

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 694/2024-T

Tema: Inspeção externa; cláusulas anti-abuso específica (artigo 51.º do CIRC) e geral (artigo 38.º da LGT); padrão de avaliação das finalidades das construções jurídicas.

SUMÁRIO:

I – Como se escreveu no Sumário da Decisão do processo n.º 28/2023-T, “*A qualificação dada ao procedimento de inspeção pela Autoridade Tributária não é vinculativa, devendo apurar-se, em função dos concretos actos praticados e independentemente do local em que ocorra a análise, se se trata de uma inspeção externa ou interna.*”.

II – Em todo o caso, se a AT não pôde utilizar algum local por motivos imputáveis, em última instância, ao inspeccionado, o lugar da inspeção não deixa de ser esse.

III – O padrão a utilizar na livre apreciação dos elementos factuais que permitem distinguir construções genuínas e com substância económica das não genuínas e sem substância económica não pode ser mais exigente do que a que permite utilizar a prova indiciária em processos penais ou contra-ordenacionais.

IV – A cláusula anti-abuso contemplada no n.º 13 do artigo 51.º do Código do IRC tem o seu âmbito de aplicação delimitado pelo n.º 1 do mesmo artigo (que exclui o concurso de certos lucros e reservas *para a determinação do lucro tributável em IRC*).

V – Uma vez que as cláusulas anti-abuso específicas têm um âmbito de aplicação circunscrito, não é possível generalizar a sua aplicação. Onde o efeito de evasão fiscal opere fora do seu âmbito terá de se recorrer à cláusula anti-abuso geral.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 28 de Maio de 2024, A..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., ...-...Parede, contribuinte fiscal n.º ... (Requerente), apresentou requerimento de constituição de tribunal arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), e 10.º, n.º 1, alínea *a*), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT).
2. Pretendia que fosse anulada a liquidação de IRC n.º 2024... e respectiva liquidação de juros compensatórios n.º 2024..., consubstanciadas na demonstração de acerto de contas n.º 2024..., relativas ao exercício de 2019.
3. Nomeados os presentes árbitros, que aceitaram a designação no prazo aplicável, e não tendo a Requerente, nem a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida), suscitado qualquer objecção, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 6 de Agosto de 2024.
4. Seguindo-se os normais trâmites, em 30 de Setembro a AT apresentou resposta tendo declarado juntar o processo administrativo (PA) e protestando juntar outra documentação.
5. Em 3 de Outubro foi proferido despacho a dar conta à AT que o PA era ilegível, pelo que, em 7 de Outubro, esta substituiu a anterior remessa do PA por outra. Nesse mesmo dia juntou as cópias das comunicações com a contabilista da Requerente que tinha protestado juntar.
6. Em 8 de Janeiro foi proferido despacho a determinar que, para aquilatar do interesse da audição das testemunhas indicadas, Requerente e Requerida informassem o Tribunal dos pontos da matéria de facto sobre os quais se propunham fazer ouvi-las.
7. No dia seguinte, a AT indicou que *“caso o coletivo entenda necessária a realização da audiência de inquirição de testemunhas por pertinência da mesma para apuramento da verdade material e justa composição do litígio, a realizar-se, a AT pretende inquirir as testemunhas quanto aos factos 15 a 17 da Resposta”* (que se referiam às vicissitudes da realização da inspecção).

-
8. A 17 de Janeiro, a Requerente comunicou ao Tribunal que “*A inquirição da testemunha arrolada respeita ao primeiro vício apontado à liquidação de IRC em crise: caducidade do direito a liquidar, por errónea qualificação do procedimento de inspeção como externo.*”.
9. Em 21 de Janeiro foi proferido despacho em que, entre o mais, se determinou o seguinte:
- “Uma vez que a audição das testemunhas indicadas não se afigura útil para os propósitos invocados, como melhor ficará a constar da decisão, dispensa-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo (artigo 19.º do RJAT), e da simplificação e da informalidade processuais (artigo 29.º, n.º 2, do RJAT).”.*

II. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

10. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e o pedido de pronúncia contém-se no âmbito das suas atribuições.
11. Requerente e Requerida gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, são legítimas, e encontram-se regularmente representadas.
12. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi tempestivamente interposto.

III. MATÉRIA DE FACTO

III.1. FACTOS PROVADOS

- a) A Requerente é uma sociedade por quotas com € 14.963,94 de capital social e dois sócios, B... (com 86,66% do capital social) e C... (com 13,33% do capital social), casados um com o outro em regime de separação de bens (Certidão permanente da A..., Lda., Anexo 1 do Relatório de Inspeção Tributária – RIT e artigo 31.º do PPA);

- b) A Requerente tinha como actividade principal a compra e venda de bens imobiliários (CAE 68100), e como outras actividades arrendamento de bens imobiliários (CAE 68200), alojamento mobilado para turistas (CAE 55201), comércio a retalho de computadores, unidades periféricas e programas informáticos em estabelecimentos especializados (CAE 47410) (Certidão permanente da A..., Lda., Anexo 1 do Relatório de Inspeção Tributária - RIT);
- c) Em 2019 a Requerente adquiriu, por € 36.000,00 o usufruto da fracção Q, do artigo ... da freguesia da União das freguesias de ... e ..., ... e ... (RIT) e era proprietária de quatro imóveis (identificados como U-...-FK, U-...-FP, U-...-FQ, e U-...-AX no RIT e no PPA);
- d) Apesar disso, a Requerente não tinha “*qualquer trabalhador dependente, colaborador independente ou estrutura de recursos humanos equivalente - os gastos com pessoal no exercício foram unicamente com os órgãos sociais da sociedade*” (RIT; também artigo 33.º do PPA);
- e) A Requerente não obteve qualquer rendimento em 2018 e facturou € 48.920,00 em 2019 (RIT);
- f) Em 2019, B... era também sócio da D..., SGPS, S.A., NIF ... (Considerando A e Cláusula Primeira do Contrato de compra e venda entre B... e a Requerente, Anexo 2 do RIT);
- g) A D... SGPS detinha a 100% a sociedade E..., S.A., NIF -..., com capital social de € 50.000 (Anexo 5 do RIT), da qual B... era administrador (Certidão permanente da D..., SGPS, S.A., Anexo 3 do RIT);
- h) A E..., S.A., fora, até 20 de Dezembro de 2018, uma sociedade por quotas com capital social de € 5.000, e a mesma estrutura accionista e administração (Anexo 4 do RIT);
- i) A 20 de Dezembro de 2018 foi celebrado entre a D... SGPS e a sociedade F... SARL (F...), com sede no Luxemburgo, um contrato promessa de compra e venda de ações da E..., S.A. (RIT e artigo 17.º do PPA);
- j) A 29 de Março de 2019 em Assembleia Geral da sociedade E..., S.A., foi deliberado proceder à distribuição de reservas à sua accionista única D... SGPS, no montante de € 4.300.000,00 (Acta n.º 20 da E..., S.A., Anexo 6 ao RIT);
- k) Em 16 de Abril de 2019, foi celebrado um segundo aditamento ao contrato promessa de compra e venda de acções, estabelecendo que a sociedade a alienar, a E..., iria proceder à distribuição de reservas à sua accionista D... SGPS, no montante de € 4.300.000,00, em momento anterior à celebração do contrato de venda, o que determinou, conseqüentemente, uma redução do preço que inicialmente tinha sido acordado, passando este a corresponder a 6.500.000,00€ (RIT).

- l) Em 9 de Maio de 2019 a sociedade D... SGPS alienou pelo montante de € 6.500.000,00, à sociedade F..., a sua participação (100%) na sociedade E... (RIT);
- m) Em Junho e Julho de 2019, os accionistas singulares da D... SGPS que ainda as não tinham, constituíram sociedades comerciais (Anexo 7 ao RIT):

data constituicao	nif	nome	SOCIO	NIF
17/06/2019		H... LDA	G...	
24/07/2019		LDA	N...	
08/07/2019		J... LDA	O...	
21/06/2019		K... LDA	P...	
09/07/2019		L... i, UNIPessoal	Q...	
01/07/2019		M... 4, LDA	R...	

- n) Em 27 de Agosto de 2019, na sequência de uma deliberação social de 30 de Junho de 2019, a D... SGPS extinguiu parte das suas acções e reduziu o seu capital em € 12.615,00, passando esse a ser de € 122.387,00 (Certidão permanente da D... SGPS, S.A., Anexo 3 do RIT);
- o) A 11 de Setembro de 2019 os accionistas, pessoas singulares, detentores das participações sociais da D... SGPS, celebraram com as referidas sociedades por si constituídas, ou de que já eram sócios, contratos de compra e venda, em que procediam à alienação a estas das acções de que eram titulares no capital social da sociedade D... SGPS (RIT), passando este a estar assim distribuído:

Entidades que participam diretamente no capital social da D...		
NIF	Designação	% PARTICIPAÇÃO
	H... Lda.	10,08%
	A... Limitada	10,08%
	S... Lda.	10,08%
	I... Lda.	10,08%
	J... Lda.	10,08%
	T... Lda.	12,40%
	K... Lda.	12,40%
	L... Unipessoal, Lda.	12,40%
	M... Lda.	12,40%

- (RIT);
- p) Pela deliberação unânime por escrito n.º 1/2019, os dois únicos sócios da A... (cfr. supra a)) deliberaram autorizar a aquisição de 12.335 acções da sociedade D... SGPS, representativas de 10,8 % do seu capital social, por € 579.745,00 (Documento 6, junto com o PPA);

- q) Em 11 de Setembro de 2019, a Requerente, representada pelo seu gerente B...¹, adquiriu ao próprio 12.335 acções da sociedade D... SGPS, representativas de 10,8 % do capital social desta, por € 579.745,00 (Anexo 2 do RIT e artigo 35.º do PPA), o que corresponde a uma valorização de €47,00 por cada (divisão de 579.745 por 12.335 e Cláusula Primeira do Contrato de compra e venda entre B... e a Requerente, Anexo 2 do RIT);
- r) Em 2021, essa participação mantinha-se na titularidade da Requerente (RIT);
- s) Em resultado da aquisição das 12.335 acções da sociedade D... SGPS, a Requerente ficou devedora de € 492.998,66 ao seu sócio gerente, tendo feito esse pagamento nos termos previstos no contrato de compra e venda (artigo 36.º do PPA);
- t) Em 13 de Setembro de 2019 os accionistas da D... SGPS, deliberaram a distribuição de € 5.015.000,00 de reservas no prazo máximo de 30 dias (Anexo 8 do RIT);
- u) Em 19 de Setembro de 2019 foi feita a distribuição de reservas, tendo sido efectuada a respetiva retenção na fonte de 25%, montante que foi posteriormente devolvido à Requerente por aplicação do regime de *participation exemption* (RIT e artigo 17.º do PPA);
- v) Pela Ordem de Serviço OI2022..., a Requerente foi sujeita a uma acção inspectiva externa de carácter parcial tendo por objecto a análise de operações e movimentos financeiros realizados com a sociedade D... SGPS, na sequência do procedimento de inspecção tributária realizado a esta sociedade (RIT);
- w) O procedimento de inspecção foi iniciado em 30 de Junho de 2023, na data da assinatura da ordem de serviço pelo sócio gerente da Requerente (Documento 2 junto com o PPA);
- x) A notificação do RIT encontra-se datada de 3 de Janeiro de 2024 (PA, E1) e considera-se efectuada no 5.º dia posterior;
- y) O RIT concluiu, como conclui este Tribunal, que “*é clara a construção efectuada com a finalidade principal de obter uma vantagem fiscal, frustrando o objeto da norma, que é o de eliminar a dupla tributação entre sociedades promovendo o investimento e o crescimento económico, não apresentando razões económicas válidas nem refletindo qualquer substância económica*” (RIT e avaliação da prova);

¹ No intróito do dito contrato, junto como Anexo 2 do RIT, escrevia-se que a A... Limitada era “*representada pelo gerente, com plenos poderes para o acto, B..., acima identificado.*” (embora o *acima identificado* fosse, de facto, B...). Não é de excluir que tenha sido lapso na utilização de uma minuta comum, uma vez que, como resulta de o), G... também vendeu à sua sociedade, a H... Lda., constituída em 17 de Junho de 2019, uma posição de 10,08% no capital da D... SGPS.

- z) Em 28 de Maio de 2024 deu entrada no CAAD o pedido de constituição do Tribunal Arbitral.

III.2. FACTOS NÃO PROVADOS

Tendo em conta as posições de Requerente e Requerida e, conseqüentemente, a matéria relevante para a decisão da presente causa, não há factos não provados.

III.3. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO EM MATÉRIA DE FACTO

À excepção do que vai elencado em y), os factos dados como provados resultam dos documentos disponíveis nos autos e, ou, do acordo das posições de Requerente e Requerida, como referido a propósito de cada um.

O facto conclusivo y), resultante do conjunto dos factos parcelares dados como provados, funda-se na *livre avaliação da prova* que cabe ao Tribunal (admitida *mesmo* pelo Código de Processo Penal, não obstante vigorar aí o princípio *in dubio pro reo*²) e decorre do padrão que se sedimentou no conceito de prova *indirecta* ou *indiciária*.

Como se escreveu no Acórdão do STJ de 1 de Julho de 2021 (Processo n.º 90/18.0NJLSB.L1.S1)³, o recurso a tal prova teve a sua conformidade constitucional atestada

“entre outros, pelo acórdão do Tribunal Constitucional n.º 521/18, de 17-10-2018, que decidiu: “Não julgar inconstitucional, por violação dos princípios da presunção de

² Determina o artigo 127.º do CPP: “*Salvo quando a lei dispuser diferentemente, a prova é apreciada segundo as regras da experiência e a livre convicção da entidade competente.*”.

³ Disponível em <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/acordao/90-2021-188441675> e em <https://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/bb6cf314bc87bf6f80258706004be01f?OpenDocument>

inocência e da estrutura acusatória do processo penal, consagrados nos n.ºs 2 e 5 do artigo 32.º da Constituição, o artigo 125.º do Código de Processo Penal, na interpretação de que a prova indiciária e a prova por presunções judiciais são admissíveis em direito penal e em direito processual penal.”.”

E esse mesmo acórdão do STJ transcreveu o sumário do anterior Acórdão do STJ de 5 de Junho de 2019, proferido no Proc. n.º 14/17.1GCFAR.E1.S (não publicado⁴):

“I - Podemos considerar hoje consensual, na doutrina e na jurisprudência, que é admissível a “prova indireta” ou “indiciária” como meio de fixação dos factos provados. Embora ela não esteja admitida expressamente na lei, a regra da não taxatividade das provas leva a considerá-la como legítima por não ser proibida por nenhuma disposição legal (art. 125.º do CPP).

II - Contrariamente à prova direta, que imediatamente dá a conhecer um facto investigando, a prova indireta parte de um ou mais indícios (factos diretamente conhecidos, que funcionam como factos instrumentais) para chegar, por inferência, ao conhecimento de um outro facto, que é o objeto da investigação, conhecimento obtido por meio de um juízo mental, de um procedimento lógico e intelectual, assente em determinadas regras credíveis (regras científicas, regras da normalidade da vida, regras da experiência comum). Este facto novo, obtido por este procedimento intelectual, e observadas que sejam as regras referidas, quando elas permitam determinar o facto com o grau de certeza exigível em processo penal, ou seja, aquele que ultrapassa toda a dúvida razoável, esse facto novo, dizíamos, tem o mesmo valor probatório que o resultante das provas diretas.”.

Para que tal prova possa relevar, importa que *os indícios estejam comprovados por prova directa, sejam vários e não fortuitos e sejam concordantes*. No caso, todos esses requisitos estão exuberantemente preenchidos: está comprovada por prova documental a sucessão de operações de criação ou aproveitamento de estruturas societárias para que *todos* os sócios da entidade detentora da sociedade a alienar pudessem receber nestas os montantes das reservas que, no contrato promessa de venda da alienação, faziam parte dos activos da E... . Não se trata aqui – como chegou a defender a Requerente – de a responsabilizar por comportamentos alheios⁵, mas de interpretar à luz das regras da normalidade (a que se referiu,

⁴ Mas reproduzido em A. Henriques Gaspar *et al.*, *Código de Processo Penal Comentado*, 3.ª ed. revista, Almedina, Coimbra, 2021, p. 386.

⁵ Escrevendo o seguinte no PPA (destaque aditado):

por exemplo, o Acórdão n.º 391/2015 do Tribunal Constitucional⁶), *um conjunto de comportamentos que só ganha sentido por corresponder a um plano deliberado e cujo fim é comum a todos.*

“Não pode, no entanto, a AT, num cenário de distribuição de dividendos, deliberada e aprovada pela totalidade dos accionistas da D... (na qual a Requerente apenas detém uma participação de 10,08%) – Cf. deliberação em assembleia geral junta como Anexo 8 ao RIT -, penalizar a Requerente pelo comportamento de outros sujeitos passivos, que poderão ter procurado beneficiar, por via de construções sem substância económica, de vantagens fiscais indevidas.”

⁶ Transcrevem-se alguns segmentos da sua argumentação (destaques aditados):

“O artigo 125.º do Código de Processo Penal consagra a regra da “não taxatividade dos meios de prova” dispondo que «são admissíveis as provas que não forem proibidas por lei». Por sua vez, no que respeita à apreciação da prova, o artigo 127.º do aludido Código consagra o princípio da livre apreciação da prova, estabelecendo que «salvo quando a lei dispuser diferentemente, a prova é apreciada segundo as regras da experiência e a livre convicção da entidade competente».

(...)

Já no que respeita ao conceito de presunções judiciais, não existe no Código de Processo Penal qualquer menção expressa ao mesmo. A referência legal ao conceito de presunções pode ser encontrada no Código Civil, cujo artigo 349.º as define como «ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido».

*Vaz Serra (Revista de Legislação e de Jurisprudência, Ano 108.º, n.º 3559, pág. 352), caracterizando esta figura, referiu que as **presunções «pressupõem a existência de um facto conhecido (base das presunções)**, cuja prova incumbe à parte que a presunção favorece e pode ser feita pelos meios probatórios gerais; **provado esse facto, intervêm a lei** (no caso de presunções legais) **ou o julgador** (no caso de presunções judiciais) **a concluir dele a existência de outro facto (presumido)**, servindo-se o julgador, para esse fim, de regras deduzidas da experiência de vida».*

Na verdade, a utilização de presunção judicial permite que perante um ou mais factos conhecidos, por um procedimento lógico de indução, se adquira ou se admita a realidade de um facto não diretamente demonstrado, na convicção, apoiada nas regras da ciência, da experiência ou da normalidade da vida, de que certos factos são a consequência de outros. E é no valor da credibilidade do id quod e na consistência da conexão causal entre o que se conhece e o que não se apurou de uma forma direta que está o fundamento racional da presunção, residindo na medida desse valor e dessa consistência a maior ou menor validade da inferência efetuada.

(...)

Ora, na prova por utilização de presunção judicial, a qual pode sempre ser infirmada por contraprova, na passagem do facto conhecido para a prova do facto desconhecido, intervêm juízos de avaliação através de procedimentos lógicos e intelectuais que permitem fundamentadamente afirmar, segundo as regras da normalidade, que determinado facto, que não está diretamente provado é a natural consequência, ou resulta com toda a probabilidade próxima da certeza, ou para além de toda a dúvida razoável, de um facto conhecido. Quando

Ora, não apenas todos os sócios da D... SGPS se dotaram de estruturas societárias, como o fizeram nas mesmas circunstâncias temporais e para os mesmos efeitos: adquirirem posteriormente aos sócios individuais de cada uma as acções que cada um previamente detinha na D... SGPS. Assim, cada uma das pessoas humanas que detinha uma participação nessa empresa **não só criou um futuro comprador societário privativo da sua posição** – com um objectivo que só pode ter sido o de beneficiar do regime de *participation exemption* –, **como garantiu** – através da transferência das reservas da D... SGPS (antecedidas de uma redução do seu capital social para viabilizar a distribuição pretendida) compensada pela redução do preço anteriormente contratualmente fixado para a venda da E... (o activo da D... SGPS que desencadeou todas as construções) – **o encaixe financeiro que permitiu a cada uma dessas sociedades pagar aos seus respectivos sócios (e simultâneos vendedores da infalivelmente desejada por todas e cada uma das suas sociedades) as acções desse sócio na D... SGPS.**

o valor da credibilidade do id quod e a consistência da conexão causal entre o que se conhece e o que não se apurou de uma forma direta atinge um determinado grau que permite ao julgador inferir este último elemento, com o grau de probabilidade exigível em processo penal, a presunção de inocência resulta ilidida por uma presunção de significado contrário, pelo que não é possível dizer que a utilização deste meio de prova atenta contra a presunção de inocência ou contra o princípio in dubio pro reo. O que sucede é que a presunção de inocência é superada por uma presunção de sinal oposto prevalecente, não havendo lugar a uma situação de dúvida que deva ser resolvida a favor do Réu.

(...)

Como já acima se disse, no ponto 2.2., constitucionalmente é exigível que na fundamentação seja visível uma racionalização dos motivos da decisão, revelando-se às partes e à comunidade o conhecimento das razões que subjazem ao concreto juízo decisório, devendo, para isso, a fundamentação revelar uma aptidão comunicativa na exteriorização das premissas que presidem à sua conclusão, assim como o respetivo juízo de valoração, de modo a transmitir, como condição de inteligibilidade, a intrínseca validade substancial do decidido.

Ora, tendo em consideração as características acima apontadas à utilização de presunções judiciais, verifica-se que a prova indireta ou por presunções assenta num processo lógico de inferência que não pode ser entendido como uma operação puramente subjetiva, emocional e imotivável, mas sim como uma valoração racional e crítica, de acordo com as regras comuns da lógica, da razão, das máximas da experiência e dos conhecimentos científicos, que permita ao julgador objetivar a apreciação dos factos e proceder a uma efetiva motivação da decisão. Daí que a utilização de presunções judiciais não seja incompatível com o dever de fundamentação das decisões judiciais, antes exigindo uma explicação mais rigorosa que seja claramente explicitadora do processo lógico que lhe é inerente.”

Uma vez que a **constituição accionista da D... SGPS se manteve intacta** – com a diferença de que, em vez de cada um dos seus sócios pessoas singulares, aliás todos ligados por laços familiares, os sócios passaram a ser as empresas que cada um constituiu ou aproveitou para se fazer representar nessa sociedade – é das *regras comuns da lógica, da razão e das máximas da experiência* que tal se não terá ficado a dever-se a um qualquer vírus societário que tivesse contaminado em simultâneo os ligados por consanguinidade ou similitude de apelidos, mas sim a um propósito de obter uma vantagem fiscal que frustra o objecto ou a finalidade do direito fiscal aplicável.

IV. DIREITO

IV.1. Questões a decidir

A primeira questão a discutir é a da possibilidade de o prazo de liquidação ter sido excedido (o que a Requerente defende com base na natureza da inspecção – a que pretende negar a qualificação de “*externa*” ou, subsidiariamente, com base na ultrapassagem do prazo legal de 6 meses).

Em segundo lugar, e supondo que improcedam os fundamentos invocados para pleitear pela caducidade do direito de liquidação, caberá apurar se tal acto de liquidação foi *suficiente e adequadamente* fundamentado – no sentido de, respectivamente, ter cumprido o necessário ónus probatório e não ter preterido a utilização da cláusula geral anti-abuso.

Em terceiro lugar, e caso as razões da Requerente venham a ter acolhimento, importará fixar as respectivas consequências.

IV.2. A questão da caducidade da liquidação

A Requerente suscitou, como se referiu, a caducidade da liquidação, sendo a esse propósito que pretendeu fazer ouvir uma testemunha (e a AT duas), alegando que

“no âmbito do procedimento de inspeção em apreço, após a assinatura da mencionada ordem de serviço, não voltou a haver a deslocação dos Serviços de Inspeção Tributária à sede ou outras instalações da Requerente, ao domicílio profissional da sua contabilista certificada, ou a qualquer outro local onde estivesse arquivada e pudesse ser consultada e obtida documentação relevante.”.

A argumentação expendida pela Requerente baseava-se, neste particular, na natureza não-externa da inspeção e na alegada ultrapassagem desse prazo de caducidade por a liquidação não lhe ter sido notificada no prazo de quatro anos (artigo 45.º, n.ºs 1 e 4, da Lei Geral Tributária - LGT⁷). Argumentava que, estando em causa um imposto periódico referente ao exercício de 2019, o prazo de caducidade se contava a partir de 31 de Dezembro desse ano e terminava em 31 de Dezembro de 2023, mas que a liquidação adicional de IRC só lhe tinha sido notificada em Janeiro de 2024 (Documento n.º 1, junto com o Pedido de Pronúncia Arbitral - PPA), fazendo prolongar por mais de 6 meses a inspeção e, portanto, inutilizando o prazo de suspensão equivalente à duração desta, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 46.º da LGT⁸.

E invocando em abono o disposto no artigo 13.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA)⁹ – bem como jurisprudência

⁷ Cujá redacção era (e continua a ser) a seguinte:

“1 - O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.

(...)

4 - O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.”.

⁸ Cujá redacção era (e continua a ser) a seguinte:

“1 - O prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação, acrescido do período em que esteja suspenso o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção.”

⁹ Cujá redacção era (e continua a ser) a seguinte:

“Quanto ao lugar da realização, o procedimento pode classificar-se em:

arbitral (decisão de 19 de Fevereiro de 2024 no processo n.º 244/2023-T) e estadual (decisão do Tribunal Central Administrativo Sul no processo n.º 072026/13, datado de 13 de Fevereiro de 2013 e decisão do Supremo Tribunal Administrativo de 25 de Novembro de 2009, correspondente ao processo n.º 0761/09) e alguma doutrina¹⁰ – alegou também que “*os Serviços de Inspeção Tributária efectuaram uma só deslocação à sede da Requerente, no dia 30 de Junho de 2023, para obter a assinatura da ordem de serviço*”, daí pretendendo retirar que a inspecção nem sequer teria tido carácter “*externo*”.

Por sua vez, a AT transcreveu na sua resposta a troca de missivas com a contabilista da Requerente (juntando posteriormente cópias das impressões dos *mails* e SMS trocados¹¹), para demonstrar que *o facto de não ter havido outras deslocações externas se tinha ficado a dever, integralmente, às causas de força maior invocadas por aquela.*

Tais impressões não deixaram quaisquer dúvidas ao Tribunal sobre a responsabilidade da não realização das pretendidas deslocações dos serviços de inspecção às instalações da contabilista da Requerente, mas, na verdade, o critério da natureza das inspecções é menos *físico* (o lugar onde ocorre – e se a AT não pôde utilizar algum local por motivos imputáveis, em última instância, ao inspeccionado, certamente que o lugar não deixa de ser esse) do que *material* (o tipo de actividade que é exercido). Ora, como consta do Relatório de Inspeção Tributária - RIT,

“Foi solicitado, aquando do inicio da ação, à sociedade no sentido de e ao abrigo do princípio da colaboração (n.º 3 do artigo 59.º da LGT - LGT e no artigo 48.º do RCPITA), que facultasse ao procedimento de inspecção, entre outros, os seguintes

a) Interno, quando os atos de inspecção se efetuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos por esta detidos ou obtidos no âmbito do referido procedimento;

b) Externo, quando os actos de inspecção se efectuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.”

¹⁰ Nuno de Oliveira Garcia e Rita Carvalho Nunes, “Inspeção Tributária Externa e a Relevância dos Actos Materiais de Inspeção”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 4, n.º 1, 2011, p. 257.

¹¹ SMS de segunda-feira, 17/07/2023 e *mails* de 24 de Maio e 12 e 13 de Outubro.

elementos contabilísticos e fiscais de suporte e com relevância no que se refere ao apuramento do lucro tributável, e aos valores inscritos nas declarações de IVA, entre outros, em síntese:

- Balancete analíticos antes e depois de apuramento;
- Extratos de todas as contas;
- Mapa das participações detidas a 2019/01/01 e a 2019/12/31

Foi a ainda solicitado o seguinte:

- Declaração da(s) sociedade(s) participada(s) relativa(s) aos dividendos distribuídos pela(s) participada(s) durante o exercício;
- Extratos bancários de setembro a dezembro de 2019

A contabilista certificada, em resposta ao pedido de elementos da inspeção tributária, apresentou a documentação e informações solicitadas.”.

Quer dizer que a AT, no decurso do procedimento, não se limitou a fazer uma “*análise formal e de coerência dos documentos*”, que é o conteúdo material da inspeção dita “*interna*”. Como se escreveu no Sumário da Decisão do processo n.º 28/2023-T, “*A qualificação dada ao procedimento de inspeção pela Autoridade Tributária não é vinculativa, devendo apurar-se, em função dos concretos actos praticados e independentemente do local em que ocorra a análise, se se trata de uma inspeção externa ou interna.*” (destaque aditado).

Também na decisão do processo n.º 708/2022-T se escreveu o mesmo:

“cfr. NUNO DE OLIVEIRA GARCIA e RITA CARVALHO NUNES, «Inspeção Tributária Externa e a Relevância dos Actos Materiais de Inspeção», in Revista de Finanças Públicas e de Direito Fiscal, Ano IV (2011), n.º 1, p. 251.

E nessa medida, como apontam os citados autores mas também JOAQUIM FREITAS ROCHA e JOÃO DAMIÃO CALDEIRA, no seu Regime Complementar Do Procedimento De Inspeção Tributária (RCPIT) Anotado e Comentado, Almedina, (Coimbra:2021), 2.ª Ed., pp. 99-100, a qualificação dada ao procedimento de inspeção pela Autoridade Tributária não é vinculativa, devendo apurar-se, em função dos concretos atos praticados e independentemente do local em que ocorra a análise se se trata de uma inspeção externa ou interna.

Como bem salienta a Requerente, no caso concreto, o dimensão e detalhe do acervo documental da Requerente a que os SIT tiveram acesso por força das notificações efetuadas ao abrigo dos artigos 59.º n.º 4 e 63.º da LGT e 10.º e 28.º a 30.º do RCPIT e constantes das pp. 3 a 21 do Processo Administrativo excedem a mera “análise formal e de coerência dos documentos [...] detidos [pela AT] ou obtidos no âmbito do referido procedimento”, referida na alínea a) do artigo 13.º do RCPIT, como bem se vê, em

particular, pelos documentos contabilísticos e de suporte que foram solicitados à Requerente pelos SIT.

Tenham tais documentos sido analisados nas instalações da Requerente ou dos SIT, afigura-se a este tribunal que o tipo de análise – valores e detalhes de vendas, confirmação da conformidade de documentos de pagamentos, análise de apólices de seguros, cópias de contratos e orçamentos, entre muitos outros, que numa era tecnologicamente menos avançada teriam provavelmente implicado a presença dos SIT nas instalações da empresa Requerente – constitui, materialmente, um exercício inspetivo de carácter externo, sujeito ao regime da alínea b) do artigo 13.º do RCPITA.”

Acresce que, tratando-se materialmente de uma inspeção externa, ela não ultrapassou o prazo legal: como invocou a AT, “*nos termos do n.º 3 do artigo 57.º-A da LGT, sob a epígrafe “Diferimento e suspensão extraordinários de prazos”, são suspensos os prazos relativos ao procedimento de inspeção tributária durante o mês de agosto, para efeitos do artigo 36.º do RCPITA.”*. Assim “*tendo a ação de inspeção iniciado com a notificação da ordem de serviço a 30-06-2023, ao prazo de seis meses corridos que se completariam a 30-12-2024, há que somar um mês, passando o prazo final para o dia 30-01-2024”*”.

Ou seja: a inspeção em causa foi formal e materialmente *externa* e não excedeu o prazo fixado na lei, considerando esta suspensão (totalmente descurada pela Requerente). Não há, portanto, qualquer caducidade das liquidações, nem, com este enquadramento jurídico, havia qualquer interesse em ouvir depoimentos de testemunhas sobre questões de facto que não o alterariam.

IV.3. A questão da anulabilidade da liquidação

A Requerente partiu da constatação de que os requisitos estabelecidos nas alíneas do n.º 1 do artigo 51.º do Código do IRC estavam preenchidos¹² (como admitido pela AT¹³) para

¹² Ou seja: participação não inferior a 10 % do capital social de empresa residente, sujeita e não isenta de IRC, que distribui os lucros ou reservas, detida por mais de um ano.

concluir que teria de se seguir o efeito previsto no corpo dessa norma: *“Os lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos de IRC com sede ou direção efetiva em território português não concorrem para a determinação do lucro tributável, desde que se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos: (...)”*.

Entendeu também que, para evitar a produção desse efeito,

“competiria à AT provar, nos termos das regras da repartição do ónus da prova, previstas no artigo 74.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (“LGT”):

- a existência de uma construção ou construções não genuínas e sem substância económica;
- realizada com a finalidade principal, ou uma das finalidades principais, de obtenção de uma vantagem fiscal que frustre o objecto e finalidade de eliminação da dupla tributação.”.

Alegou, com apoio no decidido no processo n.º 583/2023-T, que tal prova não foi feita, que havia motivos relevantes decorrentes de *“questões sucessórias, e definição de objectivos de organização e gestão do património familiar dos respectivos sócios”* e que a argumentação da AT foi a de que

“o sócio-gerente da Requerente seria tributado de forma mais gravosa pelo recebimento de rendimentos de capitais, ao invés de pela realização de mais-valia com a venda das acções (a qual foi efectivamente declarada e tributada na esfera pessoal do sócio-gerente).”.

Ou seja, *“o imposto evitado sempre seria o IRS do sócio-gerente, e não o IRC da Requerente.”*, ao passo que, de harmonia com o decidido no processo n.º 538/2022-T, os *“acórdãos do TJUE nos processos Egiom, Juhler Holding e Deister Holding, e os “casos dinamarqueses”, através dos processos C-115/16, C-116/16, C-119/16 e C-299/16, de Fevereiro de 2019.”*,

“tal cláusula anti-abuso especial, e aquela prevista na Directiva Juros e Royalties, têm sido aplicadas em situações de sociedade interposta para permitir o fluxo financeiro para a entidade que é o beneficiário efectivo dos montantes pagos, ou seja, uma estruturação subsumível à realidade formal denominada por “back to back””

¹³ Como se escreveu no RIT, *“quer a sociedade que procedeu à distribuição de dividendos, quer a sociedade que os recebeu, cumprem os requisitos constantes na legislação antes transcrita, pelo que os dividendos não foram dados à tributação ao abrigo do estabelecido no artigo 51.º do CIRC”*.

Invocou ainda o decidido no processo n.º 735/2022-T¹⁴ e concluiu que foi “*negada a aplicação do regime de participation exemption por razão que nada tem a ver com o regime de participation exemption.*”.

A esta parte da argumentação da Requerente obtemperou a AT, no essencial, que, diversamente do que ocorria nos casos n.ºs 735/2022-T e 583/2023-T,

“A sua conduta e dos restantes acionistas da D... é desde logo (i) concertada e idêntica entre todos os acionistas, não decorrente de qualquer opção individual e (ii) é alheia e estranha à normal e usual atividade desenvolvida pela Requerente até à aquisição da D... .”

*

O outro dos fundamentos invocados pela Requerente para defender a anulabilidade da liquidação foi o de que, na situação dos autos, o único instrumento ao dispor da AT para fundamentar legalmente tal acto seria a cláusula geral anti-abuso. Como escreveu, “*as construções artificiais, a existirem, apenas poderiam ser desconsideradas, para efeitos fiscais, por via da aplicação da cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38.º da LGT.*”. Assim, acrescentou,

“A AT deveria, portanto, ter aplicado o regime geral de que dispõe para, junto desses sujeitos passivos de IRS, ao abrigo do artigo 38.º da LGT, desqualificar, para efeitos fiscais, as referidas reestruturações ou constituições de sociedades, transmissões de acções, e subsequente distribuição de reservas, liquidando o correspondente IRS.”

Dado que as normas deste artigo especificamente adequadas à situação dos autos¹⁵ estatuem que “*a correspondente vantagem fiscal se produz na esfera do beneficiário do*

¹⁴ Transcrevendo a seguinte passagem:

“se o legislador fiscal consentiu, no artigo 51.º do CIRC, verificados os correlativos pressupostos, que seja eliminada a dupla tributação económica quanto aos dividendos distribuídos por entidades sujeitas a IRC a outras entidades sujeitas ao mesmo imposto, também não se vê como possa merecer algum tipo de reparo um sujeito passivo que dele beneficie por opção deliberada, no quadro da sua gestão e organização pessoal ou empresarial.”

¹⁵ As dos números 2 e 4 do artigo 38.º da LGT:

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

rendimento”, a Requerente argumentou que “*tal alegada vantagem fiscal, em face de tal alegado esquema artificioso, sempre seria obtida em sede de IRS dos accionistas transmitentes – e não em sede de IRC das sociedades adquirentes das acções.*”, pelo que “*então teria a AT que recorrer ao regime da cláusula geral anti-abuso, e não a uma cláusula anti-abuso especial para benefícios indevidamente obtidos em sede de IRC.*”. Insiste que, em todo o caso, a AT não lograria dar como verificados os diversos elementos necessários para a aplicação de tal cláusula, até porque o sócio principal da Requerente, com pouco mais de 10% do capital da D... SGPS, não poderia ter tomado a deliberação de distribuição de reservas que, segundo a AT, veio permitir a subsequente aquisição das acções por parte da Requerente, invocando diversa jurisprudência arbitral (processos n.ºs 305/2013-T e 184/2017-T).

A contra-argumentação da AT, a este propósito, foi a de que “*o legislador ao estatuir nos n.ºs 13 e 14 do artigo 51.º do código do IRC, uma situação específica (lei especial) aplicável ao caso concreto (...) não fez depender a aplicação desta exceção da concomitante aplicação da cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38.º da LGT*”, remetendo no mais para a argumentação dos pontos IV.3 e V.1.a) do RIT.

IV.4. Decidindo

Retomemos a redacção da norma do artigo 51.º do Código do IRC:

*“Os lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos de IRC com sede ou direcção efetiva em território português **não concorrem para a determinação do lucro tributável**, desde que se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos: (...)”*

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

(...)

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

É certo, como invocado pela AT, que a aplicação das cláusulas anti-abuso específicas dispensam a aplicação da cláusula anti-abuso geral¹⁶, mas tal ocorre porque esta tem o seu âmbito de aplicação negativamente delimitado por aquelas. Ora, como é evidente da redacção da norma da cláusula anti-abuso do n.º 13 do artigo 51.º do Código do IRC (“**O disposto no n.º 1 não é aplicável aos lucros e reservas distribuídos quando exista uma construção ou série de construções (...)**”) o âmbito de aplicação de tal norma tem de se circunscrever ao âmbito do n.º 1 desse artigo, ie, à não concorrência dos “*lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos de IRC com sede ou direção efetiva em território português*” para o “**lucro tributável**”. Quer dizer que quando esteja em causa a *sonegação de tributação em IRC* por via de construções realizada com finalidades principais de obter uma vantagem fiscal, a cláusula anti-abuso invocável terá de ser a dos n.ºs 13 e 14 do artigo 51.º do Código do IRC.

Porém, *quando a vantagem fiscal for obtida em sede de outro imposto* – como no caso, em que a AT imputou ao sócio-gerente da Requerente a utilização desta na “*distribuição de lucros (reservas)*” da D... para “*a obtenção de uma vantagem fiscal a jusante, na esfera do seu acionista*”, ie, para se furtar ao pagamento dos montantes de IRS que seriam devidos (“*O sócio-gerente transmitiu as ações a uma sociedade familiar, aqui utilizada com efeitos instrumentais de furtar os valores referidos à tributação em sede de IRS.*”) – a cláusula anti-abuso que permitiria censurar tal actuação não poderia ser a, específica, que tem efeitos na “**determinação do lucro tributável**” em sede de IRC, mas a que, sendo geral, fica fora do âmbito de aplicação daquela.

Conclui-se, portanto, que *não sendo possível generalizar cláusulas anti-abuso específicas*, a fundamentação contextual do acto de liquidação padece de violação de lei, tendo de ser anulado, juntamente com o correspondente acto de liquidação de juros e a demonstração de acerto de contas.

¹⁶ Como referia Patrícia Meneses Leirião, *A Cláusula geral antiabuso e o seu procedimento de aplicação*, VidaEconómica, Porto, 2012, p. 60, “*sempre que a uma situação de facto seja aplicável uma determinada cláusula específica antiabuso já não se aplicará a cláusula geral antiabuso prevista no n.º 2 do artigo 38.º da LGT, uma vez que estes dois tipos de cláusula, a específica e a geral, não são concorrentes entre si.*”

IV.5. Restituição de montantes

A Requerente não pediu que lhe fossem pagos os montantes decorrentes da anulação das liquidações de IRC e de juros compensatórios (uma vez que a demonstração de acerto de contas ainda apresentou valor a reembolsar), mas tal decorre da obrigação de *plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade* estipulada no n.º 1 do artigo 100.º da LGT.

V. DECISÃO

Nos termos e com os fundamentos expostos, decide o presente Tribunal Arbitral:

- a) Anular a liquidação de IRC n.º 2024 ..., e a respectiva liquidação de juros compensatórios, consubstanciadas na demonstração de acerto de contas n.º 2024..., relativas ao exercício de 2019;
- b) Condenar a AT nas custas do processo, nos termos abaixo fixados.

VI. VALOR DO PROCESSO

Competindo ao Tribunal fixar o valor da causa (artigo 306.º do Código de Processo Civil, subsidiariamente aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, al. *e*), do RJAT) e devendo ele, correspondendo à utilidade económica do pedido, equivaler à importância cuja anulação se pretende (alínea *a*) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *ex vi* da alínea *a*) do artigo 6.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária - RCPAT), fixa-se o valor do processo em € 119.363,84 (cento e dezanove mil, trezentos e sessenta e três euros e oitenta e quatro cêntimos).

VII. CUSTAS

Custas a cargo da Requerida, no montante de € 3.060,00 (três mil e sessenta euros), nos termos da Tabela I do RCPAT e do disposto no seu artigo 4.º, n.º 5, e nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, dado que o presente pedido foi julgado inteiramente procedente.

Lisboa, 31 de Janeiro de 2025

O árbitro presidente

Victor Calvete

O árbitro adjunto

Fernando Marques Simões

A árbitro adjunta

Alexandra Iglésias

A redacção da presente decisão segue a ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990 excepto em transcrições que o adoptem.