

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 232/2025-T

Tema: IRS. Cláusula Geral Antiabuso. Contrato de prestação de serviços. Juros compensatórios majorados.

SUMÁRIO:

I - A celebração de um contrato de prestação de serviços entre a C... e uma sociedade comercial, tendo por objeto a prestação de serviços de assessoria à C..., e, em particular, apoiar a Comissão Executiva da C...na definição e estabelecimento das políticas gerais e objetivos desta entidade e que só poderiam ser executados, de forma exclusiva e permanente, pelo sócio-gerente da sociedade comercial, visando a evitação do pagamento do imposto devido em sede de IRS por parte do efectivo prestador de serviços, constitui objetivamente um esquema abusivo enquadrável na cláusula geral antiabuso;

II - A majoração dos juros compensatórios prevista no artigo 38.º, n.º 6, da Lei Geral Tributária, em aplicação da cláusula geral antiabuso, não viola o princípio *ne bis in idem*, nem o princípio da capacidade contributiva, em razão da natureza de taxa confiscatória ou de sanção imprópria.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

1.A..., titular do número de identificação fiscal português ..., e B..., titular do número de identificação fiscal português ..., ambos residentes na Rua..., n.º, ..., ..., ...— ... Sintra, vêm requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade dos atos de liquidação de IRS n.º 2024..., com referência ao ano 2019, no montante total de € 663.757,73 e dos atos de demonstração de liquidação de juros e de acerto de contas identificados n.ºs 2024 ... e 2024..., requerendo ainda a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

Fundamentam o pedido nos seguintes termos.

O Requerente marido é engenheiro mecânico de formação, licenciado pela Universidade ... do Rio de Janeiro e pauta a sua vida profissional pelo exercício dessas mesmas valências no âmbito do sector da aviação.

No âmbito da sua atividade o Requerente marido exerceu, desde outubro de 2000 a janeiro de 2018, diversas funções executivas na empresa C..., S.A., como por exemplo, a função de CEO, assim como assumiu diversos cargos de liderança no contexto europeu e mundial, no âmbito do sector da aviação, como seja, Presidente da Associação Europeia de Companhias Aéreas (AEA) e da Associação Internacional do Transporte Aéreo (IATA).

Em 2018, após a sua saída da C..., e por forma a prosseguir com a sua atividade, o Requerente marido decidiu constituir a sua própria empresa, no âmbito da qual seriam prestados serviços de consultoria relacionados com o sector da aviação, tendo procedido à constituição da empresa D..., Lda. que tem como objeto social, entre outros, a consultadoria de gestão, a consultadoria em projetos nos diversos ramos de atividades de transportes e serviços.

Embora a referida empresa, aquando da sua constituição, tivesse apenas como sócio único o Requerente marido, sempre foi sua intenção tornar a mesma uma empresa familiar, e, nesse sentido, pouco tempo depois, juntaram-se como sócios, a Requerente mulher e ambos os seus filhos, E... e F... .

A Requerente mulher, dada a sua formação multidisciplinar, passou a exercer funções como Diretora de Estratégia e de Planeamento na empresa, assumindo também funções administrativas, assim como ações de formação no âmbito da sociedade.

No entanto, e ao contrário do inicialmente planeado, ao filho dos Requerentes não foi ainda possível iniciar as suas funções junto da empresa, o que ficou a dever-se ao facto de se encontrar até ao momento atual, como trabalhador de uma outra empresa de consultadoria no estrangeiro, com a qual tem um vínculo contratual.

Apesar desta impossibilidade temporária do seu filho, o Requerente marido entendeu ser de continuar com a prossecução da sua atividade através da empresa, e nesse sentido, celebrou, em fevereiro de 2018, um contrato de prestação de serviços com a C..., tendo solicitado que esse mesmo contrato fosse celebrado com a D..., uma vez que pretendia, após o termo desse contrato, prosseguir a atividade da empresa com os restantes familiares.

No entanto, a Autoridade Tributária desencadeou um procedimento inspetivo que incidiu sobre o período de tributação de 2019 e levou a diversas correções em sede de IRS, as quais visaram a aplicação da cláusula geral antiabuso consagrada no n.º 2 do artigo 38.º da Lei Geral Tributária, com a invocação de que a prestação de serviços contratada pela C... era realizada exclusivamente por A... e traduzia-se num esquema de planeamento fiscal abusivo,

baseado na interposição da D..., com o principal propósito de obtenção de vantagens fiscais, mais concretamente, o de eliminar a tributação em sede de IRS.

Os Requerentes imputam aos atos tributários em causa o vício de violação de lei, por entenderem que a celebração do contrato de prestação de serviços entre a C..., S.A. e a D... Lda. não constitui uma construção com abuso das formas jurídicas que tenha tido como finalidade principal ou uma das finalidades principais a obtenção de uma vantagem fiscal, motivo pelo qual consideram não verificados os pressupostos de que depende a aplicação da CGAA.

A Autoridade Tributária, na sua resposta, refere que, em 3 de novembro de 2023, teve início uma ação inspetiva em sede de IRS com a finalidade de controlo de mecanismos de planeamento fiscal, tendo em conta a faturação à C..., SA, de serviços prestados pela D..., LDA, da qual o Requerente A... é sócio-gerente.

No âmbito deste procedimento apurou-se ter sido efetuada uma construção com abuso das formas jurídicas, que teve como finalidade principal ou uma das finalidades principais a obtenção de vantagens fiscais e contributivas, o que constitui fundamento para proceder à aplicação da Cláusula Geral Antiabuso, em consequência da interposição da D..., Lda. na contratação dos serviços de consultadoria na área da aviação com a C..., que normalmente deviam ocorrer no quadro de uma prestação de serviços entre esta empresa e A....

Apesar de ter sido celebrado formalmente um contrato de prestação de serviços entre a A... e a D..., em termos substantivos, tratou-se de uma prestação de serviços de consultadoria e assessoria por parte do Requerente A... à C.... .

Os serviços prestados esgotam-se no *know-how* do próprio A..., devido à sua experiência acumulada no setor e às funções anteriormente desempenhadas na C..., sem que possa atribuir-se à sociedade D... qualquer valor acrescentado.

Resulta evidenciado que existe uma indissociação entre a esfera pessoal e societária, isto é, entre o prestador efetivo dos serviços (A...) e o prestador formal (D...), que surge no esquema contratual como um meio de obter uma vantagem fiscal a favor do seu sócio-gerente.

Conclui pela improcedência do pedido.

2. No seguimento do processo, foi realizada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, também destinada à prestação de declarações de parte e produção de prova testemunhal, tendo-se determinado, na sequência, a apresentação de alegações escritas facultativas por prazo sucessivo.

Em alegações, as partes mantiveram as suas anteriores posições.

Os Requerentes referem ainda que a liquidação de juros compensatórios majorados, nos termos do disposto no artigo 38.º, n.º 6, da LGT, em caso de aplicação da cláusula geral antiabuso, dada a sua natureza sancionatória é inconstitucional por violação do princípio do *ne bis in idem*, por violação da capacidade contributiva, na medida em que a carga tributária assume uma real e verdadeira natureza de confisco ao somar ao valor do imposto o dos juros compensatórios, que integram a própria dívida do imposto, e por violação do princípio da capacidade contributiva, considerando que que o valor a pagar já não tem correspondência com o pressuposto económico que constitui objeto do imposto.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportunamente e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 30 de abril de 2025.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

Cabe apreciar e decidir.

II - Fundamentação

Matéria de facto

4. Consideram-se provados os factos que seguem:

A) O Requerente marido é engenheiro mecânico de formação, licenciado pela Universidade ... Rio de Janeiro, e desde 1974, no âmbito da sua atividade profissional, tem exercício valências no sector da aviação.

B) Na prossecução dessa mesma atividade o Requerente marido exerceu, desde outubro de 2000 a janeiro de 2018, diversas funções executivas na empresa C..., S.A, como, por exemplo, a função de CEO, desde 2000 a janeiro de 2018.

C) Ao longo desse período assumiu também diversos cargos de liderança no contexto europeu e mundial, no âmbito do sector da aviação, como seja, Presidente da Associação Europeia de Companhias Aéreas (AEA) e da Associação Internacional do Transporte Aéreo (IATA) (cfr. documento n.º 3 junto ao pedido arbitral).

D) Em 27 de fevereiro de 2018, após a sua saída da C..., o Requerente marido decidiu constituir empresa D... Unipessoal, LDA, de que era o único sócio (cfr. documento n.º 4 junto ao pedido arbitral).

E) Em 1 de agosto de 2018, a D... converteu-se numa sociedade por quotas, com quatro sócios -A..., B... (esposa), E... (filha) e F... (filho), passando a designar-se D..., LDA (cfr. documento n.º 4 junto ao pedido arbitral).

F) A... é o sócio maioritário, com uma participação de 60% no capital social da sociedade, e seu sócio-gerente desde a sua constituição (cfr. documento n.º 4 junto ao pedido arbitral).

G) F..., filho dos Requerentes, não chegou a iniciar as suas funções junto da empresa, o que se ficou a dever ao facto de à data e até ao momento atual se encontrar como trabalhador de uma outra empresa de consultadoria no estrangeiro, com a qual tem um vínculo contratual.

H) A D..., LDA tem como objeto social “Consultoria de gestão, a consultoria em projetos nos diversos ramos de atividades de transportes e serviços, representação de entidades de tecnologia de inovação ou desenvolvimento dessas mesmas tecnologias de inovação, formação de índole comportamental em contexto teórico prático, compra, venda, revenda e arrendamento de imóveis bem como administração e reabilitação de imóveis quer próprios quer para revenda” (cfr. documento n.º 4 junto ao pedido arbitral).

I) Em 5 de fevereiro de 2018, a D... celebrou um contrato de prestação de serviços com a C..., que constitui o documento n.º 8 junto ao pedido arbitral e aqui se dá como reproduzido.

J) Nos termos do referido contrato, a D... obriga-se a prestar serviços de assessoria à sociedade C..., no âmbito dos quais deve, em particular, apoiar a Comissão Executiva da C... na definição e estabelecimento das políticas gerais e objetivos desta entidade e afetará à prestação dos serviços, de forma exclusiva e permanente, o Senhor Eng. A..., que à data da celebração do contrato é sócio único e gerente da D... (cláusulas 1.^a e 2.^a).

L) O Requerente marido tinha celebrado, a título individual, um primeiro contrato de prestação de serviços com a C..., com o mesmo objecto do contrato referido na antecedente alínea l) (cfr. Relatório de Inspeção Tributária, V.V.1 A).

M) A pedido do Requerente marido, o contrato de prestação e serviços celebrado em nome pessoal foi substituído por contrato de prestação de serviços em que figura como segunda outorgante a sociedade D... (cfr. Relatório de Inspeção Tributária, V.V.1 A).

N) Os rendimentos auferidos pela D..., no período de tributação de 2019, decorrem dos serviços prestados pelo sócio-gerente à C..., no montante total de € 811,800,00, correspondente a um valor mensal base de € 67.650,00 (cfr. Relatório de Inspeção Tributária).

O) Em 3 de novembro de 2011, os Requerentes foram notificados do início do procedimento de inspeção, credenciado pela Ordem de Serviço n.º OI2023..., referente ao ano de 2019, que determinou diversas correções em sede de IRS, que tiveram como fundamento o contrato de prestação de serviços a que se refere a antecedente alínea L).

P) Na sequência, os Requerentes foram notificados do Relatório Final de Inspeção, que, por aplicação da cláusula geral antiabuso prevista no artigo 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, determinou diversas correções em sede de IRS, e originou a emissão do ato de liquidação de IRS n.º 2024..., no montante total de € 663.757,73, assim como os atos de demonstração de liquidação de juros e de acerto de contas n.ºs 2024... e 2024... (cfr. documento n.º 10 junto ao pedido arbitral).

Q) O Relatório de Inspeção Tributária, na parte relevante, é do seguinte teor:

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 refletam a substância económica

No caso concreto, afigura-se estarmos na presença de uma construção erigida por A..., desprovida de substância económica válida, consubstanciada através do contrato celebrado entre a C... SA, NIF ... e a D..., IDA, NIF..., que figura nesse contrato como 2^a contraente, em substituição de A..., com vista a obter vantagens fiscais por este último.

No sentido de comprovar que a prestação dos serviços de assessoria à C... através da D... consistiu na utilização de um meio não genuíno (leia-se, não realizado por razões comerciais válidas, que refletam a realidade económica) por parte de A..., deixamos à evidência alguns aspetos fundamentais, neste ponto.

A C... contratou em 05/02/2018, por um período de 24 meses, com início em 01/02/2018, com a sociedade D... Unipessoal, Lda (de acordo com designação inicial desta), a prestação de serviços de assessoria. A prestação de serviços contratada pela C..., seria realizada necessária e exclusivamente por A..., conforme resulta do clausulado do referido contrato (cláusula 2^a n.º 1 e n.º 3 e cláusula 9^a n.º 2), cujo carácter "intuitu personae" da prestação de serviços foi abordado detalhadamente ponto IV2 A) deste relatório.

De realçar que, é a C... na qualidade de adquirente dos serviços (e não a D... na qualidade de prestadora dos mesmos) que é soberana na escolha da pessoa que os realiza efetivamente, o que é desprovido de sentido e razoabilidade. A D... não pode executar os serviços contratados por intermédio de outras pessoas que não A... ou proceder à subcontratação total ou parcial dos serviços, salvo se a C... der o seu consentimento prévio por escrito para o efeito (cláusula 9^a n.º 2 e n.º 3), ficando tal decisão, portanto, ao critério livre e insindicável desta última. Não houve a substituição de A... nesta prestação serviços, ou a subcontratação total ou parcial dos referidos serviços ou a cedência da posição contratual, conforme esclarecimentos de A... (vide ponto 13 do termo de declarações deste, no anexo 1).

O incumprimento, na afetação de forma exclusiva e permanente de A..., por parte de D..., à prestação de serviços à C... seria suscetível de dar origem à respetiva resolução unilateral por parte da C..., nos termos da cláusula 2^a n.^º 1 e cláusula 5^a.

Estavam, ainda, definidas na prestação do serviço, as obrigações de confidencialidade, de exclusividade e não concorrência, e de proteção de dados pessoais que impendem (formalmente) sobre a D..., mas abrangem inevitavelmente, de forma expressa, tanto a própria D... como A... ("Representante"), uma vez que é este último quem executa as prestações de serviços à C..., por conta da primeira, conforme cláusulas 6^a, 7.^a e 8^a. A... quando questionado acerca da razão da existência da cláusula de exclusividade, no referido contrato de prestação de serviços, declarou que "o trabalho era efetuado na parte estratégica da empresa, tinha carácter sigiloso e se fosse trabalhar para outra empresa, com os conhecimentos que tinha da C... poderia ser prejudicial para a empresa, efetuando concorrência desleal" (sublinhado nosso) (Vide ponto 14 do termo de declarações deste, no anexo 1), o que denota que a preocupação com a exclusividade centrava-se no próprio A..., que era o detentor do "Know-how".

[...]

Não obstante o referido contrato ser datado de 05/02/2018 e neste constar como 2^a contraente a D..., esta só viria a ser constituída em 27/02/2018 e ter início de atividade em 08/03/2018. Em resultado dos esclarecimentos obtidos pelas partes, acerca dessa divergência de datas, conforme exposto mais detalhadamente no ponto IV2 B) deste relatório, concluiu-se:

- Pela existência de um primeiro contrato de prestação de serviços, entre A... (que figura como 2.^º contraente ao invés da D...) e a C..., com clausulado similar ao contrato que foi celebrado entre a D... e a C..., com a mesma data, ou seja, 05/02/2018 e com o mesmo objeto (i.e referente à aludida prestação de serviços à C...). Como referido, o clausulado em ambos os contratos é similar, genericamente com o mesmo conteúdo, todavia, no contrato entre a C... e a D..., foram efetuadas adaptações para fazer referência ao Representante desta última, A... e, em particular, para indicar expressamente a sua afetação àquela prestação de serviços e as suas obrigações (automaticamente previstas no contrato inicial, entre a C... e A..., para este último, enquanto 2.^º contraente).

- Conforme esclarecimentos complementares prestados por A..., este solicitou a mudança para um contrato em nome da empresa, perto do evento de assinatura (consta a data de celebração de 05/02/2018). A D..., só viria a ser constituída em 27/02/2018, com início de atividade em 08/03/2018, tendo sido referido por A... que foi mantida a data original, para evitar outros constrangimentos, na mudança para um contrato em nome da empresa, tendo salientado "já ter uma data prevista de saída, com o novo CEO já por ser nomeado e com todos os acordos por iniciar àquela data". A Comissão Executiva da C... foi designada de acordo com deliberação do Conselho de Administração de 31 de janeiro de 2018, dela fazendo parte H... e I..., com cargos de Presidente e Vogal, respetivamente, que intervieram na celebração de ambos os contratos, na qualidade de administradores da C..., sendo que, em ambos os contratos, o objeto compreendia a prestação de serviços de assessoria à C... e no seu âmbito, apoiar a Comissão Executiva da C... na definição e estabelecimento das suas políticas gerais e objetivos, com início reportado a 01/02/2018.

- Resulta evidente que, a C... pretendia a contratação pessoal de A..., tendo efetivamente celebrado contrato diretamente com este a 05/02/2018, conforme já referido. À posteriori, a

pedido deste último, foi celebrado um contrato com empresa entretanto constituída por D... para o efeito, da qual este era sócio único e gerente, tendo sido mantida a data original, ou seja, a data do contrato inicialmente celebrado entre a C... e A..., de 05/02/2018. No entanto, apesar da D... figurar formalmente como 2^a contraente, neste último contrato que substituiu o contrato inicial, os serviços eram prestados de forma exclusiva e permanente por A.... Os factos expostos revelam que A... iniciou a prestação desses serviços, ainda antes da constituição da D..., tendo sido ainda assegurado, no posterior contrato entre a D... e a C..., a afetação de D... de forma exclusiva e permanente, à prestação de serviços da D... à C.... Esses serviços foram sempre faturados pela D... e não por A... no âmbito da sua atividade profissional (categoria B).

Se, num primeiro momento, aquando da sua constituição, a D... era uma sociedade unipessoal por quotas com A... como sócio único) que se enquadrava no regime da transparência fiscal, estabelecido no art. 6.^º do CIRC, por se qualificar como sociedade de profissionais, de acordo com o disposto na subalínea 1) da al. a) do seu n.^º 4, tal deixou de se verificar quando se converteu numa sociedade plural por quotas, com o aumento do capital social, no montante de € 5.000,00, realizado em 01/08/2018, momento a partir do qual a D... passou a ser uma sociedade de cariz familiar com quatro sócios -A..., B... (esposa), E... (filha) e F... (filho) — vide ponto IV.I B. 1. deste relatório, quanto à sua caracterização. Com base nos elementos disponíveis, é razoável dizer que este primeiro aumento do capital social da D... visou afastar a tributação da mesma pelo regime de transparência fiscal previsto no art.^º 6.^º do CIRC, segundo o qual a respetiva matéria coletável seria imputada ao até então sócio único D..., integrando-se no seu rendimento tributável para efeitos de IRS.

Mesmo após a referida alteração à estrutura de participações da D... e da que se segue em 2019 (vide Anexo 4), A... assume-se como sócio maioritário, com uma participação de 60% no capital social da sociedade, razão pela qual manteve inalterada a sua posição de influência e controlo dos destinos da mesma, ainda para mais considerando que os demais sócios são seus familiares diretos. Nessa consonância, A... é o gerente da D... desde a sua constituição, que se obriga com a sua assinatura, dele dependendo a respetiva vontade social.

Ainda, relativamente à sociedade D..., conforme resulta do exposto no ponto IV.I B.2 e B.3 deste relatório, quanto à análise contabilística e económica, análise do Resultado Fiscal e cálculo do imposto desta: - Os rendimentos reconhecidos peia D... na rubrica Vendas e serviços prestados das demonstrações de resultados por natureza, relativas aos períodos de 2018 e 2019, decorrem exclusivamente dos serviços efetivamente prestados pelo sócio-gerente A... e faturados à C... no âmbito do contrato em apreço, num total de €1.555.950,00 (€744.150,00 + €811.800,00). Por outras palavras, nestes dois períodos, a atividade desenvolvida pela D... consiste única e exclusivamente nos serviços prestados por A... à C... (única cliente), existindo uma dependência total desta última.

[...]

Na vigência do contrato sob apreciação, a D... assume um risco diminuto no desenvolvimento da sua atividade, já que, nos termos do clausulado contratual, é a C... que suporta, em última instância, os encargos inerentes à execução dos serviços de assessoria, de que é exemplo o n.^º 3 da cláusula 3^a referente ao pagamento de despesas com deslocações e estadas, que se encontram sujeitas à sua aprovação prévia.

Está previsto nesse contrato o pagamento mensal ilíquido de €67.650,00, que perfaz um valor anual de €811.800,00, no exercício de 2019. Este último valor é muito aproximado do valor médio anual (cerca de €820.000,00) de rendimentos do trabalho dependente que a G... SGPS (que detinha a 100% a C...) pagou a A... entre 2016 e 2018 (evidenciados no ponto 111.1 A. 2 deste relatório). No contrato inicial, entre a C... e A..., estava prevista exatamente a mesma verba para honorários, que no contrato entre a C... e a D..., ou seja €67.650,00/mês, independentemente do facto do 1º ter sido celebrado diretamente com A... e o outro através da sociedade deste.

A vigência do contrato encontra-se absolutamente dependente dos serviços serem prestados por A... e, independentemente da celebração do contrato com a sociedade D..., é aquele que a C... quer que realize os serviços em apreço. Portanto, apesar de o citado contrato ter sido outorgado com a sociedade D..., o que dele resulta, em substância, é a contratação de serviços pessoais e intransmissíveis.

É inquestionável o interesse da C... na escolha e designação de A... como prestador dos serviços de assessoria, o qual é identificado de forma individualizada e perfeitamente delimitada no contrato celebrado por aquela sociedade, com a D..., não se vislumbrando que esta última tenha desempenhado nos serviços em questão qualquer função real e efetiva. De facto, o objeto do contrato comprehende e esgota-se nos serviços que são prestados de forma pessoal, exclusiva e permanente por A..., inicialmente sócio único e posteriormente maioritário e gerente ("Representante") da D...;

Note-se que não está em causa a artificialidade da D... como um todo, mas sim a artificialidade da sua utilização meramente formal e desprovida de substância económica para a contratação, com a C..., da prestação de serviços de assessoria pelo sócio maioritário A... .com uma posição de controlo direto), que desempenhou cargos relevantes em órgãos sociais da C... e da G... SGPS, entre 2002 e 2018, previamente à celebração do contrato de prestação serviços entre a D... e a C....

É, pois, manifesto que só interessava à C... o "know-how" do sujeito passivo em específico (e não o da D...), razão pela qual se verifica uma utilização artificial e desprovida de razoabilidade económica e financeira desta última, apenas e só para a formalização do contrato em apreço e faturação dos rendimentos dele advenientes, tendo em vista a satisfação dos interesses pessoais de D....

Pelo exposto, conclui-se que:

- Apesar do referido contrato ter sido celebrado, formalmente, com a D..., o que dele resulta, em substância, é a prestação de serviços de consultoria/ assessoria por A... à C....
- A prestação de serviços enunciada esgota-se no Know-how do próprio D..., sem que a sociedade acrescente qualquer valor, A D... teve uma utilização meramente formal, figurando nos contratos e sendo emissora da faturação e recetora dos pagamentos.
- Existe confusão e indissociação entre a esfera pessoal e societária, isto é, entre o prestador efetivo dos serviços, A..., e o prestador cuja intervenção é meramente formal e desprovida de razoabilidade económico-empresarial, a D..., que surge no esquema contratual como um "meio" de obter uma vantagem fiscal.

- R) Em 7 de outubro de 2024, os Requerentes apresentaram reclamação graciosa conta os atos tributários, que não foi objecto de decisão no prazo legalmente cominado (cfr. documento n.º 2 junto ao pedido arbitral).
- S) Os Requerentes procederam ao pagamento do imposto devido, no âmbito do processo de execução, num montante total de € 623.587,08 (cfr. documento n.º 9 junto ao pedido arbitral).
- T) Os Requerentes apresentaram o pedido de pronúncia arbitral em 11 de março de 2025.

Factos não provados

Não se encontra provado que o Requerente A... tenha prestado outros serviços no âmbito da sociedade D... para além daqueles que integravam o contrato de prestação de serviços celebrado com a C.... .

Não se encontra provado que a Requerente B... tenha desenvolvido ações de formação no âmbito da sociedade D..., que tivessem sido objeto de faturação por parte da sociedade.

Não se encontra provado que os filhos dos Requerentes, E... e F..., tenham exercido qualquer atividade no âmbito da D.... .

Com relevo para a decisão da causa não existem outros factos não provados.

Fundamentação da matéria de facto

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição inicial e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a resposta, e, bem assim, nas declarações de parte e depoimento testemunhal.

Em audiência, o declarante de parte A... justificou a prestação de serviços de assessoria por ter recebido um pedido de colaboração da C... para auxiliar o novo CEO, que era brasileiro e não tinha experiência em Portugal. Esclareceu que, no início, para exercer essas funções, celebrou um contrato de prestação de serviços em nome individual. Mas foi aconselhado a constituir uma empresa para que os seus bens não ficasse expostos e pudesse instituir um limite de responsabilidade. Teve então a intenção de constituir uma empresa familiar, aproveitando a formação e experiência profissional do filho que era especializado em consultadoria aeronáutica, e da sua esposa.

Perguntado que outros serviços foram prestados pela empresa D..., além da assessoria à C..., declarou que foi consultor de um projeto de construção de um veículo português com a colaboração da J..., e apontou ainda como exemplo as ações de formação realizadas pela esposa no âmbito da sua vertente académica.

A testemunha F... declarou que está nos EUA desde 2006, mora em São Francisco desde 2017, e, desde 2010, trabalha numa empresa de consultadoria dos EUA, tendo realizado

assessoria em muitas áreas, mas também na área da aeronáutica. Referiu que entre 2010 e 2020 sua situação profissional era crítica e chegou a admitir vir trabalhar para Portugal. Nunca recebeu dividendos da D..., e não poderia subscrever projetos no âmbito dessa empresa, na medida em que estaria a prestar serviço a uma entidade concorrente.

Analizando criticamente as provas, cabe referir que o tribunal aprecia livremente as declarações de parte, salvo se as mesmas constituírem confissão (artigo n.º 466.º, n.º 3 do CPC), e aprecia livremente a prova testemunhal segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto, salvo quanto a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, e aqueles que só possam ser provados por documentos ou que estejam plenamente provados, quer por documentos, quer por acordo ou confissão das partes (artigo 607.º, n.º 5, do CPC).

Face à prova produzida em audiência, subsistem dúvidas quanto aos serviços prestados pela D... relativamente a outras entidades além da C.... . O Relatório de Inspeção Tributária, tendo analisado com rigor a atividade empresarial da D..., concluiu que os rendimentos auferidos no período de tributação em causa se circunscreveram àqueles que foram disponibilizados ao abrigo do contrato de prestação de serviços celebrado com a C..., e o declarante de parte não descreveu com suficiente clareza e objetividade quaisquer outros serviços em que a empresa estivesse envolvida, referindo-se muito genericamente a um projeto de construção de um veículo que a J... estava a desenvolver, e, a título de exemplo, às ações de formação que teriam sido realizadas pela Requerente B....

No pedido arbitral, os Requerentes referem, sem qualquer concretização, que a Requerente mulher, dada a sua formação multidisciplinar, passou a exercer funções como Diretora de Estratégia e de Planeamento na empresa, assumindo também funções administrativas necessárias para o seu normal funcionamento, indicando como elemento de prova o Curriculum Vitae que foi junto ao pedido arbitral como documento n.º 6. Acrescentam que o Requerente marido desenvolveu uma atividade de consultadoria, no âmbito da sociedade, para outros clientes, tendo sido remunerado para o efeito, e a Requerente mulher desenvolveu ações de formação no âmbito da sociedade, que foi igualmente objeto de faturação por parte da sociedade (artigos 31.º, 32.º, 33.º e 34.º da petição inicial).

No entanto, o falado documento n.º 6 junto ao pedido arbitral refere-se aos domínios de atuação (humanidades, línguas, linguística, literatura, ciências sociais, direito), aos cursos académicos de formação, ao percurso profissional na investigação e docência no ensino superior e aos projetos em que teve intervenção, não sendo possível daí depreender que a Requerente mulher tenha participado em ações de formação.

Assim como não é possível concluir, face à inexistência de prova bastante, que o Requerente marido tenha exercido outras atividades, no âmbito da D..., para além dos serviços prestados à C.... .

F..., no seu depoimento, deixou claro, apesar da sua qualidade de sócio da D..., que não exerceu qualquer atividade na empresa, nem realizou qualquer projeto nesse âmbito, uma vez que estava vinculado a uma entidade concorrente.

Matéria de direito

Cláusula geral antiabuso

5. Em debate está a aplicação da cláusula geral antiabuso, prevista no artigo 38.º, n.º 2, da LGT, relativamente aos rendimentos auferidos pela sociedade D..., LDA., no período de tributação de 2019, no âmbito de um contrato de prestação de serviços celebrado com a C..., S.A., por efeito da desconsideração desses rendimentos em sede de IRC e da sua imputação na esfera jurídica dos Requerentes A... e B..., em sede de IRS, como rendimentos profissionais e empresariais da categoria B.

A disposição do artigo 38.º, n.º 2, da LGT declara como “ineficazes, no âmbito tributário, os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios”. E, nesse caso, determina que a tributação se efetue de acordo com as normas que seriam aplicáveis se esses meios não tivessem sido utilizados, não se produzindo as vantagens fiscais que se pretendia obter.

Segundo assinala SÉRGIO VASQUES, a cláusula geral antiabuso consagrada na LGT é composta de três elementos essenciais. “Em primeiro lugar exige-se a prática de ato ou negócio artifício ou fraudulento e que exprima abuso das formas jurídicas, no sentido de estarmos perante esquemas negociais que ocultem os seus verdadeiros propósitos e aos quais seja dada uma utilização manifestamente anómala face à prática jurídica comum. Em segundo lugar, exige-se o objetivo único ou principal de através desses esquemas negociais obter uma vantagem fiscal, qualquer que seja a sua natureza, com a marginalização evidente de objetivos económicos reais. Em terceiro lugar, exige-se que da lei resulte com clareza a intenção de tributar os bens em causa, nos mesmos termos em que estes seriam tributados se tivesse o contribuinte recorrido às formas jurídicas e práticas negociais mais comuns” (*Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2018, pág. 369).

O sentido geral da norma é, nestes termos, o de permitir a desqualificação para efeitos fiscais de um qualquer ato ou negócio jurídico praticado pelo contribuinte com o único, ou principal, objetivo de obtenção de uma vantagem fiscal, que possa consubstanciar uma fraude à lei fiscal. O efeito jurídico que resulta do funcionamento da cláusula antiabuso é o de considerar os atos como praticados de acordo com o padrão normal do comércio jurídico para obter o mesmo resultado económico, determinando-se a obrigação tributária em função dos atos equivalentes que pudessem ser praticados.

Resulta de todas as precedentes considerações, que a cláusula geral antiabuso se destina a eliminar as vantagens fiscais ilegítimas obtidas pelo contribuinte na sua esfera jurídica através de atos ou negócios abusivos praticados com o intuito de obviar ao pagamento do imposto que seria devido caso se tivesse recorrido às formas negociais comuns.

A aplicação da cláusula antiabuso depende, por outro lado, de uma apreciação casuística, havendo que ponderar a atuação concreta imputável ao sujeito passivo em função das circunstâncias de facto que possam ser tidas como assentes (cfr. acórdão do TCA Sul de 15 de fevereiro de 2011, Processo n.º 04255/10, e acórdão arbitral proferido no Processo n.º 377/2014).

6. No caso vertente, como resulta com evidência da matéria de facto dada como assente, a vantagem fiscal ilícita que justificou a aplicação da disposição antiabuso traduziu-se na evitação de pagamento de imposto devido em sede IRS por parte dos Requerentes pela prestação de serviços de assessoria à C..., S.A, através da D..., S.A., de que o Requerente marido é sócio-gerente.

Com efeito, pelo contrato de prestação de serviços formalizado entre a C... e a D..., esta sociedade obriga-se a prestar serviços de assessoria à C..., no âmbito dos quais deve, em particular, apoiar a Comissão Executiva da C... na definição e estabelecimento das políticas gerais e objetivos desta entidade (cláusula 1.^a) e afetará à prestação dos serviços, de forma exclusiva e permanente, o Eng. A..., devendo entender-se que o não cumprimento desta obrigação constitui incumprimento grave por parte da segunda outorgante, para efeito da resolução do contrato a que se refere a cláusula 5.^a do mesmo contrato (cláusula 2.^a).

Resulta assim claro que a prestação de serviços contratada pela C... seria realizada necessária e exclusivamente por A..., e, por conseguinte, a D... não poderia executar os serviços por intermédio de outras pessoas ou proceder à subcontratação total ou parcial desses serviços, o que significa que a C..., embora tenha contratado com a empresa de que A... era sócio-gerente, apenas tinha interesse que a prestação de serviços fosse realizada, a título individual, pelo Requerente marido.

Assim sendo, o contrato de prestação de serviços assenta essencialmente no aproveitamento do *know-how* do Requerente marido, que anteriormente desempenhara já relevantes funções de direção no seio da C... .

É importante reter, também, que, com data de 5 de fevereiro de 2018, havia sido celebrado primeiramente um contrato de prestação de serviços, a título pessoal, entre A... e a C..., e só depois, a pedido do contraente particular, é que foi outorgado um contrato com o mesmo objeto com a D..., que havia sido constituída em 27 de fevereiro de 2018, com início de atividade em 8 de março seguinte.

Ou seja, o contrato de prestação de serviços celebrado com a sociedade não se distingue objetivamente do anterior contrato em que o Requerente marido intervinha como contraparte e, do mesmo modo, a atividade exercida pela sociedade não difere daquela que era já executada pelo Requerente marido a título individual.

Resta ainda considerar que a alegada pretensão de transformar a D... numa empresa de cariz familiar não teve qualquer efeito prático, nem alterou a finalidade subjacente à constituição da sociedade. De facto, a empresa continuou a ter como objeto a prestação de serviços à C... através do seu sócio-gerente.

Não foram atribuídas novas funções aos três novos sócios (B..., E... e F...), nem foi diversificada a atividade empresarial da sociedade, sendo que A... continuou a deter a maior participação social e a ser o sócio-gerente. Nos elementos factuais recolhidos no processo nada se refere quanto à atividade desenvolvida, no âmbito societário, pela sócia E..., e é reconhecido pelos próprios Requerentes que o filho F... não chegou a iniciar as suas funções junto da empresa por virtude de à data e até ao momento atual, se encontrar vinculado como trabalhador subordinado a uma outra empresa de consultadoria no estrangeiro. O que é corroborado pelo próprio F... no depoimento prestado em audiência. Facto que os Requerentes não poderiam desconhecer quando foi constituída a D... e aquele assumiu a condição de sócio minoritário.

Para além de que a prestação de serviços, consistindo na assessoria à C..., pela sua própria natureza, não poderia deixar de ser realizada, a título individual, pela próprio sócio-gerente da D... a que se reconhece a competência técnica específica para o exercício dessa atividade, e não se descortina qual a vantagem, em termos de eficiência e operacionalidade, em contratualizar a prestação de serviços com uma entidade societária, quando esta nunca poderia ter qualquer influência, ainda que indireta, no desenvolvimento da atividade que apenas poderia ser realizada, tal como se encontrava contratualmente previsto, de modo individualizado, por um dos titulares da sociedade outorgante.

Acresce que, como se encontra igualmente provado, a sociedade D... não exerceu, no período de tributação em causa, qualquer outra atividade social, para além daquela que era prestada pessoalmente pelo Requerente marido, e não auferiu quaisquer outros rendimentos além dos pagos pela C... no âmbito do referido contrato de prestação de serviços.

Como é de concluir, a interposição da sociedade D... num contrato de prestação de serviços que anteriormente era realizado, nos mesmos termos, pelo Requerente marido abrigo de um contrato celebrado a título individual, encontra-se desprovida de substância económica, não podendo deixar de entender-se, face a todos os elementos de prova produzidos, que se traduziu num mecanismo artifioso em vista a obter uma vantagem fiscal.

Subsistem, em todo este contexto, factos indiciários suficientes para considerar que o conjunto articulado de operações, não tendo tido um objetivo que se torne justificável no plano da racionalidade económica e da atividade empresarial, teve o único propósito de obstar à tributação em sede de IRS dos rendimentos profissionais, havendo fundamento bastante para a

declaração de ineficácia dos negócios jurídicos em aplicação da cláusula geral antiabuso a que se refere o artigo 38.º, n.º 2, da LGT.

Juros compensatórios majorados

7. Alegam ainda os Requerentes que a majoração dos juros compensatórios em 15 pontos percentuais, em caso de aplicação do n.º 2 do artigo 38.º da LGT, tal como prevê o n.º 6 desse artigo, constitui uma sanção punitiva que viola o princípio *ne bis in idem*, e viola ainda o princípio da capacidade contributiva, na medida em que a carga tributária assume uma verdadeira natureza de confisco ao somar o valor dos juros compensatórios ao do imposto e não tem já correspondência com o pressuposto económico que constitui a obrigação tributária.

Considerando que esta nova argumentação é apresentada nas alegações dos Requerentes e pode ser considerada como uma ampliação do pedido nos termos do artigo 265.º, n.º 2, do CPC, que pode ter lugar até ao encerramento da discussão, nada obsta à apreciação da questão.

Nos termos do artigo 35.º, n.º 1, da LGT, “são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária”.

Como tem sido entendimento corrente, os juros compensatórios devidos nos termos da referida disposição constituem uma reparação de natureza civil que se destina a indemnizar a Administração Tributária pela perda de disponibilidade de uma quantia que não foi liquidada atempadamente. Tratando-se de uma indemnização de natureza civil, ela só é exigível se se verificar um nexo de causalidade entre a atuação do sujeito passivo e o atraso na liquidação e essa atuação possa ser censurável a título de dolo ou negligência.

No caso concreto, houve lugar ao retardamento da liquidação do imposto, uma vez que o imposto foi liquidado na sequência de um procedimento inspetivo, que considerou aplicável a cláusula geral antiabuso.

Verifica-se ainda o nexo de causalidade entre a atuação do sujeito passivo e o atraso na liquidação, visto que foi a necessidade de corrigir oficiosamente a declaração de rendimentos apresentada, em sede de inspeção tributária, que determinou o retardamento da liquidação do imposto devido. E, por outro lado, a conduta é censurável a título de dolo, uma vez que a liquidação corrigida foi determinada pelo facto de o sujeito passivo ter utilizado meios artificiosos para obter uma vantagem fiscal.

O n.º 6 do artigo 38.º da LGT tem a redação resultante da Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, que reforça o combate às práticas de elisão fiscal, transpondo a Diretiva (UE) 2016/1164, do Conselho, de 16 de julho.

A referida Diretiva (UE) 2016/1164 considera ser “essencial para o bom funcionamento do mercado interno que os Estados-Membros (...) tomem medidas para desencorajar práticas

de elisão fiscal e garantir uma tributação justa e eficaz na União de forma suficientemente coerente e coordenada” (considerando (2)), e que “é necessário estabelecer regras para reforçar o nível médio de proteção contra o planeamento fiscal agressivo no mercado interno” (considerando (3)), e refere a que “é necessário estabelecer contra a erosão das bases tributáveis no mercado interno, entre outras, a regra geral antiabuso (considerando (5)).

No que especificamente diz respeito a esta última regra, a Diretiva assinala que as “as regras gerais antiabuso têm, portanto, a função de colmatar lacunas, o que não deverá prejudicar a aplicabilidade de regras antiabuso específicas. Na União, as regras gerais antiabuso deverão ser aplicadas a montagens que não sejam genuínas, caso contrário, o contribuinte deverá dispor do direito de optar pela estrutura mais vantajosa do ponto de vista fiscal para as suas atividades comerciais. Além disso, é importante garantir que as regras gerais antiabuso são uniformemente aplicáveis em situações nacionais, no interior da União e em relação a países terceiros, para que o seu âmbito e os resultados da sua aplicação não sejam diferentes em situações nacionais e transfronteiriças. Os Estados-Membros não deverão ser impedidos de aplicar sanções caso sejam aplicáveis as regras gerais antiabuso (considerando (11)).

A nova redação dada, pela Lei n.º 32/2019, aos n.ºs 2, 3, 4, 5 e 6 do artigo 38.º da LGT, insere-se, por conseguinte, nos objetivos definidos pela Diretiva (UE) 2016/1164 em vista a reforçar o combate às práticas de elisão fiscal.

Neste contexto, a majoração dos juros compensatórios a que se refere o n.º 6 do artigo 38.º da LGT, não constitui uma sanção penal ou contraordenacional nem resulta de uma infração tributária, mas é, antes, uma reparação civil com uma função essencialmente resarcitória, que se destina a indemnizar o credor, neste caso, a Administração Tributária, pelo retardamento da liquidação da totalidade ou de parte do imposto devido que é imputável ao sujeito passivo (cfr. SÉRGIO VASQUES, *ob. cit.*, pág. 423, e SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, vol. I, 2017, Almedina, pág. 314).

A majoração dos juros compensatórios é, por outro lado, o efeito gravoso de terem sido utilizadas pelo sujeito passivo operações não genuínas com a finalidade principal de obter uma vantagem fiscal.

Tratando-se de uma reparação de natureza civil, é claro que não há qualquer violação do princípio *ne bis in idem*. Em primeiro lugar, porque o princípio resulta do disposto no artigo 29.º, n.º 5, da Constituição, que garante o direito de o cidadão não ser julgado mais de uma vez pelo mesmo crime, e insere-se no regime constitucional da lei criminal. Em segundo lugar, porque um dos princípios básicos da punição criminal é o princípio da tipicidade, pelo qual é lei deve especificar suficientemente os factos que constituem o tipo legal de crime (artigo 29.º n.º 3, da Constituição).

Assim sendo, ainda que o sujeito passivo tivesse incorrido na contraordenação fiscal prevista no artigo 114.º do RGIT - o que nem sequer está demonstrado – nunca se verificaria a violação do princípio *ne bis in idem*, visto que o que estaria em causa era a contraposição entre uma medida de reparação civil e uma contraordenação e não uma dupla punição penal.

8. A propósito da majoração dos juros compensatórios, os Requerentes invocam ainda a violação do princípio da capacidade contributiva, em duas diferentes vertentes. Em primeiro lugar, porque a carga tributária assume a natureza de confisco, na medida em que o legislador não pode estabelecer uma tributação tal que toda ou quase toda a riqueza seja entregue à tributação, de tal forma que o cidadão fique despojado do mínimo de rendimento para a livre gestão da sua vida privada. Em segundo lugar, porque os juros compensatórios majorados assumem a natureza de uma sanção imprópria, na medida em que produz um agravamento do imposto, de tal modo que o valor consolidado a pagar já não tem qualquer correspondência com a respetiva capacidade contributiva.

A questão das taxas confiscatórias tem sido tratada, no domínio tributário, no âmbito do princípio da proporcionalidade ou proibição de excesso, considerando-se que, implicando o imposto uma restrição ao direito de propriedade, o tributo não pode assumir uma tal dimensão quantitativa que absorva «a totalidade ou a maior parte da matéria coletável», nem pode ter um efeito de estrangulamento, impedindo «o livre exercício das atividades humanas» (DIOGO LEITE DE CAMPOS/MÓNICA LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, Coimbra, 1996, pág. 148, e DIOGO LEITE DE CAMPOS, “As três fases de princípios fundamentantes do Direito Tributário”, in *O Direito*, ano 139º, 2007, pág. 29), ou pondo em causa que «a cada um seja assegurado um mínimo de meios ou recursos materiais indispensáveis (...) à dignidade [da pessoa humana]» (CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11.ª edição, Almedina, pág. 162).

Para aferição do que seja ou não imposto confiscatório, apela-se a uma ideia de equidade: «saber se um imposto tem efeitos confiscatórios não depende apenas dos montantes das respetivas taxas. Importa, isso sim, aferir desses efeitos confiscatórios em relação a determinado contribuinte em concreto. O fator decisivo não é aquilo que o imposto retira ao contribuinte, mas o que lhe deixa ficar» (LUÍS VASCONCELOS ABREU, “Algumas notas sobre o problema da confiscatoriedade tributária em sede de imposto sobre o rendimento pessoal”, in *Fisco*, n.º 31, maio 1991, págs. 26 e segs.; quanto a todos estes aspetos, cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 187/2013).

Como se deixou referido, os juros compensatórios constituem uma reparação civil destinada a indemnizar a Administração Tributária pelo retardamento da liquidação da totalidade ou de parte do imposto devido que é imputável ao sujeito passivo. A majoração dos juros compensatórios em 15 pontos percentuais, nos termos do artigo 38.º, n.º 6, da LGT, justifica-se em decorrência da aplicação da cláusula geral antiabuso e enquadra-se nos objetivos da Diretiva (UE) 2016/1164, que visa desincentivar as práticas de elisão fiscal e garantir uma tributação justa e eficaz.

Neste contexto, dificilmente poderia entender-se que o agravamento de 15% nos juros compensatórios, quando sejam aplicáveis as regras gerais antiabuso, representa uma taxa confiscatória em termos de pôr em causa um mínimo de meios ou recursos materiais do contribuinte, quando é certo que o sujeito passivo, no caso concreto, auferiu através da D... pelos serviços prestados à C..., em 2019, o montante total de € 811,800,00, correspondente a um valor mensal base de € 67.650,00 (alínea N) da matéria de facto) e pretendeu ainda mediante

um mecanismo artifício obter uma vantagem fiscal, com o propósito de obstar à tributação dos seus rendimentos profissionais em sede de IRS.

9. Os Requerentes invocam ainda a violação do princípio constitucional da capacidade contributiva.

Como pressuposto e critério da tributação, o princípio da capacidade contributiva está associado à ideia geral de igualdade, e visa aferir a existência e a manutenção de uma efetiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico que constitui objeto do imposto, de modo a assegurar um adequado critério de repartição dos impostos, excluindo as situações de desigualdade ou desprovidas de fundamento racional (cfr. acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 306/2010 e n.º 695/2014).

Dentro da mesma linha de entendimento, esse princípio “afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que, na seleção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objeto e matéria coletável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respetivo imposto» (CASALTA NABAIS, *ob. cit.*, pág. 157).

Também o Tribunal Constitucional tem analisado o princípio da igualdade fiscal sob o prisma da capacidade contributiva, como se pode constatar designadamente no acórdão n.º 142/2004, onde se consigna que «[o] princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de uniformidade – o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação».

Nas circunstâncias do caso, não se vê em que termos o agravamento dos juros compensatórios, em resultado da aplicação cláusula geral antiabuso, por terem sido realizadas, pelo sujeito passivo, operações não genuínas em vista a obter uma vantagem fiscal, pode pôr em causa o princípio da capacidade contributiva.

Em primeiro lugar, a norma do artigo 38.º, n.º 6, da LGT assegura a uniformidade do imposto, tornando-se aplicável a todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação. Por outro lado, como se deixou esclarecido, a majoração dos juros compensatórios encontra-se justificada pela artificialidade dos atos ou negócios jurídicos realizados que visavam obter uma vantagem fiscal.

E nesse sentido, não pode dizer-se que a norma em causa seja arbitrária ou desprovida de fundamento racional ou tenha gerado uma situação de desigualdade em relação a outros contribuintes ou não exista conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico em que se baseia.

O princípio da capacidade contributiva, como pressuposto e critério de tributação, resulta de diversas disposições tributárias, que assentam não apenas na capacidade contributiva

revelada através do rendimento ou da sua utilização e do património (artigo 4.º, n.º 1, da LGT), mas também de outras disposições relativas à tributação de rendimentos ilícitos e de normas antiabuso (artigos 10.º da LGT e 1.º do CIRC e do CIRS).

O artigo 10.º da LGT, referindo-se à “Tributação de rendimentos ou atos ilícitos”, declara que “[o] carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição, titularidade ou transmissão dos bens não obsta à sua tributação quando esses atos preencham os pressupostos das normas de incidência aplicáveis”.

O artigo 1.º do CIRC, sob a epígrafe “Pressuposto do imposto”, considera que “[o] imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, no período de tributação, pelos respetivos sujeitos passivos”.

Em idênticos termos, o artigo 1.º do CIRS, intitulado “Base do imposto”, consigna que “[o] imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias seguintes, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos:

- Categoria A - Rendimentos do trabalho dependente;
- Categoria B - Rendimentos empresariais e profissionais;
- Categoria E - Rendimentos de capitais;
- Categoria F - Rendimentos prediais;
- Categoria G - Incrementos patrimoniais;
- Categoria H - Pensões.”

E, por conseguinte, no nosso sistema fiscal, a capacidade contributiva é também reconhecida em relação a rendimentos provenientes de atividades ilícitas, em que se incluem os esquemas abusivos abrangidos pela cláusula geral antiabuso ou pelas normas específicas antiabuso.

Em consonância, a cláusula geral antiabuso constante do artigo 38.º da LGT determina que as construções ou séries de construções que sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, com a finalidade de obter uma vantagem fiscal, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à sua substância ou realidade económica.

Em tal caso, estando em causa os rendimentos mencionados no artigo 1.º do CIRS, incluindo os rendimentos profissionais, serão consideradas as regras de tributação próprias em sede de IRS.

De todo o modo, não estamos perante uma sanção imprópria, na medida em que não se trata de um agravamento que implique a própria alteração da estrutura do imposto, mas de uma majoração que, pela sua função essencialmente resarcitória, tem ainda correspondência com a capacidade contributiva (cfr. CASALTA NABAIS, *ob. cit.*, pág. 157, nota 42).

Por todo o exposto, não se verificam as inconstitucionalidades imputadas à referida norma do artigo 38.º, n.º 6, da LGT.

Reembolso do imposto pago e juros indemnizatórios

9. Sendo de julgar improcedente o pedido principal de declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação e da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa, fica necessariamente prejudicado o pedido de reembolso do imposto liquidado e do pagamento de juros indemnizatórios.

III – Decisão

Termos em que se decide:

- a) Julgar totalmente improcedente o pedido arbitral e manter na ordem jurídica os atos de liquidação impugnados, bem como a decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa contra eles deduzido;
- b) Absolver a Requerida do pedido acessório de condenação no reembolso do imposto liquidado e no pagamento de juros indemnizatórios.

Valor da causa

Os Requerentes indicaram como valor da causa o montante de € 663.757,73, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 9.792,00, que fica a cargo dos Requerentes.

Notifique.

Lisboa, 5 de fevereiro de 2026

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

O Árbitro vogal

Tomás Tavares (votou vencido)

O Árbitro vogal

Jorge Carita

Voto de vencido (proc. 232/2025-T):

1. Votei vencido, por entender que não estão preenchidos os requisitos da CGAA descritos no art. 38.º, n.º 2, da LGT, no essencial, em quatro segmentos.
2. Em primeiro lugar, pela análise dos factos que considero provados no processo. A D..., Lda (doravante sociedade) serviu no curto prazo, para aglutinar a prestação de serviços que o requerente efetuou para a C...; mas é idónea, desde o momento inicial, a congregar outros clientes a médio prazo, angariados pelo requerente; e, nesse enquadramento, sobretudo para servir de “plano B” para o filho do requerente (também sócio da sociedade), profissional com a mesma *expertise* técnica, que vive e trabalha atualmente nos Estados Unidos da América, mas que, no futuro, poderia (poderá) autonomizar-se (e porventura voltar para Portugal ou exercê-la no estrangeiro, porque possível pela sua natureza); e a sociedade (com uma carteira de clientes robusta e histórico no mercado) será sempre uma plataforma mais adequada ao futuro exercício da atividade do filho, por comparação com o mero exercício por conta própria desta atividade técnica tão específica. Em linguagem fiscal: o auxílio de um pai a um filho, para lhe abrir horizontes e capacidades profissionais – é sempre uma ponderosa e poderosa razão não fiscal; que qualquer pai optaria por a exercer dessa forma, por razões não fiscais. Não se preenche, por isso, o elemento intelectual ou intencional da CGAA: esta finalidade de raiz e natureza familiar secundariza qualquer razão fiscal.

3. Entendo, em segundo lugar, que não se preenche o elemento normativo da CGAA do art. 38.º, n.º 2, da LGT, na expressão legal “[...] vantagem que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, sejam realizadas com abuso de formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas [...]”.

O tema dos autos é clássico e conhecido; estas expressões legais do art. 38.º, n.º 2, da LGT com conceitos abertos e indeterminados remetem, no caso dos autos, para a questão de se saber se os serviços de natureza pessoal (pessoalíssima) têm obrigatoriamente de ser prestados pelo próprio ou podem ser efetuados, via sociedade (em que participa ou domina), numa ótica do direito comercial e fiscal. Esta questão reconduz-se, ao abuso (ou não) na utilização da sociedade comercial; e, em termos fiscais, o abuso (ou não) centra-se na análise do instituto da transparência fiscal e suas implicações tributárias.

4. Comecemos pela análise do Direito Comercial: em geral, as prestações de serviços, mesmo as mais pessoais, podem ser efetuadas pelo próprio ou através de uma sociedade comercial (onde o prestador colabora e habitualmente domina). Não há abuso, se prestados via sociedade, desde que a sua existência respeite o seu *iter* estrutural e ontológico (e aqui, *brevitas causa*, direciona o discurso diretamente ao caso dos autos): (i) a junção de duas ou mais pessoas, enquanto sócios, para o exercício de uma atividade lucrativa (neste caso, os pais e filhos, com racionalidade económica como expliquei no ponto anterior); (ii) no propósito da limitação de responsabilidade – é esse o ADN da sociedade comercial (anónima ou por quotas) face à prestação do mesmo serviço diretamente pelo próprio, em que a sua responsabilidade é ilimitada. Ali, em caso de *default*, a responsabilidade limita-se ao capital investido; aqui, ao invés, na prestação pessoal, todo o património do requerente responderia pelas dívidas e responsabilidades, no exercício dessa atividade em nome próprio.

No caso dos autos, este tema é relevante e impacta na decisão tomada: no pior dos cenários (é para isso que o direito é pensado), os erros na consultoria prestada pelo requerente poderiam originar elevados danos à C...: isso é evidente (facto público e notório), no setor da aviação civil, onde os danos económicos, reputacionais e de segurança são sempre gigantescos; e a consultoria do requerente incidia sobre estes temas sensíveis, com essas implicações, quer pelo valor da prestação de serviços, quer pelo curriculum e demais circunstâncias do caso (deixou de ser CEO e passou a prestar serviços, para apoiar a nova gestão). O risco poderia ser remoto, mas o dano, a consumar-se, seria muito elevado – e a intermediação da sociedade comercial é de molde a limitá-lo, o que faz todo o sentido, até em função da idade do requerente e sua postura perante a vida (não quer assumir riscos pessoais elevados, pela sua idade e porque já

tem património considerável). Em suma: se a prestação do serviço através da sociedade não é abusiva em termos de direito comercial – não se pode concluir em sentido diverso, em termos fiscais, até em face da unidade sistemática do sistema jurídico.

5. A conclusão é a mesma em termos fiscais – com um discurso ainda mais impactante. Este tema (prestação de serviços pessoalíssima através e sociedade) é conhecido do Direito fiscal – que criou um instituto, a transparência fiscal, que funciona também como uma cláusula antiabuso específica (art. 6.º e 12.º do CIRC), como resposta à questão dos autos. Assim, verificados os pressupostos legais, a sociedade transparente apura o seu lucro através das regras do IRC, mas o imposto é imputado aos sócios, e pago via regras do IRS, independentemente da sua distribuição. O resultado da CGAA é muito similar ao do instituto da transparência fiscal.

No caso dos autos não se verificam os pressupostos legais da transparência fiscal. Tal significa que o legislador conhece e ponderou a questão – e decidiu resolvê-la de certa forma, que o intérprete tem de respeitar. Se a lei não impôs a transparência fiscal às prestações de serviços pessoalíssimas, não pode o intérprete chegar a tal resultado, ainda que a coberto da CGAA.

Neste enquadramento, as palavras do nosso mestre (Prof. Saldanha Sanches) assentam “como uma luva” ao caso dos autos (“Os limites do planeamento fiscal, substância e forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional, Coimbra Editora, 2006”).

a) “[...] não se pode esperar que o legislador fiscal consiga realizar uma previsão exaustiva de todo e qualquer negócio jurídico que considere dever estar sujeito a tributação [...]]; [mas] a necessidade de encontrar, no ordenamento jurídico tributário e como condição sine qua non da aplicação da cláusula anti abuso, os sinais inequívocos de uma intenção de tributar é, contudo, um princípio básico para a manutenção da segurança jurídica na aplicação da lei fiscal. E isto por dois motivos principais. Primeiro, porque a evitação fiscal abusiva não pode confundir-se com a permanente tentativa do contribuinte para reduzir a sua tributação ou para ponderar cuidadosamente – planeamento fiscal não abusivo – as consequências da lei fiscal na sua atividade empresarial ou pessoal; a fronteira entre a evitação abusiva e a tax mitigation é um problema central de aplicação da lei fiscal. Segundo, porque nesse esforço permanente para reduzir a carga fiscal podemos encontrar o aproveitamento pelo contribuinte do que podemos qualificar como omissões deliberadas – justas ou não é outra coisa – do legislador fiscal e, se isso aconteceu, não pode atribuir-se ao aplicador da lei a tarefa que cabe primariamente ao legislador” (p. 180).

b) “[...] temos de concluir que não podemos ter um recurso administrativo ao instituto da fraude à lei nos múltiplos setores em que o legislador, por incúria ou falta de coragem política, deixou que se multiplicassem as situações, mesmo quando anti-sistémicas, de não tributação de certos tipos de negócios [...]” (p. 182).

Quer dizer: A CGAA é a última *ratio* do sistema; não envolve um cheque em branco à AT: a segurança e a previsibilidade jurídica exigem uma interpretação teleológica (sobretudo no segmento “abuso de formas jurídicas”), na resposta a 2 questões:

- a) A identificação de uma poupança fiscal – e verificação dos demais pressupostos da CGAA – não envolve automaticamente o preenchimento deste segmento da lei.
- b) E tem de se concluir, após interpretação holística (teleológica), que existem sinais inequívocos de uma intenção de tributação: que o legislador não ponderou o caso, mas, se o fizesse, teria querido tributar. Logo, não se verifica o requisito (elemento normativo) se o legislador refletiu sobre o tema, criando inclusive instituto jurídico para o resolver, mas tenha optado por não tributar certas situações concretas (ou por consentir o deferimento do imposto). Aqui, existe uma omissão deliberada do legislador (até por falta de coragem política), numa lacuna por opção política – que o interprete não pode preencher, em relação aos elementos essenciais do imposto (cfr. art. 11.º, n.º 4, da LGT).

6. Em terceiro lugar, na minha opinião, a censura fiscal não é a intervenção da prestação de serviços através da sociedade – mas o que sucede a jusante: a sociedade paga depois um baixo salário ao requerente, profissional especializado que presta um serviço de alta qualidade técnica ao cliente. A lei fiscal tem um específico instituto jurídico para regular estas situações – o mecanismo dos preços de transferência (art. 63.º do CIRC). Os agentes em relações especiais (requerente e a sociedade), nos contratos que celebram entre si, devem estabelecer o preço (e demais condições) homólogo (substancialmente idêntico) ao que seria praticado com terceiros, em situações semelhantes. No fundo, na hipótese em que a sociedade contratasse não o requerente, mas um outro alto quadro para prestar o serviço, nas mesmas circunstâncias, quanto lhe pagaria na concreta prestação desse serviço? Nesse sentido, far-se-ia porventura a correção fiscal, com base no art. 63.º do CIRC [e não nos termos do art. 38.º, n.º 2, da LGT], com respeito da simetria dos preços de transferência: aumento dos gastos dedutíveis da sociedade; e aumento do IRS do requerente, pelos serviços que prestou à sociedade, na categoria A ou B do CIRS. Além disso, respeitava-se a natureza subsidiária da CGAA (só se aplica quando o sistema fiscal não possuir um instituto que expressamente regule o tema). Anularia as liquidações, também

por este motivo: falham o alvo corretivo; não sendo possível o aproveitamento do ato: a fundamentação do art. 38.º, n.º 2 da LGT não pode ser aproveitada sob a égide dos preços de transferência.

7. Por fim, em quarto lugar, anularia sempre os juros do art. 38.º, n.º 6, da LGT, mesmo improcedendo o pedido principal, pois advoga a sua ilegalidade e constitucionalidade, com a argumentação, para que remeto, do meu artigo “nova redação e novo contencioso da cláusula geral anti-abuso no Direito Fiscal: art. 38.º, da LGT e art. 63.º do CPPT, Cadernos de Justiça Tributária, 29, julho-setembro de 2020, p. 43 a 46”. Sem prejuízo desses argumentos, entendo, no caso concreto, que estes juros sancionatórios (muito elevados de 15% ao ano) são ainda mais penalizadores: não vejo uma atitude aberta e arrojada de evasão fiscal do requerente, mas a força de razões não fiscais (apoio ao filho), na realização de uma operação normal, banal e simples (constituição de uma sociedade), perante a insegurança jurídica envolvida na difícil interpretação de conceitos abertos e indeterminados (por parte do requerente, que é um não especialista nestas matérias – mas também para os experts em Direito Fiscal), no limite da legalidade do tipo aberto em direito fiscal (“finalidade principal”, “vantagem que frustra o objeto ou finalidade do direito fiscal” abuso de formas” “não genuínas” “razões económicas válidas que refletam substância económica”).

Porto, 5 de fevereiro de 2026

Tomás Cantista Tavares