

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 15/2026-T

Tema: CGAA: ónus da prova da AT - falta de prova dos pressupostos para aplicar a CGAA; juros indemnizatórios.

SUMÁRIO:

I – A aplicação da cláusula geral antiabuso prevista no n.º 2 do artigo 38.º da LGT, na redação da Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, depende da prova, pela Autoridade Tributária, dos factos que a integram, por se tratar de factos constitutivos do direito que se arroga (artigo 74.º, n.º 1, da LGT), impondo-lhe ainda o n.º 3 do artigo 63.º do CPPT um dever de fundamentação reforçada, próprio de norma de aplicação excecional.

II – A fundamentação do ato que aplica a CGAA está circunscrita aos fundamentos nele consignados, não podendo os elementos necessários à sua aplicação ser supridos ou reconstruídos posteriormente em sede contenciosa.

III – Descrever factos e deles extrair conclusões que por eles não são impostas não satisfaz aquele ónus. Não tendo a Autoridade Tributária provado que a constituição de uma sociedade e a prestação de serviços através dela tenham tido por finalidade principal, ou por uma das suas finalidades principais, a obtenção de uma vantagem fiscal, nem que a intervenção da sociedade não fosse genuína, os atos de liquidação que na cláusula se fundam padecem de erro sobre os pressupostos de facto.

IV – Tratando-se de liquidação oficiosa emitida pela AT na sequência de procedimento inspetivo, os juros indemnizatórios são contados desde a data de cada pagamento indevido até à data do processamento da nota de crédito (artigo 43.º, n.º 1, da LGT e artigo 61.º, n.º 5, do CPPT).

DECISÃO ARBITRAL

A Prof.^a Doutora Regina de Almeida Monteiro (árbitro presidente), o Dr. Miguel Tomé de Medeiros e o Dr. Pedro Guerra Alves (árbitros adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, acordam no seguinte:

1. Relatório

1.1. As partes

A..., contribuinte com o número de identificação fiscal ..., e B..., contribuinte com o número de identificação fiscal ..., casados entre si no regime da separação de bens, ambos residentes na ..., n.º ..., ..., ...-... Lisboa, doravante conjuntamente identificados por “os REQUERENTES” e, separadamente, por “o REQUERENTE ” e “a REQUERENTE ”, ao abrigo do disposto no artigo 99.º e número 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), bem como do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro, requereram a constituição de tribunal arbitral coletivo em matéria tributária e Pedido de pronúncia arbitral.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, AT.**

1.2. O pedido

Os Requerentes peticionam:

“NESTES TERMOS, E NOS MELHORES DE DIREITO QUE V. EXA. DOUTAMENTE SUPRIRÁ, deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado procedente, por provado, determinando a revogação da Decisão Final e, como objeto mediato, a declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação de IRS n.º 2024 ..., relativo ao período de tributação de 2020 e, em consequência, nomeadamente:

- i. a anulação das liquidações de juros compensatórios n.º 2024 .../ 2024 ... / 2024 ...*
- ii. a devolução do montante de imposto e juros indevidamente cobrados e pagos;*
- iii. o pagamento de juros indemnizatórios;*
- iv. o cancelamento da garantia constituída para suspensão do Processo de Execução Fiscal (“PEF”); e*

v. a compensação dos encargos suportados e a suportar com as mesmas.

E, SUBSIDIARIAMENTE, mantendo-se a aplicação da CGAA, requer-se a V. Ex.^a

i. a correção dos cálculos das liquidações de imposto e juros compensatórios emitidas, nomeadamente, (i) reduzindo o valor do rendimento verdadeiramente imputável ao Requerente A, tendo em conta a sua participação na C...; e

(ii) considerando o valor de imposto já pago a título de IRC na esfera da C..., tudo com as devidas consequências de:

b) pagamento dos juros indemnizatórios correspondentes;

c) cancelamento da garantia constituída para suspensão do PEF; e compensação dos encargos suportados e a suportar com as mesmas.

i. O artigo 38.º, n.º 6, da LGT, na interpretação segundo a qual a aplicação da CGAA determina automaticamente a aplicação de juros compensatórios majorados em 15 pontos percentuais, independentemente da culpa, da proporcionalidade ou da existência de procedimento sancionatório autónomo, seja julgado inconstitucional, por violação de diversos princípios e normas constitucionais, com as devidas consequências legais de:

a) a anulação da liquidação de juros compensatórios agravados n.º 2024 ...

b) a devolução do montante de juros indevidamente cobrados e pagos;

c) o pagamento de juros indemnizatórios;

d) o cancelamento da garantia constituída para suspensão do Processo de Execução Fiscal (“PEF”); e

e) a compensação dos encargos suportados e a suportar com as mesmas.”

1.3. Tramitação

O pedido de constituição do tribunal apresentado em 05-01-2026, foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 07-01-2026, e automaticamente notificado à AT.

Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD em 23-02-2026 designou como árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Na mesma data as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 13-03-2026, o qual foi nessa data comunicado às partes.

Por despacho do mesmo dia, a Requerida foi notificada para apresentar Resposta e juntar o Processo Administrativo, (PA).

Em 24-04-2026 a Requerida apresentou a Resposta e em 25-04-2026 juntou o PA.

Por despacho de 28-04-2026 os Requerentes foram notificados para no prazo de 5 dias indicar, os factos de que pretende a produção de prova por testemunhas, por referência aos artigos do PPA.

Por requerimento de 05-05-2026 os Requerentes indicaram os temas de prova.

Por despacho de 10-05-2026, o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião previsto no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2, todos do RJAT. Foi ainda decidido facultar às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas no prazo simultâneo de 20 dias, contados da notificação do despacho.

Em 14-05-2026 os Requerentes pediram a revisão do despacho arbitral de dispensa de realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, alegando nomeadamente que *“Importa, pois, que esse Douto Coletivo indague as reais intenções dos Requerentes, bem como o contexto e as circunstâncias em que atuaram, elementos que podem revelar-se decisivos na apreciação dos pressupostos de aplicação da cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38.º da LGT.”*

Argumentaram ainda que a AT na Resposta *“não se opõe à produção de prova testemunhal, mas antes requer que os Requerente venham “esclarecer o Tribunal sobre a factualidade que pretendem provar com os depoimentos de parte e com as testemunhas arroladas que não estejam já evidenciados com a prova documental junta aos autos, por forma a se avaliar da utilidade de tal diligência,”*

Em 21-05-2026, foi proferido despacho arbitral com o seguinte teor: *“Considerando o requerimento apresentado pelos Requerentes em 21 de maio de 2026, notifique-se a AT para se pronunciar no prazo de 5 dias.”*

A 25-05-2026 o mandatário dos Requerentes juntou um parecer assinado pelo Prof. Doutor Gustavo Lopes Courinha:

“PARECER DE DIREITO

Sobre a admissibilidade da aplicação da Cláusula Geral Anti-Abuso às situações de prestação de serviços de consultoria a partir de uma holding mista recentemente constituída, excluída do regime da transparência fiscal e que preside a um grupo de sociedades.”

Os Requerentes apresentaram as suas alegações em 03-06-2026.

Por despacho de 04-06-2026, notificado em 08-06-2026, o Tribunal Arbitral admitiu a junção do parecer supramencionado e conceder 10 dias à Requerida para se pronunciar sobre o teor do parecer junto pelos Requerentes, prorrogando-se o prazo para apresentação das alegações para a mesma data.

A Requerida por requerimento enviado por e-mail em 03-06-2026, notificado já depois da notificação do despacho anteriormente referido, fez o seguinte pedido:

*“(…) em observância dos princípios do contraditório, da igualdade das partes e da tutela jurisdicional efetiva, **requer-se, com caráter de urgência**, que o Tribunal se pronuncie sobre o pedido formulado pela AT, determinando o prazo adequado para o exercício do contraditório, procedendo à correspondente adequação dos prazos em curso”.*

A Requerida a 24-06-2026 apresentou as alegações e exerceu o contraditório relativamente ao teor do parecer junto aos autos.

Em 28-07-2026, o Tribunal Arbitral proferiu despacho referindo: *“(…) se entende que a decisão a proferir depende exclusivamente de meios de prova documental juntos aos autos pelas partes, pelo que a produção de prova testemunhal constituiria um ato processualmente inútil e, nessa medida, legalmente inadmissível, nos termos do artigo 130.º do CPC ex vi artigo 29.º, n.º 1 e) do RJAT.*

Assim, com base nos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, bem como da livre determinação das diligências de prova necessárias, consagrados no artigo

16.º, alíneas c) e e) e n.º 2 art.º 29.º do RJAT, decide-se manter o despacho proferido em 10-05-2026.”

2. Posição das partes

2.1. Posição dos Requerentes

Os Requerentes, nas suas alegações, fazem a seguinte síntese da sua posição:

“1. Resultou provado que a C... é uma sociedade real, com substância económica, equipa própria (incluindo a Requerente B) e atividade efetiva de consultoria, que se estendeu a vários clientes para além da D... .

2. Os rendimentos do contrato com a D... foram devidamente contabilizados em sede de IRC pela C..., não tendo ocorrido qualquer distribuição de dividendos aos Requerentes no período em causa ou no período posterior, tendo antes sido reinvestidos.

3. Não se verificou, assim, qualquer vantagem fiscal pessoal efetiva na esfera dos Requerentes que permita aplicar a cláusula geral anti-abuso, tanto mais que os resultados foram reinvestidos na atividade societária.

4. A posição da AT assenta numa leitura excessiva da cláusula geral anti-abuso, que ignora a substância económica da sociedade e a liberdade dos contribuintes de organizarem a sua atividade através de estruturas societárias legítimas.

5. Ao tributar como rendimento pessoal dos Requerentes valores que não ingressaram nas suas esferas individuais, a AT viola os princípios da capacidade contributiva e da tributação segundo o rendimento real (artigo 104.º da CRP e artigo 4.º da LGT).

6. Mais ainda, condena os Requerente a uma dupla coleta pois, quando distribuídos, os lucros serão sujeitos a IRS (inexiste norma que os desconsidere e a AT não tomou providências, como deveria, para que os impostos já pagos influenciassem negativamente a liquidação adicional aqui controvertida).

7. O que igualmente inquina o compute de juros.

8. Sendo que, além do mais, a exigência de juros compensatórios majorados (artigo 38.º, n.º 6, da LGT) é ilegal e violadora dos princípios constitucionais decorrentes dos artigos 204.º da CRP e 70.º, n.º 1, alínea b), da LTC.

9. Pelo que antecede, o ato tributário controvertido é anulável, por vício de violação de lei.

10. E a AT condenada no pagamento de juros indemnizatórios.

11. Nestes termos, deve o presente Pedido de Pronúncia Arbitral ser julgado procedente.”

2.2. Posição da Requerida

A AT defende a improcedência do pedido e nas suas alegações formula as seguintes conclusões:

A. A análise da factualidade apurada demonstra que os rendimentos pagos pela D... tiveram origem predominante na atividade pessoal desenvolvida pelo Requerente A..., assentando no seu conhecimento especializado, na sua experiência profissional, na sua reputação e nas competências que justificaram a contratação efetuada pela entidade contratante.

B. A interposição da C... não determinou qualquer alteração substancial dos fatores económicos que estiveram na origem desses rendimentos, os serviços prestados permaneceram os mesmos, o prestador efetivo permaneceu o mesmo e a fonte económica do rendimento permaneceu igualmente inalterada.

C. A sociedade assumiu a titularidade formal dos rendimentos, mas não assumiu a respetiva produção económica, verificando-se uma dissociação entre a forma jurídica adotada e a realidade económica efetivamente subjacente à operação.

D. A construção utilizada permitiu deslocar para a esfera societária rendimentos cuja verdadeira fonte económica permaneceu associada à atividade pessoal do Requerente, produzindo uma alteração relevante do respetivo enquadramento tributário sem correspondente transformação da realidade económica subjacente.

E. Mostra-se, assim, preenchido o elemento meio da CGAA, porquanto a utilização da C... relativamente aos rendimentos pagos pela D... constituiu uma construção artificial ou não genuína à luz da realidade económica efetivamente verificada.

F. A deslocação da incidência tributária dos rendimentos para a esfera da sociedade permitiu a obtenção de uma vantagem fiscal efetiva, traduzida na sujeição inicial desses rendimentos a um regime tributário diverso daquele que seria aplicável caso fossem diretamente auferidos pelo respetivo prestador, encontrando-se igualmente preenchido o elemento resultado.

G. A análise objetiva da operação permite ainda concluir que a obtenção dessa vantagem fiscal constituiu uma das finalidades determinantes da construção adotada, verificando-se igualmente o preenchimento do elemento intelectual previsto no artigo 38.º, n.º 2, da LGT.

H. A construção implementada revelou-se incompatível com a finalidade material das normas de incidência da Categoria B do IRS, na medida em que permitiu afastar da esfera do efetivo produtor do rendimento a tributação de uma manifestação de capacidade contributiva que aquelas normas visam precisamente alcançar.

I. A utilização da sociedade interposta frustrou, deste modo, o objetivo prosseguido pelo legislador de fazer incidir a tributação sobre o sujeito que efetivamente gera o rendimento através do exercício pessoal da sua atividade profissional.

J. A construção adotada revelou-se igualmente incompatível com os princípios estruturantes da igualdade tributária, da capacidade contributiva e da tributação do rendimento consagrados nos artigos 13.º, 103.º e 104.º da CRP, na medida em que permitiria submeter a regimes fiscais substancialmente distintos realidades económicas materialmente idênticas com fundamento exclusivo na forma jurídica utilizada para as enquadrar.

K. A prevalecer semelhante entendimento, a tributação deixaria de acompanhar a riqueza efetivamente produzida e a correspondente capacidade contributiva, passando a depender predominantemente da arquitetura jurídica utilizada pelos contribuintes para enquadrar essa mesma realidade económica.

L. Mostra-se, por conseguinte, integralmente preenchido o elemento normativo da CGAA, porquanto a vantagem fiscal obtida se revelou contrária ao objeto e à finalidade das normas tributárias aplicáveis e incompatível com os princípios constitucionais que estruturam o sistema fiscal português.

M. Verificados todos os pressupostos exigidos pelo artigo 38.º, n.º 2, da LGT, impunha-se proceder à reconstituição da situação tributária que existiria na ausência da construção considerada abusiva, mediante a imputação dos rendimentos ao respetivo titular económico e o seu enquadramento em sede de IRS, Categoria B.

N. A correção efetuada pela Administração Tributária não incidiu sobre a existência da C..., sobre a validade da sua constituição ou sobre a legitimidade das restantes atividades económicas desenvolvidas através da sociedade, incidindo exclusivamente sobre os efeitos fiscais produzidos pela sua utilização relativamente aos rendimentos pagos pela D... .

O. Mantêm-se, assim, integralmente preenchidos os pressupostos legais de aplicação da CGAA, devendo considerar-se plenamente válida a reconstituição da situação tributária efetuada pela AT e improcedentes os argumentos invocados em sentido contrário.

P. Não obstante, a análise desenvolvida no Parecer junto pelos Requerentes assenta numa leitura predominantemente centrada na existência formal da sociedade C..., na sua posterior integração num grupo societário economicamente ativo e na inexistência de distribuição de dividendos para a esfera pessoal do respetivo sócio, sem atender adequadamente à construção factual e jurídica que fundamentou a aplicação da CGAA e que se encontra densamente desenvolvida no RIT.

(...)

U. A análise desenvolvida ao longo dos presentes autos permite, assim, concluir que os argumentos apresentados pelos Requerentes não afastam a verificação dos pressupostos legalmente exigidos para a aplicação da CGAA, encontrando-se suficientemente demonstrados, nos termos constantes do RIT, o elemento meio, o elemento resultado, o elemento intelectual, o elemento normativo e a correspondente estatuição reconstitutiva da situação tributária.

V. Finalmente, e sem prejuízo da improcedência material dos argumentos invocados, importa ainda salientar que a interpretação segundo a qual a mera interposição de uma sociedade, desprovida de função economicamente relevante relativamente à concreta relação tributária em análise, seria suficiente para afastar a aplicação dos mecanismos corretivos previstos no artigo 38.º, n.º 2, da LGT suscita fundadas dúvidas de constitucionalidade.

X. Nessa medida, e para todos os efeitos legais, deverá considerar-se materialmente inconstitucional, por violação dos princípios consagrados nos artigos 2.º, 9.º, alínea d), 13.º, 103.º, n.º 1, e 104.º da CRP, qualquer interpretação normativa segundo a qual a interposição de uma sociedade sem substância económica relevante na concreta operação tributária é suficiente para impedir a aplicação dos mecanismos corretivos decorrentes do artigo 38.º, n.º 2, da LGT, permitindo a consolidação de vantagens fiscais obtidas através de construções incompatíveis com a finalidade material do sistema tributário.”

3. Saneamento

O Tribunal Arbitral coletivo foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do pedido, que foi tempestivamente apresentado nos termos dos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT.

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

4. Matéria de facto

4.1. Factos provados

O Tribunal Arbitral considera provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

A) Os Requerentes, atividade profissional, sócios da C... Lda., e a estrutura sociedade em que se insere

- a) O Requerente é licenciado em Engenharia; (cfr. PPA e RIT)
- b) Tendo exercido, durante o seu percurso profissional, funções de liderança em diversas sociedades, conforme detalha o Relatório de Inspeção Tributária; (cfr. doc. 11 junto com o PPA e RIT):

Quadro II – Exercício de funções

Entidade	Função	Período exercício funções	Local
S...	Chairman of The Board of Directors	Apr 2021 - Present 2 years 11 months	Portugal
Z...	Independent NED	Nov 2022 - Present 1 year 4 months	Londres
AA...	Consulting board member	Jul 2022 - Present 1 year 8 months	
BB...	Co-Founder & Partner	Sep 2021 - Present 2 years 6 months	Portugal
Q...	Advisory Board Member	Feb 2021 - Present 3 years 1 month	Esposende
CC...	Co-Founder & Investment committee member	2011 - Present 13 years	Lisboa

DD...	Conseiller (vice président 2015-2021)	Sep 2013 - 2023 10 years	
EE...	- Conselho Member of the Management Board	Apr 2014 - Jun 2019 5 years 3 months	Lisboa
FF...	Executive committee member	Apr 2016 - Apr 2019 3 years 1 month	Geneva Switzerland
H...	Group CEO	Apr 2014 - Apr 2019 5 years 1 month	

- c) No ano em análise, o contribuinte A... entregou a sua declaração de rendimentos como residente em Portugal e no estado de casado com B... e sem dependentes. Os contribuintes optaram pela tributação conjunta dos rendimentos.
- d) O Requerente A..., no ano de 2020, declarou rendimentos provenientes da alienação de partes sociais e outros valores mobiliários, cujo valor de realização ascendeu ao montante de 375.375,17 €, e rendimentos pagos pela sociedade D... SA, NIF ..., doravante designada por D..., inscritos no quadro 14 do anexo G, com o código G62 - “Importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência”, no montante de 240.000,00 €.
- Não declarou rendimentos de trabalho dependente e não esteve inscrito para o exercício de qualquer atividade empresarial; (cfr. RIT).
- e) A Requerente B... declarou rendimentos de trabalho dependente, no valor total de €58.319,16 pagos pela Universidade ..., NIF ...; (50.819,60 €) pagos pela E... SA, NIF...; (€7.500,06) no anexo G, Q9, campos 9001 a 9004 da declaração de IRS. No ano de 2020, também não esteve inscrita para o exercício de qualquer atividade empresarial; (cfr. RIT).
- f) Desta declaração de IRS resultou a liquidação n.º 2023... de 20-12-2023, com um valor de imposto a pagar de € 75.716,35:
- g) A Requerente B... é licenciada em Gestão de Empresas e doutorada em Marketing e desempenhando funções de professora adjunta da ... e docente do ...| ... (cfr. RIT).
- h) A Requerente exerceu funções como Diretora de Marketing na F... durante 12 anos, Diretora de Marketing na G... durante 2 anos e de membro não executivo do Conselho de Administração da E..., SA. durante quase 7 anos; (cfr. PPA e RIT).
- i) O Requerente foi, desde 01-04-2014, Administrador e Vice-Presidente do Conselho de Administração e Presidente da Comissão Executiva da Sociedade H..., SA., NIPC ... (doravante, abreviadamente designada por “H...” - *vd.* Insc. 24 - AP. 11/... da certidão permanente comercial da H...; (cfr. PPA e RIT).
- j) A H... é uma empresa global que atua na indústria da pasta e do papel, tendo como principal escopo a comercialização por grosso de pastas celulósicas e de papel e seus derivados e afins, bem como dos produtos e materiais direta e indiretamente utilizados na sua produção; (cfr. RIT)

k) A qual é detida, em 70%, pela sociedade D..., SGPS, S.A., NIPC ... (doravante, abreviadamente designada por “D...”); (cfr. RIT)

l) O Requerente exerceu funções de Administrador e Presidente da comissão executiva nomeado da I... S.A., com o NIPC ... a partir de 01-04- 2014 por deliberação de 24-03-2014; (cfr. cópia parcial da certidão permanente da I... - doc. 14 junto com o PPA e RIT).

m) O Requerente exerceu funções de Administrador e Vice-Presidente do Conselho de Administração e Presidente da Comissão Executiva da H..., o Requerente era, igualmente, membro do Conselho de Administração de diversas sociedades do Grupo H... /D...:

n) Funções exercidas:

Tipo de Relação	NIF	Nome / Denominação	Data de Início	Data de Fim
Membro do Conselho de Administração		M...	14/08/2020	18/08/2023
Presidente		SA	01/01/2019	13/03/2020
Presidente		- Associação	16/09/2014	27/08/2019
Membro do Conselho de Administração		SGPS SA	29/05/2014	29/06/2019
Membro do Conselho de Administração		Holding SGPS SA	29/05/2014	29/06/2019
Membro do Conselho de Administração		SA	23/04/2014	29/06/2019
Membro do Conselho de Administração		SA	30/03/2015	12/06/2019
Membro do Conselho de Administração		SA	23/04/2014	12/06/2019
Presidente		SA	11/08/2018	18/04/2019
Membro do Conselho de Administração		SA	30/05/2014	18/04/2019
Membro do Conselho de Administração		SA	29/05/2014	18/04/2019
Membro do Conselho de Administração		SA	29/05/2014	18/04/2019
Membro do Conselho de Administração		SA	29/05/2014	18/04/2019
Membro do Conselho de Administração		SA	29/05/2014	18/04/2019
Membro do Conselho de Administração		SA	08/05/2014	18/04/2019

(cfr. PPA e RIT)

o) O Requerente celebrou um contrato com a sociedade H..., (pertencente ao Grupo D...) por um quadriénio, então com designação de I..., em 24-03-2014, com início de funções em 01-04-2014, Administrador e Presidente da comissão executiva; (cfr. – certidão de registo permanente – doc. 14 junto com o PPA e RIT).

p) O Requerente afirma no PPA, que no final do quadriénio para o qual havia sido nomeado como Administrador da H..., em 31-12-2018, manifestou a sua vontade de não continuar a exercer funções a partir de 09-04-2019, data em que foi nomeada a nova Administração da H...; (cfr. PPA e PA).

q) Em algumas entidades do Grupo H... / D..., as funções de administrador apenas cessaram em 18-04-2019, 12-06-2019, 29-06-2019 ou 13-03- 2020; (cfr. PPA).

- r) A 13-05-2019, o Requerente celebrou, com a D..., um contrato através do qual assumiu uma obrigação de não concorrência e não solicitação; (cfr.doc. 15 junto com o PPA e RIT).
- s) No referido contrato foi estabelecido um período de não concorrência e de não solicitação em vigor até 15-02-2021, obrigando-se, o Requerente, a *“não trabalhar sob qualquer forma, quer por sua conta quer em nome e por conta de outra pessoa, instituição, sociedade, e quer individual, quer conjuntamente com outra pessoa, instituição ou sociedade, como administrador, gestor, sócio, diretor, trabalhador, consultor, agente ou principal ou em qualquer outra qualidade, para uma entidade concorrente”* da D...; (cfr. doc. 15 junto com o PPA e RIT).
- t) O Requerente comprometeu-se, ainda, até à acima referida data (15-02-2021), a não dirigir, direta ou indiretamente, convites para a integração em órgãos sociais, para a prestação de trabalho ou de serviços aos membros executivos dos órgãos da administração ou aos funcionários com posições elevadas, ou aos prestadores de serviços quer da D..., quer da H..., e, ainda, de sociedades que controlassem uma destas ou fossem controladas por uma delas.
- u) Foi também acordado entre as partes que o Requerente prestaria, quer à D..., quer à H..., os serviços correspondentes à colaboração que fosse julgada adequada no sentido da facilitação do processo de transição.
- v) Como contrapartida pelas obrigações às quais o Requerente se comprometeu, a D...obrigou-se ao pagamento do montante total de € 600.000,00, a pagar fracionada e em igual montante durante os anos de 2019 a 2021, como consta da cópia do referido contrato:

CONTRATO

Entre:

Primeira: **D...** GPS, S.A., com sede em Lisboa na **...** andar, com o número de identificação de pessoa colectiva 502 593 130 e o capital social de 81 270 000 €, adiante designada por **D...** e
Segundo: **A...** residente na Av. **...** em Lisboa, portador do cartão do cidadão **...**, adiante designado por Segundo Contratante,
Adiante cada um individualmente designado como Parte e em conjunto designados como Partes,

Considerando que:

- O Segundo Contratante celebrou contrato de trabalho com a **D...** com efeitos desde 1 de Abril de 2014, com o pagamento pontual da respectiva remuneração pela **D...** a desde essa data;
- O Segundo Contratante exerceu também funções como Administrador da **H...** y, SA (adiante designada por **H...**), tendo o seu mandato terminado no dia 31 de Dezembro de 2018;
- O Segundo Contratante manifestou a vontade de não continuar a exercer funções de administrador da **H...** num novo mandato a partir de dia 09.04.2019;
- O Segundo Contratante cessou no dia 10.04.2019 o seu vínculo laboral com a **D...**;
- O Segundo Contratante manifestou também então preocupação com a defesa dos melhores interesses da **D...** e suas subsidiárias, em particular da **H...**, tendo em conjunto com a **D...** e **H...** procurado os mais convenientes termos para a cessação da sua colaboração;
- É no interesse da **D...** a que seja estabelecido um período de não concorrência e de não solicitação;
- É interesse das Partes que seja mantida a confidencialidade sobre todos os factos não públicos relacionados com a colaboração remunerada com a **D...**, a nomeação e o exercício de funções como Administrador da **H...** e a não continuação do Segundo Contratante como trabalhador da **D...**, bem como que seja assegurada uma consistência na comunicação relacionada com a cessação dessa colaboração e funções, e
- É justo e equilibrado, considerando a natureza e a dimensão das obrigações assumidas pelo Segundo Contratante, associar valores relevantes ao cumprimento das obrigações por este assumidas no âmbito do presente contrato,

Página 1 de 10

Scanned with CamScanner

É celebrado livremente e de boa fé o contrato que se rege pelas cláusulas seguintes:

PRIMEIRA

(IDENTIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES E CONTRAPARTIDA)

1. O Segundo Contratante assume no âmbito deste contrato obrigações de não concorrência, incluindo para esse efeito obrigações de confidencialidade, de comunicação e de controlo de rumores, e obrigações de não solicitação.
2. Como contrapartida destas obrigações, a "D..." briga-se a pagar ao Segundo Contratante o montante total de 600.000€ (seiscentos mil euros), com um primeiro pagamento nesta data, o segundo no dia 15 de Agosto deste ano, e pagamentos semestrais do montante restante até Fevereiro de 2021, da seguinte forma:

Nesta data	120.000,00 €
Até ao dia 15 de Agosto de 2019	120.000,00 €
Até ao dia 15 de Fevereiro de 2020	120.000,00 €
Até ao dia 15 de Agosto de 2020	120.000,00 €
Até ao dia 15 de Fevereiro de 2021	120.000,00 €
Total:	600.000,00 €

3. Esta contrapartida em nada afecta o direito do Segundo Contratante à remuneração variável relativa ao ano de 2018 na "D..." e suas subsidiárias, que será apurada e processada nos termos habituais, apenas com as adaptações que resultem do facto de não ser trabalhador ou exercer funções de administrador na data do pagamento.
4. A "D..." assume também obrigações relacionadas com confidencialidade, comunicação e controlo de rumores, com objectivos equivalentes aos das obrigações do Segundo Contratante, nos termos adiante desenvolvidos. As obrigações desta natureza assumidas adiante pela "D..." não aplicáveis igualmente à "H...", responsabilizando-se a "D..." pelo cumprimento da "H..."

SEGUNDA

(OBRIGAÇÕES DE CONFIDENCIALIDADE)

1. Sem prejuízo do disposto abaixo, as Partes obrigam-se a manter a mais estrita confidencialidade sobre todos os factos não públicos ou que não tenham sido já revelados no âmbito de relações institucionais com investidores, relacionados com a nomeação, o exercício de funções e a não continuação do Segundo

Página 2 de 10

Scanned with CamScanner

2

Contratante como trabalhador da D... ou como administrador das suas subsidiárias, em particular da H..., bem como sobre as relações e interações decorrentes dessas suas qualidades com D... e suas subsidiárias, com membros dos órgãos de administração destas ou com acionistas diretos ou indiretos das mesmas.

2. As partes obrigam-se a manter total confidencialidade sobre os termos do presente contrato, excepto nos casos em que sejam obrigadas a divulgá-lo por força de lei ou regulamento, por instrução de entidade reguladora ou por ordem judicial ou para fazerem valer os seus direitos em juízo.

TERCEIRA

(OBRIGAÇÕES DE COMUNICAÇÃO)

1. A H... comunicou ao mercado em 13 de Fevereiro de 2019 a vontade do Segundo Contratante não continuar a exercer funções de administrador da H... e não ser reeleito para um novo mandato nos termos do anexo I a este contrato, que dele faz parte integrante.
2. O Segundo Contratante referiu-se publicamente ao facto do término do seu mandato como Administrador da H... e da sua decisão de não ser reeleito para um novo mandato, uma única vez, e não o deverá fazer novamente, sem prejuízo do disposto no número seguinte, respeitando então para o efeito documento que agora se junta como anexo II a este contrato, e que dele faz parte integrante, tendo-se comprometido a não expressar qualquer opinião, facto ou conteúdo que não estivesse incluído no anexo, e a não usar o conteúdo em termos tais que pudesse resultar para um destinatário normal uma mensagem em sentido diverso da que resulta da leitura do anexo II, sem prejuízo dos ajustamentos que resultassem da natureza das questões e do seguimento do diálogo, desde que daí não decorresse nada que fosse contrário, inconsistente ou suscitasse dúvidas sobre o teor que decorre do anexo II.
3. O Segundo Contratante não terá qualquer iniciativa de referência pública ao facto de cessar a colaboração com a D... e suas subsidiárias e vontade de não ser reeleito para um novo mandato na H... para além daquela que teve já no âmbito do número anterior e, sempre que em qualquer outra ocasião alguma referência seja suscitada por terceiro em público, o Segundo Contratante dará respostas tão sumárias quanto possível e compatíveis com a dignidade e compostura da sua posição nessas ocasiões, sempre com respeito pelo teor do anexo II e remetendo no possível para as explicações antes dadas.
4. A comunicação interna realizou-se na mesma data da divulgação pública nos termos do anexo III a este contrato, cujo teor poderá ser igualmente usado nos casos em que pode ser futuramente usado o anexo II.

Página 3 de 10

Scanned with CamScanner

QUARTA

(OBRIGAÇÕES DE CONTROLO DE RUMORES)

1. As partes reconhecem que nestas circunstâncias é possível o surgimento de rumores que contradigam ou firam o sentido da comunicação pública efectuada e assumem por isso os compromissos previstos nesta cláusula no sentido de diminuir a probabilidade de tal acontecer.
2. O Segundo Contratante, compromete-se especificamente na sua narrativa privada a:
 - a. Manter-se apenas no conteúdo que resulta dos anexos I e II a este contrato, sem prejuízo de poder ainda referir-se a diferenças de perspectiva com a acionista em relação ao modelo e filosofia de gestão, e
 - b. Excluir em absoluto quaisquer referências que:
 - i. Suscitam dúvidas sobre a iniciativa de cessação da sua colaboração com a D... e suas subsidiárias, em particular da sua não reeleição como Administrador da H...
 - ii. Contenham teor pejorativo em relação aos accionistas, directos ou indirectos da D... e da H..., membros dos seus órgãos sociais e às próprias Semapa e suas subsidiárias, em particular da H...
 - iii. Associe a responsabilidade da cessação da colaboração do Segundo Contratante com a D... e suas subsidiárias e da não reeleição como Administrador da H... às sucessoras de ...
3. A D... obriga-se a diligenciar com empenho no sentido de que os membros dos seus órgãos de administração, incluindo também expressamente os membros dos órgãos de administração da H... não tenham narrativas inconsistentes com o previsto nesta cláusula e anexos ao presente contrato ou que tenham algum teor pejorativo em relação ao Segundo Contratante. Sempre que o Segundo Contratante tenha suspeitas de que o disposto neste número foi incumprido, deve dirigir-se à D..., com vista ao esclarecimento e eventual reparação da situação antes de ter qualquer outra iniciativa. A ocorrência de qualquer facto que contrarie os objectivos do disposto neste número, não obstante as diligências da D... não altera as obrigações do Segundo Contratante no âmbito deste contrato, sem prejuízo do disposto no número seguinte.
4. Não existe incumprimento do Segundo Contratante sempre que este aja para defesa da sua posição e reputação e se verifiquem simultaneamente as seguintes circunstâncias:
 - a. Algum administrador da D... ou da H... tenha agido em desconformidade com o previsto no número anterior, não obstante as diligências da D...
 - b. O Segundo Contratante tenha começado por se dirigir à D... nos termos do número anterior.

Página 4 de 10

Scanned with CamScanner

4

- c. Dessa iniciativa não tenha resultado cabal esclarecimento ou reparação da situação, e
- d. As referências do Segundo Contratante sejam limitadas à(s) pessoa(s) que agiram em desconformidade com o previsto no número anterior, e sejam adequadas e proporcionadas à necessidade de defender a sua posição e reputação.

QUINTA

(OBRIGAÇÕES DE NÃO CONCORRÊNCIA)

1. O Segundo Contratante obriga-se a, até ao dia 15 de Fevereiro de 2021, não trabalhar sob qualquer forma, quer por sua conta quer em nome e por conta de outra pessoa, instituição, sociedade, e quer individual quer conjuntamente com outra pessoa, instituição ou sociedade, como administrador, gestor, sócio, diretor, trabalhador, consultor, agente ou principal ou em qualquer outra qualidade, para uma entidade concorrente nos termos do número três desta cláusula.
2. O Segundo Contratante está, igualmente, proibido de constituir, adquirir ou deter uma participação directa ou indirecta numa entidade concorrente, se essa participação exceder 5 % do capital dessa sociedade, durante o período previsto no n.º 1.
3. Entende-se como entidade concorrente qualquer sociedade que prossiga a sua atividade na área de atividade de produção, transformação e comercialização de pasta de papel e de papel, incluindo tissue.
4. A obrigação prevista nesta cláusula pode ser dispensada pela D... em relação a qualquer caso concreto que lhes seja apresentado pelo Segundo Contratante, mediante autorização escrita.

SEXTA

(OBRIGAÇÕES DE NÃO SOUCCITAÇÃO)

1. O Segundo Contratante obriga-se a, até ao dia 15 de Fevereiro de 2021, não dirigir, direta ou indirectamente, convites para integração em órgãos sociais, para prestação de trabalho ou para prestação de serviços aos membros executivos dos órgãos de administração ou aos funcionários com posições elevadas (job grade 20 ou superior no caso da H... e com estatuto de directores no caso das restantes empresas da D... ou suas subsidiárias) ou aos prestadores de serviços da D..., da H... ou de sociedades que controlem uma destas ou sejam controladas por uma delas, sendo que a limitação na parte relativa aos prestadores de serviço da D... e H... jr se aplica apenas quando tenham uma natureza pessoal e não institucional.

Página 5 de 10

Scanned with CamScanner

2. O disposto no número anterior não se aplica quando as pessoas aí referidas deixarem de ter um vínculo contratual válido e em vigor com as referidas sociedades, desde que a terminação desse vínculo não esteja associada a qualquer iniciativa do Segundo Contratante.
3. A pessoa que exerce funções de assistente pessoal do Segundo Contratante está em qualquer caso excluída da aplicação desta cláusula.

OITAVA

(COLABORAÇÃO)

O Segundo Contratante prestará a colaboração que seja adequada a facilitar o processo de transição, dentro do que for razoável e compatível com a sua disponibilidade.

NONA

(INCUMPRIMENTO)

1. O incumprimento com dolo ou negligência grosseira, pelo Segundo Contratante, de qualquer das obrigações previstas neste contrato determina automaticamente a cessação da obrigação da D... de efectuar o pagamento dos valores parciais da contrapartida que ainda não estiverem pagos.
2. Sempre que o incumprimento do Segundo Contratante seja doloso, este fica ainda obrigado a devolver toda a parte da contrapartida que já se encontre paga.
3. A violação pela D... da obrigação de pagar as contrapartidas, sem que tal cessação de pagamentos ocorra no âmbito do número 1 desta cláusula, desobriga o Segundo Contratante das obrigações previstas neste contrato, excepto da obrigação de confidencialidade a que se refere a cláusula segunda.
4. Existindo obrigações estabelecidas no presente Contrato que recaem sobre a H... e sobre os membros dos seus órgãos sociais, que não são partes neste instrumento, a D... assume tais obrigações como sendo próprias suas, pelo que o eventual incumprimento das mesmas pela H... e/ou pelos membros dos respectivos órgãos sociais serão consideradas como incumprimento contratual da própria D... ficando esta obrigada a indemnizar diretamente o Segundo Contratante por todos os danos e prejuízos que este possa sofrer em consequência de tal inadimplemento, e subrogando desde já a D... o Segundo Contratante em todos os direitos que àquela possam assistir perante a H... e/ou os membros dos seus órgãos sociais que tenham sido os autores do incumprimento em questão.
5. O disposto nesta cláusula não prejudica o direito de indemnização das partes nos termos gerais de direito nem outros direitos gerais, designadamente os relacionadas com a protecção do nome e reputação.

Página 6 de 10

Scanned with CamScanner

Feito em Lisboa aos 13 de Maio de 2019

D... , SGPS, S.A.
A...
A...

Página 7 de 10

Scanned with CamScanner

2

- w) A D... e a C... celebraram em 13-05-2019 um contrato de prestação de serviços:

Contrato de Prestação de Serviços

Entre: **D...**, SGPS, S.A., com sede na Avenida
(1) **D...**, n.º **D...**, Lisboa, matriculada na Conservatória do
Registo Comercial de Lisboa sob o número único de matrícula e de pessoa coletiva
com o capital social de 81.270.000 Euros (oitenta e um milhões duzentos e setenta mil
euros), adiante designada por **D...** e
(2) **C...**, Lda, com sede em na Av. **C...**, Lisboa,
matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o número único de
matrícula e de pessoa coletiva **C...**, com o capital social de 1.000 Euros (mil euros),
adiante designada por **C...**,
designados conjuntamente por "Partes" e individualmente como "Parte".

Considerando que:

(A) **A...**, adiante **A...**, exerceu durante cinco anos
funções de Presidente da Comissão Executiva da **H...**, que cessou recentemente;

(B) Do exercício dessas funções resultou um conhecimento muito relevante da empresa e do
sector;

(C) **A...** constituiu entretanto uma sociedade que tem por objeto a prestação de
serviços de consultoria, sendo **A...** um dos indivíduos que estará diretamente
envolvido na prestação dos Serviços pela **C...** de cujo capital é titular;

(D) **A...** está interessada em recorrer a serviços de **C...** relacionados com o
sector da pasta e do papel, e esta está disponível para os prestar;

(E) É intenção das Partes regular os termos e as condições ao abrigo das quais estes serviços
serão prestados no âmbito do presente contrato (o "Contrato"), e

(F) É do interesse de **D...** que, durante o período de vigência do presente Contrato e no
que especificamente respeita a matérias relacionadas com o sector da pasta e do papel, a
prestação de serviços de consultoria por parte de **C...** seja feita com carácter
de exclusividade e não concorrência à **D...**;

(G) **A...** e a **D...** celebraram também nesta data um contrato de não
concorrência ("Contrato de não Concorrência") cujo incumprimento por parte de **A...**
constitui causa de resolução do presente Contrato de Prestação de Serviços.

É celebrado o presente Contrato de Prestação de Serviços com Carácter de Exclusividade e
Não Concorrência, cujos termos e condições constam das Cláusulas seguintes, de que os
Considerandos supra fazem parte integrante:

1 Objeto

1.1 Nos termos do presente Contrato, a **C...** obriga-se a prestar à **D...**, com
carácter de exclusividade e não concorrência, serviços de consultoria específicos em
matéria relacionadas com o sector da pasta e do papel (os "Serviços").

5 Condições de pagamento

- 5.1 A C... enviará à D... por forma a que esta a receba com a antecedência de 30 dias, a fatura pelo valor correspondente.
- 5.2 Caso a C... não envie a fatura referida na Cláusula anterior com a antecedência nela prevista, o pagamento correspondente a essa fatura apenas se vencerá no trigesimo dia após a receção da fatura pela Semapa.

6 Confidencialidade

- 6.1 Ambas as Partes obrigam-se a não transmitir nem revelar o teor, no todo ou em parte, da informação relativa ao presente Contrato, à sua existência, conteúdo e/ou qualquer informação relativa ao mesmo ou obtida no âmbito da prestação dos Serviços que não seja pública ou não tenha sido já licitamente revelada a terceiros (a "Informação Confidencial").
- 6.2 Ambas as Partes obrigam-se a usar a Informação Confidencial somente com a finalidade de executar os Serviços, abstendo-se de a usar para fins diversos.
- 6.3 A Informação Confidencial, em particular a existência do presente Contrato, manter-se-ão estritamente confidenciais, obrigando-se as Partes a não revelar a sua existência e o seu conteúdo ou qualquer informação relativa aos mesmos, salvo:
- (a) Por força de lei ou regulamento;
 - (b) Por instrução de entidade reguladora ou por ordem judicial; ou
 - (c) Para exigir ou tornar possível o cumprimento de qualquer direito ou obrigação resultantes do Contrato, nomeadamente no âmbito de qualquer processo judicial.
- 6.4 Cada uma das Partes obriga-se a dar conhecimento à outra de quaisquer notificações recebidas de entidades oficiais, órgãos judiciais ou de supervisão solicitando a prestação de Informação Confidencial.
- 6.5 Nos casos previstos no número anterior, a Parte em questão deve observar as recomendações da outra que sejam compatíveis com a notificação ou com a obrigação legal que está na origem do dever de divulgação, e fazer acompanhar essa divulgação a entidades oficiais, órgãos judiciais ou de supervisão da indicação de que se trata de Informação Confidencial pertencente a terceiro.
- 6.6 As Partes comprometem-se, nos casos referidos nos números anteriores, a concertarem as respetivas posições e a desenvolverem os seus melhores esforços com vista a evitar ou limitar a revelação de Informação Confidencial, nomeadamente pela prática conjunta das diligências adequadas à proteção dos respetivos interesses.
- 6.7 As obrigações de confidencialidade previstas na presente Cláusula sobreviverão à cessação deste Contrato sem qualquer limite temporal. Após o termo, por qualquer motivo, do presente Contrato, deverá a parte detentora da Informação Confidencial devolver ou destruir, de acordo com as instruções da parte titular da mesma, toda a Informação Confidencial da outra Parte que se encontre em seu poder, salvo no que respeita a obrigações legais de manutenção de registos e documentos.

5 Condições de pagamento

- 5.1 A C... enviará à D... por forma a que esta a receba com a antecedência de 30 dias, a fatura pelo valor correspondente.
- 5.2 Caso a C... não envie a fatura referida na Cláusula anterior com a antecedência nela prevista, o pagamento correspondente a essa fatura apenas se vencerá no trigésimo dia após a receção da fatura pela D...

6 Confidencialidade

- 6.1 Ambas as Partes obrigam-se a não transmitir nem revelar o teor, no todo ou em parte, da informação relativa ao presente Contrato, à sua existência, conteúdo e/ou qualquer informação relativa ao mesmo ou obtida no âmbito da prestação dos Serviços que não seja pública ou não tenha sido já lícitamente revelada a terceiros (a "Informação Confidencial").
- 6.2 Ambas as Partes obrigam-se a usar a Informação Confidencial somente com a finalidade de executar os Serviços, abstendo-se de a usar para fins diversos.
- 6.3 A Informação Confidencial, em particular a existência do presente Contrato, manter-se-ão estritamente confidenciais, obrigando-se as Partes a não revelar a sua existência e o seu conteúdo ou qualquer informação relativa aos mesmos, salvo:
- (a) Por força de lei ou regulamento;
 - (b) Por instrução de entidade reguladora ou por ordem judicial; ou
 - (c) Para exigir ou tornar possível o cumprimento de qualquer direito ou obrigação resultantes do Contrato, nomeadamente no âmbito de qualquer processo judicial.
- 6.4 Cada uma das Partes obriga-se a dar conhecimento à outra de quaisquer notificações recebidas de entidades oficiais, órgãos judiciais ou de supervisão solicitando a prestação de Informação Confidencial.
- 6.5 Nos casos previstos no número anterior, a Parte em questão deve observar as recomendações da outra que sejam compatíveis com a notificação ou com a obrigação legal que está na origem do dever de divulgação, e fazer acompanhar essa divulgação a entidades oficiais, órgãos judiciais ou de supervisão da indicação de que se trata de Informação Confidencial pertencente a terceiro.
- 6.6 As Partes comprometem-se, nos casos referidos nos números anteriores, a concertarem as respetivas posições e a desenvolverem os seus melhores esforços com vista a evitar ou limitar a revelação de Informação Confidencial, nomeadamente pela prática conjunta das diligências adequadas à proteção dos respetivos interesses.
- 6.7 As obrigações de confidencialidade previstas na presente Cláusula sobreviverão à cessação deste Contrato sem qualquer limite temporal. Após o termo, por qualquer motivo, do presente Contrato, deverá a parte recetora da Informação Confidencial devolver ou destruir, de acordo com as instruções da parte titular da mesma, toda a Informação Confidencial da outra Parte que se encontre em seu poder, salvo no que respeita a obrigações legais de manutenção de registos e documentos.

7 Prazo

O presente Contrato produz os seus efeitos a partir desta data e mantém-se em vigor até ao dia 15 de Fevereiro de 2021, não se prevendo a renovação do mesmo.

8 Cessação do Contrato

8.1 O presente contrato pode ser resolvido com efeitos imediatos por parte da **D...** se o incumprimento do Contrato de não Concorrência por parte de **A...** determinar a cessação dos respectivos pagamentos, não sendo nesse caso devidos os pagamentos que ainda não tiverem ocorrido no âmbito deste contrato.

8.2 Será considerado como incumprimento com dolo do presente Contrato pela **C...**, o incumprimento doloso por parte de **A...** do respetivo Contrato de não Concorrência.

8.3 Em caso de resolução nos termos da cláusula 8.2, fica a **C...** obrigada a devolver todos os montantes que lhe tenham sido pagos pela **D...** até à data da cessação do presente Contrato nos termos do número 2 do artigo 434.º do Código Civil.

8.4 O disposto na presente Cláusula não prejudica o direito de indemnização das partes nos termos gerais de direito nem outros direitos gerais.

9 Invalidade

Caso qualquer Cláusula do presente Contrato seja declarada nula, ou por qualquer forma inválida ou ineficaz por uma entidade competente para o efeito:

- (a) tal não afetará a validade ou eficácia das demais Cláusulas do Contrato nem afetará a validade do negócio, desde que a redução do negócio assim operada não afete a vontade de contratar de cada uma das Partes em termos que determinem que o contrato não teria sido celebrado sem as Cláusulas afetadas pela eventual invalidade, nos termos legais aplicáveis; e
- (b) as Partes comprometem-se a acordar, de boa-fé, uma disposição que substitua a Cláusula inválida e que, tanto quanto possível, produza efeitos equivalentes.

10 Alterações

O presente Contrato apenas pode ser alterado mediante acordo expresso, por escrito, das Partes.

11 Notificações

- 11.1 Todas as comunicações entre as Partes relativamente ao presente Contrato devem ser efetuadas por escrito, redigidas em português e entregues em mão ou por correio registado.
- 11.2 Qualquer notificação ou outra comunicação deverá ser enviada para as moradas que constam da identificação das partes ou para qualquer outra pessoa ou endereço que as Partes comuniquem às restantes Partes em cada momento
- 11.3 As comunicações efetuadas nos termos da presente Cláusula 11 consideram-se realizadas na data da respetiva receção ou, se fora das horas normais de expediente (i.e. após as 17h00), no primeiro dia útil imediatamente seguinte.

11.4 As comunicações por carta considerar-se-ão realizadas na data de assinatura do respetivo protocolo ou aviso, ou quando por lei a Parte se deva considerar como notificada.

11.5 A alteração dos endereços ou postos de receção indicados no número 11.2 deve ser comunicada à outra Parte por qualquer dos meios referidos nas alíneas anteriores nos dois dias subsequentes à respetiva alteração.

12 Lei aplicável e resolução de litígios

12.1 O presente Contrato e quaisquer obrigações extracontratuais dele decorrentes ou com ele relacionadas regem-se e serão interpretadas de acordo com a lei portuguesa.

12.2 Todos os litígios emergentes do presente Contrato ou com ele relacionados serão definitivamente resolvidos de acordo com o Regulamento de Arbitragem do Centro de Arbitragem da Câmara de Comércio e Indústria Portuguesa (Centro de Arbitragem Comercial), por três árbitros nomeados de acordo com o referido Regulamento.

12.3 A arbitragem terá lugar em Lisboa, decorrendo em língua portuguesa.

Feito em Lisboa, em dois exemplares, a 13 de Maio de 2019.

Pela SGPS, S.A.

Nome:
Qualidade:

Nome:
Qualidade:

Pela

Nome:
Qualidade:

x) O Requerente exerceu, desde 09-05-2019, o cargo de gerente da sociedade C... Lda., NIPC ... (doravante abreviadamente designada por “C...”; (facto não controvertido).

y) A sociedade foi constituída em 25-04-2019 e tem como objeto social a “*prestação de serviços de consultoria e assessoria para os negócios e a gestão, incluindo as áreas de estratégia das organizações, marketing, formação e mentoring, comunicação, e outra consultoria técnica, prospeção de mercados, elaboração de projetos económico-financeiros, acompanhamento e controlo da atividade das empresas, corretagem comercial e de patentes, importação e exportação de bens e serviços compra de imóveis para revenda, aquisição, venda e qualquer outra forma de exploração de marcas registadas, patentes e direitos de autor e outros direitos conexos.*”; (cfr. certidão permanente – doc. 2 junto com RIT).

z) O capital social fixado em € 1.000,00, encontrando-se distribuído da seguinte forma:

- A...: quota de € 700,00 - (70%)

- B...: quota de € 75,00 - (7,5%)

- J...: quota de € 75,00 - (7,5%)

- K...: quota de € 75,00 - (7,5%)

- L...: quota de € 75,00 - (7,5%); (cfr. certidão permanente – doc. 2 junto com PA).

aa) Desde a sua constituição, a sociedade esteve enquadrada, para efeitos de IRC, no regime geral e, para efeitos de IVA, no regime normal trimestral até dezembro de 2020 e no regime normal mensal desde janeiro de 2021 até dezembro de 2022, passando, desde então, ao regime normal trimestral, enquadramento que se mantém até à presente data; (cfr. RIT).

bb) A liquidação de IRC da C... Lda. relativa a 2020, com data de 04-08-2021 foi a seguinte:

AT
autoridade
tributária e aduaneira

ÁREA DE COBRANÇA
Av. João XXI, 76
1049-065 LISBOA

Em caso de dúvida contactar:
SERVIÇO DE FINANÇAS - LISBOA
AV. PONTES MARQUES DE MELLO, 34-1-1.º
1099-036 LISBOA

C...

LDA

LISBOA

DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRC

IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO

2021

IDENTIFICAÇÃO FISCAL

2021

Fica estabelecido para, até a data limite indicada, efetuar o pagamento da importância operada por liquidação de IRC relativos ao período a que respeita os rubricados, conforme nota demonstrativa anexa.

A presente notificação considera-se efetuada ao Alvará quinquenal-79 das pontas ao primeiro dia útil seguinte ao registro de sua disponibilização.

Para consultar os valores em termos e prazos regulamentares nos artigos 127.º a 130.º e 141.º do CRRP.

Não sendo efetuado o pagamento no prazo estabelecido, haverá lugar a procedimento sancionatório.

A Direção-Geral:

Maria Alina Borges

PREJUÍZOS FISCAIS

0,00

PERÍODO	DATA ACERTO CONTAS	N.º LIQUIDAÇÃO	DATA LIQUIDAÇÃO
2020	2021-08-11	2021-08-11	2021-08-04
N.º	Descrição	Importâncias Retidas	Importâncias Compensadas
1	Materia cobrável não isenta	853.979,31 €	853.979,31 €
2	Materia cobrável-regime especial	0,00 €	0,00 €
3	Cobranças gerais-1.º escalão	4.250,00 €	4.250,00 €
4	Cobranças gerais-2.º escalão	132.004,40 €	132.004,40 €
5	Cobranças - outras taxas	0,00 €	0,00 €
6	Cobranças à taxa da R.A. Admora	0,00 €	0,00 €
7	Cobranças à taxa da R.A. Madem	0,00 €	0,00 €
8	Cobranças estaduais	0,00 €	0,00 €
9	Cobranças totais	138.334,40 €	138.334,40 €
10	Dupla trib. jurídica internacional	0,00 €	0,00 €
11	Dupla trib. económica internacional	0,00 €	0,00 €
12	Benefícios fiscais	98.990,10 €	98.990,10 €
13	AIMI	0,00 €	0,00 €
14	Pagamento especial por conta	0,00 €	0,00 €
15	Total das deduções	98.990,10 €	98.990,10 €
16	Resultado da liquidação	0,00 €	0,00 €
17	Retenções na fonte	0,00 €	0,00 €
18	Pagamentos por conta/Autónomos	35.212,00 €	35.212,00 €
19	Pagamentos adicionais por conta	0,00 €	0,00 €
20	IRC a pagar	2.132,40 €	2.132,40 €
21	IRC a recuperar	0,00 €	0,00 €
22	IRC de períodos anteriores	0,00 €	0,00 €
23	Reposição de benefícios fiscais	0,00 €	0,00 €
24	Detração municipal	9.809,60 €	9.809,60 €
25	Dupla trib. jurídica internacional	0,00 €	0,00 €
26	Tributação autónoma	4.182,43 €	4.182,43 €
27	Juros compensatórios	0,00 €	0,00 €
28	Juros indemnizatórios	0,00 €	0,00 €
29	Juros de mora	0,00 €	47,81 €
30	Total pagam. (27-28-29-30-31) CIRC	0,00 €	0,00 €
31	Pagamento de auto-liquidação	0,00 €	0,00 €
		VALOR A PAGAR:	16.172,13

Já é possível pagar os seus impostos por débito direto, efetuando o pedido de adesão através do Portal ou num Serv. de Finanças.

Referência para pagamento

Importância a pagar

16.172,13

Data limite de pagamento

2021-09-28

Certificação do Pagamento

ID. DOC. FISC - 2021

OVFDL029-OVFDL29/ID.6781 NÚD

O pagamento pode ser efetuado através do Multibanco, da Internet, dos CTT, das instituições de Crédito e dos Serviços de Finanças (Secções de Cobrança), utilizando a referência indicada.

Para efetuar o pagamento através da Internet utilize o serviço on-line do seu Banco e seleccione Pagamentos ao Estado.

Este documento só é válido quando acompanhado pelo comprovativo do pagamento.



cc) Os Requerentes afirmam no pedido de pronúncia arbitral, nos termos que seguidamente se transcrevem, os propósitos que teriam presidido à constituição da sociedade e à estruturação do grupo; a Autoridade Tributária pronunciou-se sobre esta alegação no Relatório de Inspeção Tributária e na informação que apreciou a reclamação graciosa, nos termos igualmente adiante transcritos:

“Atendendo à sua estrutura de capital, é possível identificar que a C... corresponde a uma sociedade de intuito familiar, uma vez que é detida pelos Requerentes, bem como pelos seus descendentes.

O propósito subjacente à constituição desta sociedade prendeu-se com a junção, numa mesma entidade, dos conhecimentos e experiência dos Requerentes, cujas áreas se complementam;

Com vista à prestação de serviços de recuperação de entidades em dificuldades económicas, atenta a experiência pessoal em capital de risco.

Simultaneamente, a constituição desta sociedade foi perspectivada, numa primeira fase, como um projeto familiar, com integração da geração subsequente da família;

O que se comprova pela intervenção dos outros sócios na atividade da C...:

J...– intervenção, no âmbito do grupo, na área do desporto; e

L...– realização de dois estágios (um remunerado e outro não remunerado) em entidades do grupo.

Equacionando-se ainda, desde logo e numa segunda fase, um progressivo afastamento do fundador (o Requerente A) que permitisse, posteriormente, a sua reforma; com manutenção do know how, clientela e aviamento comercial acumulados”.

Adicionalmente, e com o objetivo de, num futuro próximo, realizar investimentos em outras áreas de negócios e/ou atrair investidores de capital que participassem nos diversos negócios, vieram a constituir-se outras sociedades subsidiárias da C...;

O que veio a concretizar-se, nomeadamente na aquisição do capital social da M... SAD (esta, entretanto transacionada);”

dd) Os Requerentes são os gerentes da C... e esta vincula-se com a assinatura de qualquer um dos seus gerentes; (cfr. certidão permanente - doc. 2 junto com o RIT).

ee) A C... está integrada num grupo societário composto pelas seguintes sociedades:

N... SGPS SA., NIPC...;

O... Lda., NIPC...;

M... (entretanto transacionada), NIP...; e

P... Lda., NIPC...; (cfr. PPA e RIT).

ff) A N..., SGPS, SA. foi constituída em 03-01-2020, e dedica-se à «Gestão de participações sociais noutras sociedades como forma indireta do exercício de atividades

económicas.», atividade da qual é exemplo a aquisição da M... SAD, entretanto transacionada; (cfr. PPA e RIT).

gg) A sociedade O..., Lda., foi constituída em 07-02-2020, tem como objeto social a *“gestão e promoção da carreira de atletas e desportistas profissionais ou amadores praticantes de qualquer modalidade desportiva, incluindo a representação, intermediação e negociação dos direitos desportivos dos referidos atletas e desportistas nos termos da legislação e regulamentação aplicável, incluindo a aquisição e cedência de tais direitos desportivos, bem como a gestão e negociação dos direitos de personalidade, direitos de imagem, direitos de autor e direitos conexos e de direitos relativos à publicidade dos referidos atletas e desportistas e, ainda, atividades de marketing e publicidade, representação de entidades desportivas, organização e promoção de eventos desportivos e artísticos, intermediação na compra e venda de direitos de transmissão de som ou de imagem, seja qual for o suporte, exploração, aquisição e venda de patentes, marcas licenças, know-how ou quaisquer outros direitos de propriedade industrial, gestão e negociação de investimentos, bem como a prática de quaisquer atos relacionados com o presente objeto”*; (cfr. RIT).

hh) Nos anos de 2020, 2021 e 2022, a C... efetuou empréstimos à sociedade N... SGPS SA, no valor acumulado de 421.600,00 €, 989.318,56 € e 1.332.818,56 €, respetivamente; (cfr. RIT).

ii) Por seu turno, a N... SGPS SA efetuou empréstimos à M... SAD nos anos de 2020, 2021 e 2022, com valores acumulados de 626.724,07 €, de 1.009.318,56 € e 1.501.625,15 €, respetivamente; (cfr. RIT).

jj) Em 2022, a C... passou, também, a participar no capital social da sociedade P... Lda., NIF..., desde a sua constituição (2022-03-15); (cfr. RIT).

kk) A sociedade M... SAD (entretanto transmitida) dedicava-se à *“participação nas competições não profissionais de futebol, a promoção e organização de espetáculos desportivos e o fomento ou desenvolvimento de atividades relacionadas com a prática desportiva profissionalizada da modalidade de futebol.”*; (cfr. PPA e RIT).

ll) A sociedade P... Lda. foi constituída em 17-03-2022 e tem por objeto social (e atividade) a *“mediação na compra e venda de bens imobiliários, prestação de serviços relacionados com o setor imobiliário, nomeadamente consultoria, avaliação, aconselhamento, negociação e monitorização de clientes. Coordenação da construção, promoção, comercialização,*

exploração e gestão de projetos imobiliários. Desenvolvimento de atividades imobiliárias de compra e venda de bens imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim. Promoção imobiliária”.

mm) Tal como resulta do descrito, as empresas do grupo desenvolvem a sua atividade em diferentes áreas de negócio – tudo tal como resulta das certidões permanentes comerciais das sociedades que se protesta juntar agregadamente: (cfr. PPA e RIT)

nn) A C..., celebrou com a D..., em 13-05-2019, um contrato de prestação de serviços de consultoria; (cfr. art. 85 do PPA e doc. junto como Anexo 3 do RIT).

oo) No âmbito do contrato de prestação de serviços celebrado entre a C... e a D..., estas acordaram que a primeira se obrigava a prestar à segunda serviços de consultoria específicos em matérias relacionadas com o setor da pasta e do papel, abrangendo, mas não se limitando, a consultoria estratégica no âmbito do desenvolvimento do negócio; (cfr. doc. junto como Anexo 3 do RIT – transcrito infra).

pp) Tendo sido fixado, a título de remuneração e contrapartida, o valor de € 2.000.000,00, ao qual acresceria a taxa legal de IVA em vigor, remuneração distribuída, de igual modo, até ao termo do contrato – *i.e.*, 15-02-2021.

qq) Registos contabilísticos da C... e suas participadas: ver pag. 128 do RIT (como consta no doc. 5 RG1 – junto como PA):

Quadro VI – Balanço da C...

BALANÇO – (Quadro 04A)	2019	2020	2021	2022
ATIVO	731 350,79 €	1 338 608,13 €	2 013 073,96 €	2 514 655,60 €
Ativos fixos tangíveis	20 508,33 €	15 858,43 €	15 297,87 €	10 451,89 €
Outros ativos financeiros		591 583,00 €		
Investimentos financeiros			1 340 551,56 €	1 340 551,56 €
Clientes	0,00 €	7 109,40 €	22 484,40 €	106 234,52 €
Estado e outros entes públicos	3 677,72 €	11 002,99 €	11 042,54 €	44 895,99 €
Outras contas a receber	21,47 €	77 689,49 €	3 737,79 €	
Diferimentos		23 333,34 €	1 233,80 €	6 809,65 €
Ativos financeiros detidos para negociação	674 512,43 €	552 039,98 €	546 509,92 €	
Outros ativos correntes				913 591,97 €
Caixa e depósitos bancários	32 630,84 €	59 991,50 €	72 216,08 €	92 120,02 €
CAPITAL PRÓPRIO	484 915,29 €	1 068 726,66 €	1 375 110,80 €	1 378 543,72 €
Capital	1 000,00 €	1 000,00 €	1 000,00 €	1 000,00 €
Reservas legais		2 500,00 €	2 500,00 €	2 500,00 €
Resultados transitados		481 415,29 €	966 236,56 €	1 371 610,80 €
Resultado líquido do período	483 915,29 €	583 811,37 €	405 374,24 €	3 432,92 €
PASSIVO	246 435,50 €	269 881,47 €	637 963,16 €	1 136 111,88 €
Financiamentos obtidos (Passivo não corrente)				501 600,00 €
Fornecedores	13 777,51 €	27 354,01 €	55 060,90 €	121 511,52 €
Estado e outros entes públicos	150 099,74 €	16 276,82 €	99 112,10 €	5 095,36 €
Financiamentos obtidos (Passivo corrente)	12 600,00 €	113 600,00 €	367 600,00 €	
Outras contas a pagar	69 958,25 €	112 650,64 €	116 190,16 €	
Outros passivos correntes				507 905,00 €

Quadro VII – Demonstração de Resultados da C...

Demonstração de Resultados – (Quadro 03A)	2019	2020	2021	2022
Vendas e serviços prestados	800 000,00 €	807 280,00 €	452 100,00 €	82 091,62 €
Fornecimentos e serviços externos	139 998,23 €	156 868,59 €	216 764,33 €	70 504,48 €
Gastos com pessoal	22 970,62 €	9 629,37 €	6 723,46 €	0,00 €
Outros rendimentos e ganhos	6 235,21 €	28 710,31 €	250 566,93 €	676,00 €
Outros gastos e perdas	8 511,02 €	28 881,75 €	54 336,42 €	134,23 €
Resultado antes de deprec., gastos financ. e impostos	634 755,34 €	640 610,60 €	424 842,72 €	12 128,91 €
Gastos/reversões de depreciação e de amortização	891,67 €	5 462,90 €	5 485,56 €	4 845,98 €
Resultado operacional (antes gastos financ. e impostos)	633 863,67 €	635 147,70 €	419 357,16 €	7 282,93 €
Resultado antes de impostos	633 863,67 €	635 147,70 €	419 357,16 €	7 282,93 €
Imposto sobre o rendimento do período	149 948,38 €	51 336,33 €	13 982,92 €	3 850,01 €
Resultado líquido do período	483 915,29 €	583 811,37 €	405 374,24 €	3 432,92 €

Quadro VIII – Fornecimentos e serviços externos da C...

Fornecimentos e serviços externos – (Quadro 061A)	2019	2020	2021	2022
- Trabalhos especializados	17 183,49 €	50 422,74 €	69 997,30 €	17 335,59 €
- Publicidade e propaganda		5 780,00 €		
- Honorários		2 000,00 €	13 201,63 €	
- Conservação e reparação		2 118,05 €	4 740,00 €	76,50 €

- Outros (serviços especializados)	6 262,26 €	14 142,81 €	12 904,80 €	866,68 €
- Ferramentas e utensílios		1 102,31 €	453,08 €	1 043,40 €
- Livros e documentação técnica		36,33 €		
- Material de escritório		498,07 €	1 161,13 €	1 025,74 €
- Outros materiais				157,49 €
- Artigos de oferta	180,80 €	35,50 €		
- Eletricidade				636,78 €
- Combustíveis	374,14 €	2 280,80 €	1 570,18 €	1 143,41 €
- Deslocações e estadas	57 526,41 €	39 107,06 €	86 133,31 €	11 035,34 €
- Outros (deslocações e estadas)				111,00 €
- Rendas e alugueres		1 022,95 €	11 244,46 €	4 896,66 €
- Comunicação	585,87 €	2 949,56 €	2 329,78 €	38,40 €
- Seguros		550,00 €	306,17 €	
- Contencioso e notariado			210,00 €	100,00 €
- Despesas de representação	55 732,15 €	32 075,40 €	12 512,49 €	32 037,49 €
- Limpeza e higiene		244,08 €		
- Outros serviços	2 153,11 €	2 502,93 €		

Quadro IX – Gastos com pessoal da

Gastos com pessoal (Quadro 05292-A)	2019	2020	2021	2022
Encargos sobre remunerações	1 171,58 €	1 829,88 €	746,30 €	0,00 €
Outros gastos com pessoal	21 799,04 €	7 799,49 €	5 977,16 €	0,00 €
Dos quais gastos com formação	15 149,04 €	0,00 €		0,00 €

Quadro X – Pessoas ao serviço da

Pessoas ao serviço (Quadro 05291-A)	2019	2020	2021	2022
Pessoas ao serviço da empresa (número médio)	1	1	1	0
Das quais pessoas remuneradas	0	0	0	0
Das quais pessoas não remuneradas	1	1	1	0
Das quais pessoas ao serviço da empresa tempo completo	1	1	1	0
Das quais pessoas ao serviço da empresa - Homens	1	1	1	0

Quadro XI – Faturação emitida pela C...

Número Documento	Data de Emissão	NIF Adquirente	Adquirente	Total	Base Tributável	IVA
FA 2019/1	13/05/2019		D...	492 000,00 €	400 000,00 €	92 000,00 €
FA 2019/2	25/07/2019		D...	492 000,00 €	400 000,00 €	92 000,00 €
Total				984 000,00 €	800 000,00 €	184 000,00 €
FA 2020/1	28/01/2020		GG...	1 845,00 €	1 500,00 €	345,00 €
FA 2020/2	05/02/2020		D...	492 000,00 €	400 000,00 €	92 000,00 €
FA 2020/3	07/08/2020		D...	492 000,00 €	400 000,00 €	92 000,00 €
FA 2020/4	11/12/2020		O... Lda	7 109,40 €	5 790,00 €	1 329,40 €
Total				992 954,40 €	807 290,00 €	185 674,40 €
FA 2021/1	2021-01-15		D...	492 000,00 €	400 000,00 €	92 000,00 €
FA 2021/2	2021-04-11		Y...	5 658,00 €	4 600,00 €	1 058,00 €
FA 2021/3	2021-05-29		HH...	12 000,00 €	9 756,10 €	2 243,90 €

FA 2021/5	2021-10-04		Q...	15 375,00 €	12 500,00 €	2 875,00 €
FA 2021/4	2021-10-04		Q...	15 375,00 €	12 500,00 €	2 875,00 €
FA 2021/6	2021-11-15		IL... SA	12 300,00 €	10 000,00 €	2 300,00 €
FA 2021/7	2021-12-28		Q...	15 375,00 €	12 500,00 €	2 875,00 €
Total				568 083,00 €	461 856,10 €	106 226,90 €

Quadro XII – Apuramento do lucro tributável da C...

Apuramento do lucro tributável (Quadro 07)	2020
701 - Resultado Líquido do Período	583 811,37 €
710 - Correções relativas a períodos de tributação anteriores	378,85 €
724 - IRC	51 336,33 €
731 - Encargos não devidamente documentados	12 099,11 €
752 - Outros acréscimos	6 537,85 €
774 - Benefícios fiscais	190,00 €
778 - Lucro Tributável	653 973,31 €

Quadro XIII – Cálculo do imposto da C...

Cálculo de imposto (quadro 10)	2020
347-A - Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 2) 17%	4 250,00 €
347-B - Imposto à taxa normal (art.º 87.º, n.º 1) 21%	132 084,40 €
351 - Coleta	136 334,40 €
360 - Pagamentos por conta	35 212,00 €
364 - Derrama Municipal	9 809,60 €
365 - Tributações autónomas	4 182,43 €
367 - Total a pagar	115 114,43 €

- Os resultados positivos obtidos pela sociedade nos anos de 2019 a 2022 não foram distribuídos aos acionistas, tendo sido aplicados para a constituição da reserva legal e, o valor restante, aplicado na conta de resultados transitados, cujo saldo credor, em 31 de dezembro de 2022, ascendia ao montante de 1.371.610,80 €.

- Relativamente aos movimentos financeiros entre os sócios e a sociedade, concluiu-se que o sócio ao longo dos anos, se constituiu como credor da sociedade, através de créditos de suprimentos. Nos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022, a conta "25321 - Eng. " (Anos de 2019 e 2020) e a conta "2532101 Eng. " (Anos de 2021 e 2022) apresentavam saldos credores de 13.600,00 €, 113.600,00 €, 367.600,00 € e 501.600,00 €, respetivamente.
- A sociedade participa em 99,99% no capital da sociedade SGPS SA, NIF , desde a data da constituição desta (2020-01-03). E esta, por seu turno, participava em 99,99% no capital

rr) Os Requerentes afirmam ainda no pedido de pronúncia arbitral que:

“Neste sentido, dado o currículo académico e profissional da Requerente B, esta teve um papel indispensável na prestação dos serviços prestados à D... coadjuvando o Requerente A;

Papel esse que, no âmbito de uma estrutura corporativa familiar, foi desempenhado sem a formalidade de um vínculo laboral, mas enquanto sócia da sociedade C... .”

Conforme expectável, o crescimento da atividade comercial do Grupo e da C..., em particular, permitiu o alargamento do leque de clientes e de serviços, pelo que a atividade, rendimentos e faturação da C... tem vindo a crescer e a alargar-se, incluindo mais serviços (e mais clientes); O que é constatado pela própria AT no Relatório de Inspeção Tributária: A prestação de serviços à D... através do referido contrato, assumiu uma especial relevância na atividade e faturação da C..., tendo representado 100% da sua faturação em 2019, 99,10% em 2020 e 86,61% em 2021.

Evolução confirmada nos anos posteriores, sendo o peso da D... na faturação da C... nulo desde 2023.

A comprovar o referido, note-se a exposição da C..., a qual tem vindo a angariar novos clientes, tal como a Q..., SA.

Bem como a R..., empresa do setor farmacêutico que atua principalmente no desenvolvimento, fabrico e comercialização de uma vasta gama de produtos de alta qualidade para profissionais de medicina dentária, a quem a C... presta consultoria de gestão;

Este aumento do número de clientes e serviços resultou da estratégia pensada para a C..., alicerçada na capacidade de prestar serviços de excelência nas áreas da consultoria e da gestão, em setores chave da economia nacional, e não só, como visto, tais como a fileira do

papel e o setor desportivo, quer através do sócio-gerente, quer de outros profissionais contratados (em regime permanente ou à tarefa);

Incluindo ambos os Requerentes, mas também descendentes dos Requerentes, como sucedeu com o filho do casal, J..., NIF..., em especial na área do desporto.

A respeito da conduta do Requerente A, é de referir que no ano de 2021, ano em que a C... já existia e dispunha de uma vasta carteira de clientes, aquele optou por celebrar um contrato de trabalho com a sociedade S..., SA., não a tendo integrado como cliente da C...;

O que demonstra que a intenção subjacente à atuação do Requerente A nunca foi a fiscal, pois que se assim fosse, também neste caso o Requerente A teria integrado a S..., SA. como adquirente dos serviços da C..., mas optou por celebrar um contrato de trabalho por ser o negócio jurídico que mais se coadunava com a natureza do trabalho prestado;

Tendo declarado os rendimentos auferidos e cumprido todas as obrigações fiscais e para fiscais decorrentes do contrato celebrado, incluindo o pagamento de IRS.

Ainda, dada a relevância daqueles setores económicos, a opção corporativa visava facilitar a possibilidade de escalar os serviços, sem a limitar às capacidades de entrega de uma única pessoa física.

A par do exposto, a constituição da sociedade também foi pensada pelos Requerentes para permitir, igualmente, a limitação do risco, dada a figura da limitação da responsabilidade societária.

Acresce que, como referido, a forma societária possibilita a “despersonalização” do serviço de consultoria prestado através da implementação de uma marca societária distinta e autónoma dos Requerentes;

(...)

Por fim, a pluralidade de atividades que os Requerentes pretendiam exercer requeria, igualmente, uma estrutura de grupo, tal como se verificou, o que, só por si, implica também uma estrutura corporativa;

Tendo sido estes os propósitos que estiveram na origem da constituição da C... e das sociedades acima referidas, bem como do exercício das atividades económicas nelas desenvolvidas.

Ademais, na data de celebração do contrato de prestação de serviços entre a C... e a D..., o Requerente A havia cessado muito recentemente as funções de Administrador na H..., sendo que em algumas das entidades do Grupo H.../ D... essas funções só vieram a cessar após a celebração do referido contrato; (cfr. contrato de prestação de serviços supramencionado)

(...)

Por conseguinte, a prestação de serviços de consultoria pela C... (e não pelo Requerente A), desde logo porque a C... sempre envolveria também a Requerente B e outros stakeholders nessa prestação, obstava a uma interpretação do artigo 398.º, n.º 1, do CSC, pela qual o referido contrato seria nulo porque negociado e / ou celebrado enquanto o Requerente A exercia funções de Administrador em empresas do Grupo, para a prestação de serviços após o exercício dessas funções”: (cfr. contabilidade da C...).

B) Procedimento de Inspeção Tributária; RIT

ss) A AT instaurou um procedimento de inspeção tributária interna de âmbito parcial em sede de IRS com referência ao período de tributação de 2020 e ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2024..., notificada aos Requerentes a 06-03-2024, com o objetivo de analisar a substância económica dos rendimentos declarados no referido período de tributação 2020; (cfr. RIT).

tt) O procedimento inspetivo teve por objeto exclusivamente o exercício de 2020; não resulta dos autos que a Autoridade Tributária tenha promovido correções de idêntica natureza relativamente aos exercícios de 2019 e de 2021, em que vigorou o mesmo contrato; (cfr. RIT e PA).

uu) Do Relatório de Inspeção Tributária consta nomeadamente o seguinte, cuja transcrição se justifica pela sua relevância para a apreciação dos vícios invocados, assegurando que a análise jurídica subsequente assenta na totalidade da matéria de facto tal constante dos autos.

“II. Objetivos, âmbito, extensão e duração da ação de inspeção

II.1. Credencial, motivo, âmbito e incidência temporal

Na sequência de documentos recolhidos, ao abrigo do Despacho Interno n.º DI2023..., de 2023-09-07, que incidiu sobre os anos de 2020 a 2022, dirigido aos sujeitos passivos A...

(doravante designado por A... ou sujeito passivo), NIF..., e B... (doravante designada por B...), NIF ..., foram detetados elementos que se mostraram suscetíveis de poder indiciar a existência de uma construção desprovida de substância económica e cuja finalidade principal foi a obtenção de uma vantagem fiscal que frustrou o objeto e a finalidade do direito fiscal aplicável, erigida pelo sujeito passivo A..., com domicílio fiscal na Avenida ..., freguesia de ..., concelho e distrito de Lisboa, pertencente à área territorial do Serviço de Finanças de Lisboa-... (...). Em paralelo, foi realizado um procedimento de recolha de informação junto da sociedade C... Lda (doravante designada por C...), NIF ... ao abrigo do Despacho Interno n.º DI2023..., de 2023-10-03, com incidências nos exercícios de 2020 a 2022.

Dos indícios recolhidos retira-se que o sujeito passivo A... exerceu funções na sociedade D... até 2019-04-09 e que, desde 2019-05-13 até 2021-02-15, prestou serviços a essa mesma sociedade, tendo em seu lugar sido apresentado um contrato celebrado com uma sociedade detida pelo próprio sujeito passivo, para justificar os serviços prestados.

Em 2024-03-06, através de carta registada, foi enviada notificação aos contribuintes a comunicar o início de procedimento inspetivo interno, em conformidade com o disposto na alínea l) do n.º 3 do artigo 59.º e do n.º 2 do artigo 69.º, ambos da LGT, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2024..., de 2024-01-09, de âmbito parcial, incidente sobre o IRS, para o período de 2020.

III.1. Enquadramento legal e descrição da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo

III.1.1. Caracterização dos contribuintes

No ano em análise, o contribuinte A... entregou a sua declaração de rendimentos como residente em Portugal e no estado de casado com B... e sem dependentes. Os contribuintes optaram pela tributação conjunta dos rendimentos, nos termos do artigo 59.º do CIRS.

A..., no ano de 2020, declarou rendimentos provenientes da alienação de partes sociais e outros valores mobiliários, cujo valor de realização ascendeu ao montante de 375.375,17 €, e rendimentos pagos pela sociedade D... SGPS SA, NIF ..., doravante designada por D..., inscritos no quadro 14 do anexo G, com o código G62 – “Importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência”, no montante de 240.000,00 €. Não declarou

rendimentos de trabalho dependente e não esteve inscrito para o exercício de qualquer atividade empresarial.

B... declarou rendimentos de trabalho dependente, no valor total de 58.319,16 € pagos pela Universidade..., NIF ... (50.819,60 €) e pela E... SA, NIF ... (7.500,06

€). No ano de 2020, também não esteve inscrita para o exercício de qualquer atividade empresarial.

Conforme consta na página de internet da ... (<https://www...pt/pt>) a contribuinte B... é doutorada em Marketing pela Open University no Reino Unido, professora adjunta da ... e docente do ... | ... Foi cofundadora e coordenadora do ... e foi também Directora de Marketing, Comunicação e International Affairs na Reitoria ... (2005-2006). Durante 12 anos trabalhou em marketing, em diversas geografias e divisões do Grupo F..., como Marketing Director, Brand Manager, Country Manager.

Leciona nas áreas de Gestão, Investigação em Marketing e Brand Marketing. A sua investigação centra-se em Gestão de Brand Identity e Co-criação de valor.

Quanto ao contribuinte A..., de acordo com o perfil disponível para consulta na plataforma LinkedIn, formou-se na área de Engenharia, na ... e, desde 1985, exerceu funções em diversas sociedades. Mais recentemente, o seu percurso profissional foi o seguinte:

Quadro II – Exercício de funções

Entidade	Função	Período exercício funções	Local
S...	Chairman of The Board of Directors	Apr 2021 - Present 2 years 11 months	Portugal
Z...	Independent NED	Nov 2022 - Present 1 year 4 months	Londres
AA...	Consulting board member	Jul 2022 - Present 1 year 8 months	
BB...	Co-Founder & Partner	Sep 2021 - Present 2 years 6 months	Portugal
Q...	Advisory Board Member	Feb 2021 - Present 3 years 1 month	Esposende
CC...	Co-Founder & Investment committee member	2011 - Present 13 years	Lisboa

DD...	Conseiller (vice président 2015-2021)	Sep 2013 - 2023 10 years	
EE...	Member of the Management Board	Apr 2014 - Jun 2019 5 years 3 months	Lisboa
FF...	Executive committee member	Apr 2016 - Apr 2019 3 years 1 month	Geneva Switzerland
H...	Group CEO	Apr 2014 - Apr 2019 5 years 1 month	

(...)

Conforme se apurou no âmbito de um procedimento inspetivo anterior, credenciado pelo despacho interno n.º DI2023..., para consulta, recolha e cruzamento de informação dirigido

aos anos de 2020, 2021 e 2022, o valor declarado pelo sujeito passivo, no anexo G, a título de importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência, teve subjacente a celebração de um contrato (Anexo I) com a sociedade

D..., datado de 2019-05-13, no âmbito do qual o contribuinte, em virtude de ter cessado o exercício de funções naquela sociedade e na H..., assumiu a obrigação de não concorrência, e não solicitação, até 15 de fevereiro de 2021. A análise detalhada do referido contrato será feita no ponto V.1.A – Contrato celebrado entre A... e a D... . Em face das obrigações assumidas no decurso do referido contrato, o sujeito passivo não declarou rendimentos de trabalho dependente no período compreendido entre maio de 2019 e abril de 2021, inclusive. A partir de maio de 2021, passou a auferir rendimentos de trabalho dependente pagos pela sociedade S... SA, NIF..., onde assumiu, desde então, o cargo de Presidente do Conselho de Administração.

III.1.2. Relações inter sujeitos passivos

Consta do RIT que: os contribuintes estão relacionados com as seguintes sociedades:

Quadro III – Relações inter sujeitos passivos

SP	Tipo de Relação	NIF	Nome / Denominação	Data de Início
A	É Gerente		P... Lda	01/04/2022
	É Membro do Conselho de Administração		S... SA	11/05/2021
	É Membro do Conselho de Administração		Y... Sgps SA	11/03/2021
	É Gerente		Y... Lda	11/03/2021
	É Membro do Conselho de Administração		N... SGPS SA	13/02/2020
	É Gerente		C... Lda	09/05/2019
	É Vice-Presidente		JJ...	18/10/2017
	É Vice-Presidente		H... SA	22/05/2015
	É Sócio-Gerente		CC... II Lda	17/10/2014
	É Membro do Conselho de Administração		CC... SA	26/09/2013
B	É Gerente		C... Lda	09/05/2019

Nota: relativamente à sociedade H... SA, o SP A ainda consta como Vice-Presidente, facto que resultará, naturalmente, de um lapso de comunicação, já que, conforme veremos, o contribuinte cessou o seu vínculo laboral com a referida sociedade em 2019.

Relativamente às relações cessadas foram identificadas as seguintes relações:

Quadro IV – Relações inter sujeitos passivos cessadas

SP	Tipo de Relação	NIF	Nome / Denominação	Data de Início	Data de Fim
A	Membro do Conselho de Administração		M...	14/09/2020	18/08/2023
	Presidente		SA	01/01/2019	13/03/2020
	Presidente		- Associação	16/09/2014	27/08/2019
	Membro do Conselho de Administração		Holding SGPS SA	29/05/2014	29/06/2019
	Membro do Conselho de Administração		SGPS SA	29/05/2014	29/06/2019
	Membro do Conselho de Administração		SA	23/04/2014	29/06/2019
	Membro do Conselho de Administração		SA	30/03/2015	12/06/2019
	Membro do Conselho de Administração		SA	23/04/2014	12/06/2019
	Presidente		SA	11/08/2016	18/04/2019
	Membro do Conselho de Administração		SA	30/05/2014	18/04/2019
	Membro do Conselho de Administração		SA	29/05/2014	18/04/2019
	Membro do Conselho de Administração		SA	29/05/2014	18/04/2019
	Membro do Conselho de Administração		SA	29/05/2014	18/04/2019
	Membro do Conselho de Administração		SA	29/05/2014	18/04/2019
	Membro do Conselho de Administração		SA	08/05/2014	18/04/2019
B	Membro do Conselho de Administração		E... SA	11/12/2015	30/06/2021

“V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades V.1. Atos e negócios jurídicos realizados

A. Contrato celebrado entre A... e a D...

Em 2019-05-13 foi assinado um contrato entre a sociedade D... e o contribuinte A... (ver Anexo I) que, conforme veremos, noutro contrato será designado por Contrato de Não Concorrência. Da análise do referido contrato verificou-se, no essencial, que:

- (i) O sujeito passivo A... (segundo contratante) celebrou um contrato de trabalho com a D... (primeira contratante) com efeitos desde 2014-04-01, o qual veio a cessar em 2019-04-10.*
- (ii) Exerceu também funções como Administrador da sociedade H... e, tendo o seu mandato terminado em 2018-12-31, manifestou a vontade de não continuar a exercer funções de administrador num novo mandato a partir de 2019-04-09.*
- (iii) Seria do interesse da D... que fosse estabelecido um período de não concorrência e de não solicitação, pelo que o sujeito passivo assumiu a obrigação de, até 15 de fevereiro de 2021, não trabalhar sob qualquer forma, quer por sua conta, quer em nome e por conta de outra pessoa, instituição ou sociedade, individualmente ou conjuntamente com outra pessoa, instituição ou sociedade, como administrador, gestor, sócio, diretor, trabalhador, consultor, agente ou principal, ou em qualquer outra qualidade, para uma entidade concorrente.*
- (iv) Assumiu, ainda, o compromisso de, até 15 de fevereiro de 2021, não dirigir, direta ou indiretamente, convites para integração em órgãos sociais, para prestação de trabalho ou para*

prestação de serviços aos membros executivos dos órgãos de administração ou aos funcionários com posições elevadas (job grade 20 ou superior no caso da H... e com estatuto de diretores no caso das restantes empresas da D... ou suas subsidiárias) ou aos prestadores de serviços da D..., da H... ou de sociedades que controlassem uma destas ou fossem controladas por uma delas, sendo que a limitação relativa aos prestadores da D... e H... se aplicaria apenas quando tivessem natureza pessoal e não institucional.

(v) O sujeito passivo obrigou-se, também, a prestar a colaboração que fosse adequada a facilitar o processo de transição, dentro do que fosse razoável e compatível com a sua disponibilidade.

(vi) Era do interesse das partes que fosse mantida a confidencialidade sobre todos os factos não públicos relacionados com a colaboração remunerada de A... com a D..., com a sua nomeação e o exercício de funções como Administrador da H... e com a não continuidade enquanto trabalhador da D..., bem como assegurar uma consistência na comunicação relacionada com a cessação dessa colaboração e funções.

(vii) As partes consideraram justo e equilibrado associar valores relevantes ao cumprimento das obrigações assumidas pelo sujeito passivo.

(viii) Como contrapartida destas obrigações, a D... obrigou-se a pagar ao sujeito passivo o montante total de 600.000,00 €, distribuído da seguinte forma:

– No dia 13 de maio de 2019: 120.000,00 €

– Até ao dia 15 de agosto de 2019: 120.000,00 €

– Até ao dia 15 de fevereiro de 2020: 120.000,00 €

– Até ao dia 15 de agosto de 2020: 120.000,00 € – Até ao dia 15 de fevereiro de 2021: 120.000,00 € B. Contrato celebrado entre a C... Lda. e a D...

(C) A... tinha constituído, entretanto, uma sociedade que tinha por objeto a prestação de serviços de consultoria, sendo A... um dos indivíduos que estaria diretamente envolvido na prestação dos serviços pela C... e cujo capital era titular.

(D) A D... estava interessada em recorrer a serviços da C... relacionados com o setor da pasta e do papel, e esta estava disponível para os prestar.

(E) Foi intenção das partes regular os termos e as condições ao abrigo das quais estes serviços seriam prestados no âmbito do referido contrato.

(F) Era do interesse da D..., durante o período de vigência do contrato e no que especificamente respeitasse a matérias relacionadas com o setor da pasta e do papel, que a prestação de serviços de consultoria por parte da C... fosse feita com caráter de exclusividade e não concorrência à D... .

(G) Naquela data, A... e a D... tinham também celebrado um contrato, “Contrato de Não Concorrência”, cujo incumprimento por parte de A... constituía causa de resolução do contrato que as partes celebravam (D... e C...).

Feitos os considerandos iniciais (assinalados com as letras A a G), o contrato prosseguiu com a especificação dos termos e das condições ao longo de um conjunto de cláusulas, num total de 12.

Na Cláusula 1 foi definido o objeto do contrato, estabelecendo-se que a C... se obrigava a prestar à D..., com caráter de exclusividade e não concorrência, serviços de consultoria específicos em matérias relacionadas com o setor da pasta e do papel (os “Serviços”), sendo que estes teriam como principal foco a consultoria estratégica em termos de desenvolvimento de negócio, mas poderiam abranger todas as matérias relevantes no âmbito do setor da pasta e do papel que fossem do interesse D... .

A D... obrigava-se a disponibilizar atempadamente à C... a informação considerada necessária para que esta pudesse prestar os Serviços, cabendo à D... o impulso da atividade no âmbito da prestação dos mesmos (Cláusula 2).

Na Cláusula 3 (3.1 a 3.5), a C... assumiu a obrigação de prestar à D..., pelo período de tempo definido na Cláusula 7, os Serviços com diligência e empenho (Cláusula 3.1), sendo o recurso a terceiros uma opção da exclusiva responsabilidade da C... (Cláusula 3.2), obrigando-se esta a prestar os serviços com caráter de exclusividade e não concorrência, ficando inibida de, durante o prazo contratual, prestar serviços a entidades concorrentes da D... de igual natureza estritamente relacionados com o setor da pasta e do papel a terceiras entidades diretamente concorrentes da D... (Cláusula 3.3). A C... comunicaria à D... eventuais situações de que pudesse resultar o incumprimento de quaisquer obrigações decorrentes do contrato (Cláusula 3.4) e, juntamente com os seus colaboradores, não poderia apresentar-se ou atuar perante terceiros como representante ou trabalhadora da D... (Cláusula 3.5).

A remuneração pelos serviços prestados foi fixada na Cláusula 4, de acordo com a qual a D... pagaria à C..., a título de remuneração e compensação, o valor total de 2 milhões de euros, acrescido de IVA à taxa legal em vigor, nas seguintes datas e com a seguinte distribuição (Cláusulas 4.1 e 4.2), situação que se veio a confirmar conforme faturas emitidas pela C...

- No prazo de 10 dias: 400.000,00 €
- Até ao dia 15 de agosto de 2019: 400.000,00 €
- Até ao dia 15 de fevereiro de 2020: 400.000,00 €
- Até ao dia 15 de agosto de 2020: 400.000,00 €
- Até ao dia 15 de fevereiro de 2021: 400.000,00 €

O referido montante seria sempre fixo e o seu pagamento seria devido nas datas e nos montantes determinados, não sendo variáveis em função do volume e complexidade dos serviços que viessem a ser solicitados (Cláusula 4.3).

As Cláusulas 5 e 6 definiam as condições de pagamento e de confidencialidade e, a Cláusula 7, o prazo do contrato, o qual vigoraria a partir da data da sua celebração até ao dia 15 de fevereiro de 2021, não se prevendo a sua renovação, facto que também se veio a confirmar.

*Quanto à cessação do contrato, de acordo com a Cláusula 8, este podia ser resolvido, com efeitos imediatos, por parte da D..., se o incumprimento do **Contrato de não Concorrência** (contrato celebrado entre A... e a D...) por parte de A... determinasse a cessação dos respetivos pagamentos, não sendo, nesse caso, devidos os pagamentos que ainda não tivessem ocorrido no âmbito do contrato entre a C... e a D... (Cláusula 8.1).*

Este último seria ainda considerado incumprido, com dolo, se ocorresse o incumprimento doloso por parte de A... do respetivo Contrato de não Concorrência (Cláusula 8.2).

Em caso de resolução nos termos da Cláusula 8.2, a C... ficaria obrigada a devolver todos os montantes que lhe tivessem sido pagos pela D... até à data da cessação do contrato (Cláusula 8.3), não ficando prejudicado o direito de indemnização das partes nos termos gerais de direito nem outros direitos gerais (Cláusula 8.4).

As Cláusulas 9, 10, 11 e 12 definiam, em termos gerais, as questões relacionadas com a “Invalidade”, “Alterações”, “Notificações” e “Lei aplicável e resolução de litígios”, respetivamente.

Conforme ficou evidenciado, o objeto contratual só é possível de ser cumprido por uma pessoa certa e determinada, que é o sujeito passivo A... .

Pese embora o contrato admita o recurso a terceiros para a prestação dos serviços, certo é que os considerandos iniciais colocam ênfase no know-how e experiência adquiridos por A..., quer ao nível da organização a quem os serviços seriam prestados (D...), quer ao nível do mercado em que a sociedade adquirente dos mesmos se insere e desenvolve a sua atividade (mercado da pasta e do papel).

Nos considerandos iniciais, nomeadamente no ponto (A), é referido o exercício de funções de A... na qualidade de Presidente da Comissão Executiva da H... e, no ponto (B), invoca-se o conhecimento por si adquirido da empresa e do setor, o qual é qualificado como sendo “muito relevante”.

Caso dúvidas houvesse, no ponto (C) é referido que A... tinha constituído, entretanto, uma sociedade cujo objeto seria a prestação de serviços de consultoria. No entanto, houve necessidade de clarificar que A... estaria diretamente envolvido na prestação dos referidos serviços, reforçando-se o seu envolvimento com o facto de este ser o titular do seu capital.

Este ponto permite concluir que o interesse da D... pela prestação de serviços por parte da OC... só se manifestou na medida em que os serviços seriam diretamente prestados por A..., tanto mais que este era o titular do capital, assegurando-se, assim, o seu envolvimento direto, não só na prestação dos serviços, como também nos atos de gestão da sociedade, por deter a titularidade do seu capital.

Sobre este ponto importa referir que, não obstante A... não ser o titular único do é o detentor de uma quota de 700,00 €, representativa de 70% do capital social da sociedade, sendo o restante capital detido, equitativamente, pela sua mulher e os seus três filhos. A gerência da sociedade cabe, desde a constituição da sociedade, a A... e à sua mulher, mas a sociedade obriga-se apenas com a assinatura de um gerente, conforme Certidão Permanente (ver Anexo 2).

Atente-se, então, às datas sucessivas dos atos praticados:

- *A partir de 2019-04-09, A... cessou o seu mandato enquanto administrador da H...;*
- *Em 2019-04-10, cessou o seu vínculo laboral com a D... e;*
- *Em 2019-04-25, a C... foi constituída;*

• Em 2019-05-13, celebrou, simultaneamente, o Contrato de não Concorrência com a D... e, na qualidade de representante da C..., o Contrato de Prestação de Serviços com Caráter de Exclusividade e Não Concorrência com a D... .

Da análise dos dois contratos, percebe-se, claramente, que as partes pretenderam estipular um período em que A... se desvincularia da H... e da D..., obrigando-se ao dever de confidencialidade, de não concorrência e de não obrigação perante terceiros inseridos no mesmo setor de atuação das referidas sociedades, mas mantendo a sua colaboração enquanto prestador de serviços, tendo-o feito por intermédio de uma sociedade constituída uns dias antes, que também assumiu obrigações de exclusividade e não concorrência.

Atente-se na coincidência dos prazos de pagamento estabelecidos num e noutro contrato:

Quadro XIV – Comparação de contratos

Contrato de não Concorrência entre a A... e D...		Contrato de Prestação de Serviços com Caráter de Exclusividade e Não Concorrência	
Data	Valor	Data	Valor
Data do contrato	120 000,00 €	No prazo de 10 dias	400 000,00 €
Até ao dia 15 de agosto de 2019	120 000,00 €	Até ao dia 15 de agosto de 2019	400 000,00 €
Até ao dia 15 de fevereiro de 2020	120 000,00 €	Até ao dia 15 de fevereiro de 2020	400 000,00 €
Até ao dia 15 de agosto de 2020	120 000,00 €	Até ao dia 15 de agosto de 2020	400 000,00 €
Até ao dia 15 de fevereiro de 2021	120 000,00 €	Até ao dia 15 de fevereiro de 2021	400 000,00 €
Total	600 000,00 €		2 000 000,00 €

Decorre, ainda, da Cláusula 8 do Contrato de Prestação de Serviços celebrado entre a C... e a D... que este poderia ser resolvido pela D..., com efeitos imediatos, caso ocorresse o incumprimento do Contrato de não Concorrência celebrado entre A... e a D... . Mais ainda, caso o incumprimento deste último contrato ocorresse por dolo de A..., o contrato de Prestação de Serviços celebrado entre a C... e a D... seria também considerado incumprido por dolo, ficando a C... obrigada a devolver todos os montantes que já lhe tivessem sido pagos pela D..., independentemente de os serviços já terem ou não sido prestados.

Significa isto que o Contrato de Prestação de Serviços (entre a C... e a D...) é indissociável do Contrato de não Concorrência (entre A... e a D...), quer porque a sua celebração só se justifica em razão das funções exercidas até então por A..., quer na D..., quer na H..., quer porque o incumprimento do Contrato de não Concorrência por parte de A... poderia conduzir à resolução do Contrato de Prestação de Serviços com a D..., com efeitos imediatos, obrigando,

ainda, a C... a devolver todos os montantes recebidos, caso se provasse o dolo por parte de A... nesse incumprimento, ainda que uma parte ou a totalidade dos serviços já tivessem sido prestados.

Torna-se, assim, evidente a relação existente entre um e outro contrato, sendo o elo comum e de ligação o sujeito passivo, A... . Conclui-se, assim, que o que esteve na base da celebração do Contrato de Prestação de Serviços foi a experiência e o conhecimento adquiridos por A..., quer da atividade desenvolvida pela D..., quer do setor da pasta e do papel onde esta desenvolve a sua atividade, pois só A... possuía as qualificações e os conhecimentos necessários para realizar a prestação de serviços objeto do contrato, porquanto a obrigação contratual se encontra causalmente dependente das suas qualificações académicas e do seu percurso e experiência profissionais, anteriormente descritos neste relatório.

Trata-se, na verdade, de um contrato de prestação de serviços celebrado em razão da pessoa do contraente, que influi decisivamente para tal celebração, em função das suas características pessoais e profissionais para o desempenho das atividades objeto de contrato. Dito de outro modo, trata-se de um contrato em que apenas uma determinada pessoa, A..., poderá cumprir o acordado, sendo um contrato intuitu personae, baseado numa relação de confiança profissional e pessoal entre os sujeitos contratuais, imprescindível à manutenção do vínculo.

O facto de no contrato ser feita referência constante a A... e ao Contrato de não Concorrência por este assumido com a D..., mais não é do que o óbvio reconhecimento de que o efetivo cumprimento da prestação contratada está, exclusivamente, ao seu alcance, embora, e por razões exclusivamente fiscais (como veremos adiante), o contrato tenha sido, formalmente, celebrado com a recém-criada C..., da qual é sócio maioritário e gerente, desde a data da sua constituição.

Vinculação contratual da C...

Outra circunstância que contribui sobremaneira para reforçar, e consolidar, a convicção de que o contrato celebrado entre a C... e a D... não tem qualquer substrato real, com a consequente ausência de substância económica, consiste na singela constatação do modo como a C... se encontra contratualmente vinculada no contrato celebrado entre estas duas entidades em 2019-05-13.

Com efeito, a vinculação da C... quanto à cessação do Contrato de Prestação de Serviços, em função do incumprimento por parte de A... de uma obrigação de confidencialidade, não concorrência e não solicitação por si assumida a título individual, bem como a possibilidade de a C... ser obrigada a devolver a totalidade dos montantes recebidos pelos serviços prestados, caso A... incumprisse com dolo as obrigações por si assumidas, individualmente, junto da D..., é demonstrativo de que o real e efetivo objeto contratual era a prestação dos serviços contratados por parte do próprio sujeito passivo.

A interposição da C... encontra-se destituída de qualquer substância económica válida, não acresce qualquer valor àquele que resulta da exclusiva competência de A..., que reflita a respetiva substância económica da intervenção da sociedade, tendo a mesma sido abusiva e não genuína, servindo apenas para frustrar o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, alcançando o objetivo fiscal da abusiva poupança fiscal resultante da diferença de tributação dos rendimentos contratuais obtidos em sede de IRC, na esfera da C..., quando na realidade deveriam ter sido tributados em sede de IRS na esfera fiscal do seu real e efetivo prestador, o sujeito passivo A... .

Falta de substância económica da intervenção da C...

A intervenção da C... enquanto contraparte celebrante do contrato de prestação de serviços, não se pode considerar genuína, na medida em que não é realizada por razões económicas válidas que reflitam a substância económica.

Esta constatação resulta da insuficiente capacidade da sociedade para prestar os serviços de consultoria específicos (mas não especificados) em matéria relacionada com o setor da pasta e do papel, pois são as capacidades pessoais do seu gerente, o sujeito passivo A..., que, única e exclusivamente, permitem o pleno cumprimento da prestação de serviços contratada. Tanto mais que, caso este incumpra o Contrato de não Concorrência por si celebrado, a título pessoal, com a D..., esta poderá deixar de ter interesse na continuidade da prestação de serviços por parte da C..., promovendo a resolução imediata do contrato, com a agravante de esta ter que devolver todos os montantes recebidos até essa data, caso esse incumprimento seja qualificado como doloso.

Note-se que esta cláusula demonstra, de forma inequívoca, que a D... apenas tinha interesse na contratualização dos serviços efetivamente prestados por A... . Uma vez minada a relação de confiança entre este e a D..., esta última poderia já não admitir a continuidade dos serviços prestados pela C... . Ainda que o contrato previsse a possibilidade de recurso a terceiros para a prestação de serviços, certo é que a celebração do mesmo só se fez na medida em que A... estaria diretamente envolvido na sua prestação.

Além do mais, da análise dos elementos contabilísticos e fiscais, concluiu-se que a sociedade não dispunha de instalações fixas, sendo a sua sede coincidente com o domicílio fiscal do contribuinte, o qual, por seu turno, corresponde à morada de família. Também não se verificou a subcontratação de quaisquer serviços de consultoria em matéria relacionada com o setor da pasta e do papel, junto de terceiros, nem a sociedade dispunha de pessoal ao seu serviço com conhecimentos nessa área, para além de A... .

No ano de 2020, conforme já referido, foram contabilizados gastos na conta “62241-Honorários”, no montante de 2.000,00 €, cujos documentos de suporte correspondem a duas Faturas-recibo, emitidas em 2020-02-17 e 2020-03-18, esta última referente à prática de um ato isolado, ambas emitidas pelo valor de 1.000,00 € cada uma, por T..., NIF ... e U..., NIF... , respetivamente. A descrição dos serviços prestados constante em cada uma das Faturas-recibo corresponde a “Realização de trabalho de pesquisa”.

A este propósito, refira-se que, através do ofício n.º ... de 2024-01-05, foi a sociedade notificada para, relativamente ao contrato de serviços celebrado em 2019-05-13 com a sociedade D...:

i) descrever, detalhadamente, os serviços prestados nos anos de 2020 e 2021, referidos sucintamente

nas faturas n.º FA 2020/2, FA 2020/3 e FA 2021/1, emitidas em 2020-02-05, 2020-08-07 e 2021-01-15, respetivamente, como “prestação de serviços de consultoria”;

ii) identificar os colaboradores envolvidos na prestação dos serviços e;

iii) juntar documentos comprovativos da consultoria efetuada junto da administração da D... (por exemplo: memorandos de preparação e atas de reuniões e/ou relatórios de consultoria).

Solicitou-se ainda que, caso tivesse havido recurso a terceiros para a prestação dos serviços contratualizados, que identificasse as pessoas singulares e/ou coletivas contratadas, devendo, nesse caso, juntar cópia dos documentos comprovativos dos encargos suportados.

Em resposta ao pedido efetuado, através de email remetido em 2024-02-05, A..., em representação da C..., informou que esta celebrou um contrato de prestação de serviços com a D..., em 2019-05-13, pelo qual se obrigou a prestar serviços específicos de consultoria no setor da pasta e do papel, com especial foco na análise estratégica e no desenvolvimento do negócio nesse setor.

*Nesse âmbito, a C... participou, a solicitação da D..., nas reuniões que esta entendeu pertinentes, nelas tendo sido abordadas, de entre outras matérias, o setor e a sua evolução, pretérita e previsível, bem assim como o correspondente posicionamento estratégico da D..., face às inerentes oportunidades, ameaças e desafios (**Anexo 4** - notificação e resposta junto ao Projeto de RIT).*

Importa aqui realçar que a C... participou, necessariamente, nas referidas reuniões, na pessoa de A..., tanto mais que a sociedade não dispunha de quaisquer outras pessoas ao seu serviço). Acresce a constatação de que, os pagamentos efetuados pela D... à C..., no ano de 2020 representam 99,10% da faturação e, como tal, a sua quase exclusiva fonte de rendimentos, sendo que essa percentagem foi de 100% no ano de 2019, ano da celebração dos dois contratos. Isto significa que, no ano de 2020, a C... foi utilizada, quase exclusivamente como meio elisivo para a obtenção de uma vantagem fiscal abusiva pelo seu sócio maioritário e gerente, o sujeito passivo A... .

Em síntese, da leitura do Contrato de Prestação de Serviços com Caráter de Exclusividade e Não Concorrência celebrado entre a C... e a D..., verifica-se que os serviços terão sido, indeclinavelmente, prestados pelo gerente (A...) da C..., levando em conta a sua identidade, qualificações e experiência profissional.

Faturação emitida pela C... no âmbito do contrato celebrado com a D...

*Tendo por base o contrato descrito anteriormente, foi emitida faturação pela C..., designadamente nos anos de 2019 a 2021. Essas faturas foram recolhidas, no âmbito do procedimento efetuado ao abrigo de despacho para a sociedade C... (DI2023...), constando em **Anexo 5** (Faturas emitidas pela C... à D...) as respeitantes ao período de 2020.*

Pedido de elementos efetuado junto da D...

Ao abrigo do dever de colaboração, previsto no n.º 4 do artigo 59.º da LGT, foi a D... notificada, através do ofício n.º ..., de 2024-03-05, para remeter cópia do contrato celebrado entre a C... e a D..., descrever detalhadamente os serviços faturados, identificar os colaboradores da C... envolvidos na prestação dos referidos serviços, remeter documentos comprovativos dos serviços de consultoria efetuados (por exemplo: memorandos de preparação e atas de reuniões e/ou relatórios de consultoria) e documentos comprovativos dos meios financeiros utilizados para pagamento das referidas faturas, com identificação do seu destinatário.

Em resposta ao pedido efetuado, a D... remeteu cópia do contrato celebrado com a C..., o qual já consta em anexo 1 e, relativamente à descrição dos serviços, informou que os mesmos corresponderam a serviços de “consultoria estratégica de desenvolvimento de negócio, incluindo todas as matérias relevantes no sector da pasta e do papel”, tendo identificado como colaborador, A... . Quanto a eventuais memorandos/relatórios indicou “não aplicável” e, por fim, quanto aos documentos comprovativos de meios de pagamento remeteu cópia dos documentos bancários (notificação e resposta em Anexo 6):

Doc. N.º 3

D...

32/2025

Mensagem de Fax

Data: 17/02/2020

Referência: VM/48/2020

Para: Banco BPI

A Atenção de: Dra. [redacted]

Fax Destino: [redacted]

Numero de Páginas Incluindo Esta: 1

Assunto: Transferência [redacted]

Exmo(s) Senhor(s).

Solicitamos que procedam à execução da transferência [redacted] que identificamos seguidamente:

Divisa	EUR
Montante (Numerário)	492 000,00
Montante (Extenso)	Quatrocentos e Noventa e Dois Mil Euro(s)
Data valor do débito	17/02/2020
Conta a Debitar - IBAN	PT5 [redacted]
Titular da conta a debitar	D... [redacted] SGPS, S.A.
Beneficiário	C... [redacted], Lda
Banco do Beneficiário	Millennium BCP
Data valor do Crédito	17/02/2020
Conta a Creditar - IBAN	PT5 [redacted]
SWIFT / BIC	[redacted]
Detalhes p/ pagamento	Fatura nº 2020/2
Regime de despesas	

Com os melhores cumprimentos.

[redacted]

[redacted]

SE ESTA MENSAGEM NÃO FOR BEM RECEBIDA, POR FAVOR CONTACTE PELO TEL. [redacted]

D... SGPS, S.A. Sociedade Aberta

Av. [redacted] Lisboa Telefone: [redacted]

Matricada na CRC de Lisboa e Pessoa Colectiva N.º [redacted] Capital Social Euros 81 270 000,00

6

Doc. n.º 5



BPI NET EMPRESAS

Detalhe de Operação

Nome , SGPS, S A
Empresa , SGPS, S A
Conta
Conta

Dados da operação

Operação	Transferência Contas BPI/NIB/IBAN
Nº Operação	
Conta Origem	
IBAN Ordenante	PT50
Data Processamento	12-02-2021
Descrição	C... Lda
Tipo de Operação	Transferências
Nome	C... Lda
Urgente	Não
Imediata	Não
IBAN	PT50
SWIFT/BIC	
Montante	492.000,00 EUR
Permanente	Não
Referência Ordenante	Fatura 2021/1
Info. p/ Beneficiário	fatura nº2021/1
Proc. após hora limite	Sim. Se autorizada após a hora limite, a operação é processada no dia seguinte
Enviar Notificação	Sim
Situação	Acelte

Enviar notificação de
transferência ao
beneficiário:

Formato Notificação E-mail
Nome Benef.
E-mail Benef.
Idioma Português
Assunto Notificação de transferência BPI
Tipo Notificação Standard

Auditoria

Criação

09-02-2021 17:00:51

Documento impresso em 01-03-2021 às 11h07

Doc. Nº 4



BPI NET EMPRESAS

Detalhe de Operação

Nome D... SGPS, S A
Empresa SGPS, S A
Conta - Conta

Dados da operação

Operação Transferência Contas BPI/NIB/IBAN
Nº Operação
Conta Origem
IBAN Ordenante PT54
Data Processamento 20-08-2020
Descrição C... Lda
Tipo de Operação Transferência Contas
Nome C... Lda
Urgente Não
Imediata Não
IBAN PT54
SWIFT/BIC
Montante 492.000,00 EUR
Permanente Não
Referência Ordenante Fatura 2020/3
Info. p/ Beneficiário fatura nº2020/3
Proc. após hora limite Sim. Se autorizada após a hora limite, a operação é processada no dia seguinte
Enviar Notificação Sim
Situação Aceite

Enviar notificação de
transferência ao
beneficiário:

Formato Notificação Fatura
Nome Benef. A...
E-mail Benef. @sgpsnet.com
Idioma Português
Assunto Notificação de transferência BPI
Tipo Notificação Standard

Auditoria

Criação

13-08-2020 09:07:25

Documento impresso em 17-08-2020 às 09h43

Da análise dos elementos remetidos pela D..., conclui-se que os serviços foram, efetivamente, prestados por A..., não tendo estado envolvidos quaisquer outros colaboradores da C..., tanto mais que a D... corroborou que os serviços prestados se relacionavam com consultoria estratégica de desenvolvimento de negócio, incluindo todas as matérias relevantes no sector

da pasta e do papel, serviços para os quais apenas A... detinha o conhecimento e experiência necessários.

No que se refere aos meios de pagamento, constatou-se que, não obstante a D... ter efetuado transferências bancárias para a conta com o IBAN PT..., domiciliada no Millennium BCP, em nome da C..., numa das transferências foi indicado o nome de D... e o seu email pessoal ...@gmail.com como correspondendo aos dados do “beneficiário”, na identificação do destinatário da notificação a ser enviada pela Instituição Financeira ao beneficiário da transferência, o que corrobora o facto de que foi este o prestador dos serviços (vide documento de transferência processado em 20-08-2020, para pagamento da fatura 2020/3, incluído em Anexo 6).

Resumindo:

- 1. Em conformidade com o contrato celebrado entre a C... e a D..., verifica-se que foi A... quem, efetivamente, prestou os serviços de consultadoria, constando ainda no referido contrato uma referência à relevância do conhecimento por este adquirido, quer da sociedade adquirente dos serviços, quer do setor de mercado onde a mesma se insere, em razão das funções anteriormente desempenhadas na D... e na H..., como fator decisivo na contratação dos serviços objeto do contrato.*
- 2. O referido contrato vigorou durante o período (de 2019-05-13 até 2021-02-15) em que A... se obrigou, a título pessoal, a manter a confidencialidade relativamente a todos os factos relacionados com a colaboração remunerada com a D..., com a nomeação e exercício de funções como Administrador da H..., com a cessação dessa colaboração e desse exercício de funções, assegurando a consistência da comunicação oficial efetuada por ambas as sociedades.*
- 3. Simultaneamente, durante esse mesmo período, A... assumiu perante a D... a obrigação de não concorrência e de não solicitação, bem como a obrigação de colaboração adequada a facilitar o processo de transição.*
- 4. Nesse contexto e nesse enquadramento, a C... obrigou-se, exatamente pelo mesmo período de tempo, a prestar serviços específicos de consultadoria à D..., os quais estavam dependentes do cabal cumprimento do contrato celebrado com a D... por A... .*
- 5. Assim, durante o período em que A... já não colaborava com a D... e com a H..., nos exatos moldes em que o fazia até então, mas em que também não podia exercer funções junto de*

entidades concorrentes, procurou assegurar a sua colaboração com a D..., através da C..., sociedade constituída uns dias antes, tendo esta também assumido obrigações de exclusividade e de não concorrência, durante o mesmo período de tempo em que A..., a título pessoal assumiu as obrigações de não concorrência e de não solicitação.

6. Perante os factos, concluiu-se que houve um período de transição que terminou em 2021-02-15, durante o qual A... assegurou a continuidade da sua colaboração com a D..., passando os serviços, efetiva e pessoalmente prestados pelo sujeito passivo A..., a serem prestados através da C..., sociedade de cariz familiar, cujo capital é totalmente detido pelo contribuinte, enquanto sócio maioritário, e pela sua mulher e filhos, enquanto sócios minoritários.

7. A... não teve qualquer contrato de trabalho ou de prestação de serviços celebrado com a C... e, como tal, não foi declarada qualquer remuneração por esta paga ao sujeito passivo, pelos serviços prestados à D... através da referida sociedade.

8. Apesar de, contabilisticamente, no ano de 2020, terem sido registados, relativamente a A..., encargos com contribuições para a Segurança Social, assegurando, desse modo, a continuidade da sua carreira contributiva, a sociedade não contabilizou encargos com remunerações pagas a A... .

9. A D... confirmou que os serviços foram prestados por A..., constando o seu nome e o seu email pessoal, na identificação do destinatário da notificação de uma das transferências efetuadas pela D... a favor da C... .

V.2. Fundamentação da aplicação da Cláusula Geral Antiabuso

Nos termos do n.º 2 do artigo 38.º da LGT, conforme redação à data dos factos, “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.”

Sendo que, em harmonia com o disposto no n.º 3 da mesma disposição legal, “considera-se que:

a) *Uma construção ou série de construções não é genuína na medida em que não seja realizada por razões económicas válidas que reflitam a substância económica;*

b) *Uma construção pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte”.*

É amplamente consabido que esta norma consagra, no ordenamento jurídico tributário, um instrumento legal que, consubstanciando um mecanismo de aferição e de delimitação concreta dos casos de elisão fiscal, estatui a desconsideração, perante a administração tributária, de atos e/ou negócios jurídicos praticados com evidente abuso de formas jurídicas e tendentes, em desfavor da Fazenda Nacional, à eliminação, total ou parcial, ou ao diferimento temporal dos tributos, incluindo a utilização de prejuízos fiscais, que, de outro modo, seriam devidos. O escopo desta disposição legal é o de possibilitar a desconsideração, para efeitos fiscais, dos atos e/ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte com o essencial ou principal objetivo de obtenção de uma vantagem fiscal, que possa, objetivamente, ser desconforme com a lei fiscal. E, através de tal desconsideração, o efeito jurídico da CGAA é o de relevar tais atos e/ou negócios jurídicos como praticados de acordo com a matriz do comércio jurídico para obter um resultado económico conforme à lei, realizando-se uma obrigação tributária equivalente à que ocorreria se aqueles tivessem sido praticados em respeito pelo quadro normativo-legal vigente. Pretende abranger-se, neste circunspecto, quaisquer esquemas negociais que se possam considerar

Finalisticamente relacionados e que, por ausência de racionalidade económica, devam ser tidos como visando obstar ao pagamento do imposto que normalmente seria devido, devendo ser atendido ao sentido geral da Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016 (Anti-Tax Avoidance Directive – ATAD), a qual postula que uma montagem, ou série de montagens, deve ser considerada como não genuína na medida em que não coloque em prática um propósito comercial válido e baseado em motivos que reflitam a realidade económica.

Efetivamente, o carácter não genuíno de determinada construção ou série de construções é estabelecido de acordo com os mesmos critérios que constam da ATAD, pelo que, também no direito interno, aquele carácter não genuíno depende de que se conclua, tendo em conta todos os factos e circunstâncias, que essa construção ou série de construções não terá sido posta em prática por razões comerciais válidas, que reflitam a realidade económica.

Dito de outro modo, determinado ato e/ou negócio jurídico deve considerar-se genuíno na medida em que o seu propósito corresponda a razões de índole comercial válidas ou a motivos económicos que estejam de acordo com a realidade económica aplicável ao sujeito passivo.

Porém, não se deve perder de vista que a CGAA consubstancia uma norma de natureza excecional, que resulta, em primeira mão, do facto de permitir que a tributação seja efetuada por via de aplicação de outras regras que não as normas gerais previstas na lei para o ato e/ou negócio jurídico efetivamente praticado, mas, sobretudo, do facto de constituir um desvio ao princípio da segurança jurídica, na sua dimensão de previsibilidade da lei fiscal aplicável, traduzido na ideia de que os contribuintes possam confiar na tipicidade do tipo legal de imposto, tendo a certeza de que os atos e/ou negócios jurídicos que a norma de incidência fiscal prevê, serão efetivamente tributados de acordo com a respetiva estatuição.

Nesta perspetiva, bem se compreende que a aplicação da CGAA deve ser promovida em consonância com um especial dever de fundamentação, o qual, constituindo um baluarte garantístico do contribuinte, se justifica pelo efeito restritivo que a norma produz na sua esfera jurídica, mas também devido ao facto de se tratar de uma cláusula geral composta por conceitos indeterminados e cuja concretização sempre envolverá uma margem de discricionariedade.

Da mesma forma, do ponto de vista da comprovação da existência e da importância da motivação de ordem fiscal numa determinada construção ou série de construções, deverá ser utilizada uma perspetiva objetiva, admitindo-se que a prova dessa motivação seja feita por recurso a factos ou elementos de prova objetivos, que permitam inferir, com razoável segurança e segundo critérios de razoabilidade e normalidade, a conclusão de que o contribuinte adotou as formas negociais que adotou tendo em vista um fim preponderantemente fiscal.

Posto isto, a questão central consiste em demonstrar que a operação realizada é fiscalmente abusiva e, portanto, suscetível de ser sujeita à aplicação da CGAA, tendo a administração tributária o poder/dever de a requalificar e liquidar o imposto que seria devido se a mesma nunca tivesse ocorrido.

Nesta conformidade, em face da redação do n.º 2 do artigo 38.º da LGT introduzida pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, a aplicação da CGAA deve ser realizada em cumprimento dos

requisitos plasmados nas alíneas a) a d) do n.º 3 do artigo 63.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), sendo essencial para a fundamentação da presente decisão a verificação cumulativa dos pressupostos aí elencados, os quais se subsumem aos seguintes:

- a) A descrição da construção ou série de construções que foram realizadas com abuso das formas jurídicas ou que não foram realizadas por razões económicas válidas que reflitam a substância económica;*
 - b) A demonstração de que a construção ou série de construções foi realizada com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal não conforme com o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável;*
 - c) A identificação dos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam;*
 - d) A demonstração de que o sujeito passivo sobre o qual recairia a obrigação de efetuar a retenção na fonte, ou de reter um montante de imposto superior, tinha ou deveria ter conhecimento da construção ou série de construções (não aplicável à situação ora em apreço).*
- Mais concretamente, a alínea c) do n.º 3 do artigo 63.º do CPPT consagra dois pressupostos legais que também devem ser cumulativamente observados e que são os seguintes:*

- a) A identificação dos negócios ou atos que correspondem à substância ou realidade económica;*
- b) A indicação das normas de incidência que se lhes aplicam.*

Passemos, portanto, à análise de cada um deles.”

Determinação da vantagem fiscal obtida por A...

i) Montante de coleta e derrama, em sede de IRC

Em termos abstratos, os rendimentos da sociedade C... concorrem para a formação do lucro tributável e, em consequência, para a determinação da matéria tributável, às quais são aplicadas as taxas de imposto, as derramas e as tributações autónomas, cfr. artigos 15.º, 17.º, 23.º, 87.º, 87.º-A e 88.º, todos do Código do IRC.

Concretamente, no caso em apreço, pelo facto dos serviços prestados à D..., no montante de 800.000,00 € (em 2020) terem sido declarados na esfera da sociedade C..., a sociedade apurou um resultado líquido no montante de 583.811,37 €2 e, em consequência, foi apurado imposto

em sede de IRC, no valor de 150.326,43 €. Donde, se estes serviços não tivessem sido reconhecidos pela sociedade C..., o resultado líquido desta sociedade (na condição *ceteris paribus*) teria sido negativo e, consequentemente, a matéria coletável apurada seria nula, conforme quadro-resumo:

Quadro XVII – Cálculo do imposto no ano de 2020 sem faturação à D...

Quadro 10 - Cálculo do Imposto no ano de 2020	Declarado (1)	Sem valor faturado à Semapa (2)	Diferencial de IRC (1) - (2)
Matéria coletável não isenta (Q9C346)	653 973,31 €	0,00 €	
Imposto à taxa normal PME (Q10C347-A) - (3) (i)	4 250,00 €	0,00 €	
Imposto à taxa normal (Q10C347-B) - (4) (ii)	132 084,40 €	0,00 €	
Coleta (Q10C351) (3) + (4)	136 334,40 €	0,00 €	
Coleta total (Q10C378) (5)	136 334,40 €	0,00 €	
Derrama Municipal (Q10C364) (6) (iii)	9 809,60 €	0,00 €	
Tributações autónomas (Q10C365) (7) (iv)	4 182,43 €	4 182,43 €	
Total de imposto a pagar (5) + (6) + (7)	150 326,43 €	4 182,43 €	146 144,00 €

- i) Foi aplicada uma taxa de IRC de 17% aos primeiros € 25.000,00 de matéria coletável.
- ii) À matéria coletável remanescente foi aplicada uma taxa de 21%.
- iii) Para o cálculo da derrama municipal foi aplicada a taxa de 1,5% ao valor da matéria coletável.
- iv) $32.075,40 * 10\%$ (Despesas de representação) + $9.748,85 € * 10\%$ (encargos com viaturas com custo de aquisição inferior a 27.500,00 €)
- v) Atendendo aos efeitos pretendidos de apuramento do diferencial de IRC, relativo aos serviços faturados à D..., no quadro XVII, não foram abatidos os pagamentos por conta efetuados pela sociedade, no valor de 35.212,00 €.

ii) Diferenciais de coleta total apurada em sede de IRS

Caso os mesmos rendimentos tivessem ingressado diretamente na esfera jurídica do sujeito passivo A..., a sua tributação já não se efetuarias em sede de IRC, mas antes em sede de IRS.

Em causa estariam rendimentos de prestações de serviços enquadrados na categoria B de IRS, como rendimentos empresariais e profissionais, cfr. alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRS, os quais, em função do volume de negócios, seriam determinados com base nas regras

do regime da contabilidade, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 e no n.º 2, ambos do artigo 28.º do CIRS. Vejamos.

Considerando que o contribuinte, relativamente ao período de 2020, não estava coletado para o exercício de qualquer atividade económica, para efeitos do seu enquadramento, deverá atender-se ao disposto nos n.ºs 1, 2 e 10 do artigo 28.º do CIRS.

De acordo com o n.º 1, a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, salvo no caso da imputação prevista no artigo 20.º, faz-se com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado ou com base na contabilidade, sendo que, de acordo com o n.º 2, ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, no exercício da sua atividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria de 200.000,00 €.

No entanto, refere o n.º 10 que, no exercício de início de atividade, o enquadramento no regime simplificado faz-se, verificados os demais pressupostos, em conformidade com o valor anual de rendimentos estimado, constante da declaração de início de atividade, caso não seja exercida a opção a que se refere o n.º 3 (opção pelo regime da contabilidade).

Assim, caso o sujeito passivo tivesse iniciado a atividade em 2020, o seu enquadramento teria tido por base o rendimento anual estimado, o qual seria sempre superior a 200.000,00 €, tendo em conta o valor dos pagamentos contratualizados no contrato celebrado entre a C... e a D..., pelo que ficaria enquadrado no regime da contabilidade.

Por conseguinte, em face do enquadramento no regime da contabilidade, para efeitos de determinação dos rendimentos, seriam de aplicar as regras estabelecidas no Código de IRC, nomeadamente os artigos 15.º, 17.º e 23.º, por remissão prevista no artigo 32.º do CIRS.

Gastos contabilizados na sociedade C... imputáveis à Categoria B

Para efeitos de apuramento do resultado líquido do exercício e, subsequentemente, da matéria tributável, deverá ser efetuada uma análise dos gastos que, tendo sido contabilizados na esfera da sociedade C..., poderão ser considerados como necessários para a obtenção dos rendimentos na atividade desenvolvida por A...— enquadráveis na Categoria B, por corresponderem a gastos diretamente relacionados com a prestação de serviços à D..., cujo

valor faturado ascende ao montante de 800.000,00 €, representando 99,10% da faturação da sociedade no ano de 2020, cujo valor se cifrou em 807.280,00 €.

Importa referir que, apesar de se autonomizar o rendimento líquido resultante dos serviços prestados à D..., promovendo-se a sua sujeição a tributação na esfera da atividade em nome individual de A...—enquadramento na Categoria B, a sociedade não perde a sua personalidade jurídica. Pelo contrário, a sociedade mantém-se como pessoa coletiva, com direitos, deveres e património próprio, sendo, por isso, uma pessoa coletiva distinta e autónoma do sujeito passivo A... e, como tal, sujeita a tributação em sede de IRC, de acordo com as regras previstas no Código do IRC, nomeadamente no que respeita ao apuramento da sua matéria coletável, para a qual contribuem os rendimentos e ganhos obtidos, bem como os gastos e perdas suportados para a sua obtenção.

Assim, recordando os valores da Demonstração de Resultados do ano de 2020, da sociedade C... (ver Quadro VII – Demonstração de Resultados da. C...), constata-se que a sociedade contabilizou fornecimentos e serviços externos no montante de 156.868,59 €, gastos com pessoal no montante de 9.629,37 €, outros gastos e perdas no montante de 28.881,75 € e gastos/reversões de depreciação e de amortização no montante de 5.462,90 €.

Tendo por base os elementos obtidos no âmbito do despacho aberto em nome da sociedade C... (DI2023...), nomeadamente os extratos contabilísticos das contas que integram algumas rubricas da Demonstração de Resultados, bem como os três registos contabilísticos de maior valor efetuados em cada uma delas e respetivos documentos de suporte, iremos analisar, em maior detalhe, cada uma das rubricas e proceder ao apuramento dos gastos e perdas a serem considerados na esfera da atividade desenvolvida pelo contribuinte A... .

- Fornecimentos e serviços externos (156.868,59 €)

O valor desta rubrica ascende ao montante de 156.868,59 €, encontrando-se assim dividido:

- Trabalhos especializados (50.422,74 €)

De acordo com o extrato da conta “6221 - Trabalhos especializados” e com a descrição dos documentos remetidos, foram registados gastos relacionados com os serviços de contabilidade, estudos de mercado e apoio jurídico que se entende terem sido necessários para o desenvolvimento e manutenção da atividade da C..., nomeadamente dos investimentos

efetuados em 2020, pelo que deverão ser considerados para efeitos de apuramento da matéria coletável da sociedade C... .

Relativamente à faturação relacionada com apoio jurídico, a mesma versou também sobre atos promovidos junto da Conservatória do Registo Comercial, razão pela qual se depreende estarmos na presença de serviços prestados à sociedade, para o desenvolvimento e manutenção da sua atividade, pelo que deverão considerar-se na esfera desta.

Foram, ainda, registados gastos relativos a patrocínio e disponibilização de espaços de utilização e divulgação dos serviços prestados pela C..., junto da M... SAD, NIF..., respeitante à época 2020/2021, pelo que, sendo esta uma sociedade participada pela C... em 70% desde 2020-09-11 (ver ponto III.1.3. Caracterização da sociedade C... Lda, NIF ...), considera-se que os gastos assumidos deverão considerar-se na esfera da sociedade, por respeitarem aos investimentos efetuados em empresas subsidiárias.

• Publicidade e propaganda (5.780,00 €)

Tratando-se de publicidade em nome da sociedade, os gastos deverão considerar-se na esfera desta.

• Honorários (2.000,00 €)

Tendo ficado comprovado que os serviços foram prestados à D..., em exclusivo, por A..., os honorários pagos em 2020 a T..., NIF ... e a U..., NIF..., respetivamente, no valor de 1.000,00 €, cada um, deverão ser considerados gastos necessários à atividade da sociedade, devendo manter-se na sua esfera.

• Conservação e reparação (2.118,05 €)

Face à inexistência de instalações em nome da sociedade C..., as despesas com conservação e reparação deverão estar associadas às despesas com a viatura automóvel contabilizada no ativo da sociedade.

Considerando que, conforme adiante se fundamentará, todos as despesas e gastos associados à viatura

automóvel deverão ser considerados na esfera da atividade em nome individual de A..., então também os gastos com conservação e reparação deverão ser considerados para efeitos de apuramento do resultado líquido do exercício, da categoria B de IRS de A... .

• Outros (serviços especializados) (14.142,81 €)

O valor corresponde ao saldo da conta “6227 - Serviços bancários” respeita a despesas relacionadas com comissões e serviços bancários da conta de depósitos à ordem, bem como da conta de títulos, ambas domiciliadas junto do Banco Comercial Português SA, pelo que, considerando que os ativos financeiros são geridos pela C..., sendo esta quem contabiliza e declara os rendimentos e ganhos que lhe estão associados, os referidos gastos e perdas deverão ser considerados na esfera da sociedade.

- *Ferramentas e utensílios (1.102,31 €), Livros e documentação técnica (36,33 €) e Material de escritório (498,07 €), Artigos de oferta (35,50 €), Comunicação (2.949,56 €), Seguros (550,00 €), Limpeza e higiene (244,08 €) e Outros serviços (2.502,93 €)*

Considerando a representatividade dos serviços prestados à D..., no total dos serviços prestados pela C... no ano de 2020, correspondente a 99,10% da faturação, considera-se que, tratando-se de gastos genéricos, os mesmos deverão ser considerados na esfera da atividade em nome individual de A... .

- *Combustíveis (2.280,80 €)*

*Tratando-se de gastos **relacionados com a viatura automóvel, conforme adiante se verá, os mesmos deverão ser considerados na esfera da atividade em nome individual de A...***

Deslocações e estadas (39.107,06 €)

O valor inscrito nesta rubrica corresponde aos saldos das contas “6251101 – Refeições” (1.993,40 €), “6251102

- Transportes públicos” (244,48 €) e “6251103 - Hotéis/Viagens” (36.869,18 €).

Da análise dos documentos remetidos, constatou-se que os três registos contabilísticos de valor mais elevado respeitam a faturas emitidas pela “Reserva de viagem/estadia em abril de 2020” (18.931,00 €), “Viagem na companhia aérea TAP em maio de 2020” (1.070,62 €) e “Despesas de serviços de viagem de A... e B... em outubro de 2020 (12.232,32 €).

Não tendo sido possível percecionar a relação entre as despesas suportadas e os serviços prestados à D..., tanto mais que, esta última, quando questionada para enviar documentos comprovativos dos serviços de consultoria efetuados, como, por exemplo, memorandos de preparação e atas de reuniões e/ou relatórios de consultoria, nada remeteu, respondendo “Não aplicável” (cfr. Anexo 4), não se depreende que tais viagens tenham sido necessárias para a referida prestação de serviços. Além do mais, qualquer viagem relacionada com a atividade

seria efetuada apenas por A..., por ter sido quem, em exclusivo, prestou os referidos serviços. Por conseguinte, não tendo sido possível relacionar estes gastos com os serviços prestados à D..., não serão considerados no cálculo dos rendimentos a imputar no âmbito da categoria B.

• Rendas e alugueres (1.022,95 €)

O valor registado nesta rubrica respeita ao saldo da conta “62611 - Rendas de imóveis” e os três e únicos registos contabilísticos, a débito, nela efetuados correspondem a “Mensalidade SITIO Marquês 04_ST.03” que, de acordo com pesquisa efetuada, corresponde ao aluguer de espaços de coworking, pelos períodos de 15 de janeiro a 31 março de 2020 (222,95 €, 400,00 € e 400,00 €).

Considerando que, entre 2020-01-28 e 2020-12-11, a C... só emitiu faturas em nome da D..., estes gastos, por respeitarem ao período compreendido entre 15 de janeiro e 31 de março de 2020, serão considerados como gastos necessários e relacionados com a prestação de serviços à D... e, conseqüentemente, serão integrados no âmbito do cálculo do rendimento tributável da atividade em nome individual de A... .

• Despesas de representação (32.075,40 €)

O valor desta rubrica corresponde ao saldo da conta “62662 - Desp. de rep. - não aceites”. Atenta a descrição dos registos contabilísticos, os valores contabilizados correspondem, na sua grande maioria, a despesas com refeições e despesas com viagens e estadias.

Tendo por base os documentos de suporte dos três registos de maior valor, concluiu-se que, estes, pelas razões que passamos a expor, respeitam a despesas pessoais e familiares, e não a despesas de representação.

O primeiro registo (lançamento n.º 10001, de 2020-01-31, Diário 3) respeita a uma fatura emitida pela sociedade V... SA, NIF ..., em 2020-01-27, pelas 23h55min, no valor total de 1.180,00 €, relativa a jantar para 5 pessoas, uma vez que consta do detalhe da mesma a referência a 5 Menus V... .

Considerando que o dia 27 de janeiro corresponde ao dia de aniversário de B..., a despesa em causa configura uma despesa pessoal e familiar e não um gasto imputável à atividade económica desenvolvida por A... no âmbito dos serviços prestados à D...

O segundo registo (lançamento n.º 10004, de 2020-01-31, Diário 5) respeita a um documento designado “Contrat de Vente Club Med du 13/01/2020,...”, emitido pelo ... Strasbourg, pela

estadia numa estância de esqui (e demais serviços associados), de 5 a 9 de fevereiro de 2020 (com transfers incluídos de e para o Aeroporto), relativo aos participantes A..., B..., J... filho), L... (filho) e K... (filha), no montante total de 9.648,00 €. Tendo em conta os serviços prestados e a identidade dos participantes, não estamos perante uma despesa de representação, mas sim perante uma despesa de cariz pessoal e familiar, a qual não será considerada no cálculo dos rendimentos enquadráveis na categoria B, por não se encontrar relacionada com os serviços prestados por A... à D... .

Por fim, o terceiro o terceiro registo (lançamento n.º 80012, de 2020-08-31, Diário 3) tem como documento de suporte, uma fatura emitida em 2020-08-20, pela estadia de uma noite e demais despesas, também para 5 pessoas (já que no detalhe da fatura consta uma verba relativa a 5 “Taxe de séjour”), em 19 de agosto de 2020, em França (Chateau...), no montante total de 1.613,00 €. Pelas mesmas razões anteriormente expostas, a referida despesa não está relacionada com os serviços prestados à D..., pelo que não será considerada no cálculo do rendimentos enquadráveis na categoria B.

- Gastos com pessoal (9.629,37 €)

Os gastos com pessoal, no montante de 9.629,37 €, respeitam a encargos sobre remunerações, no valor de 1.829,88 € e a outros gastos com pessoal, no montante de 7.799,49 €.

Os encargos sobre remunerações respeitam às contribuições mensais (janeiro a dezembro de 2020) pagas à Segurança Social pela C..., calculadas sobre uma remuneração mensal de 438,81 €, identificando A... como trabalhador ao serviço da sociedade.

Conforme já referido, o pagamento das referidas contribuições terá tido como objetivo assegurar a continuidade da carreira contributiva de A..., já que a sociedade não contabilizou encargos com remunerações que lhe tenham sido pagas.

Por conseguinte, este encargo deverá ser considerado como um gasto no âmbito da atividade em nome individual de A... .

Quanto aos restantes gastos, no valor de 7.799,49 €, os mesmos resultam dos lançamentos a débito nas contas “6381 - Ocp - órgãos sociais” e “6383 - Seguro Saúde”, nos montantes totais de 5.351,00 € e 2.448,49 €, respetivamente.

Admitindo que as despesas em causa estão diretamente relacionadas com o sujeito passivo, as mesmas serão consideradas na esfera da atividade em nome individual de A... .

→ *Outros gastos e perdas (28.881,75 €)*

De acordo com a IES de 2020 da C..., a rubrica de “Outros gastos e perdas” estava assim dividida:

- *6813 – Taxas: 1,50 €*
- *686 - Gastos e perdas nos restantes investimentos financeiros: 370,99 €*
- *6881 - Correções relativas a exercícios anteriores: 378,65 €*
- *6682 - Donativos: 300,00 €*
- *6886 - Perdas em instrumentos financeiros: 11.654,43 €*
- *6887 e 6888 - Outros não especificados: 16.175,07 €*
- *691 - Juros suportados: 1,11 €*

Desconhecendo-se a que respeita o valor contabilizado nas contas “6887 e 6888 – Outros não especificados” e, considerando que o montante de 11.654,43 € está relacionada com os instrumentos financeiros titulados pela C... e que os restantes gastos decorrem da atividade desenvolvida pela sociedade, tais despesas não serão imputadas à atividade económica desenvolvida por A..., por não ter sido possível relacioná-las com a prestação de serviços à D... .

Gastos/reversões de depreciação e de amortização (5.462,90 €)

O valor das depreciações no montante de 5.462,90 € divide-se em depreciações de equipamentos de transporte, no valor de 5.350,00 €, e de equipamento administrativo, no valor de 112,90 €. Relativamente ao equipamento de transporte, de acordo com os elementos disponíveis nos sistemas de informação, no ano de 2020, a sociedade era proprietária da viatura de matrícula ..., situação que se manteve até 2021-04-29.

Por conseguinte, não existindo evidência de outras viaturas registadas em nome da sociedade durante o ano de 2020, todos os encargos relacionados com a mesma, tais como depreciações e despesas com combustíveis, serão considerados na esfera da atividade desenvolvida por A..., enquanto empresário em nome individual, uma vez que ficou provado que era a única pessoa ao serviço da empresa (conforme Quadro X), razão pela qual a viatura terá sido utilizada, predominantemente, para a prestação dos serviços por este efetuados à D....

Em suma, efetuada a análise detalhada dos gastos contabilizados na esfera da sociedade C..., conclui-se que, para efeitos de apuramento do resultado líquido do exercício (RLE) da atividade em nome individual exercida por A..., serão de considerar como imputáveis ao desenvolvimento da atividade de A..., os seguintes gastos, apurando-se um RLE no montante de 771.680,05 €, conforme se evidencia no quadro infra:

Quadro XVIII – Apuramento do Resultado Líquido do Exercício

Ano de 2020		
Apuramento Resultado Líquido do Exercício	Objectivepodium	Valor a considerar na esfera de Diogo da Silveira
Vendas e Serviços prestados	807 280,00 €	800 000,00 €
Fornecimentos e serviços externos	156 868,59 €	13 340,58 €
- Trabalhos especializados	50 422,74 €	0,00 €
- Publicidade e propaganda	5 780,00 €	0,00 €
- Honorários	2 000,00 €	0,00 €
- Conservação e reparação	2 118,05 €	2 118,05 €
- Outros (serviços especializados)	14 142,81 €	0,00 €
- Ferramentas e utensílios	1 102,31 €	1 102,31 €
- Livros e documentação técnica	36,33 €	36,33 €
- Material de escritório	498,07 €	498,07 €
- Artigos de oferta	35,50 €	35,50 €
- Combustíveis	2 280,80 €	2 280,80 €
- Deslocações e estadas	39 107,06 €	0,00 €
- Rendas e alugueres	1 022,95 €	1 022,95 €
- Comunicação	2 949,56 €	2 949,56 €
- Seguros	550,00 €	550,00 €
- Despesas de representação	32 075,40 €	0,00 €
- Limpeza e higiene	244,08 €	244,08 €
- Outros serviços	2 502,93 €	2 502,93 €
Gastos com pessoal	9 629,37 €	9 629,37 €
Outros rendimentos e ganhos	28 710,31 €	0,00 €
Outros gastos e perdas	28 881,75 €	0,00 €
- Taxas	1,50 €	0,00 €

- Gastos e perdas nos restantes investimentos financeiros	370,99 €	0,00 €
- Correções relativas a exercícios anteriores	378,65 €	0,00 €
- Donativos	300,00 €	0,00 €
- Perdas em instrumentos financeiros	11 654,43 €	0,00 €
- Outros não especificados	16 175,07 €	0,00 €
- Gastos e perdas de financiamento	1,11 €	0,00 €
Gastos/reversões de depreciação e de amortização	5 462,90 €	5 350,00 €
Resultado líquido do período		771 680,05 €

Nos termos do artigo 17.º do CIRC, aplicável por remissão do artigo 32.º do CIRS, o Lucro Tributável será constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das

variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos desse Código.

Considerando um RLE no montante de 771.680,05 € e não existindo quaisquer acréscimos ou deduções a serem efetuados, o Lucro Tributável apurado por A..., com referência ao exercício de 2020, ascende ao montante de 771.680,05 €, conforme se evidencia:

Quadro XIX – Apuramento do lucro tributável na Categoria B (Ano de 2020)

Apuramento lucro tributável - Categoria B		Valor
Resultado líquido do exercício		771.680,05 €
Lucro Tributável		771.680,05 €

Uma vez apurado o montante de rendimento tributável, no valor de 771.680,05 €, este será sujeito às taxas progressivas constantes dos artigos 68.º e 68.º - A do CIRS, resultando num acréscimo da coleta de imposto (IRS) no valor de 405.715,09 €, conforme expresso no quadro seguinte:

Quadro XX – Coleta apurada na liquidação de IRS de A... (Ano de 2020)

Coleta Apurada			Diferencial de Coleta
	Declarada (i)	Corrigida (ii)	
Rendimento Coletável (1)	290 995,83 €	1 062 675,88 €	
Quociente familiar (2)	2	2	
Taxa (3)	48,00%	48,00%	
Importância apurada (4) = (1):(2)x(3)	69 839,00 €	255 042,21 €	
Parcela a abater (5)	8 401,21 €	8 401,21 €	
Taxa adicional (6) (iii)	3 274,89 €	36 633,79 €	
Imposto relativo a tributações autónomas (7)	8 385,88 €	10 335,65 €	
Coleta total [4)-(5)*2)+(6)+(7)	134 536,35 €	540 251,44 €	405 715,09 €

(i) Rendimento coletável e coleta total apurados com base na declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS apresentada pelos sujeitos passivos A... e B..., identificada com o n.º ... – 2020 –..., da qual resultou a liquidação n.º 2023...;

(ii) Rendimento coletável³ e coleta total apurados e corrigidos com base nas correções propostas;

(iii) Imposto adicional declarado: $[(290.995,83 \text{ €} : 2) - 80.000,00 \text{ €}] \times 2,5\% \times 2$

Imposto adicional corrigido: $[(250.000,00 \text{ €} - 80.000,00 \text{ €}) \times 2,5\%] + (((1.062.675,88 \text{ €}) : 2) - 250.000,00 \text{ €}) \times 5\%$] x 2

*O valor do imposto relativo a tributações autónomas resulta do somatório do imposto que incide sobre os rendimentos de capitais não englobados, sem retenção, declarados no quadro 8A do anexo J da declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS (622,04 € * 28%), sobre as mais valias não englobadas declaradas no quadro 9 do anexo G da referida declaração (29.327,54 € * 28%) e sobre os encargos dedutíveis com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias (9.748,85 € * 20%).*

Relativamente a estas últimas despesas (encargos dedutíveis com viaturas ligeiras de passageiros e de mercadorias), inicialmente consideradas na esfera da sociedade e, nessa sede, sujeitas a tributação autónoma, nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 88.º do CIRC (aplicável para viaturas com custo de aquisição inferior a 27.500,00 €), importa referir que, em sede de IRC, as mesmas foram sujeitas a uma taxa de 10% por respeitarem a viaturas com custo de aquisição inferior a 27.500,00 €.

No entanto, passando tais despesas para a esfera da atividade em nome individual de A..., ficam sujeitas a tributação autónoma à taxa de 20%, prevista na alínea b) do n.º 2 do artigo 73.º do CIRS (aplicável para viaturas com custo de aquisição superior a 20.000,00 €), uma vez que, de acordo com os valores inscritos na IES de 2019 da sociedade C..., a viatura foi adquirida em 2019, por 21.400,00 €.

Assim, o valor devido por A..., a título de imposto relativo a tributações autónomas em sede de IRS, foi assim determinado:

Quadro XXI – Apuramento do Imposto relativo a tributações autónomas (Ano de 2020)

Apuramento do imposto relativo a tributações autónomas	Base Incidência	Taxa	Coleta
Rendimentos capitais não englobados sem retenção	622,04 €	28%	174,17 €
Mais-valias não englobadas	29 327,54 €	28%	8 211,71 €
Encargos dedutíveis relativos a automóveis ligeiros de passageiros ou mistos	9 748,85 €	20%	1 949,77 €
Imposto relativo a tributações autónomas			10 335,65 €

Sendo que, o diferencial de tributação autónoma, no valor de 1.949,77 €, face à apurada na declaração de rendimentos Mod. 3 por A... (8.385,88 €), diz respeito à tributação autónoma que recai sobre os encargos relativos a veículo automóvel (9 748,85 €) que, tendo sido declarados na sociedade C..., foram imputados à categoria B de A... no âmbito deste relatório.

Em face do exposto, o valor de 771.680,05 € será acrescido ao rendimento coletável do agregado familiar do sujeito passivo inspecionado, e o valor sujeito a tributação autónoma será incrementado em 9 748,85 €, o que resulta no apuramento de uma coleta total no valor de 540.251,44 € (cfr. se evidenciou anteriormente no Quadro XX). Desta forma, será devido pelo sujeito passivo inspecionado, no período de tributação de 2020, um acréscimo de imposto a pagar, em IRS, no valor de 405.715,09 €, valor no qual se inclui um acréscimo de imposto relativo a tributações autónomas no montante de 1.949,77 € (= 10.335,65 € - 8.385,88 €).

Por contraposição, por ter sido reconhecido esse rendimento, indevidamente, na esfera da sociedade C..., esta suportou um valor de imposto de 146.144,00 € no mesmo exercício.

A análise AT sobre o alegado no requerimento do direito de audição

“X. Direito de Audição

Através do Ofício n.º ..., de 2024-07-29, remetido por via postal, com carta registada e aviso de receção, foram os contribuintes notificados, nos termos do artigo 60.º da LGT, do n.º 5 do artigo 63.º do CPPT e do artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), para exercerem, no prazo de trinta dias, o direito de audição prévia sobre o Projeto de Relatório de Inspeção Tributária elaborado ao abrigo de procedimento inspetivo credenciado pela Ordem de Serviço n.º OI2024..., de 2024-01-09, de âmbito parcial, incidente sobre o IRS, para o período de 2020.

Os contribuintes foram notificados em 30 de julho de 2024, data de assinatura do aviso de receção, nos termos do n.º 3 do artigo 39.º do CPPT, contando-se a partir dessa data o prazo para o exercício do direito de audição.

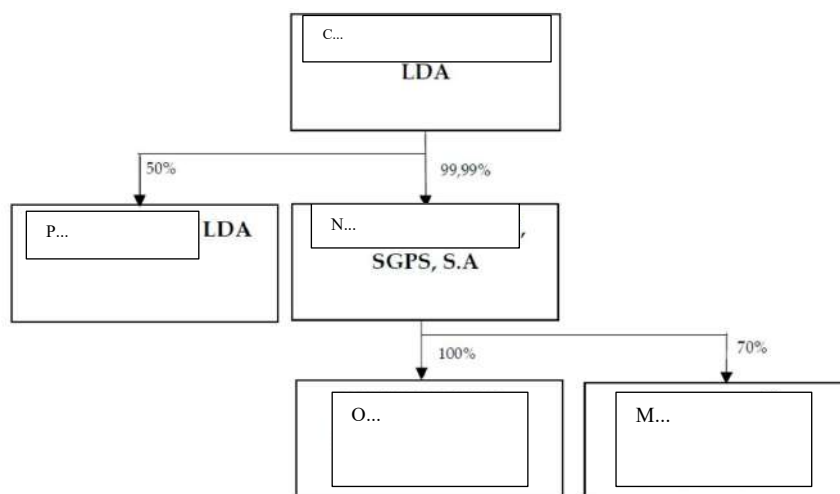
Em 3 de setembro de 2024, por mensagem de correio eletrónico, os contribuintes, representados pelos seus mandatários, W... (Advogado) e X... (Advogado), remeteram um requerimento, através do qual exerceram o seu direito de audição, relativamente ao Projeto de Relatório que lhes havia sido notificado, contendo 108 parágrafos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, para todos os efeitos legais e cuja cópia se anexa (Anexo 7). Na mesma data juntaram procuração outorgada por A... e protestaram juntar procuração outorgada por B..., a qual veio a ser apresentada no próprio dia.

Procede-se de seguida à apreciação do Direito de Audição exercido pelos contribuintes.

Nos parágrafos 1.º a 8.º, os contribuintes descrevem as correções efetuadas e, nos parágrafos 9.º a 21.º, descrevem a relação estabelecida entre A... e as sociedades D... e H..., bem como a inclusão, na sua declaração de rendimentos, apresentada com referência ao ano de 2020, dos rendimentos auferidos, quer por A..., quer por B... .

Nos parágrafos 22.º a 32.º, os contribuintes abordam a constituição da sociedade. C..., o seu objeto social e estrutura de capital, bem como, de todas as sociedades que passaram a integrar o grupo societário que desenvolve a sua atividade em diferentes áreas de negócio, a saber: (i) N... SGPS SA, NIF..., constituída em 2020-01-03, que se dedica à gestão de participações sociais noutras sociedades como forma indireta do exercício de atividades económicas, (ii) O... Lda, NIF ..., constituída em 2020-02-07, para o exercício da atividade na gestão e promoção da carreira de atletas e desportistas profissionais ou amadores praticantes de qualquer modalidade desportiva, bem como outras atividades relacionadas, (iii) M... SAD (entretanto transacionada no decurso do ano de 2023), NIF ..., que desenvolve a sua atividade na área do futebol profissional e (iv) P... Lda, NIF..., constituída em 2022-03-17, e que desenvolve a atividade no setor imobiliário.

O referido grupo apresentava-se com a seguinte estrutura:



Prosseguem nos parágrafos 33.º a 38.º, alegando que, numa fase inicial (no ano de 2019), a maior parte da atividade, rendimentos e faturação da sociedade C... correspondia ao contrato

celebrado com a D..., mas que o normal desenvolvimento da atividade comercial do Grupo e da C... permitiu o alargamento do leque de clientes e de serviços, passando a atividade a incluir mais serviços (e mais clientes) do que os prestados à D..., tal como foi reconhecido pela própria AT, no seu projeto de relatório de inspeção “A prestação de serviços à D... através do referido contrato, assumiu uma especial relevância na atividade e faturação da C..., tendo representado 100% da sua faturação em 2019, 99,10% em 2020 e 86,61% em 2021.”.

A título de exemplo, referem que a sociedade tem já presença internacional junto de novos clientes, nomeadamente a R..., empresa do setor farmacêutico, e que esse “...alargamento de clientes e serviços resulta da estratégia de constituição da C..., alicerçada na capacidade de prestar serviços de excelência nas áreas da consultoria e da gestão, em setores chave da economia nacional, tais como a fileira do papel e o setor desportivo, quer através do sócio-gerente, quer de outros profissionais contratados (em regime permanente ou à tarefa), incluindo familiares dos Contribuintes, como sucede com o filho do casal J..., NIF..., em especial na área do desporto.”.

Quanto aos factos descritos pelos contribuintes nos parágrafos 1.º a 38.º, realça-se que não há evidência da internacionalização da sociedade C..., nomeadamente através do cliente R..., nos anos de 2019 a 2021, conforme Quadro XI – “Faturação emitida pela C...”, tendo a C... emitido a primeira fatura para este cliente, R..., com o n.º de IVA FR-..., já no decurso do ano de 2024. Nos parágrafos seguintes, parágrafos 39.º a 41.º, os contribuintes referem que, dada a relevância daqueles setores económicos, a opção corporativa facilitaria a capacidade de escalar os serviços, sem ficar limitado às Capacidades de entrega de uma única pessoa física¹, permitindo, igualmente, a limitação do risco, dada a figura da limitação da responsabilidade. Referem, por fim, que a pluralidade de atividades desenvolvidas aconselhava igualmente uma estrutura de grupo, tal como se verificou, o que, só por si, implicaria também uma estrutura corporativa.

¹ De referir que o empresário em nome individual pode contratar colaboradores sem qualquer restrição para a prossecução da sua atividade, não sendo essa forma de exercício da atividade limitadora do crescimento da faturação e das pessoas envolvidas no seu desenvolvimento.

Sobre este ponto importa referir que a opção corporativa não é colocada em causa ao longo deste Relatório, sendo essa uma liberalidade ao dispor dos contribuintes, como forma de organização e estruturação dos seus investimentos e das suas participações sociais. A opção pela constituição da sociedade ou a sua personalidade jurídica não foram postas em causa, o que se demonstrou foi que a opção pela sua utilização teve como objetivo o artificioso parqueamento dos rendimentos que, em substância, resultam da prestação individual dos serviços executados por A..., provenientes do contrato celebrado entre a C... e a D..., atendendo às características específicas, quer do contrato, quer dos serviços contratados.

Repare-se que a estrutura do grupo apenas foi desenvolvida a partir do ano de 2020. Ou seja, em 2019-05-13, aquando da celebração dos contratos com a D..., quer por A..., quer pela C..., a sociedade não existia inserida numa estrutura de grupo, a atuar em diferentes áreas de negócios. Mais, a sociedade havia sido recém constituída, em 2019-04-25, não tendo sido detetado qualquer racional económico lógico (que não a vantagem fiscal) para a sua interposição neste negócio. Neste sentido, no ano de 2019, os serviços faturados pela C... não foram outros, senão aqueles (os) faturados à D... .

Além do mais, e centrando agora no ano de 2020, importa referir que a sociedade, enquanto entidade autónoma, independente e com personalidade jurídica, não foi posta em causa, permanecendo na sua esfera, quer todos os outros rendimentos obtidos, quer os gastos necessários à sua atividade. O que foi aqui posto em causa foi a forma de tributação dos rendimentos decorrentes, única e exclusivamente, do contrato celebrado com a D..., atendendo às características intrínsecas do mesmo e já devidamente explicitadas ao longo do Relatório. Ou seja, a sociedade, enquanto tal, não foi desconsiderada, pelo que não foi colocada em causa a opção tomada pelos contribuintes quanto à sua constituição, mas tão só as motivações (unicamente) fiscais inerentes à interposição desta sociedade no contrato celebrado em 2019-05-13 e cujos efeitos, naturalmente, se prolongaram pelo tempo em que durou o contrato celebrado com a D... .

Em 2020, a sociedade passou a acolher no seu ativo, as participações sociais nas sociedades sobre as quais exerce(u) um poder de domínio, quer ao nível da gestão, quer ao nível do capital. Ou seja, a sociedade serviu-se, entre outros, dos meios financeiros obtidos com o contrato celebrado com a D..., para expandir a sua área de negócios, sendo certo que, tal poderia, e

deveria, em termos fiscais, ter sucedido de forma diferente, existindo na legislação comercial diversas soluções para dotar a sociedade da capacidade financeira necessária.

(...)

Prosseguiremos a análise dos argumentos aduzidos em detalhe, acompanhando a estrutura seguida pelo contribuinte:

Da (in)correta aplicabilidade da cláusula geral anti abuso (CGAA)

a) No que à (in)correta aplicabilidade da cláusula geral anti abuso (CGAA) diz respeito (parágrafos 42.º a 98.º), os contribuintes transcrevem o normativo legal insito na LGT (n.º 2 do artigo 38.º), alegando, em síntese, que a CGAA tem uma aplicação casuística e que para proceder à sua concretização, haverá que cumprir um conjunto de critérios que têm vindo a ser desenvolvidos pela doutrina.

Nesta esteira, invocam Gustavo Courinha, segundo o qual, a aplicação da CGAA resulta da verificação de cinco elementos cumulativos: elemento meio – “a forma utilizada”; elemento resultado – “a vantagem fiscal e a equivalência económica obtida”; elemento intelectual – “a reprovação normativo-sistemática da vantagem obtida”; e o elemento sancionatório – “a motivação do contribuinte”; o elemento normativo – “a efetivação da cláusula”.

Invocam, ainda, Sérgio Vasques, segundo o qual a CGAA é composta por três elementos essenciais: “(i) a prática de ato ou negócio artificioso 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; (ii) 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; (iii) exige-se que da lei resulte com clareza a intenção”.

De tributar os bens em causa, nos mesmos termos em que estes seriam tributados tivesse o contribuinte recorrido às formas jurídicas e práticas negociais mais comuns.”.

Concretizando, consideram os contribuintes que, contrariamente ao que foi defendido neste relatório, nenhum dos elementos (elemento resultado, elemento meio, elemento intelectual e elemento normativo) estão cumpridos. Para tal alegam que:

(i) Quanto ao elemento resultado Revela-se necessário aferir se a estrutura jurídica utilizada pelos Sujeitos Passivos teve como consequência a “redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou a obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios.”, entendendo-se por vantagem fiscal, segundo Gustavo Courinha, “qualquer situação pela qual, em virtude da prática de determinados actos, se obtém uma carga tributária mais favorável ao contribuinte do que aquela que resultaria da prática dos actos normais e de efeito económico equivalente, sujeitos a tributação. Assim estamos perante uma comparação entre os ónus fiscais normalmente suportados e os evitados com a atuação produzida. Se de tal análise resultar uma efetiva diferença, aritmética ou de outra natureza, que seja objetivamente vantajosa para o contribuinte, ter-se-á por verificado este requisito.”

Para tal, defendem os contribuintes que será necessário analisar em conjunto a tributação em sede de IRC e IRS, alegando que, em sede de IRC, os rendimentos foram sujeitos a uma tributação à taxa de 17% aos primeiros 25.000,00 € da matéria coletável e, a uma taxa de 21%, aplicável ao remanescente, acrescida de uma taxa de 1,5% a título de derrama municipal, perfazendo uma taxa efetiva de imposto de 22,5%.

Por sua vez, aquando da distribuição de dividendos, meio pelo qual o resultado da atividade da sociedade chega à esfera das pessoas singulares, os sócios serão tributados à taxa de IRS de 28%, sobre a totalidade dos dividendos distribuídos ou, optando pelo englobamento dos mesmos, serão tributados em metade do seu valor, de acordo com as taxas gerais e progressivas previstas no artigo 68.º do Código do IRS (na petição consta Código de IRC, mas é perceptível que era pretendida referência ao Código do IRS).

Concluindo, desta forma, que não existe vantagem fiscal efetiva com a intervenção da C..., dado que, em termos globais, o resultado mostrar-se-á tributado a uma taxa de imposto que excede os 50%.

No entanto, não assiste razão aos contribuintes quando referem não existir vantagem fiscal efetiva com a intervenção da sociedade C... . Centrando a análise na distribuição de lucros/dividendos, conforme é referido no presente Relatório, a C... não distribuiu, até ao ano de 2022, quaisquer lucros (conforme anteriormente detalhado no Ponto III.1.3). Considerando

que os resultados gerados num determinado exercício podem vir a ser distribuídos em exercícios posteriores, verificou-se ainda que, durante o ano de 2023 e até à presente data, a sociedade não distribuiu quaisquer lucros/dividendos a favor dos sócios. Sendo certo que não distribuiu nem está a sociedade obrigada a fazê-lo, essa é uma opção que pode ser livremente tomada pelos órgãos sociais da empresa e, no limite, pode nunca vir a ocorrer, razão pela qual, em termos objetivos e concretos, se comprovou ter existido uma vantagem fiscal no recurso à sociedade C... para faturação dos serviços que foram prestados, em exclusivo, por A... à D... . Vejamos.

Tendo por base as demonstrações financeiras apresentadas pela sociedade C..., nomeadamente o Balanço, elaborou-se o quadro infra, que mais não é do que uma cópia do Quadro VI – Balanço da C..., com inclusão dos valores apurados relativamente ao exercício de 2023, em função da declaração IES referente ao ano de 2023, apresentada em 2024-07-29:

Quadro XXIII – Balanço da C... com inclusão do ano de 2023

	2019	2020	2021	2022	2023
ATIVO	731 350,79 €	1 338 608,13 €	2 013 073,96 €	2 514 655,60 €	943 290,15 €
Ativos fixos tangíveis (Equip Transporte)	20 508,33 €	15 858,43 €	15 297,87 €	10 451,89 €	5 605,91 €
Outros ativos financeiros		591 583,00 €			
Investimentos financeiros			1 340 551,56 €	1 340 551,56 €	638 717,85 €
Clientes	0,00 €	7 109,40 €	22 484,40 €	106 234,52 €	
Estado e outros entes públicos	3 677,72 €	11 002,99 €	11 042,54 €	44 895,99 €	6,00 €
Outras contas a receber	21,47 €	77 689,49 €	3 737,79 €		
Diferimentos		23 333,34 €	1 233,80 €	6 809,65 €	778,45 €
Ativos financeiros detidos para negociação	674 512,43 €	552 039,98 €	546 509,92 €		
Outros ativos correntes				913 591,97 €	295 241,27 €
Caixa e depósitos bancários	32 630,84 €	59 991,50 €	72 216,08 €	92 120,02 €	2 940,67 €
CAPITAL PRÓPRIO	484 915,29 €	1 068 726,66 €	1 375 110,80 €	1 378 543,72 €	192 036,13 €
Capital	1 000,00 €	1 000,00 €	1 000,00 €	1 000,00 €	1 000,00 €
Reservas legais		2 500,00 €	2 500,00 €	2 500,00 €	2 500,00 €
Resultados transitados		481 415,29 €	966 236,56 €	1 371 610,80 €	1 375 043,72 €
RLE	483 915,29 €	583 811,37 €	405 374,24 €	3 432,92 €	-1 186 507,59 €
PASSIVO	246 435,50 €	269 881,47 €	637 963,16 €	1 136 111,88 €	118 893,71 €
Financiamentos obtidos (Passivo não				501 600,00 €	25 185,00 €
Fornecedores	13 777,51 €	27 354,01 €	55 060,90 €	121 511,52 €	
Estado e outros entes públicos	150 099,74 €	16 276,82 €	99 112,10 €	5 095,36 €	2 073,64 €
Financiamentos obtidos (Passivo corrente)	12 600,00 €	113 600,00 €	367 600,00 €		
Outras contas a pagar	69 958,25 €	112 650,64 €	116 190,16 €		
Outros passivos correntes				507 905,00 €	91 635,07 €

Da análise do quadro supra, conclui-se que a sociedade foi acumulando na conta de “Resultados transitados”, os resultados positivos obtidos ao longo dos anos, razão pela qual, a 31 de dezembro de 2023, apresentava um saldo credor de 1.375.043,72 €, valor que será

*praticamente compensado com o resultado negativo (-1.186.507,59 €) **apurado no exercício de 2023.***

Assim, os resultados positivos gerados em 2020, não só não foram distribuídos aos sócios, como já foram compensados pelo resultado negativo apurado no ano de 2023, pelo que, a argumentação aduzida pelos contribuintes de que o imposto pago em sede de IRS, decorrente da distribuição aos sócios dos resultados obtidos pela C..., terá que ser tido em conta para efeitos de apuramento da vantagem fiscal efetiva, não colhe (sequer) no caso em concreto, provando-se que a vantagem fiscal se concretizou e se cifrou no montante de 259.571,09 €, conforme apurado no Quadro XXII – Apuramento da vantagem fiscal, estando assim preenchido o elemento resultado.

Ademais, atente-se que, no conceito de vantagem fiscal, se inclui também o diferimento temporal de impostos, pelo que, o mero diferimento da tributação para o momento em que os dividendos seriam, eventualmente, distribuídos (facto que pode nunca vir a acontecer), por si só, já preencheria o elemento resultado, considerando-se concretizada a vantagem fiscal ainda que, porventura, pudesse vir a ocorrer a distribuição de dividendos.

(...)

Alegam que não ocorreu uma mera substituição de A..., no âmbito da prestação de serviços, para que esta passasse a ocorrer por interposta pessoa, no caso concreto através de uma sociedade.

No seu entender, a C... exerce atividade concorrente, razão pela qual teve necessidade de se vincular autonomamente, assumindo obrigação autónoma e exigível, ainda que A... deixasse de a controlar, o que protege o credor da prestação negativa, ao mesmo tempo que lhe atribui o direito de exigir da C... as prestações positivas a que se vinculou, tal como é reconhecido pela AT na proposta de decisão em análise, sendo que a C... possui substância económica e foi criada pelos contribuintes para os fins e propósitos referidos, nomeadamente, para que estes pudessem, no âmbito de uma estrutura familiar, passar o “... seu conhecimento adquirido pela sua experiência para uma estrutura societária eficaz, escalável, despersonalizada e capaz de sustentar as relações comerciais de modo segmentado e no âmbito do negócio do grupo, tudo com menor risco, dada a limitação da responsabilidade societária (ainda que com maior nível de tributação)”.

Invocam, neste sentido, os elementos essenciais que justificam e legitimam a constituição de sociedades por quotas, a saber: (i) a sociedade possuir vários sócios; (ii) prosseguir uma atividade de forma autónoma, possuindo para o efeito personalidade jurídica; (iii) tal atividade ser prosseguida de forma estável e duradoura;

(iv) aportar bens para a sociedade via capital; (v) prosseguir uma atividade comercial, na prática de atos de comércio, através da prestação de serviços, (vi) com o objetivo de obtenção de lucros; (vii) com limitação, por regra, da responsabilidade perante os credores sociais até ao valor das entradas, sendo a sua responsabilidade limitada, pelo que os sócios não respondem, via de regra, com o seu património pessoal pelas dívidas da sociedade.

Nesta esteira, defendem que a limitação da responsabilidade dos sócios permite imputar à sociedade as consequências dos atos por esta praticados, com mais relevância no plano do cumprimento atempado das obrigações contratuais perante os seus credores, pelo que não se poderá considerar abusivo o desenvolvimento do negócio através de uma sociedade, dado que, se assim o fosse, não poderia ser permitido a qualquer sujeito passivo desenvolver o exercício de uma atividade empresarial através de uma sociedade, como é o caso das sociedades unipessoais, na medida em que a tributação será sempre menor na esfera da sociedade.

Alegam ainda que o legislador prevê um instituto jurídico para resolver o tema de abuso de formas jurídicas – o regime da transparência fiscal, previsto no artigo 6.º do CIRC, que estabelece a desconsideração (tributária) da personalidade jurídica das sociedades em termos fiscais, elencando, de forma taxativa, quais as situações que compreendem o abuso da forma jurídica na ótica do legislador, estabelecendo uma presunção normativa absoluta de abuso e da qual decorre que a tributação ocorre em sede de IRS e não em sede de IRC.

Consideram os contribuintes que essa taxatividade não pode deixar de consubstanciar um condicionamento à atuação da AT, perante os casos que não se encontram previstos no regime da transparência fiscal, na medida em que, se a lei já prevê as situações que constituem os casos de transparência fiscal, a aplicação da CGAA a outras possíveis situações que não enquadradas no artigo 6.º retrata uma utilização abusiva da própria cláusula pelo órgão administrativo.

Por fim, referem que, se o legislador fiscal pretendesse ampliar o seu âmbito, nomeadamente através de critérios mais abrangentes, não teria utilizado o regime taxativo previsto no artigo

6.º do CIRC, ou seja, teria desenhado a norma de tal forma que fosse permitido incluir a situação dos Sujeitos Passivos aqui em análise, como por exemplo, instituindo a regra de que apenas relevaria para aplicação do regime, participações que fossem superiores a 75% do capital social, o que não sucedeu.

Invocam, assim, o voto de vencido proferido por Tomás Cantista Tavares, no Acórdão do CAAD (Processo 860/2021T) em que este defende que “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 – não envolve automaticamente o preenchimento deste segmento da lei, como fez erradamente a Sentença; b) 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 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 diferimento 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). E a Sentença erra aqui, ao sugerir que a CGAA pode ser uma forma de preenchimento de lacunas do sistema fiscal!”.

A final, advogam os contribuintes que, não se encontrando a C... sujeita ao regime da transparência fiscal, não se poderá admitir a interpretação de que o legislador quis, com a utilização da CGAA, permitir a inclusão de situações como a que está em análise, no âmbito da transparência fiscal, desconsiderando a sociedade, dado que, passaríamos a ter uma cláusula aberta e indeterminada no regime da transparência fiscal, em que passaria pela janela o que os legisladores não quiseram que passasse pela porta.

Em síntese, defendem que a C... reúne todas as características subjacentes à natureza e funções das sociedades, em geral, e por quotas, em particular, não havendo abuso na sua intervenção, não se podendo afastar a sua personalidade jurídica, pois, de outro modo, todas as sociedades seriam abusivas.

Tendo em conta os argumentos apresentados pelos contribuintes, começaremos por analisar a argumentação de que não ocorreu uma mera substituição de A..., no âmbito da prestação de serviços, para que esta passasse a ocorrer por interposta pessoa, no caso concreto através de uma sociedade, como se, só caso assim tivesse ocorrido, se pudesse considerar preenchido o elemento meio.

Não pode a AT acompanhar tal raciocínio, na medida em que, no momento em que A... tem a possibilidade de celebrar, enquanto profissional liberal ou empresário em nome individual, um contrato com a D..., opta pela sua celebração com recurso a uma sociedade que foi constituída 18 dias antes dessa celebração e que não aporta qualquer valor aos “serviços de consultoria específicos em matéria relacionadas com o setor da pasta e do papel” que foram contratados, com caráter de exclusividade e não concorrência, pela D... . E, daí que, a AT conclua que o recurso à sociedade para a celebração do contrato não teve, naquela data, qualquer outra motivação que não a de atingir uma poupança fiscal.

A este propósito, atente-se que nenhum dos elementos essenciais que os contribuintes elencam para justificarem e legitimarem a constituição de uma sociedade permitem concluir que, na ausência de qualquer um deles, o serviço em causa não pudesse ser prestado, ou o fosse com menor valor, qualidade ou garantia.

O primeiro elemento prende-se com o facto de uma sociedade possuir vários sócios, o que, no caso em apreço, não acresce valor ao contrato. Conforme clausulado, os serviços só poderiam ser prestados por A..., pelo que o interesse da D... se concretizava exclusivamente na pessoa e know-how de A... e não de uma qualquer sociedade, da qual o mesmo fosse sócio.

Quanto à possibilidade de uma sociedade prosseguir uma atividade de forma autónoma, possuindo para o efeito personalidade jurídica, também não releva no contrato celebrado, tanto mais que a sociedade se vincula em função de comportamentos pessoais do seu sócio, sendo (mesmo) sancionada pelo incumprimento por parte...

Deste de obrigações por si, individualmente, assumidas perante a D..., no âmbito do contrato designado por Contrato de não Concorrência.

Relativamente à prossecução da atividade de forma estável e duradoura, pelas mesmas razões, o contrato de prestação de serviços celebrado pela C... não gozava dessas prerrogativas,

podendo a atividade da sociedade, no âmbito do referido contrato, ser interrompida por incumprimento de obrigações assumidas individualmente por parte de A... .

Quanto ao elemento relacionado com o aporte de bens para a sociedade, via capital, também nada acrescentou ao contrato, já que a sociedade foi constituída com um capital social de 1.000,00 €, o qual se manteve inalterado, pelo menos até 2023-12-31, valor que não é materialmente relevante ao ponto de acrescentar valor a um contrato celebrado por intermédio de uma sociedade, face a um contrato diretamente celebrado por A... .

No que se refere à prossecução de uma atividade comercial e ao objetivo de obtenção de lucros, não se pode afirmar que tal desiderato não pudesse ser alcançado por A..., enquanto profissional liberal ou empresário em nome individual, pois o exercício da sua atividade de consultor asseguraria a prossecução de uma atividade económica que teria como objetivo a obtenção de um rendimento (e lucro). O objetivo da obtenção de lucro, no seu sentido amplo, contempla a obtenção de um ganho, objetivo esse que é transversal a qualquer atividade comercial e profissional, seja ela exercida ou não por intermédio de uma sociedade. Tal como uma sociedade, naturalmente, o profissional liberal ou empresário em nome individual também procura obter (ou maximizar) um retorno positivo do seu trabalho e empenho.

Por último, e no que respeita à limitação, por regra, da responsabilidade perante os credores sociais até ao valor das entradas, não se entende em que medida tal facto poderia acrescentar valor a um contrato de prestação de serviços, exclusivamente, executados por A..., centrado no seu know-how e conhecimentos, sem necessidade de recurso a fornecedores/colaboradores ou quaisquer inputs que pudessem ser responsáveis pela criação de dívidas por parte da sociedade. Por outras palavras, não se vislumbra quais as vantagens para o prestador decorrentes do facto desse contrato ter sido celebrado por intermédio de uma sociedade, limitando a sua responsabilidade perante os credores até ao limite do valor do capital social, já que, no âmbito do referido contrato, não era expectável que a sociedade constituísse dívidas de valor avultado, decorrentes do recurso a outras entidades.

Também na esfera do cliente, não é perceptível em que medida a D...beneficiaria do contrato ser celebrado com uma sociedade e não com o efetivo prestador do serviço, tanto mais que a D... impôs contratualmente que os serviços fossem prestados por A... . Aliás, tal imposição decorre, naturalmente, do facto de o contrato ter sido celebrado com uma sociedade, através

da qual o efetivo prestador do serviço se faz representar, obrigando o cliente, neste caso a D..., a salvaguardar e identificar quem pretende que execute os serviços, situação que não seria necessária num contrato celebrado diretamente entre a D... e A... .

Por outro lado, no negócio em causa, não se revela coerente o argumento apresentado pelos contribuintes, quanto aos fins e propósitos subjacentes à constituição da sociedade, nomeadamente, e como referiram, que a...

A sociedade foi constituída para que pudessem, no âmbito de uma estrutura familiar, passar o “... seu conhecimento adquirido pela sua experiência para uma estrutura societária eficaz, escalável, despersonalizada e capaz de sustentar as relações comerciais de modo segmentado e no âmbito do negócio do grupo, tudo com menor risco, dada a limitação da responsabilidade societária (ainda que com maior nível de tributação)”.

Este argumento pode fazer sentido no que se refere aos restantes negócios que a sociedade veio a celebrar posteriormente, nomeadamente no que se refere à constituição do grupo de empresas, mas não quanto ao negócio firmado com D.... Dado que, não se vislumbra como se pretende despersonalizar uma estrutura societária, quando se celebra um contrato como aquele que foi celebrado, de natureza estritamente pessoal, centrado na prestação dos serviços por parte de uma pessoa certa e determinada (A...), prevendo o seu término se A... atuasse em desconformidade com o acordado no Contrato de não Concorrência, celebrado entre A... e a D..., no decurso da sua desvinculação da sociedade.

Em síntese, do conjunto de elementos que justificam e legitimam a constituição de uma sociedade, nenhum deles acrescentou qualquer valor ao negócio, não tendo criado quaisquer vantagens adicionais face a um contrato que tivesse sido celebrado diretamente entre A... e a D....

Assim, não descurando tais elementos, nem as suas vantagens noutras situações, certo é que, atendendo ao facto de se tratar de um contrato intuitu personae, baseado numa relação de confiança profissional e pessoal entre os sujeitos contratuais, imprescindível à manutenção do vínculo, não se compreende quais as vantagens adicionais associadas à celebração do mesmo contrato com recurso a uma sociedade, para além daquelas que decorrem de uma menor tributação na esfera da sociedade, quando comparada com a tributação na esfera do sócio.

*Importa, ainda, referir que os argumentos aduzidos também encerram uma contradição, a nosso ver, quando comparam o nível de tributação em sede de IRC, com o nível de tributação em sede de IRS. Pois, por um lado, no parágrafo 70.º, é alegado que a constituição de uma sociedade permitia aos contribuintes, “(...) no âmbito da estrutura familiar passar o seu conhecimento adquirido pela sua experiência para uma estrutura societária eficaz, estável, despersonalizada e capaz de sustentar as relações comerciais de modo segmentado e no âmbito do negócio do grupo, tudo com menor risco, dada a limitação da responsabilidade societária (ainda que com maior nível de tributação)” (sublinhado nosso), afirmando que a utilização de uma sociedade com uma estrutura familiar traz um conjunto de vantagens, **ainda que origine um maior nível de tributação.***

*Por outro lado, no parágrafo 75.º, a propósito da opção de exercício de uma atividade através de uma sociedade unipessoal, em detrimento do exercício dessa atividade enquanto empresário em nome individual, aí já se alega “que não se poderá considerar abusivo o desenvolvimento do negócio através de uma sociedade, dado que, se assim o fosse, não poderia ser permitido a qualquer sujeito passivo desenvolver o exercício de uma atividade empresarial através de uma sociedade como é o caso das sociedades unipessoais, **na medida em que a tributação será sempre menor na esfera da sociedade**” (sublinhado nosso), ou seja, contraria-se o que havia sido referido anteriormente, aceitando que será (sempre) menor a tributação na esfera de uma sociedade.*

P or fim, e no que respeita ao regime da transparência fiscal, não podemos concordar com a argumentação dos sujeitos passivos, para o caso em concreto, nomeadamente quando referem, em síntese, que, se a lei não prevê a aplicação do regime da transparência fiscal, não pode a AT recorrer ao normativo legal de aplicação da CGAA para tributar em IRS os rendimentos provenientes de sociedades que o legislador não quis incluir na norma do artigo 6.º do CIRC. Também nesta matéria, não assiste razão aos contribuintes, na medida em que a AT não propôs a tributação em IRS da matéria coletável apurada em sede de IRC na esfera da sociedade, nem tão pouco levantou a personalidade jurídica da C..., conforme alegam os contribuintes no parágrafo 83.º, quando referem que, “não sendo a situação dos Sujeitos Passivos subsumível ao previsto no regime da transparência fiscal, para que possa operar o levantamento da personalidade jurídica, ter-se-iam de verificar, no caso concreto, os pressupostos para o seu

levantamento, dada a proteção jurídica que é dada ao referido instituto – o que manifestamente também não ocorre”.

Ou seja, os contribuintes argumentam que, não estando cumpridos os pressupostos previstos no artigo 6.º do CIRC, não podia a AT, de forma arbitrária, levantar a personalidade jurídica da sociedade e tributar os rendimentos em sede de IRS, na esfera dos sócios, nem se poderia admitir a interpretação de que o legislador, com a utilização da CGAA, quis permitir a recondução de situações como a dos sujeitos passivos, para o seio da transparência fiscal, desconsiderando a existência da sociedade.

Diferentemente, a AT considerou, fundamentou e provou que os rendimentos gerados pela prestação de serviços à D..., e apenas esses, deveriam ser desconsiderados na esfera da sociedade e tributados na esfera individual de A..., atentas as características do respetivo contrato e concluindo-se pela falta de razoabilidade económico-social na decisão de celebrar o referido contrato com recurso à sociedade C... .

Por conseguinte, não se pode confundir a sociedade, enquanto entidade autónoma e com personalidade jurídica, com o negócio decorrente do contrato por esta efetuado com a D... . Pese embora, em 2019, a sociedade tenha sido constituída em data próxima da celebração do contrato entre A... e a D..., certo é que a mesma prosseguiu a sua atividade expandindo-se em diferentes áreas de negócios, ao longo dos anos seguintes. Em 2020, a sociedade passou a deter uma participação na sociedade N... SGPS SA, a qual, por seu turno, passou, no mesmo ano, a ser titular de participações sociais nas sociedades O... Lda (100%) e na M... SAD (70%), sendo que, em 2022, passou, também, a constar como titular de uma participação social de 50% na sociedade P... Lda, constituída em 2022.

Acresce que, de acordo com a declaração de Informação Empresarial Simplificada apresentada em 2024-07-29, pela C..., relativamente ao exercício de 2023, a referida sociedade declarou também ser titular de uma participação de 28,33% na sociedade Y... SGPS SA, NIF ..., com início da participação em 2021-02-15.

Assim, aquando do término do contrato com a D..., a sociedade não se extinguiu, pelo que não se podem confundir as duas realidades: a sociedade, com as suas áreas de negócio, e a consultoria específica, em matérias relacionadas com o setor da pasta e do papel, efetuada por A..., em função do contrato celebrado com a D... .

Como tal, a AT (até) acompanhou o entendimento dos contribuintes quando referem que “a C... reúne todas as características subjacentes à natureza e funções das sociedades em geral e por quotas em particular”, pois não deixou de considerar a sociedade como sujeito passivo de IRC, nem os rendimentos por esta gerados ou os gastos que lhe estão associados nas restantes atividades desenvolvidas, para além da prestação de serviços à D... . Tal não obsta, porém, a que se conclua pelo preenchimento do elemento meio para a aplicação da CGGA, na medida em que se prova que, por razões meramente relacionadas com a obtenção de uma poupança fiscal, a “recém nascida” sociedade foi utilizada como um meio que se mostrou desnecessário e inútil na efetiva prestação do serviço de consultoria por parte de A... junto da D..., mas essencial para evitar a tributação devida em IRS dos rendimentos gerados pelos serviços prestados por A... .

(...)

vv) Os SIT de seguida fazem considerações sobre a aplicação da CGAA, fazendo uma interpretação jurídica, com base na legislação.

ww) Os Requerentes foram notificados a 07-09-2023, através do despacho interno n.º DI202300615 para, no âmbito deste procedimento, fornecerem, ao abrigo do princípio da colaboração previsto no artigo 59.º da Lei Geral Tributária (LGT), documentação relativa aos períodos de tributação de 2020, 2021 e 2022; (cfr. RIT)

xx) No decurso do procedimento de inspeção foi projetada a aplicação da Cláusula Geral Antiabuso prevista no artigo 38.º, n.º 2, da LGT, na medida em que a AT considerou existir uma construção realizada de forma não genuína, com abuso das formas jurídicas, erigida através de atos e/ou negócios jurídicos, e cuja finalidade principal entendeu ter sido a obtenção de uma vantagem fiscal por parte dos Requerentes que frustrou o objeto e a finalidade do direito fiscal aplicável – em suma, uma alegada construção não genuína, destinada à obtenção de uma vantagem fiscal – conforme projeto de decisão; (cfr. doc. 3 junto com o PPA).

yy) Os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) procederam à correção da matéria tributável de IRS apurada, que incrementaram em € 771.680,05, nos termos da alínea b) do n.º 1 do n.º 2 e do n.º 10 do artigo 28.º do Código do IRS, bem como das normas do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) aplicáveis por remissão do artigo 32.º do Código do IRS; (cfr. PA)

-
- zz)** Os SIT aplicaram correções relativas a tributações autónomas no montante de € 1.949,77, nos termos da alínea a) e b) do n.º 2 do artigo 73.º do Código do IRS; (cfr. PA)
- aaa)** A AT considerou que eram devidos juros compensatórios, nos termos do artigo 35.º da LGT, acrescidos da majoração de 15 pontos percentuais prevista no n.º 6 do artigo 38.º da LGT.
- bbb)** A 03/09/2024, por recurso ao artigo 63.º, n.º 4 e 5 do CPPT, os Requerentes exerceram o Direito de Audição quanto ao projeto de decisão do Relatório de Inspeção Tributária que aplicou a Cláusula Geral Antiabuso; (cfr. doc. 4 junto com o PPA).
- ccc)** As propostas de correção foram confirmadas pelo Diretor de Finanças, conforme Relatório Final de Inspeção Tributária; (cfr. doc. 5 junto com o PPA).

IDENTIFICAÇÃO DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S) / OPERADOR(ES) ECONÓMICO(S)	
NIF:	
Nome:	A...
NIF do Cónjuge:	
Nome do Cónjuge:	B...
Morada:	LISBOA
Localidade:	LISBOA

ÂMBITO E EXTENSÃO DA AÇÃO INSPETIVA - ANOS / EXERCÍCIOS / PERÍODOS	
Âmbito:	Parcial (Alínea b) do n.º 1 do art. 14.º do RCPITA)
IRS	☒ IRC ☐ IVA ☐ Outro
Ano/Exercício:	2020

IDENTIFICAÇÃO DOS FUNCIONÁRIOS	
Chefe de Equipa:	Inspetor Tributário e Aduaneiro
Técnicos:	Inspetor Tributário e Aduaneiro

DESPACHO DIRETOR GERAL	
Autorizo nos termos e com os fundamentos propostos.	
 Helena Borges Diretor Geral 109 Assinado digitalmente a 17/11/2024 17:41:58	

PARECER DIRETOR DE FINANÇAS	
1. Concordo com as correções propostas incluindo a correção com base na norma antiabuso prevista no artigo 38.º da Lei Geral Tributária (LGT), n.º 2, com a aplicação do procedimento constante do artigo 63.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). 2. Submete-se à consideração da Senhora Diretora Geral para efeitos de autorização da liquidação do imposto com base no disposto no artigo 38.º, n.º 2, da LGT, conforme resulta do n.º 7 do artigo 63.º do CPPT.	
 João Paulo Pereira Morais Canedo Diretor de Finanças / Serviços 10156 Assinado digitalmente a 15/11/2024 10:42:18	

ddd) Após a notificação do Relatório Final de Inspeção Tributária, os Requerentes recorreram ao Procedimento de Correção de Erros da Administração Tributária consagrado no artigo 95.º-A do CPPT; (cfr. doc. 6 junto com o PPA).

eee) Requereram a correção dos manifestos erros de cálculo das liquidações emitidas pela AT, entendendo que os atos tributários em causa deviam ser corrigidos, desde logo, para um valor total a pagar de € 406.566,40 e não de € 650 017,06; Cfr. doc. 6 junto com o PPA).

fff) Os Requerentes foram notificados do ato tributário de liquidação de IRS com o n.º 2024 ..., referente ao período de tributação de 2020, o qual apurou um montante a pagar de € 725.733,4; (cfr. doc. 7 junto com o PPA).

ggg) Liquidação inclui o montante de imposto de € 471.308,55, as liquidações de juros compensatórios por retardamento da liquidação com o n.º 2024..., pelo montante € 52.302,50, por recebimento indevido, com o n.º 2024..., pelo montante de € 209,64, e por aplicação da cláusula geral antiabuso, com o n.º 2024..., pelo montante de € 201.912,72; (cfr. doc. 8 junto com o PPA).

hhh) Conforme consta também da correspondente demonstração de acerto de contas com o n.º 2024 ..., com total a pagar de € 650.017,06, até 20/01/2025; (cfr. doc. 9 junto com o PPA).

iii) O valor indicado a pagar tem já em conta a liquidação de IRS dos Requerentes, com o n.º 2023 ..., referente ao ano de 2020, no valor de € 75.716,35 deduzido ao montante total de € 725.733,41, resulta no valor apurado de € 650.017,06;

C) Reclamação Graciosa

jjj) Os Requerentes apresentaram Reclamação Graciosa (RG) com data de abertura em 13-05-2025 na UGC, a que foi atribuído o número ...2025...; (cfr. RG1 junta pela Requerida).

kkk) Reclamação Graciosa com o seguinte pedido e da causa de pedir:

1. *A... (NIF...) e B... (NIF...) – doravante designados em conjunto por reclamantes ou, em separado, designados, respetivamente, por 1.º reclamante e 2.ª reclamante – vêm apresentar reclamação graciosa da: i) liquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), referente a 2020, emitida em 3/12/2024, com o n.º 2024..., onde se apurou a pagar o valor de € 523.820,69; ii) das liquidações de juros compensatórios n.ºs 2024... (€ 52.302,50), 2024... (€ 201.912,72) e 2024... (€ 209,64).*

2. *Em concreto, vêm os reclamantes requerer a anulação das liquidações acima identificadas, juntamente com a restituição do imposto e juros pagos, acrescido de juros indemnizatórios. Requerem também o cancelamento da garantia constituída para suspensão do processo de execução fiscal n.º ...2025... e a compensação dos encargos suportados e a suportar com a prestação de garantia.*

3. *A título subsidiário, os reclamantes solicitam a correção do cálculo das liquidações de imposto e juros compensatórios em conformidade com os pontos c) e d) do § V., nomeadamente reduzindo o valor do rendimento imputável ao 1.º reclamante, tendo em conta a sua participação na C..., Lda. (doravante C...), e considerando o valor de imposto já pago, a título de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), na esfera da C..., tudo com as devidas consequências de: devolução da parte de imposto e juros indevidamente pagos; pagamento de juros indemnizatórios correspondentes; cancelamento da garantia para suspensão do processo de execução fiscal e compensação dos encargos suportados e a suportar com a prestação de garantia.*

Para o efeito, os reclamantes alegam, resumidamente, que

- no decurso de um procedimento de inspeção interno, de âmbito parcial, em sede de IRS, com referência ao ano de 2020, concluiu-se pela aplicação da cláusula geral antiabuso (CGAA); entenderam os serviços de inspeção tributária (SIT) que a C..., enquanto sociedade comercial, devia ser desconsiderada, uma vez que, no seu entendimento, essa sociedade era desprovida de substância económica, pois que o seu lucro tributável decorreu, maioritariamente, dos serviços prestados pelo 1.º reclamante à D..., SGPS, S.A. (doravante D...), serviços esses que deveriam ter sido tributados não em sede de IRC, mas em IRS, na esfera pessoal do 1.º reclamante;*
- em consequência, os SIT procederam à correção da matéria tributável de IRS apurada, que fixaram em € 771.680,05, e efetuaram ainda correções relativas a tributações autónomas, no valor de € 1.949,77;*
- a AT entendeu ainda serem devidos juros compensatórios, nos termos do artigo 35.º da Lei Geral Tributária (LGT), acrescidos da majoração de 15%, prevista no n.º 6 do artigo 38.º da LGT;*
- na sequência da notificação do relatório final de inspeção tributária (RIT), e sem prejuízo da apresentação do presente meio, nem da ilegalidade dos atos tributários aqui em causa, recorreram ao procedimento de correção de erros da AT, consagrado no artigo 95.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT); no âmbito desse procedimento, requereram a correção dos erros de cálculo das liquidações emitidas pela AT, atendendo que*

os atos em causa deveriam ser corrigidos para um valor total a pagar de € 406.566,40 e não de € 650.017,06;

- não receberam, ainda, qualquer resposta da AT em relação ao aludido procedimento”; (cfr. RG)

III) Na informação que analisa a RG consta nomeadamente o seguinte:

Relativamente ao valor de € 650.017,06, parte (€ 503.873,06) encontra-se paga, estando o restante (€ 146.144,00) por regularizar. Em virtude desta parte restante não se encontrar paga, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º ...2025..., que se encontra presentemente suspenso, em virtude de ter sido prestada garantia (concretamente, hipoteca voluntária, constituída em 19/03/2025).

(...)

- no que se refere à aplicação da CGAA, não se encontram observados os elementos que a doutrina defende para a sua aplicação: elementos resultado (artigos 91 a 112 da petição), meio (artigos 113 a 157), intelectual (artigos 158 a 165), normativo (artigos 166 a 169) e sancionatório (artigos 170 a 172); - atendendo que não se verificam os fundamentos para a desconsideração da C..., o artigo 38.º n.º 2 da LGT está a ser interpretado em desconformidade com a Constituição da República Portuguesa (CRP), nomeadamente com o seu artigo 61.º n.º 1;

- o valor do imposto apurado na liquidação de IRS reclamada (€ 471.308,55) não teve em conta o IRC pago, na esfera da sociedade C... (€ 146.144,00);

- o cálculo do valor dos juros compensatórios deverá ser corrigido em conformidade com o valor do imposto não liquidado, de € 249.448,20 (€ 471.308,35 [IRS apurado] - € 146.144,00 [IRC pago na esfera da C...]) - € 75.716,35 [IRS apurado inicialmente], apurando-se em consequência juros de € 33.077,51;

- também o cálculo dos juros compensatórios majorados (se aplicados) deverá ser corrigido, tendo em

conta dois erros de cálculo distintos: por partir de um valor de base que não considerou as deduções à

(cfr. RG).

mmm) IV. DA ANÁLISE DO PEDIDO

“Procedimento Administrativo de Reclamação Graciosa n.º ...2025...

Reclamantes: A... e B...

INFORMAÇÃO N.º 2117-DJT/2025

Com referência aos presentes autos de procedimento administrativo de reclamação graciosa que correm seus termos junto desta Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), instaurados sob o registo em epígrafe, somos, conforme segue, e ao abrigo da norma inserta no artigo 75.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), atenta a redação conferida pelo artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17/01, ao n.º 4 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 433/99, de 26/10, a informar com correspondência ao "quadro-síntese" infra, para os termos e efeitos de Consideração Superior.

PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO	TRIBUTO	ASSUNTO	VALOR(ES) CONTESTADO [€]	VALOR(ES) PROPOSTO(S) DEFERIR [€]	INFORMAÇÃO (FUNDAMENTAÇÃO)
2020	IRS	Cláusula geral antiabuso (artigo 38.º/2 LGT): interposição artificial de sociedade comercial	395.592,22	0,00	§ IV. i), ii, iii) e iv)
		Juros compensatórios	52.512,14	0,00	§ IV. iv)
		Juros compensatórios agravados	201.912,72	5.023,55	§ IV. iv) e v)
		Juros indemnizatórios	A calcular pela AT	A calcular pela AT	§ IV. vi)
		Indemnização por prestação de garantia indevida	A calcular pela AT	0,00	§ IV. vii)

“8. Está em causa, na presente reclamação, aferir se foi validamente aplicada a CGAA, prevista no artigo 38.º n.º 2 da LGT.

(...)

39. Na sua exposição, os reclamantes aludem aos objetivos que estiveram na base na constituição da C..., entre os quais se destacam a “criação de um negócio, afastando-se, o Reclamante A, da prestação de serviços a uma única entidade (neste caso, a D...)”; “transmissão do conhecimento adquirido através da sua experiência (...) para uma estrutura societária eficaz, escalável, despersonalizada e capaz de sustentar as relações comerciais de modo segmentado e no âmbito do negócio do grupo”;

“limitação da responsabilidade pessoal à sociedade” e “eventual inclusão de outros investidores ou parceiros no capital social”.

40. Referem, ainda, que outra das motivações não fiscais para a utilização de uma sociedade por quotas, para a prossecução de uma atividade, assentou na limitação da responsabilidade dos sócios, o que se traduz na imputação à sociedade das consequências dos atos por ela praticados.

41. Conforme anteriormente referido, o foco da análise não pode ser colocado na constituição da C..., mas no facto de esta sociedade ter sido introduzida num contrato, em relação ao qual não ofereceu qualquer valor acrescentado.

42. Portanto, não se questiona a sociedade em si, tendo sido legítima a sua constituição, bem como os objetivos apontados para esse efeito.

43. O que, efetivamente, se discute é a relação dos objetivos, concretamente o seu impacto, nos serviços objeto do contrato.

44. Estão em causa, a nosso ver, objetivos que não têm qualquer conexão com o contrato em si, concretamente com os serviços contratados. Dito de outro modo, não vislumbramos de que modo o cumprimento dos objetivos ou o não cumprimento dos mesmos promovia ou dificultaria, consoante o caso, o êxito do contrato com a D... .

45. Acresce referir que, está em causa o ano de 2020, sendo sobre este ano e a respetiva factualidade que os requisitos/elementos de que depende a aplicação da CGAA têm de ser analisados, independentemente do que ocorrer, na sociedade C..., nos anos seguintes.

46. Importa aqui enfatizar que a celebração e o cumprimento do contrato não dependiam da existência da sociedade (dependiam, sim, do know-how do 1.º reclamante e da mais valia que este acrescentava), sendo perfeitamente indiferente à D... a subcontratação do 1.º reclamante através da sociedade ou diretamente o 1.º reclamante.

47. Mais à frente, alegam os reclamantes que o legislador prevê um instituto jurídico (o regime da transparência fiscal, previsto no artigo 6.º do Código do IRC), que estabelece a desconsideração (tributária) da personalidade jurídica em termos fiscais, enumerando, de forma taxativa, as situações que consubstanciam o abuso de forma jurídica na ótica do legislador, estabelecendo uma presunção normativa de abuso e da qual decorre que a tributação deve ocorrer em sede de IRS e não de IRC.

48. Para os reclamantes, a aludida taxatividade do legislador, não pode deixar de representar um condicionamento à atuação da AT, nos casos que não se encontram previstos no regime da transparência fiscal, dado que se a lei detalha as situações passíveis de enquadramento no regime da transparência fiscal, a aplicação da CGAA a outras situações que não as plasmadas no artigo 6.º do Código do IRC consubstanciam uma utilização abusiva da própria cláusula.

49. Neste sentido, defendem que, se o legislador quisesse alargar o âmbito do regime da transparência fiscal, através da fixação de critérios mais abrangentes, não teria utilizado o regime vertido no artigo 6.º do Código do IRC. Teria, ao invés disso, desenhado a norma de modo a que fosse permitido incluir na mesma a situação dos reclamantes.

50. Nestes termos, não se encontrando a C... sujeita ao regime da transparência fiscal, torna-se, na sua perspetiva, inaceitável, admitir a interpretação de que o legislador pretendeu, com a CGAA, permitir a recondução de situações como a dos reclamantes para a esfera da transparência fiscal, desconsiderando a existência da sociedade e trazendo uma indeterminação abusiva àquele regime.

51. No que toca aos argumentos explanados em torno do regime da transparência fiscal, não acompanhamos os reclamantes, como de seguida, se demonstrará.

52. Importa começar por referir que os SIT não atuaram nos termos descritos pelos reclamantes, não tendo sido invocada a aplicação da CGAA para tributar a C... como se esta tivesse enquadrada no regime da transparência fiscal, apesar de não estarem observados os requisitos desse regime.

53. Estão em causa regimes (transparência fiscal e CGAA) que não são confundíveis, que têm regras próprias e objetivos distintos.

54. Uma coisa é o regime da transparência fiscal – que não se aplica à C... (por não se enquadrar em nenhuma das sociedades elencadas no artigo 6.º do Código do IRC) –, que se caracteriza genericamente pela imputação aos sócios da matéria coletável (ou de lucros/prejuízos fiscais no caso de se tratar de agrupamento complementar de empresas ou agrupamento europeu de interesse económico), determinada nos termos do Código do IRC, integrando o seu rendimento tributável para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso, ainda que não tenha havido distribuição de lucros.

55. Outra coisa é a aplicação da CGAA, que não deixa de poder ser aplicada se uma sociedade não está enquadrada no artigo 6.º do Código do IRC.
56. Deixa, sim, de poder ser aplicada no caso de não se encontrar cumprido algum dos requisitos/elementos que a lei prevê para esse efeito.
57. Sendo que, estando observados os requisitos/elementos cumulativos que possibilitam a aplicação da CGAA, esta não é afastada se a sociedade não se enquadra no âmbito do regime da transparência fiscal.
58. Até porque, da lei não resulta que a não aplicação do regime da transparência fiscal a uma sociedade impede a aplicação da CGAA.
59. Refira-se que, a aceitação da posição dos reclamantes levaria a que, para além das situações elencadas no artigo 6.º do Código do IRC, não se pudesse conceber a existência de construções abusivas ou artificiosas da personalidade coletiva tendo em vista a obtenção de vantagens fiscais indevidas.
60. Exemplificando, se a interposição de sociedade (por pessoa singular) – não enquadrável no artigo 6.º do Código do IRC – desprovida de qualquer substância económica num contrato estivesse arredada do âmbito da CGAA, ficaria sufragada a existência de uma profunda desigualdade tributária, proibida pela CRP, na medida em seria possível afastar a tributação em sede de IRS, onde funciona a tributação progressiva.
61. No limite, então ninguém em Portugal pagaria IRS através da tabela geral do Código do IRS e a tributação progressiva não passaria de uma miragem.
62. Bastaria interpor uma sociedade comercial em qualquer relação contratual pessoal, cumprindo tal sociedade uma função meramente formal.
63. Sem prejuízo, afigura-se de extrema relevância voltar a mencionar que não se critica a existência da sociedade que foi constituída, tendo sido, como anteriormente afirmámos, legítima a sua constituição e o seu enquadramento como sujeito passivo de IRC, ao abrigo do qual deve ser tributada, desconsiderando os rendimentos decorrentes do contrato entre a C... e a D... . O que merece discordância foi a sua inclusão nesse contrato sem lhe acrescentar qualquer valor.
64. Parece-nos inclusivamente seguro afirmar que:

- os serviços objeto do contrato foram prestados apesar da existência da sociedade e não por causa da sociedade e dos meios que a integram;

- retirando a parte em que a sociedade figura no contrato, nenhum elemento de conexão minimamente consistente se deteta além disso.

65. Em razão do acima exposto, entendemos que se verifica o elemento meio, não se afigurando de acolher a argumentação dos reclamantes em sentido contrário.

(...)

80. Estando cumpridos, como vimos, os demais elementos, encontra-se consequentemente observado o elemento sancionatório, que se traduz na ineficácia, no âmbito tributário, da artificial outorga contratual como prestadora de serviços da C..., considerando-se, em seu lugar, a realização das prestações de serviços por parte do 1.º reclamante, sujeita a tributação em sede de IRS, no âmbito da categoria B, nos termos do artigo 3.º do Código do IRS.

ii) da violação do princípio constitucional da liberdade económica

81. Neste âmbito, alegam os reclamantes que existe um entendimento pacífico na jurisprudência de que o artigo 38.º n.º 2 da LGT não pode deixar de ser interpretado em conformidade com a CRP, nomeadamente tendo em conta a liberdade de iniciativa económica e de gestão empresarial ali consagradas, concretamente no artigo 61.º n.º 1.

82. Ao contrário do que os reclamantes argumentam, com a aplicação da CGAA não se pretendeu impedi- los de prestar serviços através de uma sociedade comercial.

83. O que CGAA permitiu, no caso vertente, foi a reconstituição da tributação em conformidade com a situação real dos factos, afastando a tributação resultante da situação aparente criada pela celebração do contrato entre a C... e a D... .

84. Evidentemente, não está em causa a liberdade de iniciativa económica e de gestão empresarial.

85. O que o legislador reprova é o abuso das formas para alcançar vantagens fiscais indevidas.

86. É que o abuso da utilização de pessoa coletiva fora do seu objetivo natural e da razão justificativa da sua existência (neste caso, tendo como única intervenção real figurar no contrato com a D..., funcionando, portanto, como mero centro de imputação de obrigações fiscais e emissor/recetor de faturas)

- é censurado pelo legislador e, nessa medida, nunca se apresentará como uma via legitimamente à disposição dos contribuintes.

87. A utilização das chamadas “sociedades de apartado postal” podendo ser legítima na estruturação societária, é objeto de censura no domínio tributário quando tem um demonstrado intuito elisivo e, não por acaso, objeto da aplicação de normas antiabuso.

88. A esta luz, o caso em apreço, nos presentes autos, poderia ser um exemplo académico de utilização abusiva de sociedade comercial, cuja intervenção meramente formal e sem substância económica, possibilitou a obtenção de vantagens fiscais com prejuízo para o erário público, frustrando o princípio constitucional da tributação progressiva do rendimento pessoal, contemplada no n.º 1 do artigo 104.º da CRP.

iii) da desproporcionalidade da correção

89. Invocam os reclamantes que “ainda que a AT entenda que se deva proceder a uma correção fiscal e que o lucro tributável deva ser tributado na esfera do sócio maioritário (o Reclamante A), a verdade é que, não sendo aplicado o regime da transparência fiscal, o resultado fiscal pertence à sociedade, que é detida por mais quatro outros sócios”, pelo que sendo o 1.º reclamante detentor de 70% do capital social da C..., “no limite poderia ser tributado sobre a percentagem da sua participação, e não sobre a totalidade”.

90. Discordamos deste raciocínio dos reclamantes. Primeiramente, porque, em sede inspetiva, se desconsiderou a C... do âmbito do contrato com a D..., entendendo-se ser de tributar os rendimentos gerados por esse contrato na esfera de quem efetivamente prestou os serviços. De modo que, excluindo-se a sociedade, os rendimentos em causa não lhe dizem respeito, não relevando saber qual a participação do reclamante no capital social.

91. Por outro lado, tendo sido, conforme várias vezes já mencionado, o 1.º reclamante a prestar os serviços que geraram os rendimentos, a tributação ocorre na sua esfera pessoal, em IRS, e não na esfera dos demais sócios da C..., que não desenvolveram qualquer atividade, geradora de rendimentos, em decorrência do contrato.

(...)

§ VI. DA CONCLUSÃO

Face ao exposto, afigura-se de converter o projeto de DEFERIMENTO PARCIAL anteriormente notificado em decisão final, em conformidade com o teor do “quadro-síntese”

inserido na parte inicial da presente Informação, com todas as consequências legais, designadamente no que tange ao preceituado no artigo 163.º do Código de Procedimento Administrativo e, bem como, ao cumprimento do determinado pelo artigo 100.º da LGT. Afigura-se, ainda, que, em caso de Concordância Superior, se deve promover a notificação dos reclamantes, na pessoa do(s) seu(s) mandatário(s), nos termos estabelecidos nos artigos 35.º a 41.º, todos do CPPT, com todas as consequências legais.

É tudo quanto cumpre por ora informar.

À V. Superior Consideração.”

nnn) Notificados para exercer o direito de audição prévia, os Requerentes optaram por não o exercer, pelo que foram notificados da Decisão Final por carta registada em 02-10-2025, aceite nos CTT com o n.º: RL...PT que foi entregue em 03-10-2025; (cfr. doc. 1 junto com o PPA e site dos CTT).

ooo) A AT reconheceu que a liquidação de IRS n.º 2024 ... e a liquidação de juros compensatórios agravados (n.º 2024...) deviam ser alteradas por forma a «fazer corresponder ao seu valor base o valor do imposto que ficou por liquidar», que fixou em € 395.620,96.

ppp) A liquidação de juros compensatórios agravados n.º 2024 ..., no montante de € 201.912,72, teve como base €x405.715,09 e não €x395.592,20 (que corresponde ao valor da liquidação adicional de € 471.308,55, deduzido do valor da liquidação que já havia sido paga de € 75.716,35). Daí que, a AT tenha corrigido o cálculo dos juros compensatórios agravados alegadamente devidos em € 5.023,55, passando de € 201.912,72 para € 196.889,17.

qqq) Afirmam os Requerentes que: “No entanto, o que assumimos ter sido um lapso, a AT considerou como montante de IRS pago pela liquidação de IRS n.º 2023..., € 75.687,59 em vez do correto montante de € 75.716,35.” (cfr. art. 40 do PPA).

rrr) Afirmam os Requerentes que a “AT apenas reconheceu ser de corrigir o cálculo dos juros compensatórios agravados e não o cálculo dos juros compensatórios por retardamento da liquidação e por recebimento indevido”.

sss) Quanto ao pagamento da referida liquidação, os Requerentes efetuaram o pagamento parcial no montante de € 306.673,09 de imposto, e de € 197.199,97 de juros compensatórios, num total de € 503.873,06; (cfr. PPA e informação da Reclamação Graciosa).

ttt) A AT emitiu a liquidação de IRS n.º 2025 ..., que liquidou o montante de IRS de € 720.709,85, e que inclui o acerto de contas n.º 2025...; (cfr. doc. 13 junto com o PPA).

uuu) Liquidação que inclui juros compensatórios no valor de € 249.401,30; (cfr. doc. 13 junto com o PPA).

(Note-se que, na decisão da reclamação graciosa, a AT trocou os n.ºs ...032 e ...033 no mapeamento das três liquidações de juros compensatórios. A correspondência correta, atendendo ao doc. 8 junto com o PPA, é a seguinte:

- n.º 2024...: €52.302,50 (retardamento da liquidação);
- n.º 2024 ...: €209,64 (recebimento indevido);
- n.º 2024...: €201.912,72 (agravados/CGAA), corrigido em RG para €196.889,17, com redução de €5.023,55).

vvv) O Requerente no dia 19-03-2025, constitui hipoteca voluntária unilateral a favor da AT, do prédio urbano sito em ..., concelho de Albufeira descrito na Conservatória de Registo Predial de Albufeira sob o número ... da freguesia de ...—...— ...com a aquisição registada a seu favor sob a apresentação número oitenta e um, de onze de abril de dois mil e seis, atualmente inscrito na respetiva matriz sob o artigo ... da união das freguesias de... e ... (anteriormente sob o artigo ... da extinta freguesia de ...) com o valor patrimonial de € 461 572,39, para garantir a o pagamento de todas e quaisquer obrigações e responsabilidades em que o mesmo é executado e que corre os seus termos na UGC, sob o número ..., relativo a IRS do ano de 2020, (cfr. escritura pública – doc. 11 junto com o PPA).

www) Quanto ao valor da hipoteca, a RG refere €146.144,00 (hipoteca de 19-03-2025; PEF n.º ...2025...), enquanto o PPA referia €187.196,73, sendo o valor correto: €146.144,00, que reconcilia (€650.017,06 - €503.873,06); (cfr. o referido doc. 11 junto com o PPA).

4.2. Factos não provados

Com relevo para a decisão, o Tribunal Arbitral considera não provadas as seguintes proposições, todas elas afirmadas pela Autoridade Tributária como fundamento da aplicação da cláusula geral antiabuso:

- a)** que a sociedade C..., Lda. carecesse de estrutura ou de meios humanos e materiais para prestar os serviços faturados à D...;
- b)** que os serviços faturados à D... tenham sido prestados exclusivamente pelo Requerente, com absoluta exclusão de qualquer intervenção - direta ou indireta - dos demais sócios da C....
- c)** que a Requerente mulher não tenha prestado serviços à sociedade, ou que a sua intervenção fosse irrelevante para a formação do resultado;
- d)** que a participação nas reuniões havidas com a D... tenha sido assegurada exclusivamente pelo Requerente marido a título pessoal, ou que a intervenção da sociedade nessas reuniões fosse meramente nominal;
- e)** que a fatura de serviços de restauração emitida em nome da sociedade em 27 de janeiro de 2020 titulasse despesa de natureza pessoal do Requerente, por ter sido emitida no dia de aniversário da sócia;
- f)** que a viatura ligeira de passageiros registada em nome da sociedade tivesse sido afeta ao uso do Requerente para fins alheios à atividade societária, e que os respetivos encargos respeitassem a atividade por este exercida em nome individual.
- g)** que as contribuições para a Segurança Social registadas na contabilidade da sociedade correspondessem ao exercício, pelo Requerente marido, de atividade profissional em nome individual;
- h)** que a constituição da sociedade e a celebração, através dela, do contrato de prestação de serviços com a D... tenham tido por finalidade principal, ou por uma das suas finalidades principais, a obtenção de uma vantagem fiscal;
- i)** que a intervenção da sociedade como contraparte daquele contrato não fosse genuína, por não ser realizada por razões económicas válidas que reflitam a substância económica;
- j)** que a situação hipotética construída pela Autoridade Tributária no Quadro XXII do Relatório de Inspeção Tributária - tributação da totalidade dos rendimentos na categoria B do Requerente marido - seja economicamente equivalente à situação dos autos.

4.3. Fundamentação da matéria de facto

O juiz (ou o árbitro) não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria de facto alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa à decisão, tendo em conta a causa de pedir que suporta o pedido formulado, e decidir se a considera provada ou não provada (artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal decide de acordo com a convicção que forma a partir do exame e da avaliação dos meios de prova trazidos ao processo.

Quanto aos factos provados e não provados. A convicção do Tribunal formou-se a partir da prova documental junta aos autos e ao processo administrativo - em especial os dois contratos de 13 de maio de 2019, as certidões permanentes das sociedades, as faturas e o documento bancário, os elementos contabilísticos transcritos no Relatório de Inspeção Tributária, as liquidações e a demonstração de acerto de contas, a escritura de constituição de hipoteca e a informação n.º 2117-DJT/2025 -, bem como das posições assumidas pelas Partes, nos termos do artigo 110.º do CPPT. Indica-se, a par de cada facto, o meio de prova que o suporta.

O primeiro é a proximidade temporal entre a cessação de funções do Requerente marido, a constituição da sociedade e a celebração dos dois contratos de 13 de maio de 2019, bem como a coincidência dos respetivos prazos de pagamento. Estes factos estão demonstrados e não são controvertidos, e deles resulta que os dois contratos foram concebidos em conjunto e que a sociedade foi constituída pouco antes. Não resulta, porém, que a construção tenha sido dirigida à obtenção de uma vantagem fiscal: a sequência é igualmente compatível com a constituição de uma sociedade destinada a acolher a atividade que então se iniciava, explicação que os SIT não infirmam. A anterioridade de um facto relativamente a outro não demonstra a finalidade do primeiro.

O segundo é a resposta da D... à notificação que lhe foi dirigida ao abrigo do n.º 4 do artigo 59.º da LGT. Resulta do probatório que a Autoridade Tributária solicitou cópia do contrato, a identificação dos colaboradores envolvidos e a junção de memorandos, relatórios e atas, e que a D... remeteu o contrato e as faturas, identificou o A... como colaborador envolvido e respondeu “não aplicável” quanto aos entregáveis.

Não foi formulada qualquer pergunta sobre o modo de execução material dos serviços, sobre a intervenção de outras pessoas ou sobre a participação da sociedade. A resposta demonstra, por isso, que o Requerente marido foi o interlocutor da D...- o que nunca foi controvertido e é próprio de quem exerce a gerência -, mas não demonstra que os serviços tenham sido prestados por ele a título pessoal, com exclusão da sociedade. Quanto à ausência de entregáveis, é neutra num contrato de avença com remuneração fixa, não indexada ao volume ou à complexidade dos serviços, como o próprio Relatório regista.

O terceiro é o documento bancário relativo a uma das faturas, em cujo campo de notificação do beneficiário figuram o nome e o endereço de correio eletrónico pessoal do Requerente marido. O documento atesta a realização de uma transferência para conta titulada pela sociedade. A indicação de um contacto pessoal no campo destinado à notificação do beneficiário respeita à comunicação da transferência e não à titularidade do crédito, que é da sociedade, emitente da fatura e destinatária dos fundos. Dele não é possível extrair conclusão sobre quem executou materialmente os serviços.

Quanto às restantes proposições, a insuficiência de estrutura da sociedade [alínea a)] foi afirmada a partir da inexistência de pessoal ao serviço e de instalações próprias no exercício de 2020. Estes factos são próprios do primeiro exercício completo de atividade de uma sociedade de consultoria assente no capital intelectual dos seus sócios, e não foram confrontados com o objeto social, com a gerência efetiva, com as participações sociais detidas nem com a atividade desenvolvida em exercícios subsequentes. Acresce que a sociedade não só iniciou atividade própria, como constituiu sociedades participadas, incluindo uma SGPS, todas com atividade efetiva, e aumentou o número de clientes e o volume de faturação nos exercícios subsequentes, elementos que constavam dos registos contabilísticos disponíveis para consulta da Autoridade Tributária na data da inspeção. A omissão da análise dessa evolução é incompatível com a conclusão de que a sociedade carecia de estrutura ou que não prosseguia atividade económica real.

A irrelevância da intervenção da Requerente [alínea c)] não foi objeto de qualquer diligência instrutória: não lhe foi dirigida notificação, não foi inquirida, e o Relatório não a menciona senão para registar a inexistência de vínculo laboral formal. A inexistência de vínculo laboral,

numa sociedade de que é sócia e gerente, nada demonstra quanto à sua intervenção na atividade da sociedade.

A participação nas reuniões [alínea d)], a afetação da viatura ao uso pessoal [alínea f)] e o significado das contribuições para a Segurança Social [alínea g)] são conclusões que o Relatório enuncia sem indicar o elemento probatório de que as extrai. Quanto às reuniões, o próprio Relatório escreve que a sociedade nelas participou «necessariamente na pessoa de A...» - advérbio que assinala uma inferência, e não uma verificação. Quanto à viatura, a ausência de outras viaturas registadas em nome da sociedade não demonstra o uso pessoal da que está registada. Quanto às contribuições, o seu registo na contabilidade da sociedade é compatível com a qualidade de gerente e não revela, por si, atividade em nome individual.

A natureza pessoal do Requerente da despesa de restauração [alínea e)] foi extraída da coincidência entre a data da fatura e a data de aniversário da Requerente. A coincidência de datas é indício ténue, e a fatura foi emitida em nome da sociedade.

Uma fatura emitida em nome de um sujeito passivo só pode ser desconsiderada mediante alegação e prova da sua falsidade, material ou ideológica, ónus que incumbia à Autoridade Tributária e que não foi levado a cabo.

De mencionar que uma fatura é documento fiscalmente relevante, consubstanciando um “documento em papel ou em formato eletrónico que: i) contenha os elementos referidos nos artigos 36.º ou 40.º do Código do IVA, incluindo a fatura, a fatura simplificada e a fatura-recibo; ii) constitua um documento retificativo de fatura nos termos legais”, cfr. artigo 2.º, alínea c), do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro. Por definição, a fatura é emitida pelo fornecedor ou prestador de serviços sempre que esteja em causa a transmissão de bens ou a prestação de serviços, constituindo documento contabilístico que titula a operação. Nos termos do artigo 75.º, n.º 1, da LGT, presumem-se verdadeiros e de boa-fé os dados inscritos na contabilidade do sujeito passivo quando esta se encontra organizada de acordo com a legislação comercial e fiscal.

Enquanto documento fiscalmente relevante, uma fatura emitida em nome de um sujeito passivo só pode ser desconsiderada mediante alegação e prova da sua falsidade, material ou ideológica, ónus que incumbia à Autoridade Tributária, que não foi levado a cabo e que a AT não cumpriu.

A falta de genuinidade da construção [alínea i)] é, no Relatório, a conclusão das anteriores, e não proposição autonomamente fundada; não demonstrados os factos que a suportam, não pode dar-se por demonstrada.

A equivalência económica da hipótese do Quadro XXII [alínea j)] não pode ter-se por demonstrada, porquanto a hipótese aí construída — tributação da totalidade dos rendimentos na categoria B do Requerente — pressupõe precisamente aquilo que estava por provar: que a sociedade nada acrescentou e que a Requerente nada prestou. Acresce que o contrato foi celebrado com sociedade aberta, com ações admitidas à negociação em mercado regulamentado e, nessa medida, sujeita a mecanismos próprios de supervisão e de regulação externa, cuja formação e execução não dependiam da vontade unilateral da sociedade prestadora nem dos Requerentes.

As alíneas i) e j) dos factos não provados não constituem proposições autonomamente fundadas, resultando no RIT como conclusões dependentes de factos anteriores que não se demonstraram. Não estando provados os pressupostos de que dependem, tais conclusões não podem ter-se por demonstradas. A alegada falta de genuinidade da construção [alínea i)] é apenas a síntese das inferências precedentes, e não resultado de prova própria; não demonstrados os factos que a deveriam suportar, não pode ser considerada provada. A equivalência económica da hipótese do Quadro XXII [alínea j)] também não pode ser dada como demonstrada, porquanto a hipótese aí construída - tributação da totalidade dos rendimentos na categoria B do Requerente - pressupõe precisamente aquilo que estava por provar: que a sociedade nada acrescentou e que a Requerente nada prestou.

Acresce que o contrato foi celebrado com sociedade aberta, com ações admitidas à negociação em mercado regulamentado e, nessa medida, sujeita a mecanismos próprios de supervisão e de regulação externa, cuja formação e execução não dependiam da vontade unilateral da sociedade prestadora nem dos Requerentes. Finalmente, quanto à finalidade da construção [alínea h)], este Tribunal não dá como provadas as motivações subjetivas invocadas por qualquer das Partes: nem as alegadas pelos Requerentes quanto aos propósitos que teriam presidido à constituição da sociedade, nem as imputadas pela Autoridade Tributária quanto à finalidade fiscal da construção. Umas e outras são conclusões sobre estados de vontade, cuja demonstração exigiria

prova que não foi produzida. A diferença - decisiva - está em que o ónus de as demonstrar recaía, quanto às segundas, sobre a Autoridade Tributária.

Por todo o exposto, o Tribunal Arbitral considerou não provados os factos em causa, uma vez que as suposições subjetivas constantes do Relatório de Inspeção Tributária carecem de suporte factual demonstrado; em síntese, a prova constante dos autos, incluindo o RIT, não lhes confere valor probatório.

5. Matéria de direito

5.1. Delimitação das questões a decidir

Delimitam-se do seguinte modo as questões a decidir:

Tendo em conta a posição das Partes e a matéria de facto dada como assente, está em causa nos presentes autos a legalidade da aplicação da Cláusula Geral Antiabuso (CGAA), prevista no n.º 2 do artigo 38.º da Lei Geral Tributária (LGT), na redação introduzida pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, em sede de IRS relativo ao ano de 2020.

Os Requerentes impugnaram as liquidações emitidas pela Autoridade Tributária na sequência da aplicação da CGAA. Sendo o Relatório de Inspeção Tributária um ato instrumental e preparatório, não lesivo e, por isso, não impugnável autonomamente, as ilegalidades que lhe sejam imputadas são apreciadas na presente decisão, que tem por objeto imediato a decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa, na parte em que manteve os atos impugnados, e por objeto mediato as liquidações de IRS e de juros compensatórios emitidas na sequência do procedimento inspetivo.

Os Requerentes são duas pessoas singulares, casadas entre si, e a questão prende-se com os rendimentos auferidos pela sociedade C..., Lda., a título de retribuição dos serviços de consultoria prestados à D..., os quais a Autoridade Tributária e Aduaneira requalificou como rendimentos da categoria B do Requerente, por ter considerado que a interposição daquela sociedade foi artificiosa e feita com abuso das formas jurídicas.

Não é objeto do presente processo a liquidação de IRS n.º 2023 ..., resultante da declaração apresentada pelos Requerentes, nem a liquidação de IRC da sociedade C..., Lda., que não é parte nestes autos.

Como resulta do probatório, a AT assentou a aplicação da CGAA em factos que este Tribunal Arbitral deu como não provados, pelas razões expostas na fundamentação da matéria de facto.

5.2. Enquadramento legal, ónus da prova e dever de fundamentação

Face ao probatório, há que apreciar a fundamentação dos atos tributários constante do RIT e verificar, à luz do n.º 2 do artigo 38.º da LGT, se estão reunidos os pressupostos de aplicação da cláusula geral antiabuso.

Para esse efeito, a análise deve partir do princípio de que a fundamentação do ato tributário que determinou a aplicação da CGAA encontra-se circunscrita aos fundamentos expressamente nele consignados, bem como aos elementos para os quais o próprio ato remeta.

Com efeito, o processo arbitral tributário, enquanto meio alternativo ao processo de impugnação judicial, nos termos do n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, assume, à semelhança daquele, uma natureza de processo de mera legalidade, destinado a eliminar os efeitos decorrentes de atos tributários ilegais, mediante a respetiva anulação ou declaração de nulidade ou inexistência. É o que resulta do artigo 2.º do RJAT e dos artigos 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Deste modo, os atos tributários impugnados devem ser apreciados em função dos concretos fundamentos que determinaram a sua prática, não sendo admissível que a respetiva validade seja posteriormente sustentada através de uma fundamentação distinta daquela que foi oportunamente apresentada pela Administração Tributária.

Consequentemente, constatando o Tribunal Arbitral que a decisão administrativa assenta num fundamento ilegal ou insuficiente, não lhe compete substituir-se à Administração Tributária, procurando identificar ou reconstruir, a posteriori, outros fundamentos que pudessem, em abstrato, justificar a atuação administrativa.

Esta delimitação assume particular relevância no âmbito da aplicação da CGAA, uma vez que a demonstração dos respetivos pressupostos deve resultar da própria fundamentação do ato, não

podendo os elementos necessários à sua aplicação ser supridos ou reconstruídos posteriormente em sede judicial.

O n.º 2 do artigo 38.º da Lei Geral Tributária, na redação introduzida pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, consagra a cláusula geral antiabuso, determinando que *“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 na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas”*.

Acrescenta o n.º 3 do mesmo artigo que *“para efeitos do número anterior considera-se que: a) Uma construção ou série de construções não é genuína na medida em que não seja realizada por razões económicas válidas que reflitam a substância económica; b) Uma construção pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte”*.

A doutrina e a jurisprudência têm analisado a norma a partir da sua letra e do seu sentido, identificando cinco elementos fundamentais para aplicação da Cláusula Geral Antiabuso: o elemento-meio, o elemento-resultado, o elemento intelectual, o elemento normativo e o elemento sancionatório.

Destes elementos, um corresponde à própria estatuição da norma, enquanto os restantes quatro assumem a natureza de requisitos cumulativos, cuja verificação permite aferir, à semelhança de um verdadeiro teste de qualificação, se uma determinada atuação pode ser reconduzida a uma situação de planeamento fiscal abusivo.

No mesmo sentido, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (cfr. Acórdão de 07-06-2023, proferido no processo n.º 03285/11.3BEPRT) tem entendido que a aplicação da CGAA pressupõe a presença de cinco elementos. Ainda que o aresto tenha sido proferido a respeito da redação anterior à Lei n.º 32/2019, a grelha analítica dos cinco elementos mantém-se operativa na redação aplicável aos factos dos presentes autos, com as adaptações que o novo texto legal impõe e que adiante se explicitarão:

- “- o elemento meio, que respeita à via escolhida - ato ou negócio jurídico, isolado ou parte de uma estrutura de atos ou negócios jurídicos, sequenciais, lógicos e planeados, organizados de modo unitário – pelo contribuinte para obter o desejado ganho ou vantagem fiscal;*
- o elemento resultado, que tem a ver com a obtenção de uma vantagem fiscal, em virtude da escolha daquele meio, quando comparada com a carga tributária que resultaria da prática dos atos ou negócios jurídicos «normais» e de efeito económico equivalente;*
- o elemento intelectual, que exige que a escolha daquele meio seja «essencial ou principalmente dirigida [...] à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos» (artigo 38.º, n.º 2, da LGT);*
- o elemento normativo, que tem por sua função primordial distinguir os casos de elisão fiscal dos casos de poupança fiscal legítima, em consideração dos princípios de Direito Fiscal;*
- o elemento sancionatório, que, pressupondo a verificação cumulativa dos restantes elementos, conduz à sanção de ineficácia, no exclusivo âmbito tributário, dos atos ou negócios jurídicos tidos por abusivos, «efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas» (parte final do artigo 38.º, n.º 2, da LGT)”.*

No âmbito da jurisprudência arbitral, a matéria tem sido objeto de análise em decisões recentes, designadamente nos processos n.ºs 788/2025-T, 688/2025-T, 467/2025-T e 949/2025-T.

Pela clareza com que enquadra a questão, acompanha-se o entendimento sufragado na decisão proferida no processo n.º 949/2025-T, da qual se transcrevem os trechos com direta relevância para os presentes autos, suprimidas as notas de rodapé da decisão citada:

A figura da cláusula geral anti-abuso (“CGAA”) surgiu pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, sendo a redação do artigo 38.º, n.º 2 da LGT aplicável aos factos a que resultou das modificações introduzidas pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, que transpôs para o direito interno a Diretiva (UE) 2016/1164, do Conselho, de 12 de julho de 2016, (Diretiva ATAD). Esta Diretiva estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno aplicável aos contribuintes sujeitos ao imposto sobre as sociedades, incluindo a previsão de uma cláusula geral anti-abuso.

Está em causa, importa sublinhar, o “essential purpose” e não o “sole purpose”, tendo sido ultrapassada a conceção, refletida no caso Halifax, C-255/02, de que as operações, para serem

consideradas abusivas, tinham de ter o objetivo essencial (único) de obtenção de um benefício fiscal. Com efeito, considera-se agora bastante que as operações tenham como um dos principais objetivos a elisão fiscal (v. caso Foggia, C-126/10, com acórdão de 10 de novembro de 2011).

Desapareceu ainda a referência à natureza artificiosa ou fraudulenta, considerando-se duas hipóteses de construções ou séries de construções abusivas: i) as realizadas com abuso das formas jurídicas; e ii) as de natureza “não genuína”, com o alargamento dos fundamentos da CGAA nos termos do n.º 3 do artigo 38.º da LGT, que dispõe não serem como tal [genuínas] consideradas:

“(a) Uma construção ou série de construções não é genuína na medida em que não seja realizada por razões económicas válidas que reflitam a substância económica;

(b) Uma construção pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte.”

Elemento Resultado

Este elemento refere-se à ocorrência de uma vantagem fiscal pretendida que frustre o objeto ou finalidade do direito fiscal aplicável. Interessa salientar que desapareceu a referência a atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, de onde se retira que o legislador já não exige que se compare o negócio jurídico praticado pelo contribuinte com o “negócio jurídico normal” (i.e., que não é fiscalmente motivado). Assim, adianta-se, desde logo, que a parte do(s) RIT que refere este requisito não tem fundamento legal.

Elemento Intelectual

A motivação fiscal é o terceiro elemento constitutivo do abuso fiscal, reportando-se à intenção fiscal do contribuinte, que pratica os atos ou negócios dirigidos à vantagem fiscal. Já não se exige a essencialidade da motivação fiscal, somente que essa motivação constitua uma das principais finalidades, pelo que a CGAA passa a ser mais abrangente e fica mais ténue a linha divisória do negócio fiscalmente menos oneroso (que o sistema admite).

Ainda assim, julga-se que se deve continuar a exigir uma motivação fiscal especialmente qualificada, a qual não pode deixar de ser comprovada por recurso a elementos de prova objetivos como emana da regra procedimental constante do artigo 63.º do CPPT (em particular do seu n.º 3).

À Autoridade Tributária cabe o ónus de demonstrar e provar, face a uma determinada construção ou série de construções, que lhes presidiu, como uma das suas motivações principais, uma motivação de ordem fiscal (obtenção da vantagem fiscal do elemento resultado). Não se lhe exige, porém, que demonstre igualmente a inexistência de alguma outra motivação para lá dessa motivação fiscal.

De notar que a aplicação da CGAA deve revestir natureza excecional. Na verdade, os alicerces do sistema tributário, e do Estado de Direito em geral, reclamam o equilíbrio entre o princípio da igualdade tributária e da justiça na repartição dos encargos tributários, por um lado, e o pilar da segurança jurídica, por outro. A aplicação trivializada da CGAA fragiliza a previsível aplicação das normas jurídico-tributárias e o próprio sistema tributário ao invés de o fortalecer, pois abala de forma inevitável a confiança que os contribuintes repousam nas normas tributárias, substituindo o modelo de tributação assente em previsão legal, por uma tributação casuística de fonte administrativa ou judiciária, com os inerentes riscos de desvio do padrão da “rule of law”.

Atento o alargamento do âmbito e fundamentos da CGAA trazido pela Lei n.º 32/2019, afigura-se essencial como critério distintivo entre a construção abusiva e uma admissível via fiscalmente menos onerosa o elemento normativo, com a confirmação positiva de que a vantagem fiscal obtida frustra o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável e representa um inequívoco e flagrante contorno (abusivo) da lei fiscal.”

Adere este Tribunal Arbitral ao entendimento acabado de transcrever, com duas precisões metodológicas. A primeira: a grelha dos cinco elementos e o teste dos três pressupostos de matriz europeia não constituem sistemas alternativos, correspondendo o segundo, no essencial, aos elementos meio, intelectual e normativo do primeiro; é pela grelha dos cinco elementos que se ordena a exposição que segue. A segunda: tendo desaparecido do n.º 2 do artigo 38.º da LGT a referência a atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, não pode censurar-se a Autoridade Tributária por não haver construído o “negócio normal” comparável, aferindo-se antes o elemento resultado pela existência de uma diferença objetiva de carga fiscal favorável ao contribuinte.

5.3. Apreciação

Assentando a decisão na circunstância de não terem ficado demonstrados os factos de que depende a aplicação da cláusula geral antiabuso, não se procede à apreciação autónoma do preenchimento de cada um dos elementos em que a doutrina e a jurisprudência decompõem aquela cláusula, nem à refutação, uma a uma, das inferências extraídas pelos Serviços de Inspeção Tributária - matéria já mencionada na fundamentação da matéria de facto. A economia da fundamentação resulta, pois, de opção assumida: não tendo a Requerida cumprido o ónus que sobre si recaía, fica prejudicado o juízo de subsunção, que pressuporia a prévia fixação dos factos a subsumir.

Em síntese, e com base na factualidade assente, entende este Tribunal Arbitral que a Autoridade Tributária não fez a prova, que sobre si recaía, dos factos de que depende a aplicação da cláusula geral antiabuso, tendo fundado a sua decisão em inferências extraídas dos factos que descreve e que por estes não são impostas.

Com efeito, a Autoridade Tributária limita-se a retirar inferências dos factos que descreve, as quais, no entender deste Tribunal Arbitral, não são aptas a demonstrar que a construção adotada tenha sido essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos, nem que o resultado obtido frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, nos termos exigidos pelos n.ºs 2 e 3 do artigo 38.º da LGT.

Descrever não é o mesmo que provar.

Nos termos do n.º 2 do artigo 38.º da LGT e do n.º 3 do artigo 63.º do CPPT, cabe à Autoridade Tributária descrever o negócio jurídico celebrado ou o ato jurídico realizado e a sua verdadeira substância económica; indicar os elementos que demonstrem que a celebração do negócio ou a prática do ato tiveram por finalidade evitar a tributação que seria devida em caso de negócio ou ato de substância económica equivalente; e descrever os negócios ou atos de substância económica equivalente aos efetivamente celebrados ou praticados e as normas de incidência que se lhes aplicam.

Impõe-se, a este propósito, uma precisão. A alínea b) do n.º 3 do artigo 63.º do CPPT passou a referir-se à “finalidade principal ou uma das finalidades principais” de obter uma vantagem fiscal não conforme com o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, acompanhando a alteração introduzida pela Lei n.º 32/2019 ao artigo 38.º da LGT. Todavia, a apreciação a realizar nos presentes autos não depende da verificação desse elemento teleológico, mas sim da

análise do cumprimento do ónus da prova, que recai sobre a Autoridade Tributária nos termos do artigo 74.º da LGT. E, quanto a este ponto, o RIT assenta em inferências não sustentadas na matéria de facto, elaboradas pelos SIT, que não impõem nem sugerem as conclusões nele formuladas, revelando uma insuficiente averiguação factual por parte da AT. Não tendo a AT logrado demonstrar qualquer facto que sustente a aplicação da CGAA prevista no artigo 63.º do CPPT, ficou, assim, demonstrado que o conteúdo do RIT não assenta em factos, mas em construções dedutivas sem suporte probatório, determinando simultaneamente o incumprimento do ónus da prova (artigo 74.º LGT) e a violação do dever de fundamentação imposto pelos artigos 77.º da LGT e 268.º, n.º 3 da Constituição. Assim, o dever de fundamentação não se mostra cumprido.

Resulta do probatório que a AT se limita a retirar inferências da descrição de factos relativas à atividade profissional do Requerente e das sociedades de que é sócio, sem, contudo, provar a veracidade dessas suposições, quanto aos rendimentos obtidos em 2020 e à atividade da sociedade C..., Lda., constituída em 2019 e que continua em exercício, com aumento do número de clientes na data da realização do procedimento de inspeção. O conjunto dessas inferências não encontra suporte na matéria de facto apurada.

Tais inferências configuram erro sobre os pressupostos de facto, por assentarem em conclusões que os factos apurados não impõem, e determinam a violação do dever de fundamentação, por não explicitarem de modo lógico a passagem do facto conhecido à conclusão dele extraída.

Cabendo à Autoridade Tributária o ónus exclusivo de demonstrar os factos constitutivos do direito que se arroga (artigo 74.º, n.º 1, da LGT), a substituição da prova material por juízos de intenção ou por conjeturas dita o incumprimento desse ónus, o que inquina os atos de liquidação por erro sobre os pressupostos de facto e por falta de fundamentação.

Não recaindo sobre os Requerentes o ónus de demonstrar a substância da sociedade, sempre se dirá que os autos revelam elementos que se opõem à sua qualificação como veículo dela desprovido: um objeto social amplo, constante da respetiva certidão permanente; gerência efetiva; a detenção de participações sociais noutras entidades; e a celebração, em exercícios posteriores, de contratos com terceiros sem qualquer ligação à D... . A circunstância de, no

exercício em análise, a faturação se concentrar num único cliente é própria do início de qualquer atividade e não permite, por si só, a conclusão de artificialidade.

Acresce que o procedimento inspetivo teve por objeto exclusivamente o exercício de 2020, não resultando dos autos que a Autoridade Tributária haja promovido correções de idêntica natureza quanto aos demais exercícios em que a mesma estrutura operou ao abrigo do mesmo contrato - circunstância que, não sendo por si só decisiva, retira consistência à tese de uma construção concebida, desde a origem, para a obtenção de uma vantagem fiscal.

Não desconhece o Tribunal Arbitral a jurisprudência arbitral que, em situações de interposição societária de serviços com forte componente pessoal, concluiu pela aplicação da CGAA, designadamente as decisões proferidas nos processos n.ºs 860/2021-T, 232/2025-T e 719/2025-T. Sucede que em todas elas se apurou a inexistência de qualquer estrutura ou atividade autónoma da sociedade e a impossibilidade material de os serviços serem prestados por outrem, matéria que nos presentes autos se não mostra demonstrada - tendo ainda a primeira daquelas decisões sido tirada com voto de vencido precisamente quanto à suficiência da prova da artificialidade. Já nas decisões proferidas nos processos n.ºs 21/2022-T e 44/2022-T, em que se apurou substância económica na sociedade interposta, se concluiu em sentido oposto, que é o que aqui se impõe.

Não é ainda de esquecer que a opção por constituir uma sociedade e por prestar serviços através dela, em vez de os prestar a título individual, corresponde a uma via que o ordenamento jurídico franqueia e que o legislador fiscal conhece e regula, designadamente através do regime da transparência fiscal do artigo 6.º do Código do IRC. Não é a cláusula geral antiabuso o instrumento próprio para estender esse regime a situações que o legislador dele não quis fazer constar - o que não dispensaria, de todo o modo, a demonstração dos pressupostos de que a cláusula depende, e que é o que aqui falta.

Em síntese, não se verificaram fundamentos para sustentar a aplicação da cláusula geral antiabuso ao caso concreto. Assim, devem ser eliminados da ordem jurídica os atos tributários praticados com base nessa aplicação, relativos aos rendimentos obtidos pelo Requerente no exercício de 2020, impugnados no presente processo, com todas as legais consequências.

5.4. Das questões prejudicadas

Procedendo o pedido principal de anulação dos atos impugnados por não verificação dos pressupostos da cláusula geral anti abuso, ficam prejudicadas, nos termos do n.º 2 do artigo 608.º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, as demais questões suscitadas pelas Partes.

Assim sucede, desde logo, com o pedido subsidiário de abatimento à coleta de IRS do montante de IRC suportado pela sociedade, formulado ao abrigo do artigo 95.º-A do CPPT, o qual pressupunha a manutenção das liquidações impugnadas; e bem assim com a questão da imputação integral, e não proporcional à participação social detida, dos rendimentos requalificados.

O mesmo se diga do pedido relativo aos juros compensatórios majorados previstos no n.º 6 do artigo 38.º da LGT: anulados os atos de liquidação de IRS, ficam sem objeto as liquidações de juros compensatórios que neles assentam, as quais são igualmente anuladas por consequência, sem necessidade de apreciar a natureza sancionatória da majoração ou a existência de culpa dos Requerentes.

Ficam, por idêntica razão, prejudicadas as questões de constitucionalidade suscitadas pelos Requerentes.

6. Do cancelamento da garantia e da indemnização por garantia indevidamente prestada

Os Requerentes peticionam o cancelamento da garantia constituída para suspensão do processo de execução fiscal e a indemnização pelos encargos suportados e a suportar com a sua prestação e manutenção.

Quanto ao primeiro, a anulação dos atos de liquidação impugnados determina a extinção da dívida exequenda e, por consequência, do processo de execução fiscal instaurado para a sua cobrança, ficando a garantia sem objeto. O cancelamento é, assim, consequência legal da procedência do pedido, a operar pela Requerida em execução da presente decisão.

Quanto ao segundo, dispõe o n.º 1 do artigo 53.º da LGT que o devedor que, para suspender a execução, ofereça «garantia bancária ou equivalente» será indemnizado, total ou parcialmente, pelos prejuízos resultantes da sua prestação, sendo o respetivo regime processual o do artigo 171.º do CPPT.

A garantia prestada nos presentes autos consistiu em hipoteca voluntária. Ora, é entendimento firmado, tanto na jurisprudência dos tribunais tributários como na jurisprudência arbitral - de que é exemplo a decisão proferida no processo n.º 167/2021-T, precisamente a propósito de hipoteca voluntária -, que a referência legal a “garantia bancária ou equivalente” não abrange garantias de natureza diversa, que não comportam a estrutura de custo periódico que justifica a previsão indemnizatória, ficando o eventual ressarcimento remetido para os meios comuns. Improcede, por isso, o pedido de indemnização pelos encargos com a prestação e manutenção da hipoteca voluntária.

7. Do reembolso do imposto pago e dos juros indemnizatórios

Em virtude da procedência do pedido de pronúncia arbitral, há lugar ao reembolso das quantias indevidamente pagas, em conformidade com o disposto nos artigos 24.º do RJAT e 100.º da LGT, aplicável ex vi da alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, pois tal é essencial para «restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado».

Importa, contudo, precisar o objeto da condenação. O montante de € 644.993,50 corresponde ao valor atribuído à causa e não à quantia efetivamente paga. Resulta da matéria de facto assente que os Requerentes procederam ao pagamento parcial da liquidação impugnada, no montante de € 306.673,09 a título de imposto e de € 197.199,97 a título de juros compensatórios, num total de € 503.873,06, e que, quanto ao remanescente, obtiveram a suspensão do processo de execução fiscal mediante a constituição de hipoteca voluntária. O reembolso tem por objeto as quantias efetivamente pagas.

Importa ainda qualificar o vício. A anulação dos atos impugnados não assenta em vício de forma nem em ilegalidade de natureza orgânica ou formal, mas em erro sobre os pressupostos de facto: a Autoridade Tributária praticou os atos partindo de uma factualidade que não se demonstrou. Trata-se, pois, de erro imputável aos serviços para efeitos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT. Nos termos daquele preceito, são devidos juros indemnizatórios quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

O artigo 43.º da LGT estabelece uma presunção da existência de um prejuízo para o contribuinte e de responsabilidade da Autoridade Tributária pelo mesmo, independentemente de qualquer alegação ou prova dos danos sofridos, não se exigindo a demonstração de culpa concreta, mas apenas que da atuação da Administração tenha resultado o pagamento de quantia que não seria devida se o ato ilegal não tivesse sido praticado.

Os juros indemnizatórios destinam-se a compensar o contribuinte pelo prejuízo provocado com o pagamento da quantia indevidamente liquidada pelo ato tributário declarado ilegal, o que decorre do princípio constitucional da responsabilidade do Estado e demais entidades públicas, previsto no artigo 22.º da Constituição.

Estando em causa liquidação oficiosa emitida na sequência de procedimento inspetivo, e não autoliquidação ou retenção na fonte, o erro é imputável à Autoridade Tributária desde a prática do ato, não sendo criado pela decisão da reclamação graciosa - que, aliás, foi de deferimento parcial expresse. Os juros são, por isso, contados desde a data de cada pagamento indevido até à data do processamento da respetiva nota de crédito, nos termos do n.º 5 do artigo 61.º do CPPT.

Reconhece-se, assim, aos Requerentes o direito a juros indemnizatórios, calculados à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º, n.ºs 2 a 5, do CPPT, do artigo 559.º, n.º 1, do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril, sobre as quantias efetivamente pagas e contados desde a data dos respetivos pagamentos até à data do processamento da nota de crédito.

8. Decisão

Nos termos e pelos fundamentos expostos, acorda este Tribunal Arbitral Coletivo em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, com exceção do referido na alínea e);
- b) Anular a decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2025..., na parte em que manteve os atos de liquidação impugnados;
- c) Anular a liquidação de IRS n.º 2024 ..., relativa ao exercício de 2020, e a liquidação de IRS n.º 2025 ... que a substituiu na sequência da reclamação graciosa, bem como as liquidações de

juros compensatórios n.ºs 2024..., 2024 ... e 2024 ..., esta última na redação resultante da reclamação graciosa;

d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir aos Requerentes as quantias por estes pagas, no montante de € 306.673,09 a título de imposto e de € 197.199,97 a título de juros compensatórios, num total de € 503.873,06;

e) Julgar improcedente o pedido de indemnização pelos encargos suportados com a prestação e a manutenção da garantia - hipoteca voluntária;

f) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios sobre as quantias referidas em d), contados desde a data dos respetivos pagamentos até à data do processamento da nota de crédito;

g) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

9. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 644.993,50, indicado pelos Requerentes sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

10. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **9.486,00** nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 10 de setembro de 2026

Os Árbitros

(Regina de Almeida Monteiro - Presidente)

(Miguel Tomé de Medeiros - Adjunto)

(Pedro Guerra Alves - Adjunto)