos na petição apresentada, serão os mesmos considerados de forma global, como segue.

1. Em termos gerais, afigura-se-nos que a argumentação do mandatário do sujeito passivo se baseia numa interpretação redutora do projeto de relatório de inspeção, fixando-se em duas ideias base construídas com o objetivo de fundamentar a sua posição:

- o negócio jurídico que consistiu na transmissão da quota detida por A... no capital da D..., é tomado *de per sí*, isolado dos demais atos e negócios enunciados e dos restantes intervenientes enunciados no PRI
- o objetivo do sujeito passivo ao decidir a venda da sua participação social foi o de "ceder a sua quota a título oneroso e definitivo" realizando "uma mais-valia na venda do negócio" e deixando de ser sócio da D... pela saída dessa participação da sua esfera jurídica, situação que o sujeito passivo "sempre pretendeu e se mantém até hoje".

2. Toda a exposição apresentada, que pretende contrariar inequívoca e totalmente a posição expressa no projeto de relatório de inspeção, desenvolve-se num conjunto de afirmações sobre uma pretensa independência do ato de venda da quota detida pelo sujeito passivo no capital da [D...], bem como sobre uma suposta autonomia do próprio sujeito passivo relativamente a qualquer outro negócio e entidade, singular ou coletiva.

3. Ora, como bem se compreende da leitura do projeto de relatório de inspeção tributária, toda a fundamentação em que se alicerça a proposta de aplicação da Cláusula Geral Anti abuso é realizada com referência a um **conjunto articulado de negócios e factos jurídicos e societários**, que tiveram lugar numa específica cadência temporal e envolveram um grupo de pessoas e duas sociedades (a [D...] e a [H...]).

A... - NIF [] / B... - NIF []

4. Somente a **análise dos atos e negócios realizados, no seu conjunto**, conforme apresentação nos capítulos IV. e V. dos documentos produzidos no âmbito da presente ação inspetiva²³, justifica a aplicação da cláusula geral anti abuso, consubstanciada na proposta de desconsideração, para efeitos fiscais, do negócio de transmissão, a favor da sociedade [H...] de três das quotas representativas do capital da [D...], uma das quais detida por [A...]

5. No documento de exercício do direito de audição prévia são os factos referidos de forma a isolar a atuação do sujeito passivo, descontextualizando-o do negócio global, cujas implicações e relações nos são evidentes.

6. Desde logo, é afirmado que o sujeito passivo procedeu à alienação da sua quota de 20% do capital da [D...] - um negócio que há muito procurava realizar - em resposta à proposta apresentada pela [H...], entidade com a qual não tem nem teve qualquer outra relação comercial ou outra. Abstendo-se de referir que essa transmissão não foi realizada isoladamente, mas integrada numa operação contratual de cessão de três das quatro quotas da [D...], em conjunto com os à data titulares das duas outras quotas, de modo que a [H...] passou a deter a maioria (70%) do capital da [D...]

7. Afirmando repetidas vezes que o sujeito passivo nada tem a ver com os factos posteriores à operação de venda da sua participação social, descritos no projeto de relatório de inspeção, assim como é alheio ao historial da [D...] após novembro de 2016, tal como lhe é totalmente indiferente a forma como a entidade adquirente da quota obteve os fundos para pagar o preço devido pela cessão. Acrescentando que optou pela venda à [H...] porque essa entidade se apresentou com uma proposta válida e credível.

8. Não tendo o sujeito passivo qualquer relação com a [H...] - como afirma - estranha-se considerar, em 2016, válida e credível uma proposta apresentada por uma sociedade constituída nesse ano, com um capital social de €2.500,00, sem atividade, sem ativos e que se propõe pagar o preço da quota somente 13 meses após a assinatura do contrato de cessão (a sociedade que, como referido no projeto de relatório, não passou de uma sociedade "veículo" desprovida de sentido económico, sem qualquer atividade operacional, constituída como instrumento necessário no conjunto articulado de atos e negócios jurídicos conducentes à obtenção da vantagem fiscal).

9. Sendo essa estranheza afastada, quando se inferem, como explanado acima nos capítulos IV. e V., relações profissionais que naturalmente terão evoluído para relações pessoais, construídas ao longo de 28 anos entre o sujeito passivo e outro sócio e gerente da [D...], [E...], também sócio e gerente da [H...]

10. Só assim se compreende que o sujeito passivo tenha considerado a proposta de compra da quota pela H... como válida e credível.

11. E são essas relações pessoais - com E... e com o outro sócio e gerente da H... C..., funcionário da D... e também gerente desde novembro de 2016 - que, a par da dita confiança depositada na H... afastam a incerteza invocada pelo sujeito passivo, "porque dependente de terceiros", relativamente à possibilidade de concretização do ato ou negócio jurídico de idêntico fim económico (o recebimento da sua parte, diretamente da D..., na distribuição de lucros e reservas).

12. As semelhanças entre os dois cenários - atos ou negócios jurídicos - que na apresentação do sujeito passivo pretendem ser afastadas pela insistência na ideia de que o mesmo pretendia vender a sua quota na D..., deixando de ser seu sócio, consistem, como explicado nos fundamentos da proposta de aplicação da cláusula geral anti abuso:

- no resultado final que ambos permitiriam aos titulares das participações sociais: retirar da sociedade, parte dos proventos gerados e acumulados ao longo dos muitos anos de atividade;

- no facto de ambas as possibilidades serem exequíveis, atendendo ao interesse comum dos detentores das três quotas que vieram a ser cedidas e às relações de confiança com os membros dos órgãos sociais das duas sociedades envolvidas.

13. Sendo precisamente esse interesse comum e convergência de vontades dos detentores das três quotas, que possibilitaria, à data da cessão de quotas (final de 2016) prosseguir a realização do negócio ou ato de idêntico fim económico - receber lucros e reservas diretamente da D..., por deliberação em assembleia geral da sociedade - contrariamente ao afirmado nos pontos 93. e 94. do exercício do direito de audição do sujeito passivo já que, no seu conjunto, os titulares daquelas quotas detinham direitos de voto relativos a 70% do capital.

14. Podendo ainda, tendo igualmente presente esse interesse comum e convergência de vontades dos detentores das três quotas, bem como as relações de confiança entre os mesmos, ser possível admitir que o mesmo objetivo invocado pelo sujeito passivo - ceder a sua quota, deixando de ser sócio da D... - em concordância com os presumidos objetivos das duas pessoas que constituíram a H... (deter o controlo de gestão da D..., através da aquisição da maioria do seu capital) poderia ter sido alcançado numa arquitetura de negócio consideravelmente mais simples, sem a interposição da H... através da venda das quotas diretamente a C... e a E...

15. No que concerne aos pontos 98 a 102 do exercício de direito de audição apresentado, sobre a mais-valia obtida pelo sujeito passivo em 2016 na venda da sua participação social e a não sujeição desse rendimento a

A... - NIF / B... - NIF

IRS mercê da aplicação do regime transitório de tributação previsto no diploma que aprovou o Código do IRS, não compreendemos a alusão a estes factos já que a aplicação da cláusula geral anti abuso proposta no projeto de relatório de inspeção não se refere a estes rendimentos, mas àqueles que resultariam do ato ou negócio com o mesmo fim económico: o recebimento de lucros e reservas distribuídos, com a manutenção da posse da quota, que a qualquer momento poderia ser cedida, usufruindo nessa data o sujeito passivo da referida vantagem de não sujeição a IRS. Tanto assim que, no mesmo documento de exercício do direito de audição, é reconhecido no ponto 30. que *"no ponto IV.2 do projeto de relatório são detalhados, nas suas três alíneas, essencialmente o seguinte: (...) na alínea b), o cumprimento por parte do Requerente, das suas obrigações acessórias, explicitando o regime de sujeição, aplicável em sede de IRS sobre os ganhos resultantes da transmissão onerosa daquela quota, por força do artigo 5.º do Decreto Lei n.º 442-A/88"*.

16. Quanto à afirmação insita nos pontos 11 e 12 do direito de audição prévia, segundo a qual a cessão da quota a favor da H... foi levada a cabo no *"exercício do direito (fundamental) do sujeito passivo ao livre desenvolvimento da sua vida económica, previsto nos artigos 61.º n.º1, 80.º al. c) e 86.º n.º 2 da CRP"*, tal direito não é de modo algum colocado em causa como exposto no projeto de relatório designadamente em transcrições de excertos de textos doutrinários de alguns autores²⁴. Nem o poderia ser pois seria uma intromissão na liberdade e autonomia de atuação do sujeito passivo. Como referido no capítulo V. acima, não é a legitimidade de cada um dos atos e negócios jurídicos que é posta em causa, 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. De qualquer forma, não é a legalidade dos atos e negócios jurídicos a questão em análise, mas sim, conforme previsto no artigo 38.º da LGT, a **ineficácia no âmbito tributário dos atos e negócios jurídicos celebrados**. A Autoridade Tributária não pretende contrariar as decisões e estratégias do negócio, contudo tem a mesma o dever de questionar o mérito das mesmas sob o ponto de vista dos impactos fiscais.

17. Relativamente ao aludido no ponto 44, refere-se que, o motivo de abertura do presente procedimento administrativo é o explicitado, desconhecendo-se a existência de qualquer denúncia.

X.3 Conclusão

No sentido de evitar repetir as explanações e fundamentações constantes nos capítulos IV. e V. acima, consideramos ser apenas de sublinhar que, em suma, no exercício do direito de audição do sujeito passivo não são contestados os valores de correção de imposto propostos, sendo ao invés atacada a aplicação da norma antiabuso, pela exposição de argumentos ancorados numa visão redutora dos factos ocorridos nos anos de 2016 e 2018 - descritos em pormenor nos capítulos IV. e V. acima - visão essa concebida num exercício de

²⁴ Ver páginas 22 e 23 do projeto de relatório: citados GUSTAVO LOPES COURINHA e SALDANHA SANCHES;

A... - NIF / B... - NIF

descontextualização com vista a restringir os acontecimentos a um único negócio (a venda da participação pelo sujeito passivo) pretensamente realizado de modo autónomo, sem ter por base qualquer tipo de motivação fiscal, ao qual não seria aplicável a cláusula geral anti abuso prevista no n.º 2 do artigo 38.º da LGT.

Ao contrário do alegado pelo contribuinte, é nosso entendimento que os factos comprovados ao longo deste relatório e reforçados no âmbito da análise efetuada aos argumentos aludidos pelo requerente em sede de direito de audição, reforçam a demonstração de que estamos perante uma sucessão de negócios dirigidos para a obtenção de vantagens fiscais, que foram devidamente quantificadas neste relatório e que legitimam o recurso à aplicação da disposição anti abuso insita no n.º 2 do artigo 38.º da LGT.

Deste modo, encontrando-se preenchidos todos os elementos cumulativos que legitimam a aplicação da norma anti abuso, conforme fundamentação amplamente explanada ao longo do presente relatório, entendemos ser de manter a proposta de correção para o exercício em análise.

Com vista à concretização da correção proposta, uma vez que é sustentada na aplicação da disposição anti abuso, após análise da audição prévia do contribuinte propõe-se, em cumprimento do disposto no n.º 7 do artigo 63.º do CPPT, que seja remetido o presente relatório para autorização superior da aplicação da Cláusula Geral Anti Abuso constante do artigo 38.º, n.º 2 da LGT.

(cf. RIT, junto ao PPA como Documento 2 e constante do processo administrativo – facto não controvertido).

- w) Os Requerentes foram notificados da liquidação de IRS com o n.º 2022..., no montante de € 330.881,39, e das demonstrações de liquidação de juros e de acerto de contas conexas, emitidas na sequência do RIT referente ao IRS do ano de 2018, por determinação da ordem de serviço n.º 012022... (cf. Documento 1 junto ao PPA – facto não controvertido).
- x) Em 24.01.2023, os Requerentes apresentaram reclamação graciosa contra a liquidação em apreço (cf. Documento 4 junto ao PPA – facto não controvertido), tendo-se formado a presunção do seu indeferimento em 24.05.2023, nos termos dos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º da LGT.
- y) Em 26.01.2023 os Requerentes pagaram o montante de € 338.551,69 (cf. Documento 1 junto ao PPA – facto não controvertido).

- z) O PPA que deu origem aos presentes autos foi apresentado em 06.07.2023 (facto não controvertido).

FACTOS NÃO PROVADOS

Não há factos não provados que relevem para a decisão da causa.

FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1, e 607.º, n.º 3, ambos do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

No que se refere aos factos provados, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos, no depoimento das testemunhas, cujas declarações foram realizadas de forma clara, objetiva e coerente, revelando conhecimento direto dos factos, não tendo emergido dos seus depoimentos qualquer elemento suscetível de colocar em causa a veracidade dos mesmos.

Para a formação da convicção do Tribunal Arbitral, foi fundamental, designadamente, compreender a dinâmica subjacente ao negócio da D..., incluindo elementos de natureza interna (gestão interna e relação entre os sócios) e externa (relações com clientes / parceiros comerciais), permitindo uma correta perceção dos objetivos subjacentes às operações analisadas. Da análise efetuada e da descrição clara efetuada pelas referidas testemunhas resultou a prevalência de objetivos económicos tendo em vista a recuperação do posicionamento da D... no mercado em que operava, e como tal, a respetiva viabilidade e valorização da sociedade. Foi igualmente identificada a relevância do Eng. C... na gestão do

negócio da D..., sendo reconhecido pela sua larga experiência profissional (27 anos) e conhecimentos técnicos, adquirida enquanto diretor técnico da D... .

VI. MATÉRIA DE DIREITO

A Cláusula Geral Anti Abuso (CGAA)

A CGAA acolhida no artigo 38.º da LGT configura um dispositivo legal cuja criação radica, a par de outras cláusulas especiais anti-abuso, no objetivo de eliminação ou atenuação de situações de evasão fiscal. Refira-se que a matéria em discussão já foi objeto de pronúncia por diferentes Tribunais Arbitrais, sem prejuízo do qual reportamo-nos ao quadro legal relevante.

A consagração de uma cláusula anti abuso operou-se através da introdução do artigo 32.º-A ao então CPT, pela Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro (artigo 51.º, n.º 7), tendo passado, por força da Lei n.º 100/99, de 26 de julho, a constituir o artigo 38.º, n.º 2 da LGT. A “importação” da cláusula geral anti abuso para a LGT seria meramente formal, tendo sido reproduzido o respetivo conteúdo.¹ A necessidade de adequação às complexas realidades a que se dirige, a fim de cumprir os objetivos a que se propôs, justificam as alterações posteriormente introduzidas na norma legal, em particular, a resultante da Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, que transpôs para o ordenamento jurídico-tributário a Diretiva (UE) 2016/1164, do Conselho, de 16 de julho (Reforça o combate às práticas de elisão fiscal), conhecida como Diretiva ATAD.²

Sendo certo que o artigo 38.º, n.º 1, da LGT começa por consagrar o princípio de que a ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, quando esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes, assinala-se o disposto no

¹ 7 - É aditado ao Código de Processo Tributário, aprovado pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, o artigo 32.º-A, com a seguinte redacção:

«Artigo 32.º-A Actos ineficazes

São ineficazes os actos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de actos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recai sobre estes últimos.»

² Sobre esta matéria, Diogo Feio, “Cláusula geral anti abuso: antes e depois. Conceitos em construção”, *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 29, 2020, Tomás Cantista Tavares, “Nova redacção e novo contencioso da Cláusula Geral Antibuso no Direito Fiscal: art. 38.º da LGT e art. 63º do CPPT”, *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 29, 2020.

respetivo n.º 2. Na sua versão à data dos factos em análise (2018), dispunha o artigo 38.º, n.º 2, da LGT que, «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».^{3 4}

Desta forma, e como bem se refere na Decisão do CAAD proferida no Processo n.º 324/2017-T, «A criação da CGAA concentra, em si mesma, um conjunto de critérios ou princípios de decisão de origem essencialmente jurisprudencial invocados para justificar a desconsideração de atos jurídicos, em nome do combate à erosão das bases tributárias, do combate à elisão fiscal e do princípio da igualdade tributária, sob a forma de princípio da capacidade contributiva. É o caso do critério da prevalência da substância sobre a forma.»

A existência de um procedimento especial no tocante à aplicação da CGAA previsto no artigo 63.º do CPPT (“Aplicação de disposição antiabuso”), que aqui se entende ter sido cumprido, é considerada como critério de admissibilidade e adequação da própria norma e como uma forma de garantir a segurança jurídica dos contribuintes.⁵ Neste contexto, como refere Saldanha Sanches, o procedimento previsto no referido normativo é aplicável no caso da CGAA “...como

³ Sobre a jurisprudência relativa à cláusula anti abuso, Pedro Amorim, “Anotação à primeira decisão de um tribunal superior sobre a aplicação da cláusula geral anti abuso – Acórdão do TCAS, de 15 de março de 2011 (Proc. n.º 04255/10)”, e Nuno Oliveira Garcia e José Almeida Fernandes – “Cláusula Geral anti abuso – Opus I, Comentário ao Acórdão n.º 04255/10 do Tribunal Central Administrativo Sul (2.ª Secção) de 15 de fevereiro de 2011 (Rel. José Correia)”, *RFPDF*, Ano IV, n.º 2.

⁴ A transposição da Diretiva ATAD, com a redação que lhe foi conferida pela Diretiva (UE) 2017/952, do Conselho, de 29 de maio de 2017, veio alterar o regime e o procedimento de aplicação da CGAA. Os objetivos subjacentes às alterações introduzidas visaram, nomeadamente, facilitar a aplicação da norma, bem como proporcionar maior proteção contra “esquemas” abusivos de planeamento e elisão fiscal. Neste contexto, a CGAA passa a ser aplicável a: (i) “construções ou séries de construções” realizadas, (ii) tendo como uma das finalidades principais obter uma vantagem fiscal, (iii) com abuso das formas jurídicas ou que não sejam consideradas genuínas. Enquanto que, a anterior redação da norma se referia a “actos ou negócios jurídicos”, a CGAA passa a ser aplicável a “construções ou séries de construções”.

⁵ Saldanha Sanches, J.L., *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, 2002, pp. 122 e 123 e Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Almedina, p.222.

forma de garantir a segurança jurídica em caso de dúvidas sobre a possibilidade de reacção administrativa a contratos que correspondam a uma intenção empresarial legítima o legislador fiscal criou um procedimento especial de aplicação da cláusula geral anti abuso e um regime de deferimento tácito no caso de silêncio administrativo.”⁶

Note-se que recai sobre a AT o ónus da prova dos pressupostos de aplicação da CGAA, demonstrando e caracterizando os factos. Implica assim que a AT seja capaz de demonstrar que uma certa operação foi realizada essencial ou principalmente por razões de redução da carga fiscal, nada mais podendo justificá-la e constituindo um desvio em relação às operações que seriam feitas na ausência desse especial estímulo fiscal. Assim, em conformidade com o previsto no artigo 63.º, n.º 9, do CPPT, a fundamentação da AT deverá conter necessariamente:

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^{7 8}.

⁶ Saldanha Sanches, J.L., “Abuso de Direito em Matéria Fiscal: Natureza, alcance e limites”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 398, abril-junho, pp. 35 e ss.

⁷ Quanto às alterações introduzidas no artigo 63.º do CPPT no contexto de transposição da Diretiva ATAD, temos especiais deveres de fundamentação do projeto, prescrevendo-se que:
“3 - A fundamentação do projecto e da decisão de aplicação da disposição antiabuso referida no n.º 1 contém necessariamente:

a) A descrição da construção ou série de construções que foram realizadas com abuso das formas jurídicas ou que não foram realizadas por razões económicas válidas que reflitam a substância económica;

b) A demonstração de que a construção ou série de construções foi realizada com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal não conforme com o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável;

c) A identificação dos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam;

d) A demonstração de que o sujeito passivo sobre o qual recairia a obrigação de efetuar a retenção na fonte, ou de reter um montante de imposto superior, tinha ou deveria ter conhecimento da construção ou série de construções, quando aplicável.”

⁸ Sobre a aplicação do artigo 63.º às medidas anti abuso, vide João Filipe Pacheco de Carvalho, “O procedimento de aplicação das normas anti abuso”, *Fiscalidade* n.º 23, julho-setembro 2005.

Em suma, para estarmos perante um comportamento relevante para efeitos da aplicação desta cláusula, relevam os seguintes requisitos substantivos (neste sentido, Processo n.º 324/2017-T), considerando a sistematização desenvolvida por Gustavo Lopes Courinha:

- (i) Obtenção de uma vantagem fiscal paralelamente à obtenção de um negócio económico equivalente (*elemento resultado*);
- (ii) Estruturação de negócio(s) em termos que se possa(m) reputar de abuso de formas (*elemento meio*);
- (iii) Motivação do contribuinte (*elemento intelectual*);
- (iv) Reprovação normativo-sistemática do resultado obtido pelo contribuinte (*elemento normativo*)⁹.

Vejamos o que se vem entendendo a este propósito:

Elemento resultado

O elemento resultado assenta na demonstração de uma vantagem fiscal derivada da estrutura montada. Ou seja, «*a obtenção de uma vantagem fiscal efetiva que se traduz na redução, eliminação ou diferimento temporal do imposto. Essa vantagem, decorrente dos esquemas ou montagens utilizados, conduz à obtenção de uma carga tributária mais favorável do que aquela que o contribuinte obteria se não tivesse recorrido àqueles meios*»¹⁰. Por outras palavras, a demonstração da equivalência económica das duas situações: (i) a efetivamente implementada pelo contribuinte (e contestada pela CGAA) e (ii) a que deveria ser reconstruída pelos Serviços Inspetivos, em aplicação da CGAA.

Elemento meio

O requisito do abuso de formas jurídicas, a que se reconduz a previsão de “*meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso de formas jurídicas*”, constante do artigo 38.º, n.º 2, da LGT¹¹,

⁹ Cfr. Gustavo Lopes Courinha, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito tributário – Contributos para a sua Compreensão*, Almedina, Coimbra, 2009.

¹⁰ Vide Processo n.º 324/2017 T do CAAD.

¹¹ Saldanha Sanches, *Os Limites do planeamento fiscal, Substância e forma no Direito Fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pp. 171-173 e Gustavo Lopes Courinha, *op. cit.*, pp. 152 e ss. e 166-171.

traduz-se no recurso a formas ou negócios jurídicos não habituais, atípicos ou artificiais (esquemas ou montagens), tendo em vista a obtenção, de modo exclusivo ou predominante, de uma vantagem fiscal. Estes atos assumem, em regra, um carácter unitário e antecipadamente planificado, exigindo a sua análise o recurso à doutrina da “*step transaction*”, que considera a sequência (em particular, temporal) dos atos ou negócios coordenados entre si e vistos na sua globalidade e não de forma independente.

Desta forma, entende-se que a configuração jurídica (estrutura) adotada seja “*inoportuna, complicada, pesada, absurda ou supérflua, não correspondendo sob qualquer ponto de vista, para além do objectivo da vantagem fiscal, a um esquema razoável ou comum de atingir os fins a que se propõe à partida*” e se demonstre uma “*efectiva discrepância entre a causa típica do negócio, e os fins práticos visados pelas partes quando os celebraram. E isto porque a dita causa típica não é incompatível com a finalidade económica prática que as partes perseguem, pese embora seja distinta e instrumentalmente “pouco ortodoxa” para a alcançar. O negócio é intencionalmente desfuncionalizado, sendo desejado pelas partes não para realização da sua função, mas para obtenção de um outro resultado prático ou económico, o qual pode não ser admitido pelo Sistema Fiscal. Só neste último caso, os referidos negócios anómalos serão censuráveis em função do requisito da inusualidade.*”¹²

Elemento intelectual

O elemento intelectual reconduz-se à motivação (intenção) do contribuinte, entendendo-se que as operações promovidas pelo contribuinte necessitam de ser animadas por um prevalecente propósito fiscal. A motivação deve socorrer-se das manifestações objetivas da intenção do contribuinte, *com base num juízo de razoabilidade e normalidade*. Ou seja, mesmo que exista também alguma finalidade económica no conjunto dos atos e contratos realizados, esta seria de natureza meramente acessória e não de natureza principal, não podendo ser considerada razão comercial legítima para efeitos tributários.

Elemento normativo

O elemento normativo assenta na reprovação do resultado pelo próprio sistema fiscal. Sintetiza o STA no acórdão de 7.06.2023, prolatado no proc. 03285/11.3BEPRT que: «*o elemento*

¹² Gustavo Lopes Courinha, *op. cit.*, pp. 152-153.

normativo, (...) tem por sua função primordial distinguir os casos de elisão fiscal dos casos de poupança fiscal legítima, em consideração dos princípios de Direito Fiscal;». Desta forma, e acompanhando a decisão proferida no Processo n.º 324/2017-T do CAAD, este elemento «*visa detetar se existe ou não um juízo de censura ético-jurídico da parte do legislador relativamente aos comportamentos dos sujeitos passivos, se o espírito e a razão de ser da ordem jurídica tributária (nomeadamente a aplicação do princípio da capacidade contributiva) ou concorrencial (em especial, a defesa do princípio da neutralidade fiscal) era o de impedir a obtenção de vantagens fiscais por meio de esquemas ou montagens que contornem a lei (abuso de formas jurídicas, fraude à lei) ou se tais vantagens são um resultado assumido pelo próprio legislador fiscal. A existência deste elemento não se verifica, pois, se este criou deliberadamente uma lacuna (lacuna consciente de tributação) ou promoveu uma opção fiscal de que o contribuinte se legitimamente se limitou a aproveitar*».¹³

É condição para aplicação da CGAA a demonstração pela AT de que o resultado obtido pelo contribuinte contradiz as próprias premissas com que foi estabelecido uma determinada norma ou regime fiscal alegadamente defraudado.

A natureza artificiosa de um negócio jurídico traduz-se no abuso das formas jurídicas escolhidas com base numa intenção fiscal e demonstra a sua intenção fraudulenta pelo recurso às formas abusivas que lhe dão carácter artificioso¹⁴. Isto é, importará distinguir entre negócios que têm subjacentes objetivos económicos autónomos e negócios celebrados, apenas ou essencialmente (atualmente com um dos motivos principais), por razões de otimização fiscal.

Temos assim uma cláusula geral anti abuso que visa combater o fenómeno do planeamento abusivo, mas que é devidamente acompanhada de um conjunto de condições substantivas e procedimentais para a sua aplicação, todas elas necessitando, saliente-se, de ser cabalmente testadas e verificadas¹⁵.

Como nota Saldanha Sanches, “... a segurança jurídica, na perspectiva específica da incorporação no ordenamento tributário de uma cláusula geral anti abuso que permite a

¹³ Vide Processo n.º 324/2017 T do CAAD.

¹⁴ Veja-se, neste contexto, Gustavo Lopes Courinha, *A Cláusula...*, op. cit., pp. 163 e ss.

¹⁵ Neste sentido e sobre este procedimento, vd. Saldanha Sanches, J.L. *Os Limites do planeamento fiscal, Substância e forma no Direito Fiscal português, comunitário e internacional*, op. cit., pp. 193-194.

anulação para efeitos fiscais dos efeitos dos negócios jurídicos praticados em fraude legis, conduz-nos ao problema da segurança jurídica do planeamento fiscal no sentido de uma actividade destinada a reduzir o imposto a pagar sem que haja evitação abusiva.”¹⁶

Elemento sancionatório

Na decorrência do acima exposto, resta “o 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» (parte final do artigo 38.º, n.º 2, da LGT). (nosso sublinhado) [cfr. Acórdão do STA de 07.06.2023, prolatado no proc. 03285/11.3BEPRT].

Da análise de decisão sobre a aplicação da CGAA ao caso concreto

A análise de decisão sobre a aplicação da CGAA ao caso concreto, implica, pelo que anteriormente se explica, a apreciação dos referidos elementos, a qual, sendo realizada de modo individualizado, implica igualmente uma observação conjunta e de modo dinâmico (*visão holística*).

Nestes termos, releva salientar que, o vetor decisivo na verificação da legitimidade da aplicação da CGAA “*é sempre a apreciação casuística, em função dos valores e objetivos do ordenamento jurídico-tributário, das circunstâncias que estão presentes na situação fiscalmente relevante em julgamento*”¹⁷. Desta forma, e considerado o exposto sobre o regime jurídico em questão, cabe aplicar a CGAA aos factos em questão, sendo certo que tal exercício implicará sempre juízos de racionalidade e razoabilidade, afastando (ou não) a natureza abusiva do planeamento fiscal em causa.

Elemento meio

¹⁶ *Idem*, p. 178.

¹⁷ Acórdão do TCA Sul proferido no proc. n.º 04255/10
[Acórdão do Tribunal Central Administrativo \(dgsi.pt\)](https://dgsi.pt)

Começando a competente análise pelo *elemento meio*, a que se reconduz a previsão de “*meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso de formas jurídicas*”, defende a AT que a constituição da H..., sem qualquer atividade nem racionalidade económica, não teve outra motivação para além da aquisição das quotas da D... . Salienta a AT que a operação foi concretizada apesar de a sociedade não possuir recursos financeiros para adquirir as participações sociais (quotas) em questão. Assim sendo, entende que a venda das quotas à H... por parte de sócios da D..., aqui se incluindo os Requerentes, (mediante contrato de cessão de quotas com diferimento de pagamento), teve como consequência que, as importâncias monetárias com origem na D... 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 D... .

Socorrendo-se da análise efetuada no contexto de decisões proferidas por diferentes Tribunais Arbitrais, e do probatório realizado, os Requerentes afastam a aplicação ao caso concreto do esquema de *distribuição disfarçada de lucros*, que tem vindo a levar a AT a sustentar a aplicação da CGAA. Sintetiza que o referido esquema consiste essencialmente num conjunto de operações realizadas no seio de um mesmo grupo económico, em que:

- a) os sócios de sociedade comercial em boa situação económica e com capacidade para distribuir resultados (Soc. A) procedem à constituição de uma nova sociedade comercial (Soe. B), da qual são igualmente sócios;
- b) num segundo momento os sócios daquela sociedade (Soc. A) transmitem as participações sociais que nela detêm para a sociedade recém-constituída (Soc. B), ficando esta a dever-lhes o preço correspondente;
- c) a sociedade recém-constituída (Soc. B) faz aprovar a distribuição de lucros da sociedade primeiramente mencionada (Soc. A), beneficiando do regime de eliminação de dupla tributação económica dos lucros distribuídos e paga o preço devido aos seus sócios e vendedores das participações sociais desta.

Considerados os elementos probatórios apresentados, incluindo registos contabilísticos e prova testemunhal efetuada (testemunhas C... e E...), mostra-se prevalecente a existência de especiais

motivações económicas que conduziram à decisão de introdução de alterações societárias, tendo como objetivo a estabilização do controlo do negócio da D..., para garantia da recuperação do desempenho económico da mesma, e consequente valorização das quotas dos sócios.

A evidência da degradação financeira da D..., firmada através dos registos contabilísticos apresentados no RIT, aqui relevando salientar o impacto do registo de prejuízos decorrentes de perdas (em particular nos anos de 2012 e 2013) relacionadas com o colapso financeiro do então Banco Espírito Santo (BES), bem como a perda de faturação pelo termino de fornecimentos relevantes na operação da D..., (*cf.* depoimento de testemunhas E... e D...), e a existência de manifestas divergências de gestão internas, decorrentes em particular da relação com o sócio J..., com impacto no desempenho da D..., corroboram a necessidade e decisão de intervenção pelos restantes sócios da D... (incluindo o aqui Requerente), na implementação de alterações ao nível da gestão da D... .

Da análise efetuada aos elementos probatórios apresentados, foi possível aferir por este Tribunal que a decisão de constituição da H... decorreu, primordialmente, da vontade da maioria dos sócios em implementar um modelo de gestão da D... em que o controlo era assegurado por C..., sendo este um aspeto essencial à necessária recuperação operacional e financeira da empresa. Tal opção deveu-se à experiência técnica (cerca de 27 anos) e ao reconhecimento profissional por parte de terceiros (clientes). Decisão que se entende ter sido, assim, impulsionada pelos próprios parceiros comerciais da D... como a L..., o qual era considerado fundamental para as operações da D... (*cf.* depoimento da testemunha C...), atendendo ao peso que representava na globalidade da atividade da D... . É salientada a existência de contratos diretos da L... com clientes internacionais no mercado português, sendo o serviço prestado pela D... .

As dificuldades decorrentes do relacionamento conflituoso entre os sócios (incluindo o Requerente) e o sócio J..., e as consequentes dificuldades de gestão, justificaram igualmente a posição afirmada por C... de que apenas colaboraria na gestão da D... se detivesse o respetivo controlo de gestão

(*cf.* depoimento das testemunhas E... e C...).

A posterior evolução positiva da rentabilidade financeira da D... - confirmada pela Requerida no RIT e que permitiu a valorização da participação social detida pelo Requerente – encontra evidência nos resultados contabilísticos juntos aos autos, demonstrando-se a evolução do respetivo resultado líquido do período, em especial, após 2016 (ou seja, após a operação de cessão de quotas à H..., sendo, nesta data, gerente da D..., C...), afastando-se dos resultados operacionais negativos anteriormente obtidos (entre 2012 e 2014).

Tendo sido afirmada a tentativa inicial de ceder as quotas a C...- opção que até foi então aceite pelo aqui Requerente (*cf.* depoimento da testemunha C...), tal não logrou ser exequível pela falta de consenso de todos os sócios, de onde decorreria a opção de criação da H... .

É, no entanto, de concluir que a criação da H... não alterou o efeito económico pretendido pelo Requerente: ceder as suas quotas da D..., não assumindo qualquer outra intervenção no conjunto das empresas em referência. Ou seja, não coube ao Requerente qualquer outra intervenção (enquanto sócio ou outra) no que respeita à H... (ou à D...), afastando-se assim, no entendimento feito pelo presente Tribunal Arbitral, do esquema de *distribuição disfarçada de lucros* descrito pela Requerida. Ao ceder a sua quota, o Requerente deixou de ser seu titular (com isso perdendo quaisquer benefícios futuros que aquela quota lhe pudesse vir a outorgar) e declarou a mais-valia não tributada que realizou.

Considerou ainda este Tribunal o afirmado em sede de inquirição testemunhal sobre a existência de um conhecimento externo sobre a degradação financeira do negócio nos anos invocados (2012-2014), em particular por parte de clientes da D..., tendo aqueles colaborado na identificação de potenciais interessados na compra da empresa. Aquando da respetiva inquirição testemunhal (C...) foram identificadas propostas de aquisição da D... (são referidas duas propostas de aquisição), as quais não foram aceites pelo valor baixo das mesmas. Foi ainda afirmada a vontade de alguns sócios em vender a empresa, o que estaria associado (também e não apenas) à idade dos sócios-gerentes (incluindo o aqui Requerente), bem como o desconhecimento do negócio por parte dos herdeiros do sócio I..., ficando sempre presente, de forma coerente e clara, o objetivo de introdução de medidas prévias de reorganização da D...,

tendo em vista a tentativa de recuperação financeira e valorização da mesma. Situação que se entende no contexto de opção de venda posterior das quotas.

Relevará ainda referir que, a natureza das operações / atos jurídicos aqui questionada, para efeitos de aplicação da CGAA, compreende a perspetiva de análise com referência ao sentido e limites da própria liberdade de gestão fiscal. A este respeito, escreve Casalta Nabais que «(...) tanto os indivíduos como as empresas podem, designadamente, verter a sua ação económica em actos jurídicos e actos não jurídicos de acordo com a sua autonomia privada, guiando-se mesmo por critérios de elisão ou evitação dos impostos ou de aforro fiscal (tax avoidance), desde que, por uma tal via, não se violem as leis fiscais, incorrendo em fraude fiscal ou fuga aos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade económica (tax evasion).»¹⁸

Neste sentido, pode ler-se no Ac. do STA de 07-06-2023, prolatado no proc. 03285/11.3BEPRT que: «Por outro lado, “Nenhum princípio do direito fiscal implica que as escolhas dos contribuintes se façam pela via mais tributada. O contribuinte pode perfeitamente erigir uma construção jurídica que desemboque numa tributação relativamente moderada. O abuso do direito não condena a habilidade fiscal, mesmo que esta conduza a construções jurídicas pouco ortodoxas” [Bergerès, apud, Nuno Sá Gomes, “Evasão Fiscal, Infracção Fiscal e Processo Penal Fiscal” (Lições), Editora Rei dos Livros, 2000, pg. 71].

Tendo sido expressamente assumido, em sede de inquirição testemunhal (C...), e confirmado pela Requerida, que a H... não tinha inicialmente capitais suficientes para fazer o pagamento da aquisição das quotas, salienta-se igualmente a convicção deste Tribunal de que o propósito de criação desta entidade foi tão-só o de gerir as participações na D..., tendo em vista a sua recuperação operacional e financeira.

Quando questionado sobre a atividade económica da H..., o sócio E... afirmou expressamente que não houve qualquer perspetiva de atividade económica para a H... para além da gestão das participações da D... . O que seria corroborado pela AT. A este respeito, segue este Tribunal o entendimento seguido no Processo n.º 499/2023-T do CAAD junto aos autos pelo Requerente

¹⁸ José Casalta Nabais, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, Almedina, 2013, pp. 44 e 45.

(pela proximidade da matéria de facto e de direito), no qual se conclui que «*O facto de a H... não exercer atividade operacional não significa, como concluí a AT, que não tivesse atividade, pois a detenção e gestão de participações noutras sociedades constitui uma forma indireta de exercício da atividade económica, característica das sociedades holding que a legislação comercial acolhe, não dependendo do contrato de sociedade nem de deliberação dos sócios, quando se trate de sociedades com objeto igual, como sucede neste caso (artigo 11.º, n.ºs 4 e 6 do Código das Sociedades Comerciais.)*».

No que respeita à formação do preço de compra, foi referida, em sede testemunhal (C...), a realização de um processo de *due dilligence* pela consultora M... e duas avaliações externas (*Dun & Bradstreet*) e pela empresa de contabilidade (não identificada). É entendimento deste Tribunal Arbitral que a CGAA não constitui o instrumento legal adequado para proceder a este tipo de correções fiscais.

Pelo que anteriormente se expõe, entende este Tribunal que não fica demonstrado e comprovado pela Requerida a verificação do abuso de formas jurídicas, a que se reconduz a previsão de “*meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso de formas jurídicas*”, constante do artigo 38.º, n.º 2, da LGT. Não se afigura ter havido o recurso a quaisquer formas ou negócios jurídicos considerados não habituais, atípicos ou artificiais (esquemas ou montagens), dirigidas à obtenção de uma vantagem fiscal.

Resulta clara a prevalência de um objetivo claro e manifesto de alienação pelos Requerentes da sua quota (participação social) na D..., ainda que após um processo de alteração societária através da criação da H..., motivado por razões de gestão comercial e financeira para recuperação do negócio da D... .

Elemento resultado

Relativamente ao elemento resultado, o qual assenta na demonstração de uma vantagem fiscal derivada da estrutura montada, é convicção deste Tribunal que não há uma demonstração da equivalência económica das duas situações. Ou seja, (i) a situação efetivamente implementada pelo Requerente que se reconduz à alienação da quota (participação social) detida pelo

Requerente na D..., e (ii) a situação que deveria ser reconstruída pela AT em aplicação da CGAA (fluxo financeiro de distribuição de lucros e reservas).

Efetivamente, estamos perante um conjunto de atos e negócios válidos, praticados por empresas relacionadas entre si, os quais, vistos de uma forma global, se encontram coordenados por comprovadas motivações de índole económica/societária. No que respeita ao aqui Requerente, é manifesto o recurso a uma forma jurídica de caráter regular pelo qual o Requerente concretizou o objetivo de alienação da sua quota (participação social) na D..., pela qual negociou os termos do seu pagamento. Foi desde sempre esta a finalidade jurídica e económica do Requerente, sem que a configuração jurídica (estrutura) adotada seja *“inoportuna, complicada, pesada, absurda ou supérflua, não correspondendo sob qualquer ponto de vista, para além do objectivo da vantagem fiscal, a um esquema razoável ou comum de atingir os fins a que se propõe à partida”* e se demonstre uma *“efectiva discrepância entre a causa típica do negócio, e os fins práticos visados pelas partes quando os celebraram.”*¹⁹

Sendo opção dos Requerentes procederem à alienação da sua quota na D..., e por se tratar de uma participação adquirida em 1988 (ou seja, antes de 1989) importará salientar o enquadramento pelo qual a referida alienação já não estaria sujeita a imposto. Pelo artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, estabelece-se um regime transitório da categoria G, que lhe garantia desde início uma vantagem fiscal:

“1 - Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código. (Redacção do Decreto-Lei n.º 141/92, de 17 de Julho).”

Elemento intelectual

¹⁹ Gustavo Lopes Courinha, *op. cit.*, pp. 152-153.

Decorre do que se expõe, uma ausência de motivação dos Requerentes no sentido de considerar que as operações promovidas pelos Requerentes (são animadas por um prevalecente propósito fiscal. Sendo certo que a motivação deve socorrer-se das manifestações objetivas da intenção do contribuinte, *com base num juízo de razoabilidade e normalidade*, o que neste caso não se afigura existir, é convicção deste Tribunal Arbitral que se impôs, desde sempre, a finalidade económica de recuperação do negócio da D..., mediante a introdução de uma nova organização societária e consequente termino da condição de sócio do aqui Requerente.

Elemento normativo

Por último, em consequência, não se verifica uma situação de reprovação do resultado pelo próprio sistema fiscal (*elemento normativo*), ainda que, no limite, se possa considerar que, se tenha promovido «(...) *uma opção fiscal de que o contribuinte se legitimamente se limitou a aproveitar*». ²⁰ Contudo, é condição para aplicação da CGAA a demonstração pela AT de que o resultado obtido pelo contribuinte contradiz as próprias premissas com que foi estabelecido uma determinada norma ou regime fiscal alegadamente defraudado. O que aqui não se verifica.

A este respeito, refere-se igualmente o entendimento seguido pelo Douto Tribunal no Processo n.º 499/2023-T junto aos autos, com o qual se concorda, quando conclui que: «(...) *não se constata desconformidade do resultado obtido com a ratio legis, o espírito ou propósito das normas aplicadas (elemento normativo), pois a ordem jurídica não sinaliza a intenção de tributar de forma diferente a venda de participações sociais (quotas) detidas anteriormente a 1989 [cf. artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro]*.

Da análise efetuada à matéria de facto e de direito apresentada, este Tribunal Arbitral concluiu pela ausência de suporte legal que permita a aplicação da CGAA, nos termos exigidos pelo artigo 38.º, n.º 2, da LGT.

VII. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

²⁰ Vide Processo n.º 324/2017 T do CAAD.

Os Requerentes pedem ainda a condenação da AT no reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios. Nos termos do artigo 24.º, n.º 5, do RJAT, “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”. O pagamento de juros indemnizatórios é efetuado com base nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que os Requerentes pagaram indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, ambos da LGT).

Conhecendo a questão, a ilegalidade do ato em crise é imputável à Requerida, concluindo-se pela errada aplicação do artigo 38.º, n.º 2, da LGT, pelo que procede o pedido de restituição do montante indevidamente pago (€ 338.551,69), bem como o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, de acordo com o previsto no artigo 43.º da LGT, contados desde a data do pagamento até à do processamento da nota de crédito, em que são incluídos (cf. artigo 61.º, n.º 5, do CPPT).

VIII. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e consequentemente:

- 1. Declarar ilegais e anular a decisão de indeferimento da reclamação graciosa impugnada, o ato de liquidação de IRS com o n.º 2022..., e as demonstrações de liquidação de juros e de acerto de contas conexas;**
- 2. Condenar a Requerida na restituição do montante indevidamente pago pelos Requerentes (€ 338.551,69) e no pagamento de juros indemnizatórios sobre o mesmo, contados desde a data do pagamento até à data do processamento da nota de crédito;**
- 3. Condenar a Requerida no pagamento das custas arbitrais, em razão do decaimento.**

IX. VALOR DO PROCESSO

Nos termos do disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de € **338.551,69**, correspondendo ao valor pago e a restituir aos Requerentes.

X. CUSTAS ARBITRAIS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, no artigo 4.º, n.º 4, e na Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o montante das custas é fixado em € **5.814,00**, a cargo da Requerida em razão do decaimento.

Notifique-se.

CAAD, 12 de julho de 2024

A Árbitro Presidente

(Rita Correia da Cunha)

O Árbitro adjunto

(Marcolino Pisão Pedreiro)

A Árbitro adjunta - Relatora
(Ana Rita do Livramento Chacim)