

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 779/2014-T**

**Tema: IS – Verba 17.1 da TGIS; Utilização de crédito**

Processo n.º 779/2014-T

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. José Luís Ferreira e Dr. Paulo Lourenço, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 30-01-2015, acordam no seguinte:

### **1. Relatório**

A..., S.A., NIPC ..., e A1..., S.A., NIPC ..., apresentaram um pedido de constituição do tribunal arbitral colectivo, nos termos do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”) visando a anulação das seguintes liquidações de Imposto do Selo:

Em nome da **A..., S.A.** as liquidações

- n.º ..., relativa ao ano de 2009, no valor de € 32.745,39;
- n.º ..., relativa ao ano de 2010, no valor de € 23.142,91 ;
- n.º ..., relativa ao ano de 2011, no valor de € 23.066.79.

Em nome da **A1..., S.A.** as liquidações

- n.º ..., relativa ao ano de 2009, no valor de € 39.197,31;
- n.º ..., relativa ao ano de 2010, no valor de € 31.070,14;
- n.º ..., relativa ao ano de 2011, no valor de € 31.219,29.

As Requerentes pedem ainda a restituição das quantias pagas (respectivamente € 74.497,16 e € 90.738,40), acrescidas de juros indemnizatórios, contados desde 20-12-2013.

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira**.

Os Requerentes optaram pela não designação de árbitro.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

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 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 30-01-2015.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Em reunião de 16-04-2015, procedeu-se à produção de prova testemunhal.

Na mesma reunião, as Partes produziram alegações orais.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

## **2. Matéria de facto**

### **2.1. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) Nos anos de 2009 a 2011, a Primeira Requerente, A..., SA., deu de empréstimo à sociedade AA..., SGPS, SA., as seguintes quantias:

- Em 31-03-2009, a quantia de € 3.525.000,00;
  - Em 30-06-2009, a quantia de € 600.000,00;
  - Em 31-01-2010, a quantia de € 3.320.000,00;
  - Em 20-10-2011, a quantia de € 200.000,00;
  - Em 31-10-2011, a quantia de € 170.000,00;
- b) Quando da realização do primeiro dos referidos empréstimos, a AA... — SGPS, SA. era credora da primeira Requerente, no montante de € 125.000,00.
- c) A AA... – SGPS. SA. procedeu aos seguintes pagamentos, não tendo sido especificado a que mútuos se referiam:
- Em 30-09-2009, a quantia de € 526.000,00;
  - Em 31-03-2010, a quantia de 2.400.000,00;
- d) A Primeira Requerente, A ... SA., deu de empréstimo a B... as seguintes quantias:
- Em 31-08-2008, a quantia de € 415.000,00;
  - Em 30-09-2008, a quantia de € 415.000,00;
  - Em 31-10-2008, a quantia de € 415.000,00;
  - Em 30-11-2003, a quantia de € 415.000,00;
- e) B... procedeu ao pagamento de € 1.660.000,00, em 31-01-2010, tendo, assim, reembolsado na totalidade os empréstimos.
- f) A Primeira Requerente, A..., SA., deu de empréstimo a C... as seguintes quantias:
- Em 31-08-2008, a quantia de € 415.000,00;
  - Em 30-09-2008, a quantia de € 415.000,00;
  - Em 31-10-2008, a quantia de € 415.000,00;
  - Em 30-11-2008, a quantia de € 415.000,00;
- g) C... procedeu ao pagamento de € 1.660.000,00, em 31-01-2010, tendo, assim, reembolsado na totalidade os empréstimos;
- h) A Segunda Requerente, A1..., SA., deu de empréstimo à sociedade AA... — SGPS, SA., as seguintes quantias:
- Em 13-03-2009, a quantia de € 725,000,00;
  - Em 31-03-2009, a quantia de € 2.810.000,00;
  - Em 31-01-2010, a quantia de € 4.630.000,00;

- i) A AA... — SGPS, SA. procedeu aos seguintes pagamentos, não tendo sido especificado a que mútuos se referiam:
- Em 30-09-2009, a quantia de € 526.000,00;
  - Em 31-03-2010, a quantia de € 1.600.000,00;
- j) A Primeira Requerente, A..., SA., deu de empréstimo a B... as seguintes quantias:
- Em 31-08-2008, a quantia de € 415.000,00;
  - Em 30-09-2008, a quantia de € 415.000,00;
  - Em 31-10-2008, a quantia de € 415.000,00;
  - Em 30-11-2008, a quantia de € 415.000,00;
- k) B... procedeu ao pagamento de € 1.660,000,00, em 31-01-2010, tendo, assim, reembolsado na totalidade os empréstimos;
- l) A Primeira Requerente, A..., SA., deu de empréstimo a C... as seguintes quantias:
- Em 31-08-2008, a quantia do € 415.000,00;
  - Em 30-09-2008, a quantia de € 415.000,00;
  - Em 31-10-2008, a quantia de € 415.000,00;
  - Em 3-11-2008, a quantia de € 415,000,00;
- m) C... procedeu ao pagamento de € 1.660.000,00, em 31-01-2010, tendo, assim, reembolsado na totalidade os empréstimos.
- n) A Segunda Requerente, C..., SA., deu de empréstimo à sociedade AA... — SGPS, SA., as seguintes quantias:
- Em 13-03-2009, a quantia de € 725.000,00;
  - Em 31-03-2009, a quantia de € 2.810.000,00;
  - Em 31-01-2010, a quantia de € 4.630.000,00;
- o) A AA... – SGPS, SA. procedeu aos seguintes pagamentos, não ficando especificado a que mútuos se referiam tais pagamentos:
- Em 30-09-2009, a quantia de € 526.000,00;
  - Em 31-03-2010, a quantia de € 1.600.000,00;
- p) A Segunda Requerente, C... , SA., deu de empréstimo a B... as seguintes quantias:
- Em 30-06-2008, a quantia de € 1,900.000,00;
  - Em 31-07-2008, a quantia de € 415.000,00;

- q) B... procedeu ao pagamento de € 2.315.000,00, em 31-01-2010, tendo, assim, reembolsado na totalidade tais empréstimos;
- r) A Segunda Requerente, A1..., SA., deu de empréstimo a C... as seguintes quantias:
- Em 30-06-2008. a quantia de € 1.900.000,00;
  - Em 31-07-2008. a quantia de € 415.000,00;
- s) C... procedeu ao pagamento de € 2.315.000,00, em 31-01-2010, tendo, assim, reembolsado na totalidade tais empréstimos;
- t) A Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu a uma acção de inspecção interna à Requerente A..., S.A, relativa aos anos de 2009, 2010 e 2011, na sequência da Ordem de Serviço n.ºs OI2013 ..., OI2013 ... e OI2013 ...;
- u) Nessa inspecção foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

**EM SEDE DE IMPOSTO DE SELO**

*Conforme relatado no ponto anterior deste relatório, nos anos de 2009, 2010 e 2011, o contribuinte foi credor do seu principal acionista, a AA... SGPS, SA – NIF ..., bem como dos seus administradores e acionistas maioritários da AA... SGPS, nos seguintes montantes (ver anexo n.º 1);*

	31-12-2009	31-12-2010	31-12-2011
<b>Empréstimos concedidos</b>			
AA... SGPS	3.474.000	4.394.000	4.764.000
B...	1.660.000	0	0
C...	1.660.000	0	0
	<b>6.794.000</b>	<b>4.394.000</b>	<b>4.764.000</b>

*Ora, dispõe o Código do Imposto de Selo (CIS) que "O imposto do selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral,..." (art. 1.º, n.º 1 do C IS) e "17.1 Pela utilização de crédito, sob a forma de fundos, mercadorias e outros valores, em virtude da concessão de crédito a qualquer título exceto nos casos referidos na verba 17.2, incluindo a cessão de créditos, o factoring e as operações de tesouraria quando envolvam qualquer tipo*

*de financiamento ao cessionário, aderente ou devedor, considerando-se, sempre, como nova concessão de crédito a prorrogação do prazo do contrato – sobre o respetivo valor, em função do prazo... 17.1.4 Crédito utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outra forma em que o prazo de utilização não seja determinado o determinável, sobre a média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante o mês, divididos por 30 – 0,04%" (Verba 17 da Tabela Geral do Imposto de Selo).*

*Assim, tratando-se de um crédito utilizado sob a forma de conta-corrente, sem prazo determinado para reembolso, este deve ser tributado em imposto de selo à taxa mensal de 0,04%.*

*Por outro lado, o art. 2.º, n.º 1, al. b) dispõe que são sujeitos passivos do imposto as "Entidades concedentes do crédito...", ou seja, era obrigação da sociedade A..., SA proceder à liquidação e entrega nos cofres do Estado do imposto incidente sobre estas operações.*

*De acordo com o art.º 41.º do CIS, o pagamento do imposto compete aos sujeitos passivos que, por conjugação com o art.º 23.º do CIS, é a entidade identificável do art.º 2.º do CIS, consistindo esse pagamento na entrega ao Estado do imposto arrecadado, através do acto de liquidação, do qual também é responsável. Por outro lado, o encargo do imposto recai sobre as entidades identificáveis nos termos do art.º 3.º do CIS – o titular do interesse económico – sendo estas as que, por repercussão, suportam efectivamente o imposto liquidado pelos sujeitos passivos.*

*É de ressaltar que estas operações, de acordo com o disposto no art. 7.º, al. g) do CIS, encontram-se isentas quando "efectuadas em benefício da sociedade gestora de participações sociais que com ela se encontrem em relação de domínio ou de grupo" desde que por um prazo não superior a um ano. Ora, conforme demonstrado de seguida, estas operações tiveram um prazo superior a um ano.*

*Quanto ao facto gerador, a alínea g) do art.º 5.º do CIS dispõe que se considera verificado "Nas operações de crédito, no momento em que forem realizadas ou, se o crédito for utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outro meio em que o prazo não seja determinado nem determinável, no*

*último dia de cada mês". No caso em concreto, a obrigação será constituída no último dia de cada mês, por o prazo não ser determinado nem determinável.*

*O apuramento do imposto de selo não liquidado e não entregue, por períodos de imposto, foi efetuado no mapa que consta em anexo5, de acordo com as regras previstas na verba 17 da TGIS.*

*Resumidamente, os montantes de imposto de selo em falta nos cofres do Estado são de*

	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
<b>Imposto de selo em falta</b>	<b>€ 28.353,60</b>	<b>€ 20.723,20</b>	<b>€ 21.420,36</b>

- v) A 1.<sup>a</sup> Requerente A..., S.A. foi notificada para exercer o direito de audição sobre o Projecto de Relatório da Inspeção Tributária, mas não o exerceu;
- w) Na sequência da inspeção à A..., S.A, a Autoridade Tributária e Aduaneira elaborou as seguintes liquidações de Imposto do Selo:
- n.º 2013 ..., datada de 09-07-2013, relativa ao ano de 2009, no valor de € 32.745,39, incluindo € 4.391,79 de juros compensatórios, com data limite de pagamento de 18-09-2013, que é indicada na citação efectuada no processo de execução fiscal com o n.º ... (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
  - n.º 2013 ..., datada de 09-07-2013, relativa ao ano de 2010, no valor de € 23.142,91, incluindo € 2.419,71 de juros compensatórios, com data limite de pagamento de 18-09-2013, que é indicada na citação efectuada no processo de execução fiscal com o n.º ... (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
  - n.º 2013 ..., datada de 09-07-2013, relativa ao ano de 2011, no valor de € 23.066,79, incluindo € 1.646,43 de juros compensatórios, com data limite de pagamento de 18-09-2013, que é indicada na citação efectuada no processo de execução fiscal com o n.º ... (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- x) A 1.<sup>a</sup> Requerente A..., S.A. apresentou reclamação graciosa das liquidações atrás referidas, que teve o n.º ... 2014 ..., e foi indeferida por despacho de 23-05-2014

- (documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- y) Em 26-06-2014, a 1.ª Requerente A..., S.A. interpôs recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa (documento n.º 9, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- z) A Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu a uma acção de inspecção interna à 2.ª Requerente A1..., S.A., relativa aos anos de 2009, 2010 e 2011, na sequência da Ordem de Serviço n.ºs OI2013 ..., OI2013 ... e OI2013 ...;
- aa) Nessa inspecção foi elaborado o Relatório da Inspecção Tributária que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

### III.2. EM SEDE DE IMPOSTO DE SELO

*Conforme relatado no ponto anterior deste relatório, nos anos de 2009, 2010 e 2011, o contribuinte foi credor do seu principal acionista, a AA... SGPS, SA – NIF ..., bem como dos seus administradores e acionistas majoritários da AA... SGPS, nos seguintes montantes:*

	31-12-2009	31-12-2010	31-12-2011
<b>Empréstimos concedidos</b>			
AA... SGPS	3.009.000	6.039.000	6.039.000
B...	2.315.000	0	0
C...	2.315.000	0	0
	<b>7.639.000</b>	<b>6.039.000</b>	<b>6.039.000</b>

*Ora, dispõe o Código do Imposto de Selo (CIS) que "O imposto do selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral,..." (art. 1.º, n.º 1 do CIS) e "17.1 Pela utilização de crédito, sob a forma de fundos, mercadorias e outros valores, em virtude da concessão de crédito a qualquer título exceto nos casos referidos na verba 17.2., incluindo a cessão de créditos, o factoring e as operações de tesouraria quando envolvam qualquer tipo de financiamento ao cessionário, aderente ou devedor, considerando-se, sempre, como nova concessão de crédito a prorrogação do prazo do contrato – sobre o respetivo valor, em função do prazo... 17.1.4 Crédito utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outra forma em que o prazo de*



*utilização não seja determinado ou determinável, sobre a média mensal obtida através de soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante o mês, divididos por 30 – 0,04%" (Verba 17 da Tabela Geral do Imposto de Selo).*

*Assim, tratando-se de um crédito utilizado sob a forma de conta-corrente, sem prazo determinado para reembolso, este deve ser tributado em imposto de selo à taxa mensal de 0,04%.*

*Por outro lado, o art. 2.º, n.º 1, al. b) dispõe que são sujeitos passivos do imposto as "Entidades concedentes do crédito...", ou seja, era obrigação da AI..., SA proceder à liquidação e entrega nos cofres do Estado do imposto incidente sobre estas operações.*

*De acordo com o artº 41º do CIS, o pagamento do Imposto compete aos sujeitos passivos que, por conjugação com o art.º 23.º do CIS, é a entidade identificável do art.º 2.º do CIS, consistindo esse pagamento na entrega ao Estado do imposto arrecadado, através do acto de liquidação, do qual também é responsável.*

*Por outro lado, o encargo do imposto recai sobre as entidades identificáveis nos termos do artº 3.º do CIS — o titular do interesse económico — sendo estas as que, por repercussão, suportam efectivamente o imposto liquidado pelos sujeitos passivos.*

*É de ressaltar que estas operações, de acordo com o disposto no art. 7.º, al. g) do CIS, encontram-se isentas quando "efectuadas em benefício da sociedade gestora de participações sociais que com ela se encontrem em relação de domínio ou de grupo" desde que por um prazo não superior a um ano. Ora, conforme demonstrado de seguida, estas operações tiveram um prazo superior a um ano.*

*Quanto ao facto gerador, a alínea g) do art.º 5.º do CIS dispõe que se considera verificado "Nas operações de crédito, no momento em que forem realizadas ou, se o crédito for utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outro meio em que o prazo não seja determinado nem determinável, no último dia de cada mês". No caso em concreto, a obrigação será constituída no último dia de cada mês, por o prazo não ser determinado nem determinável.*

*O apuramento do imposto de selo não liquidado e não entregue, por períodos de imposto, foi efetuado no mapa que consta em anexo5, de acordo com as regras previstas na verba 17daTGIS.*

*Resumidamente, os montantes de imposto de selo em falta nos cofres do Estado são de:*

	2009	2010	2011
<b>Imposto de selo em falta</b>	€ 33.916,26	€ 27.834,94	€ 28.987,20

bb) A 2.<sup>a</sup> Requerente A1..., S.A. foi notificada para exercer o direito de audição sobre o Projecto de Relatório da Inspeção Tributária, mas não o exerceu;

cc) No decurso de ambas as acções inspectivas, a Autoridade Tributária e Aduaneira dirigiu a cada uma das Requerentes uma notificação, nos termos que constam do documento n.º 11, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que, além do mais, se refere o seguinte:

*«(...) por este meio NOTIFICADO, para no prazo de 8 dias, remeter a estes serviços (morada em rodapé), os seguintes elementos:*

- Extrato contabilístico dos anos 2008, 2009, 2010 e 2011 da conta 231 - Empréstimos bancários, bem como cópia dos documentos de suporte dos lançamentos nesta conta.*

- Cópia dos documentos de suporte dos lançamentos na conta 25511 (POC) / 266 (SNC), nos anos 2009, 2010 e 2011, bem como comprovativos dos movimentos nas contas bancárias (documento bancário ou extrato bancário).*

- Cópia dos contratos relativos aos empréstimos a sociedade AA... SGPS, SA, ou no caso de não existirem, informação da finalidade destes empréstimos» ( <sup>1</sup> );*

dd) As Requerentes responderam às notificações referidas através do documento que cujas cópias constam de fls. 26 e 95 do processo administrativo, cujos teores se dão como reproduzidos, de que se referem, além do mais, o seguinte:

<sup>1</sup> Embora só tenha sido junto pelas Requerentes o documento, relativo à notificação da A..., S.A., as Requerentes referem no artigo 54.º do pedido de pronúncia arbitral que os pedidos foram dirigidos a ambas. No entanto, do processo administrativo, relativo às duas inspecções, constam duas cópias de uma mesma carta em nome apenas da A..., S.A, com que, eventualmente, terão sido enviados os documentos relativos às duas inspecções, pois são diferentes os documentos bancários que acompanharam cada uma dessas cópias.

«Conforme solicitado junto enviamos:

• *Extratos contabilísticos dos anos 2009, 2010 e 2011 da conta 231 (POC)/251 (SNC), bem como cópia de alguns dos documentos de suporte dos lançamentos. A conta 231 não foi movimentada no ano de 2008.*

• *Extratos contabilísticos dos anos de 2009, 2010 e 2011 da conta 255 (POC)/266 (SNC), bem como cópia dos extratos bancários para os mesmos documentos.*

*Relativamente ao ponto três trata-se de uma gestão integrada dos recursos financeiros do grupo».*

ee) Na sequência da inspecção à A1..., S.A., a Autoridade Tributária e Aduaneira elaborou as seguintes liquidações de Impostos do Selo:

– n.º 2013 ..., datada de 08-07-2013, relativa ao ano de 2009, no valor de € 39.197,31, incluindo € 5.281,05 de juros compensatórios, com data limite de pagamento de 18-09-2013, que é indicada na citação efectuada no processo de execução fiscal com o n.º ... (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

– n.º 2013 ..., datada de 08-07-2013, relativa ao ano de 2010, no valor de € 31.070,14, incluindo € 3.235,20 de juros compensatórios, com data limite de pagamento de 18-09-2013, que é indicada na citação efectuada no processo de execução fiscal com o n.º ... (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

– n.º 2013 ..., datada de 08-07-2013, relativa ao ano de 2011, no valor de € 31.219,29, incluindo € 2.232,09 de juros compensatórios, com data limite de pagamento de 18-09-2013, que é indicada na citação efectuada no processo de execução fiscal com o n.º ... (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

ff) A 2.ª Requerente A1..., S.A. apresentou reclamação graciosa das liquidações atrás referidas, que teve o n.º ... 2014 ..., e foi indeferida por despacho de 23-05-2014 (documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- gg) Em 26-06-2014, a 2.<sup>a</sup> Requerente A1..., S.A. interpôs recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa (documento n.º 10, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- hh) A Administração Tributária apurou nas inspecções tributárias que «*a necessidade de financiar a AA... SGPS e os acionistas desta sociedade, resulta de transações de participações sociais entre antigos e novos acionistas da AA... SGPS, nos anos de 2007 e 2008*»;
- ii) Em 20-12-2013, as Requerentes pagaram as quantias liquidadas, sem juros compensatórios, ao abrigo das facilidades concedidas pelo Decreto-Lei n.º 151-A/2013, de 31 de Outubro (documentos n.ºs 12 a 17 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- jj) Relativamente a nenhum dos empréstimos referidos foi efectuado contrato escrito;
- kk) Os recursos hierárquicos referidos não foram decididos até 21-11-2014, data em que as Requerentes apresentaram o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

## **2.2. Factos não provados**

Não se provou que a duração dos empréstimos das Requerentes à AA... SGPS, S.A., tivesse sido acordada em 12 anos, nos momentos em que foram acordados os empréstimos.

As testemunhas inquiridas referiram que os sócios das duas sociedades Requerentes, B... e C..., lhes disseram que esses empréstimos teriam prazo de 12 anos.

O facto de o artigo 1143.º do Código Civil exigir documentos escritos e escritura pública para mútuos dos valores dos que se referem na matéria de facto, não obsta a que, para efeitos fiscais, se considerem relevantes os contratos verbais, o que, aliás, nem sequer é controvertido no presente processo. O artigo 38.º, n.º 1, da LGT fornece suporte inequívoco para este entendimento, ao estabelecer que «*a ineficácia dos negócios jurídicos*

*não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes».*

Mas, nestes casos de negócios que não observam a forma legalmente exigida, a respectiva prova para lhes atribuir relevância para efeitos fiscais tem de ser feita pelos outros meios gerais de prova admissíveis em direito, como se prevê no artigo 115.º, n.º 1, do CPPT.

Sendo assim, esses outros meios gerais de prova serão admissíveis para prova de tudo o que se refere a esses negócios, não sendo de afastar a relevância da prova testemunhal, que é um dos mais importantes e frequentemente utilizados meios de prova admissíveis em direito.

Porém, no caso em apreço, a prova proporcionada pelos depoimentos das duas testemunhas é uma mera prova «*por ouvir dizer*», que é o expoente máximo da fragilidade da prova testemunhal, sendo mesmo proibida em direito processual penal, quando as pessoas que disseram o que outras ouviram dizer não estão impedidas de o dizerem directamente ao Tribunal (artigo 129.º do Código de Processo Penal).

Por outro lado, não foi dada pelas referidas testemunhas qualquer explicação para ter sido acordado, *ab initio*, um prazo para os empréstimos e o facto de alguns deles terem sido pagos total ou parcialmente muito antes não corrobora, antes infirma, a correspondência desse prazo à realidade.

Para além disso, não se pode deixar de ter em conta que o facto de todos os empréstimos terem sido celebrados entre entidades que mantêm entre si relações especiais, como definidas no n.º 4 do artigo 63.º do CIRC, não justifica, à face da lei, uma maior informalidade na prova das operações entre elas, pois quando a existem relações desse tipo, são legalmente exigidas **acentuadas obrigações probatórias** da generalidade dos requisitos dessas operações, como evidencia no n.º 6 do mesmo artigo.

Neste contexto, não pode deixar de se concluir que a escassa prova produzida sobre o prazo acordado para os empréstimos, não pode considerar-se convincente.

### **2.3. Fundamentação da fixação da matéria de facto**

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e no Relatório da Inspeção Tributária que consta do processo administrativo, não havendo controvérsia sobre eles.

### **3. Matéria de direito**

Está em causa no presente processo a interpretação e aplicação da alínea g) do artigo 5.º do Código do Imposto do Selo, sendo relevante também a sua alínea l) e da verba 17.1.1, 17.1.2., 17.1.3 e 17.1.4. da Tabela Geral do Imposto do Selo que estabelecem o seguinte:

#### **Artigo 5.º do Código do Imposto do Selo**

##### **Nascimento da obrigação tributária**

*A obrigação tributária considera-se constituída:*

*(...)*

*g) Nas operações de crédito, no momento em que forem realizadas ou, se o crédito for utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outro meio em que o prazo não seja determinado nem determinável, no último dia de cada mês;*

*(...)*

*l) Sem prejuízo do disposto na alínea seguinte, nos restantes casos, na data da emissão dos documentos, títulos e papéis ou da ocorrência dos factos;*

#### **Tabela Geral do Imposto do Selo, na redacção anterior à Lei n.º 12-A/2010, de 28 de Agosto**

*17. Operações financeiras:*

17.1 *Pela utilização de crédito, sob a forma de fundos, mercadorias e outros valores, em virtude da concessão de crédito a qualquer título, incluindo a cessão de créditos, o factoring e as operações de tesouraria quando envolvam qualquer tipo de financiamento ao cessionário, aderente ou devedor, considerando-se, sempre, como nova concessão de crédito a prorrogação do prazo do contrato - sobre o respectivo valor, em função do prazo:*

17.1.1 *Crédito de prazo inferior a um ano - por cada mês ou fracção..... 0,04%*

17.1.2 *Crédito de prazo igual ou superior a um ano .....0,50%*

17.1.3 *Crédito de prazo igual ou superior a cinco anos ..... 0,60%*

17.1.4 *Crédito utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outra forma em que o prazo de utilização não seja determinado ou determinável, sobre a média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante o mês, divididos por 30 ..... 0,04%*

### **3.1. Questão do erro na qualificação dos jurídica dos contratos**

As Requerentes imputam às liquidações impugnadas vício por erro na qualificação dos jurídica dos contratos, por a Autoridade Tributária e Aduaneira ter entendido que se trata de contratos de conta-corrente.

Na verdade, a Autoridade Tributária e Aduaneira faz essa afirmação em ambos os relatórios das inspecções, dizendo que se está perante «*crédito utilizado sobre a forma de conta-corrente*».

Mas, mais adiante, também em ambos os relatórios, acaba por dizer que «*no caso em concreto, a obrigação será constituída no último dia de cada mês, por o prazo não ser determinado nem determinável*».

Esta referência a «*o prazo não ser determinado nem determinável*» como fundamento das correcções proposta, no que concerne aos momentos da constituição das obrigações, revela que a Autoridade Tributária e Aduaneira estava a reportar-se à parte da alínea g) do n.º 5 que estabelece que a obrigação tributária se considera constituída, que «*nas operações de crédito, no momento em que forem realizadas ou, se o crédito for utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outro meio em que o prazo não seja determinado nem determinável, no último dia de cada mês*».

Na verdade, como se vê pelo texto desta norma, a expressão «*o prazo não seja determinado nem determinável*» reporta-se apenas à parte desta alínea que refere a «*qualquer outro meio*», pressupondo-se que os dois meios especificamente indicados, a conta corrente e o descoberto bancário, já terão essas características.

Por isso, interpretando os relatórios das inspecções tributárias, é de concluir que, depois de se considerar que as operações constituíam contratos de conta corrente, se passou a fundamentar o acto naquela referência a *qualquer outro meio*, substituindo a qualificação inicial ou, pelo menos cumulando com a primeira uma nova qualificação jurídica alternativa.

Com efeito, se a Autoridade Tributária e Aduaneira entendesse que era por se tratar de conta corrente que a obrigação de constituía no último dia de cada mês, a expressão que naturalmente deveria utilizar era «*a obrigação será constituída no último dia de cada mês por se tratar de conta corrente*».

Assim, tem de se concluir que o fundamento das liquidações é o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira de que as operações em causa se enquadram no conceito de «*qualquer outro meio em que o prazo não seja determinado nem determinável*» ou, pelo menos, este é também um dos fundamentos da aplicação da verba n.º 17.1.4.

Sendo assim, a incorrecta qualificação inicial como «*crédito utilizado sob a forma de conta corrente*» não tem relevância para invalidar as liquidações, pois quando um acto



de tributário tem mais que um fundamento, cada um deles com potencialidade para, só por si, assegurar a legalidade de um acto tributário é irrelevante que um deles seja ilegal, pois «o tribunal, para anular ou declarar a nulidade da decisão questionada, emitida no exercício de actividade vinculada da Administração, não se pode bastar com a constatação da insubsistência de um dos fundamentos invocados, pois só após a verificação da improcedência de todos eles é que o tribunal fica habilitado a invalidar o acto» ( <sup>2</sup> )

Por isso, uma vez que as operações em causa, se o seu prazo não for determinado nem determinável e não se enquadrarem nos conceitos de conta corrente e descoberto bancário, serão forçosamente abrangidos pela qualificação *residual* «qualquer outro meio», não haverá vício susceptível de invalidar o acto derivado daquela qualificação inicial dos contratos como conta corrente, só podendo existir vício, quanto a esta matéria, se os contratos não forem qualificáveis como «*meio em que o prazo não seja determinado nem determinável*».

Por isso, terá de se passar a apreciar a segunda questão que é a de saber qual o momento a atender para apurar se, em contratos de crédito, o prazo é determinado ou determinável, para efeito daquela alínea g) do artigo 5.º do CIS e também da verba 17.1.4 da Tabela Geral do Imposto do Selo, em que se refere a taxa aplicável a «*crédito utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outra forma em que o prazo de utilização não seja determinado ou determinável*».

### **3.2. Questão do determinabilidade do prazo de utilização dos créditos e violação do dever de investigação**

---

<sup>2</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10-5-2000, processo n.º 39073, publicado em Apêndice ao Diário da República de 09-12-2002, página 4229.

Na mesma linha, pode ver-se o acórdão do acórdão do Pleno do Supremo Tribunal Administrativo de 28-10-2004, processo n.º 28055, em que se entendeu que «*tendo o acto contenciosamente impugnado uma pluralidade de fundamentos, a invalidade de um deles não obsta a que o tribunal conheça dos restantes e só no caso de concluir pela invalidade de todos eles pode e deve julgar o acto nulo ou anulável*».

Os créditos abrangidos pela verba 17.1.4. da TGIS não são necessariamente créditos de curta duração: a taxa é que é igual à créditos de curta duração, mas não decorre do texto desta norma qualquer limite temporal.

Na verdade, o pressuposto da aplicação da taxa prevista nesta verba 17.1.4. não é a duração reduzida do crédito, como sucede na verba 17.1.1., mas sim a não determinação nem determinabilidade do prazo da utilização de crédito.

No caso em apreço, não resulta da prova produzida que os créditos tivessem prazos *determinados*, pelo que o enquadramento na verba 17.1.4 dependerá de os seus prazos não serem *determináveis*.

A tese das Requerentes é, em suma, a de que o juízo sobre a determinabilidade do prazo da utilização dos créditos pode ser efectuado a todo o tempo; designadamente, relativamente aos créditos que já foram reembolsados, as Requerentes entendem, em suma, que a duração era determinável através da constatação *a posteriori* da duração que vieram a ter e, quanto aos que ainda não estão reembolsados, a duração determinável é, pelo menos, duração correspondente ao período já decorrido.

Esta tese não é compatível com o regime da constituição das obrigações de Imposto do Selo que resulta das referidas alíneas g) e l) do artigo 5.º do Código do Imposto do Selo.

Com efeito, nas operações de crédito, a obrigação constitui-se ou no último dia de cada mês [nos casos enquadráveis na alínea g)] ou «*na data da emissão dos documentos, títulos e papéis ou da ocorrência dos factos*», [nas situações enquadráveis na alínea l)], já que esta última norma tem campo de aplicação residual, abrangendo todas as outras situações de incidência de Imposto do Selo não previstas nas anteriores alíneas do mesmo artigo.

Sendo assim, no caso em apreço, em que não houve emissão de quaisquer documentos, título ou papéis, as obrigações de imposto ou se constituíram nas respectivas datas em que cada uma delas ocorreu, nos termos da alínea l), ou no último dia do mês respectivo, se for caso de aplicação da alínea g).

Isto é, em face das referidas alíneas g) e l) do artigo 5.º, tem de se concluir que *o momento em que tem de se apurar se é determinável o prazo de utilização dos créditos é*

*o momento em que eles se efectuam ou no limite, o final do mês respectivo*, em que surge ou não a obrigação de imposto.

Por isso, dependendo forçosamente a constituição de cada tipo de obrigações de Imposto do Selo da verificação dos respectivos pressupostos, não pode deixar de se concluir que, até este último dia de cada mês tinham de ser apurados esses pressupostos das respectivas obrigações, não podendo ser relevantes para as determinar factos ocorridos após os últimos dias de cada mês em que ocorreram os mútuos.

Assim, não se tendo provado que qualquer dos mútuos tivesse prazo determinado, a possibilidade de determinação da duração previsível de cada um dos mútuos tinha de ser apurada com base nos elementos de facto disponíveis até ao último dia de cada mês em que eles ocorreram, pois resulta do regime legal referido que não se podia diferir para momento posterior àquele último dia o apuramento de todos os elementos relevantes para definir a obrigação tributária. Assim, não se podia aguardar indefinidamente para constatar a duração que os empréstimos vieram a ter, tendo-se, antes, de apurar ao fim de cada um dos meses em que as operações ocorreram, se a duração de utilização dos créditos podia ser determinada.

É desta perspectiva que tem de ser apreciada a invocada violação do dever de investigação.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, durante as inspecções, pediu a cada uma das Requerentes cópias dos contratos relativos aos empréstimos à AA... SGPS, SA e *«no caso de não existirem, informação sobre a finalidade dos destes empréstimos»*.

Os contratos escritos pedidos seriam o meio normal adequado para apurar os prazos da utilização dos créditos, já que, pelo seu valor, deveriam ter sido reduzidos a escrito (artigo 1143.º do Código Civil).

A Autoridade Tributária e Aduaneira foi além disso e, antevendo a inexistência de contratos escritos, pediu informação sobre a finalidade dos empréstimos à AA... SGPS, S.A., como as próprias Requerentes reconhecem no artigo 54.º do pedido de pronúncia arbitral.

A resposta das Requerentes foi apenas a de que *«trata-se de uma gestão integrada dos recursos financeiros do grupo»*, o que não revela minimamente que se tratasse de

empréstimos de médio ou longo prazo nem dá qualquer indício sobre a sua duração previsível.

Assim, se as Requerentes tinham algo a informar a Autoridade Tributária e Aduaneira sobre a finalidade dos empréstimos à AA... SGPS, S.A. que pudesse ajudar a apurar a sua previsível duração, deveriam ter dado essa informação sobre a finalidade dos mútuos, em cumprimento da obrigação que lhe impõe o artigo 59.º, n.º 4, da LGT de prestação dos esclarecimentos que a Administração Tributária lhes *«solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros»*.

Mas, mesmo sem a colaboração das Requerentes, a Administração Tributária apurou em ambas as inspecções que *«a necessidade de financiar a AA... SGPS e os acionistas deste sociedade, resulta de transações de participações sociais entre antigos e novos acionistas da AA... SGPS, nos anos de 2007 e 2008»*, conclusão que não foi contrariada pelas Requerentes no presente processo.

A finalidade dos empréstimos poderia ser uma forma de apurar, *ab initio*, a sua presumível duração, mas, perante a informação prestada pelas Requerentes e o que Administração Tributária conseguiu apurar sobre o fim a que se destinaram os mútuos, é manifesto que não tinha qualquer fundamento para concluir que a sua duração era determinável, nos momentos em que foram efectuados os empréstimos e até ao fim de cada um dos meses em que as operações foram realizadas.

Neste contexto, as Requerentes não podem imputar à Autoridade Tributária e Aduaneira défice de investigação sobre a determinabilidade dos prazos da utilização dos créditos, antes têm de imputar a si próprias a hipotética falta de informação adicional que existisse e fosse suficiente para determinar o prazo dos empréstimos, nos momentos em que se constituíram as obrigações tributárias, nos termos do referido artigo 5.º.

Como bem dizem as Requerentes nos artigos 56.º e 57.º do pedido de pronúncia arbitral, o facto de um contrato de mútuo não ter sido reduzido a escrito não significa que não existiu qualquer acordo quanto ao prazo em que as quantias mutuadas devem ser restituídas, ou seja, que o prazo da concessão de tais empréstimos não estava determinado ou que não era determinável.

Mas, não foi revelado à Autoridade Tributária e Aduaneira durante as inspeções nem se provou durante este processo que existisse qualquer acordo sobre o prazo de utilização dos créditos e, nem mesmo actualmente, depois da produção de prova no presente processo arbitral, se vislumbra como podia prever-se tal duração nos momentos da constituição das obrigações de imposto, nos termos do referido artigo 5.º do CIS, a partir do mero conhecimento de que os empréstimos se necessitam de financiar a AA... SGPS e os accionistas desta sociedade, derivada de transacções de participações sociais ou se tratava de uma «*gestão integrada dos recursos financeiros do grupo*», como informaram as Requerentes, sem nada explicar que possa relevar para apurar a duração de cada um dos créditos.

Tanto basta para concluir que não merece censura a actuação da Autoridade Tributária e Aduaneira quer a nível do dever de investigação, quer a nível do juízo feito sobre a não determinabilidade do prazo dos mútuos efectuados pelas Requerentes à AA... SGPS, S.A..

Com efeito, afastada a possibilidade de a determinabilidade relevante para efeito de enquadramento na verba 17.1.4. da TGIS ser apurada para além do momento referido na alínea g) do artigo 5.º do CIS, só se poderia concluir que a duração da utilização dos créditos era determinável se se **demonstrasse que havia uma forma de a determinar** e, no caso em apreço, nada mais se provou relativamente aos créditos em causa do que os respectivos montantes e as entidades credoras e devedoras e uma finalidade dos créditos que nada permite inferir sobre a sua hipotética duração.

Aliás, nem mesmo foi alegado no presente processo que, no referido momento decisivo para apuramento da duração da utilização dos créditos, existisse alguma forma de a determinar, nomeadamente através do fim a que se destinavam, que, a não ser aquele que a Autoridade Tributária e Aduaneira indica ter apurado, permanece desconhecido.

Por isso, tem de se concluir, por um lado, que o prazo de utilização dos créditos referidos, para além de não estar determinado, não era determinável no momento em que era necessário apurar esse prazo para enquadramento numa das várias situações previstas na verba 17.1. da TGIS. E, por outro lado, não se demonstra qualquer défice de diligência da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Consequentemente, a generalidade dos créditos são enquadráveis na verba 17.1.4., como bem entendeu a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Conclui-se, assim, que os actos de liquidação impugnados não enfermam dos vícios que as Requerentes lhes imputam.

#### **4. Reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios**

Improcedendo os pedidos de anulação dos actos de liquidação, improcedem também os pedidos de reembolso das quantias pagas e pagamento de juros indemnizatórios, que têm como pressuposto a pretendida anulação.

#### **5. Decisão**

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedentes os pedidos de declaração de ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo referidas nas alíneas w) e ee) da matéria de facto fixada;
- b) Julgar improcedentes os pedidos de reembolso das quantias pagas e de pagamento de juros indemnizatórios;
- c) Absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira dos respectivos pedidos.

#### **6. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no art. 306.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 € **180.441,83**.

#### **7. Custas**



---

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **3.672,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo das Requerentes.

Lisboa, 28 de Abril de 2015

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(José Luís Ferreira)

(Paulo Lourenço)