

D – Tribunais Arbitrais Tributários (*)

89. IRS – Cláusula geral antiabuso – Juros indemnizatórios e indemnização por garantia indevida

A questão central apreciada no processo arbitral n.º 234/2014-T, de 16/9/2014, prendia-se com a aplicação da cláusula geral antiabuso em sede de IRS.

No caso em apreço nos autos, “o ato que a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu implicar abuso para efeitos da cláusula geral antiabuso que está conexas com a liquidação de IRS impugnada (...) é apenas o ato de transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima que, em face do regime vigente em 2009, evitou que fossem tributadas as mais-valias que seriam tributadas se fossem transmitidas quotas da sociedade por quotas”.

O Tribunal Arbitral, na esteira de SALDANHA SANCHES⁽¹⁾, começou por distinguir planeamento fiscal legítimo de planeamento fiscal ilegítimo. Com efeito, «o planeamento fiscal legítimo “consiste numa técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que, por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais”; enquanto o planeamento fiscal ilegítimo “consiste em qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das oerações fiscais de um determinado sujeito passivo”».

Assim, dentro do quadro do planeamento fiscal podemos «distinguir as situações em que o sujeito passivo atua *contra legem*, *extra legem* e *intra legem*. Quando este “atua *contra legem*, a sua atuação é frontal e inequivocamente ilícita, pois infringe diretamente a lei fiscal, e configura uma fraude fis-

cal⁽²⁾ passível, inclusive, de ser objeto de censura contraordenacional ou criminal”. Já a “atuação *extra legem* ocorre quando o sujeito passivo aproveita de forma abusiva a lei para chegar a um resultado fiscal mais favorável, pese embora este não a violar diretamente”. Este adota “um comportamento que tem como finalidade exclusiva ou principal contornar uma ou várias normas jurídico-fiscais, de modo a conseguir a redução ou a supressão do encargo fiscal”⁽³⁾. Sendo que dessa ou dessas normas jurídico-fiscais se deve detetar uma tentativa de contornar «uma clara intenção de tributar afirmada pelos princípios estruturantes do sistema»⁽⁴⁾. Neste âmbito, o Tribunal Arbitral esclareceu ainda que «este tipo de atuação é comumente designada de “fraude à lei fiscal”, mas, conforme alerta SALDANHA SANCHES, pretendendo melhor ilustrar e distinguir estas situações das de fraude fiscal, também designada de “evitação abusiva de encargos fiscais”, “evitação fiscal abusiva” ou ainda “elisão fiscal”»⁽⁵⁾.

Assim, de acordo com o mesmo Tribunal Arbitral, “[s]ó se afigura legítima – e, assim, planeamento fiscal legítimo ou não abusivo – a atuação *intra legem*”.

Com efeito, “a obtenção de uma poupança fiscal não constitui um comportamento proibido pela lei, desde que a actuação não se enquadre na *supra* referida atuação *extra legem*”⁽⁶⁾.

O Tribunal Arbitral reconheceu que a doutrina e a jurisprudência têm vindo a desconstruir a letra da norma prevista no art. 38.º da LGT, “apontando cinco elementos, correspondendo um dos elementos à estatuição da norma, os restantes quatro afiguraram-se requisitos cumulativos que permitem aferir

(*) Textos integrais das decisões arbitrais disponíveis em www.caad.org.pt.

(1) Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 21.

(2) Cfr. Ac. do TCA Sul de 15/2/2011, P. 4255/10.

(3) Cfr. JÓNATAS MACHADO e NOGUEIRA DA COSTA, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, Coimbra, 2009, pp. 340-341.

(4) Cfr. SALDANHA SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal*, cit., p. 181.

(5) Cfr. SALDANHA SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal*, cit., pp. 21-23; ainda o citado Ac. do TCA Sul de 15/2/2011, P. 4255/10.

(6) Cfr. SALDANHA SANCHES, *Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal, As Duas Constituições – Nos Dez Anos da Cláusula Geral Antiabuso*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pp. 49-50. Cfr., também, PAULO MARQUES, *Elogio do Imposto*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pp. 360-364.

– como se de um teste se tratasse – quanto à verificação de uma atividade caracterizável como um planeamento fiscal abusivo” (7), a saber:

(i) “elemento meio, que diz respeito à via livremente escolhida – acto ou negócio jurídico, isolado ou parte de uma estrutura de actos ou negócios jurídicos sequenciais, lógicos e planeados, organizados de modo unitário – pelo contribuinte para obter o desejado ganho ou vantagem fiscal” (8);

(ii) «elemento resultado, que contende com a obtenção de uma vantagem fiscal, em virtude da escolha daquele meio, quando comparada com a carga tributária que resultaria da prática dos actos ou negócios jurídicos “normais” e de efeito económico equivalente» (9);

(iii) «elemento intelectual, que exige que a escolha daquele meio seja “essencial ou principalmente dirigid[a] [...] à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos” (art. 38.º, n.º 2, da LGT), ou seja, que exige não a mera verificação de uma vantagem fiscal, mas antes que se afira, objetivamente, se o contribuinte “pretende um acto, um negócio ou

uma dada estrutura, apenas ou essencialmente, pelas prevalecentes vantagens fiscais que lhe proporcionam”» (10);

(iv) «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, sendo que só nos casos em que se demonstre uma intenção legal contrária ou não legitimadora do resultado obtido se pode falar naquela”» (11); e, por fim,

(v) «elemento sancionatório, que, pressupondo a verificação cumulativa dos restantes elementos, conduz à sanção de ineficácia, no exclusivo âmbito tributário, dos actos 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 art. 38.º, n.º 2, da LGT)».

O Tribunal Arbitral sublinhou, ainda, que apesar desta desconstrução, «a análise dos elementos não pode ser estanque, pois, como realça COURINHA, “a fixação de um elemento pode, na prática, depender de um outro”, pelo que estes “não deixarão com frequência [...] de auxiliar-se mutuamente”» (12).

Assim, e da subsunção dos factos provados no caso em apreço, o Tribunal Arbitral concluiu pela não verificação dos pressupostos de aplicação da cláusula geral antiabuso e pela consequente procedência do pedido de pronúncia arbitral na parte em que era pedida a anulação da liquidação adicional de IRS.

No mesmo processo foi ainda pedido o pagamento de juros indemnizatórios e a indemnização por garantia indevida. No que respeita a estes dois pedidos, ainda que o Tribunal Arbitral se tenha julgado competente para os apreciar, os mesmos não mereceram provimento por, no caso em apreço, os requerentes não terem feito “prova de ter pago a

(7) Ou seja, a uma “actuação planeada do contribuinte que se traduz num comportamento aparentemente lícito, geradora de uma vantagem fiscal não admitida pelo ordenamento tributário” (cfr. GUSTAVO LOPES COURINHA, *Cláusula Geral Antiabuso no Direito Tributário: Contributos para a sua Compreensão*, Coimbra, Almedina, 2009, pp. 15-17 e 163-165; bem como o já referenciado Ac. do TCA Sul de 15/2/2011, P. 4255/10, conclusões XIII e XIV).

(8) Como decorre da seguinte parte do art. 38.º, n.º 2, da LGT: “actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos”.

(9) Tal decorre do seguinte segmento do art. 38.º, n.º 2, da LGT: “redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios”. Decorre ainda do art. 63.º, n.º 3, alíneas a) e b), do CPPT, na redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30/12, que exigem que a Administração tributária inclua na sua fundamentação, respetivamente, “a descrição do negócio jurídico celebrado ou do acto jurídico realizado e dos negócios ou actos de idêntico fim económico, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam” e “a demonstração de que a celebração do negócio jurídico ou prática do acto jurídico foi essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em caso de negócio ou acto com idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais”.

(10) Cfr. GUSTAVO LOPES COURINHA, *Cláusula Geral Antiabuso no Direito Tributário: Contributos para a sua Compreensão*, cit., p. 180.

(11) Cfr. Cfr. GUSTAVO LOPES COURINHA, *Cláusula Geral Antiabuso no Direito Tributário: Contributos para a sua Compreensão*, cit., p. 211.

(12) Cfr. Cfr. GUSTAVO LOPES COURINHA, *Cláusula Geral Antiabuso no Direito Tributário: Contributos para a sua Compreensão*, cit., p. 165. Identicamente, SALDANHA SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal*, cit., p. 170, que aponta uma “relação de conexão e interdependência em relação aos requisitos exigidos pela lei”.

quantia liquidada”, nem ter ficado provado que os requerentes tivessem prestado uma garantia para suspender uma execução fiscal conexonada com a quantia liquidada que era objeto do processo.

90. IRC – Preços de transferência – Princípio de plena concorrência – Ónus da prova

No processo arbitral n.º 300/2013-T, de 22/9/2014, o Tribunal Arbitral pronunciou-se, entre outras questões, sobre a conformidade com o princípio da plena concorrência da venda de créditos da requerente a uma empresa do mesmo grupo, com uma desvalorização de cerca de 83,3% face ao preço praticado na compra feita pela requerente a uma empresa terceira, tendo as duas operações ocorrido no mesmo dia.

Em causa nos autos estaria, assim, a questão de saber se nessa transação teriam sido “usados termos e condições idênticos aos que seriam, em condições normais de mercado, contratados, aceites e praticados entre entidades independentes”.

Para o efeito, o Tribunal Arbitral começou por analisar o regime dos preços de transferência em que a requerida fundou as correções aritméticas de IRC em crise nos autos, designadamente o disposto no art. 58.º do CIRC (na versão em vigor à data dos factos e que corresponde ao atual art. 63.º do mesmo diploma) e no n.º 1 do art. 1.º da Portaria n.º 1446-C/2001, de 21/12.

Com a previsão do regime dos preços de transferência, o Tribunal Arbitral considera que o legislador pretendeu “que as operações entre entidades que mantenham relações especiais – (...) – sejam objeto de tributação tal como se elas fossem protagonizadas por entidades totalmente independentes entre si”. Concluindo ser “forçoso reconhecer que a especialidade das relações entre dois agentes económicos pode impor termos e condições que apenas se justifiquem em razão dela. Portanto, pretende-se com o regime dos preços de transferência que a tributação dessas operações se faça com base nos valores que seriam acordados em situações normais de mercado, dando-se à Administração tributária a possibilidade de fazer as correções que entenda necessárias ao lucro

tributável de um sujeito passivo de modo a que esse resultado, para efeitos exclusivamente tributários, seja o que devia ser em condições normais de mercado, expurgando-o, assim, dos efeitos fiscais imputáveis à especialidade das relações entre os contraentes”.

Mais referiu que “[p]ara que não se violem os princípios da legalidade e da capacidade contributiva, ambos com dignidade constitucional, é necessário que a intervenção corretiva da Administração tributária preencha os requisitos de que depende a aplicação do regime dos preços de transferência, a saber ⁽¹³⁾:

- A existência de relações especiais entre os contraentes de determinada transação;
- O estabelecimento, entre esses contraentes, de termos e condições diferentes dos que seriam normalmente acordados entre entidades não relacionadas;
- O reconhecimento de que a especialidade das relações dos contraentes é a causa adequada dos termos e condições efetivamente praticados na transação”.

Concluindo que “este regime assenta, simplificando, em dois princípios basilares: o da plena concorrência e o da comparabilidade”.

Nas palavras do Tribunal Arbitral, o princípio da plena concorrência “postula que as empresas especialmente relacionadas, na definição dos preços das suas transações, devem seguir os mesmos pressupostos que seriam seguidos por empresas independentes, nas condições e práticas normais de mercado” ⁽¹⁴⁾. Já o princípio da comparabilidade, por seu turno, sugere o confronto do preço praticado entre empresas especialmente relacionadas e o que, supostamente, seria praticado entre empresas independentes ⁽¹⁵⁾. Este princípio, nos termos do n.º 2 do art. 58.º do CIRC, impõe a adoção pelo

⁽¹³⁾ Cfr., ainda que com ligeira diferença, ELISABETE LOURO MARTINS, *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, Coimbra Editora/Wolters Kluwer Portugal, 2010, p. 198 e segs.

⁽¹⁴⁾ RUI DUARTE MORAIS, “Preços de transferência – O sistema fiscal no fio da navalha”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 2, n.º 1, p. 142.

⁽¹⁵⁾ RUI DUARTE MORAIS, “Preços de transferência – O sistema fiscal no fio da navalha”, *cit.*, p. 137.

sujeito passivo do “método ou métodos susceptíveis de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade” entre essas operações».

Em face do exposto, o Tribunal Arbitral sustentou que «para determinar o preço de plena concorrência, a Administração tributária tem de aplicar um dos métodos previstos no então art. 58.º do CIRC e regulados pela Portaria a que fizemos referência, nomeadamente o do preço comparável, que deveria sobrepor-se a todos os outros, por ser, em tese, o mais fiável e fidedigno, já que “requer o grau mais elevado de comparabilidade com incidência tanto no objeto e demais termos e condições da operação como na análise funcional das entidades intervenientes”, como se pode ler no n.º 1 do art. 6.º da Portaria. Dir-se-ia, aliás, não poder haver comparabilidade mais credível do que aquela que repousa na existência de duas transações ocorridas no mesmo dia, sobre o mesmo objeto, uma entre entidades independentes e outra entre entidades relacionadas».

Assim, “a aplicação do regime dos preços de transferência, visando a correcção aritmética do lucro tributável de um sujeito passivo, não dispensa a demonstração de que os termos e condições contratados, aceites e praticados numa determinada transação entre entidades relacionadas seriam outros caso essa mesma operação houvesse sido praticada entre entidades independentes, em condições normais de mercado”.

No fundo, como refere o Tribunal Arbitral, “é necessário, por um lado, evidenciar que os termos e condições acertados entre entidades relacionadas não correspondem aos que resultariam da transparência do mercado aberto e, por outro, é imperioso deixar provado que seriam outros os termos e condições praticados por entidades independentes, em situações normais de mercado”.

Mais sustentando que “a aplicação do regime dos preços de transferência não se pode bastar com a mera demonstração de ter havido uma transação entre entidades relacionadas e uma outra, tida como comparável, entre entidades não relacionadas. E a impossibilidade que aqui se defende resulta da necessidade de serem preenchidos os requisitos, todos, de que depende a aplicação do regime em apreço. É preciso demonstrar, sim, que foram, numa determi-

nada operação entre entidades relacionadas, praticados termos e condições diferentes dos que foram (ou seriam) usados em operação comparável, realizada entre entidades não relacionadas”.

E o Tribunal Arbitral acrescentou, ainda, que para além do exposto “é preciso provar que os termos e condições praticados entre entidades relacionadas não foram os que seriam usados em situações normais de mercado, o que implica, salvo melhor opinião, um duplo juízo: por um lado, sobre os termos e condições efetivamente praticados e, por outro, sobre os termos e condições que se crê deverem ser usados como referência”. Esforço probatório que o Tribunal Arbitral considerou “pertence[r] à requerida”⁽¹⁶⁾.

Nas palavras do Tribunal Arbitral, “[c]abe na verdade à requerida, no caso vertente, demonstrar que se acham reunidos todos os requisitos de que depende a aplicação deste regime, nos termos do n.º 1 do art. 74.º da Lei Geral Tributária”.

Em abono da sua tese, o Tribunal Arbitral invocou o Ac. do STA de 1/6/2005, P. 228/05.

No caso em apreço, a requerida não logrou satisfazer o ónus probatório que lhe incumbia, o que determinou a procedência do pedido de pronúncia arbitral com a consequente anulação das liquidações impugnadas, com todas as consequências legais.

DULCE NETO

(Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo)

PAULA CADILHE

(Jurisprudência do Tribunal Central Administrativo Norte e do Tribunal Central Administrativo Sul)

TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA (*)

(Jurisprudência dos Tribunais Arbitrais Tributários)

⁽¹⁶⁾ ELISABETE LOURO MARTINS, *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, cit., pp. 209 e segs., com referência a numerosa jurisprudência que vai no sentido do que defendemos.

(*) Com a colaboração de Jorge Lopes de Sousa.