

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 719/2025-T

Tema: - Cláusula Geral Antiabuso (art. 38º, nº 2, da LGT);

- Culpa enquanto pressuposto da obrigação de pagamento de juros compensatórios.

SUMÁRIO.

I- Constitui uma construção não genuína, com finalidade de obter vantagem fiscal, a interposição, na obtenção de rendimentos, de uma sociedade, dominada pelo Requerente, cuja única atividade consiste na prestação de serviços de consultadoria, resultantes exclusivamente do labor do Requerente, não tendo a sociedade outros meios, humanos e físicos..

II- Nas circunstâncias do caso, há que concluir pela verificação dos pressupostos da aplicação da CGAA, com a consequente tributação em IRS, na esfera do Requerente, dos rendimentos decorrentes da atividade profissional deste que, antes, haviam sido tributados, em IRC, na esfera da sociedade.

III - Estando em causa um tipo de prática reiterada, utilizada há décadas por centenas ou mesmo milhares de sujeitos passivos, na convicção de estarem a exercer uma opção aberta pela lei, sem oposição pela AT, a qual só desde muito recentemente passou a invocar a CGAA em situações deste tipo, há que concluir que nenhum juízo de censura pode ser feito ao comportamento do Requerente traduzido na constituição e uso de uma sociedade como titular dos rendimentos provenientes da sua atividade pessoal. O que exclui a obrigação de pagamento de juros compensatórios.

DECISÃO ARBITRAL

A..., NIPC ... e sua mulher, B... e C..., NIPC ..., ambos com domicílio na Rua ..., n.º..., ...-... ... e D..., LDA, NIPC..., com sede no mesmo local, vieram, nos termos legais, requerer pronúncia arbitral.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

I – RELATÓRIO

a) O pedido

Os Requerentes peticionam:

a) ser declarada a ilegalidade e anulado o indeferimento tácito da reclamação graciosa na medida em que recusou a anulação da parte ilegal, nos termos que aqui se discutiram, das liquidações de IRS na parte aqui identificada (€ 173.168,26)¹, subsidiariamente de IRC (€ 173.168,26), e de juros compensatórios (€ 308.435,56)², respeitantes ao exercício de 2020, com isso violando o princípio da legalidade;

b) ser declarada a ilegalidade destas liquidações respeitantes a 2020 na parte ilegal aqui identificada, no montante de € 173.168,26 quanto ao IRS, no montante de € 173.168,26 subsidiariamente quanto ao IRC, e no montante de € 308.435,56 quanto aos juros compensatórios;

c) ser consequentemente reconhecido o direito ao reembolso de € 202,22 em IRS ao 1.º requerente, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal contados desde 28.02.2025 inclusive, ou subsidiariamente o direito ao reembolso de € 173.168,26 em IRC ao 3.º requerente, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal contados desde 01.07.2021 inclusive, e o direito ao reembolso de € 64.943,03 em juros compensatórios ao 1.º requerente, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal contados desde 28.02.2025 inclusive, juros indemnizatórios estes contados até integral reembolso destes montantes

b) O litígio

Está em causa uma liquidação adicional de IRS, em nome dos dois primeiros Requerentes, feita por invocação da CGAA. Concretamente, está em causa a imputação ao sócio primeiro Requerente, com a consequente liquidação de IRS, de rendimentos faturados por uma sociedade cujo objeto é a prestação de serviços (a 3ª Requerente), rendimentos que foram sujeitos a tributação em IRC, prática que a AT, consideradas as circunstâncias do caso, considerou abusiva.

¹ [Liquidação nº 2024 ...](#)

² [Liquidação nº 2024 ... e Liquidação nº 2024....](#)

O Requerente³ começa por apontar à liquidação impugnada um excesso de imposto/IRS. Entende que a AT deveria ter subtraído ao IRS liquidado adicionalmente o valor do IRC liquidado e pago pela sociedade, , porquanto esse valor foi suportado pelos sócios, aos quais pertence a disponibilidade do lucro, incluindo a parte utilizada para pagamento de impostos.

Consequentemente, resultaria também excessiva a liquidação de juros compensatórios, que deveriam incidir apenas sobre a diferença entre o IRS administrativamente liquidado e o valor de IRC, relativo ao mesmo período, liquidado e pago pela sociedade, pois que é o valor total da vantagem fiscal identificada e calculada pela AT.

Subsidiariamente, em caso de improcedência do pedido de anulação da liquidação de IRS, afirma a necessidade de ser anulada a liquidação de IRC da sociedade D... Lda (3.ª requerente), referente ao mesmo período de tempo, no montante de € 173.168,26.

Invoca, autonomamente e a título principal, a ilegalidade da liquidação dos juros compensatórios no montante de € 308.435,56, como se segue:

- para além de considerar estar errada (ser ilegal) a liquidação de juros compensatórios por, como já referido, ter sido calculada sobre o total de IRS liquidado e não sobre a “vantagem fiscal” obtida (diferença entre o IRS agora liquidado e o IRC anteriormente liquidado e pago), o Requerente entende:
- que a data de início de contagem dos juros utilizada é ilegal, pois que o prazo ordinário para pagamento do IRS, referente a 2020, terminava em 31.08.2021, sendo que deveria ter sido considerada tal data e não 01.07.2021, como os calculou a AT⁴.
- ser a previsão da taxa dos juros compensatórios constante do artigo 38.º, n.º 6, da LGT inconstitucional, por violação dos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da proibição de arbítrio, da proibição de aplicação de medidas punitivas (por oposição a meramente ressarcitórias) automáticas e pré-fixadas, da proibição de duplicação de punições, do princípio da legalidade penal/contraordenacional e fiscal, do direito de propriedade e da liberdade de iniciativa económica, previstos nos artigos 2.º (Estado de direito), 13.º, 18.º, n.ºs 2 e 3, 32.º, 29.º, n.º 5, 29.º, n.º 1, 103.º, n.º 2, 165.º, n.º 1, alínea i), 62.º e 61.º, n.º 1, da Constituição.

³ Embora a ação arbitral tenha sido proposta em nome dos dois cônjuges (além da sociedade), estão em causa apenas relativos ao cônjuge marido. Pelo que, passaremos a designar o casal, simplesmente, por Requerente, como se fora o único impugnante.

⁴ O Requerente aceita que o artigo 35.º, n.º 3, da LGT, manda calcular juros desde o termo do prazo para a apresentação da declaração de IRS de 2020, *in casu*, desde 01.07.2021 inclusive (cfr. o artigo 60.º, n.º 1, do Código do IRS). Mas considera que tal norma é inconstitucional.

- que sempre seria de afastar a liquidação de juros compensatórios por ausência de culpa, de censurabilidade da sua conduta, a que acresce o vício de falta de fundamentação deste requisito na liquidação da AT (e procedimento inspetivo precedente). Sustenta que a liquidação aqui em causa era totalmente imprevisível, quer em face do texto legal do artigo 38.º, n.º 2, da LGT, quer pelo facto de haver já critério legal para lidar com a tributação do rendimento em IRS ao invés da sua tributação em IRC (artigo 6.º do Código do IRC e doutrina acompanhante), quer em face da prática da AT ao longo de anos (décadas e décadas) e que hoje ainda continua a seguir em dezenas de milhar de situações semelhantes.

A AT sustenta a legalidade integral da sua atuação concluindo, consequentemente pela improcedência dos pedidos. Invoca, ainda, uma exceção.

c) Tramitação processual

O pedido foi aceite em 07/08/2025.

Os árbitros foram designados pelo Conselho Deontológico do CAAD, aceitaram as nomeações, as quais não foram objeto de oposição.

O tribunal arbitral ficou constituído em 14/10/2025.

A Requerida apresentou resposta e juntou o PA.

Em 21/01/2025 teve lugar a audição das testemunhas, conforme consta da respetiva ata.

As partes apresentaram alegações escritas, nas quais, no essencial, reiteraram as posições expressas nos articulados.

d) Saneamento

O processo não enferma de nulidades ou irregularidades.

Não existem questões que devam obstar ao conhecimento do mérito.

d.1) Exceção

A Requerida alega, a título de exceção, o seguinte: *Não devendo ser admitidos o pedido de anulação da autoliquidação de IRC da D... Lda, nem a coligação da D... Lda, por ilegitimidade ativa e falta de interesse em agir.*

A sua argumentação surge sintetizada, por ela própria, como se segue: *Por conseguinte, dúvidas não poderão subsistir que a 3.ª Requerente – a sociedade D... Lda, NIF..., não foi objeto de qualquer ato inspetivo realizado ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2024..., que está na origem do RIT que sustenta os atos tributários em análise nos autos – não pode ser admitida a coligar o seu pedido aos autos.*

Vejamos:

Esta questão - como todas as questões jurídicas, incluindo as de direito adjetivo - deve ser analisada em função da substância e não da forma utilizada.

Primeiro, há que frisar que nenhum dos Requerentes põe em causa a legalidade intrínseca da autoliquidação de IRC feita pela B... Lda (v.g., o montante de matéria coletável e de imposto por ela autoapurados) o que, só por si, “esvazia” a argumentação em que se baseia esta exceção.

O que está em causa, são dois outros temas:

. a argumentação, pelos dois primeiros Requerentes, de que o montante de IRC pago pela sociedade (de que são os únicos sócios) devia ter sido deduzido ao imposto a ser por eles pago a título de IRS. Uma questão que se refere diretamente à liquidação impugnada nestes autos, colocada pelos primeiros Requerentes, uma questão para a qual não vale, portanto, a exceção invocada pela AT.

. o direito da B... Lda ver, oficiosamente, anulada a liquidação de IRC em decorrência da liquidação adicional de IRS em causa nos presentes autos (na hipótese de procedência do pedido de anulação desta liquidação, formulado pelos dois primeiros Requerentes), que surge, neste processo, como decorrência necessária da eventual improcedência do pedido principal de anulação da liquidação de IRS.

Cremos que ninguém porá em causa que as duas liquidações de imposto nunca poderão coexistir, sob pena de uma inaceitável dupla tributação económica do mesmo rendimento.

Este direito à anulação da liquidação de IRC, sendo o caso, tem respaldo legal, nomeadamente na al. b) do art. 24º b) do RJAT, segundo o qual *A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração (...) devendo esta(...) :*

b) Rever os atos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os atos tributários objeto da decisão arbitral (...)

A interpretação (se necessário, extensiva) desta norma conduz - cremos que indubitavelmente – à sua aplicação em situações atípicas (e por tal não expressamente previstas na norma), como seja o caso da existência de uma relação de prejudicialidade entre uma liquidação de IRS, feita ao abrigo da CGAA, e uma liquidação de IRC, antes efetuada em nome da sociedade instrumental.

Nada impede que o tribunal, mesmo num processo de impugnação da liquidação de IRS, reafirme este dever legal da AT.

Improcede, pois, esta exceção.

II -PROVA

II.1 Factos Provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) Em 2020, o Requerente cessou funções de administração no grupo E... .
- b) Passando a exercer a atividade de consultadoria através de uma sociedade que, nessa altura, constituiu juntamente com a sua mulher (2.ª Requerente), B...Lda (3.ª Requerente).
- c) O seu primeiro e, ao tempo, único cliente foi o grupo E... .
- d) A contratação pelo grupo Semana da D... resultou dos conhecimentos e experiência acumulados pelo Requerente no exercício, durante mais de 20 anos, de altas funções nesse grupo.
- e) O ativo da sociedade, apurado no RIT, é de valor insignificante.
- f) A sociedade não possui empregados.
- g) A sociedade não distribui, regularmente, lucros aos seus sócios.
- h) As liquidações impugnadas decorreram de ação inspetiva promovida pela AT, a qual considerou, invocando para tal a CGAA, que o lucro declarado pela sociedade deveria

- ser imputado ao Requerente e, assim, tributado em IRS (e não em IRC, na esfera da sociedade, como tinha acontecido).
- i) A fundamentação de tal decisão (da liquidação de imposto impugnada foi, em suma, a seguinte: *A natureza das funções contratadas, indissociáveis de quem as pratica, configuram contratos de prestação de serviços pessoais e intransmissíveis, que se confinam e esgotam no serviço executado pela pessoa [do aqui 1.º requerente –A...], correspondendo a contratos suscetíveis de serem tributados na esfera pessoal dos seus prestadores, em sede de IRS — Categoria B (Rendimentos Empresariais e Profissionais) nos termos que serão descritos nos pontos seguintes. (...) Com efeito, apesar do contrato ter sido celebrado, formalmente, com a B..., o que resultou destes foi a contratação de serviços pessoais e intransmissíveis, sem que a sociedade tenha trazido outros meios, ativos e/ou know-how, além daquele que resulta da participação da pessoa de A....*” (pág. 53). *“Acréscce que, aqueles rendimentos recebidos pela B... e não empregues na retribuição do sócio-gerente permitem, assim, diferir temporalmente, para o momento em que os lucros acumulados venham a ser distribuídos, a tributação que logo ocorreria caso os mesmos rendimentos fossem tributados na categoria B do IRS [a tributação também ocorre logo na esfera da sociedade, a taxa é que é mais baixa, e depois há uma segunda tributação quando forem distribuídos dividendos aos sócios]. Acresce referir que a “B...” não distribuiu (pelo menos, até ao ano de 2022) quaisquer lucros (conforme anteriormente detalhado no ponto 111.1.3. — Caracterização da sociedade B..., Lda NIPC...), tendo sido efetuado um aumento de capital por incorporação de parte dos lucros gerados referentes ao exercício de 2020, o que só foi possível, em termos financeiros, com os rendimentos auferidos e respetivos pagamentos efetuados pela E... . [e que mal há em aumentar capital? Isso só abona em favor do continuado reforço da substância da sociedade e seu projecto]”*).
- j) Os Requerentes reclamaram graciosamente das liquidações que ora impugnam, não tendo tal reclamação sido decidida dentro do prazo legal.
- k) O 1.º Requerente procedeu, em 27.02.2025, ao pagamento de € 298.103,42 correspondentes a imposto/IRS e € 64.943,03, correspondentes a juros. O restante foi objeto de garantia através de hipoteca legal da casa de morada de família para suspender a execução fiscal.
- l) O Requerente, ao constituir a sociedade e através dela faturar os serviços prestados à E..., não tinha informação de onde pudesse concluir pelo risco de estar a incorrer numa “irregularidade” fiscal, desde logo por esta ser, em circunstâncias semelhantes, prática usual de seus conhecidos, desde longo tempo, sem oposição conhecida da AT.

Os factos dados como provados, com exceção de I), constam do RIT e documentação junta aos autos, não tendo originado divergências entre as partes.

O depoimento do Requerente foi, para mais, totalmente esclarecedor: assumiu frontalmente que a atividade de consultadoria titulada pela sociedade não era mais que a dele próprio.

O dado como provado em I) resulta dos depoimentos quer do Requerente, quer da testemunha, sendo que, no essencial, corresponde a factos notórios: o uso generalizado, desde há longo tempo, de sociedades sem substância económica para titular rendimentos resultantes de práticas individuais (profissionais) dos sócios, sem oposição por parte da AT.

Na enumeração dos factos dados por provados não foram considerados aqueles que, objetivamente, sempre resultariam irrelevantes para a decisão da causa, em qualquer das possíveis soluções jurídicas.

Sirvam de exemplo as “relações especiais” entre o Requerente e a E..., pois que, ainda que largamente referidas no RIT, não foram invocadas como fundamentação das liquidações impugnadas.

Irrelevante é, também, o pedido de informação vinculativa (doc. 6 junto ao PPA), pois que posterior ao exercício aqui em causa.

Também são irrelevantes os cálculos a que o Requerente procedeu, quer relativamente ao imposto alegadamente pago em excesso, quer quanto aos juros compensatórios alegadamente indevidos. Aqui porquanto, mesmo na hipótese de tais “contas” se virem a mostrar relevantes, sempre caberia à AT, em execução de sentença, rever os cálculos em questão, não cabendo ao tribunal, num contencioso que é essencialmente de anulação, fixar o montante de imposto / juros a ser pago pelo sujeito passivo ou a ser a este devolvido.

III- O DIREITO

III.1- Pressupostos da aplicação da cláusula geral antiabuso

1 - Muito embora se possa afirmar que o Requerente não pôs em causa a verificação dos pressupostos de aplicação da CGAA, sendo o cerne da impugnação o “inesperado” da sua aplicação no caso concreto, entendemos que, até por estarmos perante um novo tipo de atuação da AT (de que o presente caso não é o único exemplo recente), se impõe algumas considerações introdutórias⁵.

Primeira nota para assinalar que a lei aplicável é a Cláusula Geral Antiabuso (CGAA), prevista no art. 38.º, nº 2, da LGT, na redação introduzida pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio⁶.

Importa lembrar a importância desta alteração legislativa, que decorreu da obrigação que incumbe ao legislador nacional de transpor para o direito interno o teor das Diretivas da União, no caso a Diretiva 2016/1164 da UE, designada por ATAD (*Anti Tax Avoidance Directive*).

Esta Diretiva, resultado da iniciativa BEPS⁷, apresenta, no seu art. 6º, nº 1, - em ordem à sua transposição pelos Estados-Membros - uma redação que, segundo muitos autores, visou traduzir a, já longa, jurisprudência do TJUE no sentido da existência, no direito primário e no direito secundário da União, de um princípio geral de proibição do abuso fiscal, concretizado na não aceitação das vantagens fiscais logradas através de construções meramente artificiais, sem substância económica.

⁵ Seguiremos de perto o que escrevemos na decisão arbitral que pôs termo ao processo 440/2025.

⁶ Artigo 38.º, nº2, da LGT (Ineficácia de atos e negócios jurídicos):

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

⁷ A OCDE, a iniciativa do G20, elaborou, em 2013, o Plano de Ação BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) com o propósito de executar uma atuação coordenada a nível mundial no combate de erosão das bases de tributação nacionais em consequência de práticas de transferência artificial da titularidade rendimentos, gerados em determinado estado ou território, para outras localizações, onde são sujeitos a nenhuma ou a uma reduzida tributação.

Como resposta às propostas do plano BEPS, a nível europeu foi aprovado, em 2016, um Pacote Anti Elisão, no qual se incluía a proposta da ATAD.

O texto da norma, também aplicável a operações internas, é, reconhecidamente, equívoco, porque pleno de conceitos indeterminados. Certo é – será o que aqui mais relevará – que foram operadas relevantes alterações literais comparativamente à nossa anterior CGAA – de origem interna – as quais, globalmente, resultam em menor exigência no tocante aos pressupostos da aplicação da “norma antiabuso” relativamente ao que, antes, se entendia⁸.

O que nos permite questionar se os quatro *elementos* normalmente considerados na aferição do preenchimento dos pressupostos da aplicação da CGAA, aceites pela nossa doutrina e jurisprudência no seguimento dos ensinamentos de Gustavo Courinha⁹ (o *elemento meio*, o *elemento resultado*, o *elemento intelectual*, o *elemento normativo*) mantêm a sua validade¹⁰. Não cabendo aqui entrar em tal debate doutrinário, porque desnecessário (como se verá, para a decisão do pleito não irá assumir relevância a alteração do teor do texto legal), continuaremos a seguir os passos tradicionais na apreciação da verificação dos pressupostos viabilizadores da aplicação da CGAA no caso concreto, muito embora adotando uma sistematização que tem presente a atual redação da norma.

2 - A construção (o elemento meio)

Está em causa a titularidade pela sociedade D... Lda, de rendimentos resultantes, em exclusivo, da atividade de consultadoria levada a cabo pelo seu sócio.

Dito de forma simples, os clientes (fundamentalmente, a E...), em lugar de contratarem e pagarem ao Requerente os serviços por ele prestados, faziam-no com a sociedade.

Identificado pela AT este elemento, tal com obriga a al. a) do nº 3 do artº 63º do CPPT, há que prosseguir a análise, porquanto apenas da existência desta construção nada se pode concluir, só por si, relativamente à existência de abuso fiscal.

⁸ Diana Patrícia Tavares Maia, *Cláusula Geral Anti Abuso - lei antiga e lei nova, que diferenças?* (dissertação de mestrado), Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa (Escola do Porto), 2020.

⁹ Gustavo Lopes Courinha, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, 2004.

¹⁰ A doutrina mais recente entende serem dois os testes para provar se uma prática é ou não abusiva: (1) é necessário que, no quadro de um conjunto de circunstâncias, haja respeito formal pela norma, não sendo, contudo, respeitado o objetivo prosseguido por esta; (2) a vontade do contribuinte em obter uma vantagem resultante das normas tributárias, através da criação artificial dos requisitos exigidos para a obtenção da mesma.

3 - Elemento normativo /o direito aplicável

O que caracteriza o chamado planeamento fiscal abusivo não é a violação direta de uma norma tributária.

A tributação a que foram sujeitos os rendimentos em causa (em IRC) é totalmente coerente com a forma jurídica adotada: a sua obtenção através de uma sociedade. Sendo as sociedades comerciais sujeitos passivos de IRC (e não de IRS), aparentemente a situação tributária da D... tal como por ela autodeclarada, não enfermaria de ilegalidade.

O que caracteriza este tipo de planeamento fiscal abusivo é o facto de o interessado, recorrendo uma “construção”, passar a preencher a hipótese de uma determinada norma (no caso, de incidência tributária), deixando de integrar a hipótese de outra, a norma elidida.

No caso, as normas elididas são normas do IRS, nomeadamente as referentes à categoria B deste imposto, relativas a rendimentos obtidos em razão de uma atividade profissional exercida por conta própria. Seriam estas as normas aplicáveis na ausência da construção antes descrita.

Identificado qual seria no caso o *elemento normativo*, ou o *direito aplicável*, no dizer da atual redação da CGAA, resulta evidente que a simples possibilidade legal de os rendimentos em causa poderem ser subsumíveis às normas de IRS ou às normas de IRC, consoante o respetivo titular seja pessoa singular ou coletiva, nada permite concluir, só por si, quanto ao carácter abusivo da sua titularidade pela sociedade.

Mas se, da análise global (*tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes*, como agora expressamente determina o nº 2 do art. 38º da LGT), se concluir pelo carácter anómalo, fiscalmente abusivo, de tal atribuição de titularidade, então haverá que concluir que o direito aplicável foi contornado, o mesmo é dizer que se encontra preenchido o tradicionalmente designado elemento normativo.

4 - Abuso das formas jurídicas / não genuinidade da “construção”

Tradicionalmente, esta questão é apreciada a propósito do *elemento meio*, o que bem se compreende porquanto a letra da lei, na redação anterior 2019 (anterior à transposição da ATD) exigia “meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas”.

Embora mantendo uma referência ao abuso da forma jurídica, a atual norma parece mandar centrar a análise do caso na *genuinidade da “construção”*. O que vem na tradição da jurisprudência do TJUE que – como referimos – começou por desconsiderar os “arranjos”

“puramente artificiais”, sem outra motivação que não a fiscal. Daí a nossa abordagem separada deste ponto.

Genuinidade significa, no essencial a existência de razões económicas válidas para a adoção da forma jurídica utilizada, razões que tornem compreensível – enquanto sua normal decorrência – a sujeição dos rendimentos em causa a regras fiscais diferentes das que seriam aplicáveis na ausência de uma tal construção.

Tem que haver uma correspondência entre a forma jurídica utilizada e a substância da atividade.

Indo diretamente ao que nos ocupa, há que averiguar se existe (se ficou provada) alguma *razão económica válida* para os tipos de rendimentos em causa deixarem de ser auferidos pelo Requerente, em seu nome pessoal, e passarem a ser titulados pela sociedade.

No caso, a resposta afigura-se simples e inequívoca: sendo os rendimentos em causa oriundos, exclusivamente, da atividade pessoal do Requerente, não dispendo a sociedade de outros meios humanos e de ativos físicos relevantes, há que concluir que não existiu qualquer razão económica para tal faturação ser processada em nome da sociedade.

Não existindo uma razão económica válida para a sociedade surgir como titular dos rendimentos em causa, há que concluir que estamos perante uma “construção não genuína” um abuso (fiscal) na utilização da pessoa jurídica sociedade.

5 - Vantagem fiscal

A vantagem fiscal da construção é evidente e surge bem explicitada pela AT no RIT: caso os rendimentos em causa fossem titulados pelo Requerente, estariam sujeitos a IRS, categoria B, o que implicaria a aplicação da tabela de taxas gerais deste imposto, o que, atentos os valores em causa, redundaria numa taxa média pouco inferior à taxa marginal, então 48%.

Sendo os rendimentos titulados pela sociedade, ficavam sujeitos a tributação em IRC, a uma taxa proporcional muito inferior à aplicável em caso de sujeição a IRS (taxa marginal de 48% + taxa adicional de solidariedade).

Reconhece-se que, quando os lucros gerados na esfera da sociedade forem distribuídos aos sócios (no caso, ao Requerente), haverá uma sujeição a IRS (categoria E – rendimentos de capitais).

Mesmo assumindo este cálculo comparativo (que não tem em conta outras diferenças, relativamente irrelevantes), a vantagem fiscal lograda pelo Requerente (enquanto beneficiário efetivo dos lucros da sociedade) é evidente: a economia fiscal corresponde ao valor económico do diferimento temporal do momento de pagamento do imposto relativamente à parte dos lucros não distribuídos (ao rendimento possível de tal capital por tal período).

A identificação do diferimento do momento da tributação (*deferral*) como uma vantagem fiscal (aliás frequente) de esquemas de planeamento fiscal ilícito é pacífica na doutrina.

Porém, cumpre salientar que, neste caso, existe um elevado grau de probabilidade de tal diferimento ser de longo prazo, até a de nunca vir a acontecer a total distribuição dos lucros levados a reservas da sociedade¹¹.

A *artificialidade* desta utilização da sociedade e a vantagem fiscal assim obtida são evidentes.

6 - A finalidade fiscal

A atual redação da CGAA mantém a referência a um elemento subjetivo ao referir construções *realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal*.

Este elemento finalístico, cuja necessidade alguns questionam, tem origem na jurisprudência do TJUE anterior à ATAD. Porém, no texto da GAAR constante da Diretiva 2016/1164, tal elemento assume relevância escassa: não se exige mais que a “construção” tenha sido criada/mantida com o propósito único ou essencial de obter uma vantagem fiscal, mas tão só que esta seja *uma das finalidades principais*.

Importará, contudo, salientar que, muito embora este seja um elemento/teste de índole subjetiva, a sua aferição não deve ser feita a partir da concreta intencionalidade do agente (a AT não tem que fazer prova – aliás, praticamente impossível - de qual a intencionalidade do beneficiário ao erigir/manter a construção artificiosa). O *elemento subjetivo* afere-se a partir

¹¹ Segundo consta do RIT, a D... nunca distribuiu lucros, antes tendo procedido a aumentos de capital por incorporação de reservas.

do *elemento objetivo*, a existência da construção, a sua artificialidade, as vantagens fiscais assim obtidas e todas as demais circunstâncias relevantes.

Estamos, pois, num domínio normativo em que não releva a culpa do agente, entendida como um juízo sobre o grau de reprovação normativa adequado ao comportamento em questão.

No caso, é de concluir que o Requerente sabia que a constituição da sociedade e o seu uso para faturar os rendimentos oriundos da sua atividade era a solução fiscalmente mais económica (ele próprio o reconheceu). De outra forma, a sociedade não existiria pois não foram provadas (verdadeiramente, nem sequer alegadas) outras razões para a sua constituição e funcionamento.

Cremos ser evidente – indiscutível, mesmo – que a única finalidade (numa análise objetiva *ex post*) da interposição da sociedade foi obter a, já referida, vantagem fiscal.

7- O elemento sancionatório

A consequência da aplicação da CGAA é, segundo a parte final do nº 2 do art. 38º da LGT, *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*.

O Requerente invoca o excesso da AT na aplicação do elemento sancionatório relativamente a duas questões: (i) excesso da liquidação de IRS por não ter sido deduzido o montante de IRC pago pela sociedade; (ii) excesso na liquidação dos juros compensatórios, por estes terem incidido sobre o valor total de IRS liquidado e não sobre a “vantagem fiscal” obtida (diferença entre o IRS liquidado e o IRC liquidado e pago pela sociedade).

A seguir se apreciarão tais questões.

Em resumo, entende este Tribunal estarem verificados os pressupostos de aplicação da CGAA, não merecendo a liquidação de imposto impugnada censura com este fundamento.

III.2 - Excesso da liquidação de IRS

O Requerente invoca o vício de excesso de liquidação. Pensamos estar em causa o montante de *imposto a pagar* apurado em tal liquidação, por não ter sido deduzido o montante de IRC pago pela sociedade.

Diz, em suma, o Requerente: *a AT não pode manter a tributação sobre a realidade que desconsidera (sociedade/IRC) em benefício de outra (sócio/IRS) e, simultaneamente, aplicar a tributação sobre a realidade sócio/IRS que substitui àquela sociedade/IRC, como se não tivesse de ser tida em conta, a subtrair, aquela primeira sociedade/IRC. Antes, tem de desconsiderar uma para poder considerar a outra, subtraindo a primeira (a realidade sociedade/IRC que quer desconsiderar) a esta outra (a projeção da realidade alternativa sócio/IRS que quer substituir à primeira), só assim se cumprindo o desígnio legal de que não se produza a alegada vantagem fiscal pretendida, e não liquidação além disso.*

Salvo melhor opinião, existem aqui diferentes temas, que importa apreciar em separado e não como se constituíssem um “todo”, como faz o Requerente.

Vejamos:

- A liquidação de IRS em questão, feita por invocação da CGAA, implica o dever de a AT, oficiosamente, anular a (auto) liquidação feita em nome da sociedade, sob pena de gerar uma evidente dupla tributação de um mesmo rendimento, em total desconformidade com a lei. O que não foi, ainda, feito.

Mais, o incumprimento de tal dever de anulação pode/deve gerar a obrigação do pagamento de juros indemnizatórios, atenta a mais recente jurisprudência do STA, (apesar de não haver erro imputável os serviços), questão que não será decidida neste processo por extravasar o pedido. Mas que, eventualmente, poderá vir a ser futuramente equacionada noutro processo.

- A CGAA não implica a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade (falamos, obviamente, de casos, como o presente, de interposição abusiva de uma sociedade, pois a CGAA é aplicável a muitos outros tipos de situações).

A existência jurídica da sociedade D... nunca foi posta em causa, mesmo no plano fiscal (p. ex., foi o auto apuramento do lucro pela sociedade que foi considerado na quantificação do rendimento tido por tributável na pessoa do sócio ora Requerente).

A personalidade jurídica da sociedade impõe que os créditos de que é titular perante a administração fiscal se mantenham na sua titularidade, independentemente da situação jurídico-fiscal relativa aos sócios. Ou seja, havendo lugar ao reembolso de imposto indevidamente pago, o mesmo tem que ser feito à sociedade e não aos sócios.

Não há qualquer fundamento legal para a “transferência” da titularidade de tais créditos da sociedade para os sócios, ao contrário do que, eventualmente, se poderá concluir da argumentação da Requerente. Não podia, pois, a AT subtrair à dívida de IRC dos sócios o montante da IRC agora tido por indevidamente pago pela sociedade.

- Tema diferente, também afluído pelo Requerente, é a do duplo esforço financeiro a que os sócios seriam obrigados, caso o prazo para pagamento do IRS adicionalmente liquidado terminasse antes do reembolso do IRC indevidamente pago pela sociedade. Isto num plano meramente económico – frise-se –, assumindo que o maior lucro disponível da sociedade, resultado de não estar sujeita a IRC, ficar na disponibilidade dos sócios e, consequentemente, poder ser a estes distribuído e por eles ser utilizado para pagamento de IRS.

A questão, que é real, encontra resposta na nossa lei procedimental tributária. Não existindo transferências automáticas de créditos fiscais da sociedade para os sócios, sempre poderiam estes (em nome pessoal e enquanto gerentes da sociedade) requerer a compensação parcial do IRS em dívida com o crédito de IRC a que a sociedade teria direito, nos termos do artigo 90.º do CPPT¹².

- Outra questão é a do montante da *vantagem fiscal* obtida, a qual no entender do Requerente, corresponderá apenas ao montante que não deu entrada nos cofres do Estado, independentemente da “causa” do pagamento (IRC ou IRS).

Porque esta questão releva, autonomamente, em sede de liquidação de juros compensatórios, irá ser, de seguida apreciada, a tal título.

Assim sendo, há que concluir pela improcedência do alegado vício *de excesso da liquidação de IRS* (excesso do montante a ser pago pelo Requerente).

III.3 Liquidações de juros compensatórios

Dispõe o artigo 35.º n.º 1 da LGT que *são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto*

¹² Artigo 90.º do CPPT) Compensação com créditos tributários por iniciativa do contribuinte)

(...)

2 - A compensação com créditos tributários de que seja titular qualquer outra pessoa singular ou coletiva pode igualmente ser efetuada, nas mesmas condições do número anterior, desde que o devedor os ofereça e o credor expressamente aceite.

(...)

devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária.

A jurisprudência uniformizada do STA entende que a obrigação de pagamento destes juros não é consequência automática de um retardamento da liquidação, mas que a mesma, ao ter que ser por *facto imputável ao contribuinte*, tem como requisito a *culpa* do sujeito passivo, a presença de dolo ou negligência grave subjacente à sua conduta¹³.

Importa, pois, aferir da censurabilidade da conduta do Requerente.

Começaremos por notar que a AT não alegou quaisquer factos no sentido de demonstrar a verificação deste requisito, assumindo a obrigação de pagamento de juros como decorrência automática da liquidação de imposto a que, oficiosamente, procedeu.

Os contornos gerais deste tipo de situações são conhecidos, são verdadeiros *factos notórios*, como tal dispensando alegação e prova:

- serão centenas, milhares talvez, os sujeitos passivos que constituem sociedades, desprovidas de meios humanos ou físicos relevantes, sem qualquer razão económica válida capaz de o justificar, apenas com o fito de obter a vantagem fiscal acima identificada.
- esta situação ocorre desde há décadas, a partir do momento em que as progressivas descidas de taxa do IRC e a manutenção/subida das taxas gerais de IRS tornou fiscalmente atrativa a opção pela forma societária para titular formas de trabalho individual¹⁴.
- disse sempre que a AT se “conformou com situações deste tipo - que bem conhece - isto apesar da CGAA estar em vigor (ainda que com diferentes redações) desde 1999.
- Por essa razão, não é conhecida jurisprudência relevante, nomeadamente dos tribunais inferiores.
- mais, a situação é, por muitos assumida, como uma opção aberta pela lei, como uma manifestação da liberdade de empresa, constitucionalmente garantida, a qual envolveria a

¹³ Decisões pioneiras neste sentido foram os acórdãos do STA de 19/11/2008, proc. 0576/08, e de 11-03-2009, proc. 0961/08).

A jurisprudência foi uniformizada pelo ac. do STA (Pleno da 2ª Secção) de 22-01-2014, processo 01490/13: *A responsabilidade por juros compensatórios depende, portanto, de nexos causal adequado entre o atraso na liquidação e a actuação do contribuinte, bem como da possibilidade de formular um juízo de censura à sua actuação (a título de dolo ou negligência).*

A jurisprudência mais recente deste tribunal mantém, na íntegra, este entendimento.

¹⁴ Referimo-nos obviamente a sociedades não sujeitas ao regime da transparência fiscal interna.

liberdade de optar por titular individualmente uma atividade económica ou fazê-lo sob a veste societária¹⁵.

Por outro lado, não pode deixar de merecer censura a atuação da AT.

Não está em causa a legalidade da invocação CGAA em situações deste tipo, legalidade que, aliás, este tribunal não pôs em causa.

Está em causa o modo como aconteceu mudança de entendimento da AT, o momento em que (a nível superior dos serviços) passou a considerar fiscalmente abusivo este tipo de situações e a atuar em conformidade.

Um dos princípios básicos que, num Estado de Direito, rege as relações entre as administrações e os particulares é o *princípio da boa fé*.

Uma das muitas emanações deste princípio é o *princípio da colaboração*, segundo o qual, entre outros, cabe à AT informar, publicamente e regularmente, os contribuintes sobre os seus direitos e obrigações fiscais (art. 59º da LGT)

Uma mudança de entendimento, com a dimensão e alcance tal qual aconteceu, implicaria – a nosso ver – um esclarecimento público pela AT (um “aviso”) de que este tipo de situações iria passar a ser considerado abusivo e, ainda – a nosso ver e invocando de novo o princípio da *boa fé* – que a aplicação da GCAA apenas passasse a ser feita em relação a factos posteriores a tal esclarecimento.

Ora, tal aviso aconteceu em maio de 2023 quanto – cremos que pela primeira vez – a AT veio, publicamente, fazer constar o seu entendimento de que a interposição de uma sociedade não sujeita ao regime de transparência fiscal poderia, em certas circunstâncias, ser havida como uma forma de planeamento fiscal abusivo. Ora, nestes autos está em causa uma liquidação relativa a 2020, recorde-se.

Assim sendo, entendemos não merecer censura o comportamento do Requerente, pelo menos censura suficientemente grave, capaz de legitimar o pagamento de juros compensatórios, para mais no montante liquidado.

Termos em que se concluiu pela procedência deste pedido.

¹⁵ Tal opção existe e é constitucionalmente protegida. O que está em causa são, apenas, sociedades desprovidas de conteúdo, humano e físico, sociedades que não são verdadeiras *empresas*, mas simples “invólucros jurídicos” da atividade dos sócios.

Fica, assim, prejudicada a análise dos demais vícios apontados às liquidações de juros compensatórios em causa.

III.4- Violação de preceitos constitucionais

Tendo o pedido de anulação das liquidações compensatórios procedido com base no direito ordinário aplicável, fica prejudicado a questão de inconstitucionalidade suscitada pela Requerente (*a previsão normativa dos juros punitivos constante do artigo 38.º, n.º 6, da LGT, é inconstitucional, por violação do princípio da igualdade, da proporcionalidade, da proibição de arbítrio, da proibição de aplicação de medidas punitivas (por oposição a meramente ressarcitórias) automáticas e pré-fixadas, da proibição de duplicação de punições, do princípio da legalidade penal/contraordenacional e fiscal, do direito de propriedade e da liberdade de iniciativa económica, previstos nos artigos 2.º (Estado de direito), 13.º, 18.º, n.ºs 2 e 3, 32.º, 29.º, n.º 5, 29.º, n.º 1, 103.º, n.º 2, 165.º, n.º 1, alínea i), 62.º e 61.º, n.º 1, da Constituição*). Sem prejuízo de, em mero *obiter dictum*, este tribunal deixar registada a sua concordância com tais alegações no que toca a tais juros punitivos.

III.5 – Anulação da liquidação de IRC (D..., Lda)

A questão já foi abordada acima, aquando da apreciação da exceção de ilegitimidade invocada pela AT.

Este tribunal não pode anular tal liquidação, por tal extravasar o objeto deste processo.

Mas pode reafirmar o direito da D... Lda ver, oficiosamente, anulada a liquidação de IRC, uma vez que, nos presentes autos, improcedeu o pedido de anulação da liquidação de IRS formulado pelos dois primeiros Requerentes.

O que tem respaldo legal, nomeadamente na al. b) do art. 24º al. b) do RJAT, *segundo o qual A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração (...) devendo esta (... :*

b) Rever os atos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os atos tributários objeto da decisão arbitral (...)

A interpretação (se necessário, extensiva) desta norma conduz - cremos que indubitavelmente – à sua aplicação em situações atípicas (e por tal não expressamente previstas na norma), como seja o caso da existência de uma relação de prejudicialidade entre uma liquidação de IRC, feita ao abrigo da CGAA, e uma liquidação de IRC antes efetuada em nome da sociedade instrumental.

O que cabe na competência deste tribunal, uma vez que o contencioso tributário, mesmo nos processos de impugnação, não é mais um contencioso de pura anulação.

IV – Juros indemnizatórios

Esta questão foi, também já referida, ainda que no contexto da exceção invocada pela AT.

Sumariamente, temos que, tendo este tribunal entendido anular as liquidações de juros compensatórios, se verifica, relativamente ao montante pago a tal título, o previsto no art. 43º, nº 1 da LGT, ou seja, um erro imputável aos serviços, os quais procederam oficiosamente a tais liquidações. Têm, assim, os Requerentes direito a receber tais juros, em valor a ser determinado pela AT em execução de sentença.

Execução de sentença em que o montante de tais juros deverá ser tido em conta nos “acertos de contas” (compensações) a que deva haver lugar, uma vez que existirão IRS e juros de mora em dívida pelos Requerentes.

IV- DECISÃO

Pelo exposto, decide-se:

- a) Julgar improcedente o pedido de anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2024 ..., relativa a 2020, processada em nome dos dois primeiros Requerentes, no montante de € 173.168,26.**
- b) Julgar procedentes os pedidos de anulação total das liquidações de juros compensatórios n.ºs 2024 ... e 2024..., processadas em nome dos dois primeiros Requerentes, no montante de € 308.435,56.**

- c) Enquanto mera decorrência do decidido em a), reconhece-se o direito da sociedade D... Lda (terceira Requerente) à anulação oficiosa da (auto)liquidação de IRC, relativa a 2020, com as legais consequências.
- d) Reconhece-se o direito dos primeiro e segunda Requerentes, para além do reembolso dos montantes indevidamente pagos, receberem juros indemnizatórios, em decorrência do decidido em b), a calcular, nos termos legais, em execução de sentença. Isto sem prejuízo de, em execução de sentença, se proceder a eventuais acertos de contas, atentos os valores dos pagamentos efetuados e o decidido em a)¹⁶.

Valor: € 481.603,82.

Custas, no montante de € 7.650,00, na proporção do decaimento (35,96% para o Requerente e 64,04% para a Requerida)

19 de fevereiro de 2026

Os Árbitros

Rui Duarte Morais (relator)

Carlos Alexandre Quelhas Martins

Sérgio Santos Pereira

¹⁶ Não se anula o indeferimento tácito da reclamação graciosa, tal qual peticionado, por se estar perante uma mera ficção legal, que visa apenas “abrir” prazo para a impugnação. Ora, salvo melhor opinião, uma ficção legal não pode ser objeto de anulação por um tribunal.

