

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 265/2019-T

Tema: Imposto do Selo – Verba 17.1.4 da TGIS.

DECISÃO ARBITRAL

1 - Relatório

1.1 – «A..., S.A.», doravante designada por «Requerente», contribuinte n.º..., com sede no..., ..., em Lisboa, requereu a constituição de tribunal arbitral singular ao abrigo das disposições conjugadas do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por «RJAT») e artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “Requerida” ou “AT”).

1.2 - O pedido de pronúncia arbitral, apresentado em 10 de abril de 2019, tem por objeto a declaração de ilegalidade da liquidação do imposto do selo n.º 2018..., referente à verba 17.1.4 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), relativa aos meses de julho a dezembro do ano de 2014, no montante de 15 371,14 €, e as liquidações dos respetivos juros compensatórios com os n.ºs 2018... a 2018..., no montante de 2 482,64 €, efetuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, em 01-12-2018, no montante global de 17 853,78 € (dezassete mil, oitocentos e cinquenta e três euros e setenta e oito cêntimos), com data limite de pagamento de 10 de janeiro de 2019.

1.3 - Requer ainda, nos termos dos artigos 53.º da Lei Geral Tributária (LGT) e 171.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), a condenação da “AT” no pagamento de indemnização pela garantia indevidamente prestada.

1.4 - A Requerente optou por não designar árbitro.

1.5 - O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à AT em 15 de abril de 2019.

1.6 - Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

1.7 - Em 02 de junho de 2019, as Partes foram notificadas dessa designação, não se tendo oposto à mesma, 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 do CAAD.

1.8 - Assim, em conformidade com o preceituado no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o tribunal arbitral singular ficou constituído em 26 de junho de 2019.

1.9 – A Requerida foi notificada, por despacho arbitral dessa data, nos termos do artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, para, no prazo de 30 dias, apresentar Resposta, querendo, e solicitar a produção de prova adicional.

1.10 - Mais foi notificada para, no mesmo prazo, apresentar o processo administrativo (PA) referido no artigo 111.º do CPPT.

1.11 - Em 9 de setembro de 2019, a Requerida apresentou a sua Resposta, defendendo-se por impugnação, pugnano pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários impugnados, com a conseqüente absolvição do pedido.

1.12 – Na mesma data juntou o processo administrativo (PA).

1.13 – A Requerente arrolou uma testemunha para produção da respetiva prova. Porém, face aos princípios da autonomia na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidades processuais, ínsitos nos artigos 16.º e 29.º, n.º 2, do RJAT, por despacho de 25 de setembro de 2019 foi dispensada tal diligência bem como a realização da reunião prevista no artigo 18.º do mesmo diploma, sendo ainda decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas, simultâneas, a apresentar pelas Partes, querendo, no prazo de 10 dias.

1.14 - Pelo mesmo despacho foi determinado que a decisão arbitral seria proferida até ao termo do prazo a que alude o artigo 21.º/1 do RJAT, devendo até essa data a Requerente efetuar o pagamento da taxa de arbitragem subsequente, cfr. n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

1.15 – A Requerente alegou em 08 de outubro de 2019, concluindo pela ilegalidade das liquidações impugnadas e conseqüente anulação das mesmas, condenando-se ainda a Requerida no pagamento de indemnização por garantia indevida.

1.16 – Em 11 de setembro de 2019, alguns dos mandatários que constam da respetiva procuração forense junta aos autos, e que não subscreveram o pedido de pronúncia arbitral, renunciaram ao mandato, pelo que, em 13 de novembro de 2019, foi proferido despacho a determinar a notificação da Requerida/AT bem como, pessoalmente, da requerente/Mandante, de conformidade com o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 47.º do Código de Processo Civil, aplicável por força do disposto na alínea e), n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

1.17 – A Requerida optou por não alegar.

Posição das Partes

Da Requerente -

Sustenta o seu pedido de pronúncia arbitral, sinteticamente, da seguinte forma:

A Requerente é uma sociedade que tem como objeto social a organização e comercialização de viagens e turismo, sendo detida unicamente pela acionista «B... SGPS, SA», sociedade dominante do Grupo C..., do qual fazem parte, além da Requerente, as sociedades «D..., SLU; a «E..., SAU», e a «F... ».

Atenta a sua especial capacidade financeira, a Requerente concedeu, desde 2009 até 2014, pelo menos, empréstimos a algumas das empresas do grupo, assim como, relativamente à «D..., SLU», prestações acessórias, ao abrigo de contratos validamente celebrados para o efeito, os quais, para a Requerida/AT seriam contratos de financiamento sem prazo determinado, sujeitos a imposto do selo com enquadramento na verba 17.1.4 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS). Porém nenhum dos empréstimos concedidos às empresas do Grupo o foram por prazo indeterminado, independentemente dos reembolsos antecipados que tenham sido efetuados ao abrigo dos mesmos contratos.

Pelo que “o tipo de taxa previsto na verba 17.1.4 só se pode aplicar (...) quando não se encontra previamente definido o prazo de utilização do crédito e não seja possível tributar por qualquer das regras estabelecidas nas verbas 17.1.1 a 17.1.3”.

Quanto às operações realizadas com a B..., SGPS, SA:

Que a Requerente concedeu crédito em momentos e montantes determinados, convencionando que o reembolso seria em 17 prestações, com periodicidade semestral, com início e fim determinados, não podendo as referidas operações financeiras ser consideradas como “crédito em conta corrente” com enquadramento para efeitos de imposto do selo na verba 17.1.4 da TGIS.

Pelo que, sendo os montantes disponibilizados/utilizados em determinados momentos, a respetiva tributação deveria ter ocorrido aquando dessa utilização e não, como fez a Autoridade Tributária, incidir sobre montantes concedidos/utilizados em períodos anteriores ao objeto de Inspeção Tributária levada a cabo.

Quanto às operações realizadas com a D... SL:

“A D... SL é uma sociedade participada pela B... SA e nesse âmbito esta sociedade foi chamada a realizar Prestações Acessórias de capital para reforçar os capitais próprios da sua participada. Assim sendo, trata-se de uma operação que não integra o conceito de Operações Financeiras previsto na Tabela Geral do imposto do Selo, nomeadamente na sua verba 17. Por conseguinte, esta operação realizada a favor da D... SL, sociedade domiciliada em Espanha, está fora do âmbito do Imposto do Selo; e

Quanto às operações realizadas com a G...:

“A G... era em 2014 uma sociedade criada com o objetivo de desenvolver uma plataforma informática para potenciar os negócios do grupo C..., e nomeadamente os da B... SA enquanto sociedade operacional do grupo, pelo que as verbas que lhe foram adiantadas se destinavam a pagar as actividades da mesma e que seriam posteriormente concretizadas em aumento de capital da entidade que viesse a receber o activo conjunto criado para explorar a referida plataforma. Assim, trata-se de adiantamentos para efeitos de investimentos para efeitos de investimento de capital e não de operação financeira, razão por que se trata de operações fora do âmbito do Imposto do Selo”.

Termina pugnando pela procedência do pedido de pronúncia arbitral e consequente anulação das liquidações impugnadas, por vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto e de direito, e condenação nem indemnização por garantia indevidamente prestada.

Da Requerida -

Defendendo-se por impugnação, invoca os seguintes argumentos:

Que o prazo de utilização do crédito dos contratos de financiamento em causa não se encontra determinado nem é determinável, pelo que estão sujeitos a imposto do selo com enquadramento na verba 17.1.4 da TGIS.

Quanto às operações realizadas com a B..., SGPS, SA: Da análise aos elementos contabilísticos do sujeito passivo, verificou-se que a conta 26621 – B... SGPS, respeitante a empréstimos concedidos a esta entidade, apresentava no ano de 2014, um saldo inicial devedor de €2.396.525,47 e um saldo final devedor no valor de €2.920,506,46 [cfr. anexo 5 a fls. e seguintes 137 do PA].

Da análise aos movimentos contabilísticos respeitantes a operação de concessão de crédito, designadamente através dos extratos das contas 2781100090 – B... SGPS e 26621 – B... SGPS, verifica-se que ao longo do exercício foram efetuados reforços no valor total de €545.050,89 e reembolsos no total de €21.069,90, pelo que se pode concluir que o crédito concedido foi utilizado sob a forma de conta corrente, não sendo o referido prazo de utilização determinado nem determinável.

Quanto ao enquadramento das operações financeiras na verba 17.1.4 da TGIS, adere à decisão arbitral proferida no Processo n.º 779/2014-T, quando refere: “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”.

Assim, o facto de a Requerente não cumprir com as formalidades previstas na lei para que os contratos de mútuo fossem considerados legalmente válidos não as desonera do pagamento do Imposto de Selo devido pelos mesmos nos exatos termos em que a AT concluiu no Relatório de Inspeção.

Quanto às operações realizadas com a D... SL:

“Da análise aos elementos contabilísticos do sujeito passivo, verificou-se que a conta 6841 -D..., SL (C... Espanha), respeitante a financiamentos concedidos a esta entidade, apresentava no ano de 2014, um saldo inicial devedor de € 2.253.644,03 e um saldo final devedor no valor de €2.552.772,78.

Da análise aos movimentos contabilísticos respeitantes à operação de concessão de crédito, designadamente através dos extratos das contas 27811.. -D..., SL e 26841... -D... SL (C... Espanha), verifica-se que ao longo do exercício foram efetuados vários reforços no valor total

de €299.128,75, não tendo ocorrido reembolsos, pelo que se pode concluir que o crédito concedido foi utilizado sob a forma de conta corrente, não sendo o referido prazo de utilização determinado nem determinável (...).”

Tal como consta do RIT 8pg. 29 a fls. 61 do PA), que, de resto se invoca e dá por reproduzido para os devidos efeitos, as prestações acessórias “(...)são obrigações eventuais dos sócios perante a sociedade. A sua natureza eventual deriva da circunstância de não serem impostas pela lei, mas assumidas no contrato de sociedade [vide artigo 209.º e 287.º do Código das Sociedades Comerciais].

(...) Ora, no caso em apreciação, e de acordo com o que foi solicitado ao contribuinte e recolhido no decurso dos atos de inspeção, foi celebrado entre o sujeito passivo e a empresa espanhola diversos contratos denominados por "Acordo de prestações acessórias".

Não obstante o contrato que titula a operação tenha sido designado de ‘acordo de prestações acessórias’, em substância podemos inferir que estamos perante uma operação financeira de concessão de crédito.

Nos acordos firmados entre o sujeito passivo e a D..., SL é referido que esta última carece de “meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio’ e que a A... “concede um crédito” que será restituído através de 17 prestações de periodicidade semestral e que, de acordo com o ponto 3. da cláusula segunda, “sobre a referida concessão de crédito pela A... a Sociedade ao abrigo do presente Acordo não incidirão juros.”

Trata-se pois, em substância, de um financiamento, concedido pela A... à sócia D..., para que esta possa fazer face aos “custos de desenvolvimento do seu negócio” – cf. pg. 44 e 45 do RIT a fls. 76 e 77 do PA.

Destarte, perante a evidência, concluíram os SIT que “(...) não obstante o contrato que titula a operação tenha sido designado de "acordo de prestações acessórias", em substância podemos inferir que estamos perante uma operação financeira, senão vejamos.

Nos acordos firmados entre o sujeito passivo e a D..., SL é referido que esta última carece de “meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio’ e que a A...“concede um crédito” que será restituído através de 17 prestações de periodicidade semestral e que, de acordo com o ponto 3. da cláusula segunda, “sobre a referida concessão de crédito pela H... Sociedade ao abrigo do presente Acordo não incidirão juros.”

Estamos pois, perante operações de cariz financeira, uma vez que compreendem a concessão de um montante pecuniário, o qual se consubstancia numa concessão de crédito à empresa participada, em que os termos, condições e reembolso se encontram contratualmente previstos.

Deste modo, estamos perante operações financeiras, sujeitas a Imposto do Selo, que se enquadram na aceção da verba 17 da Tabela Geral do Imposto do Selo (...)” – cf. pg. 29 e 30 do RIT a fls. 61 e 62 do PA.

No tocante ao alegado vício de forma por falta de fundamentação “*expressa e válida*”, desde já, invoca-se e dá-se por reproduzido para os devidos efeitos, o constante no RIT, em especial, o constante das fls. 189, 28 a 31, 36, 37, 44 a 46 do RIT, devidamente notificado à Requerente, porquanto pela sua mera leitura permite concluir que a fundamentação empregue pela AT foi clara, objetiva, suficiente e congruente, permitindo à Requerente o conhecimento integral do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pela administração tributária na decisão que tomou,

Quanto às operações realizadas com a G...:

À semelhança do que sucedeu no procedimento inspetivo, a Requerente não apresentou, em sede arbitral, qualquer prova documental que sustente o por si invocado.

Da análise aos elementos contabilísticos do sujeito passivo, verificou-se que a conta 2731100157 -G... - Se/v. Tec, p/ Turismo, respeitante a financiamentos concedidos a esta entidade, apresentava no ano de 2014, um saldo inicial devedor de € 330.986,10 e um saldo final devedor no valor de €584.431,29 [cfr. anexo 5 a fls. e seguintes 137 do PA].

Neste âmbito, foi disponibilizado, conforme anteriormente se relatou, o "Contrato de Gestão Conjunta de Ativo", firmado em 2009 entre o sujeito passivo e as sociedades de direito espanhol: “D..., SL.” e “E..., SA, que consiste no desenvolvimento e lançamento de uma plataforma informática denominada por “E...” e que define os montantes das contribuições a efetuar por cada uma das entidades contraentes. Em 2012, o referido contrato veio a sofrer uma adenda, resultante da adesão da empresa "G..." ao projeto [cfr. anexo 5 a fls. e seguintes 137 do PA].

Refira-se que a não apresentação de qualquer outro documento referente a operação de concessão de crédito que clarifique o motivo, prazos e montantes das transferências a favor da sociedade “G...”, não permite aferir da existência de alguma contrapartida resultante da

concessão dos empréstimos. Da análise aos elementos contabilísticos, constatou-se não existir qualquer evidência do pagamento de juros.

Notificada para o exercício para comprovação da liquidação de Imposto do Selo nestas operações, ou caso esta não tenha ocorrido, justificar demonstrando, ao abrigo de que norma de isenção não a efetuou (cf. fls 458 do PA), a Requerente informou que (cf. pg. 47 do RIT fls. 79 do PA) “As importâncias cedidas à empresa G... (...)” foi vista, como decorre do contrato tripartido e que agregou a G... quando esta foi criada, como contribuição destinada a integrar o financiamento da G... (...) e que o saldo existente nas contas da A... com a G... é um investimento financeiro relevante.

Por um lado, o sujeito passivo vem confirmar que os montantes transferidos a favor da sociedade G... se destinavam a financiar a mesma. Por outro, vem alegar que o saldo existente é um investimento financeiro.

Ora, conforme vimos, os investimentos financeiros encontram-se contabilizados em várias subcontas da conta 41, cujo saldo em 2014, apresenta a importância de € 59.709,39, não constando nas mesmas a indicação de qualquer investimento financeiro respeitante à sociedade G... .

Assim, de acordo com os elementos que retiramos da contabilidade da A... e demais Demonstrações Financeiras, concluímos que as “contribuições” efetuadas a favor daquela sociedade, refletem claramente a natureza de um financiamento.

Tal pode ser inferido da análise à contabilização de tais “contribuições”, numa subconta da conta 27 -Outras contas a receber e a pagar, mas também da leitura ao Anexo às Demonstrações Financeiras, onde consta a seguinte informação: “Empréstimo G...: € 584.431,29” e também “os empréstimos realizados A empresa G...- Serv. e Tecnologias para Turismo Lda. durante o ano de 2014 que foram refletidos na rubrica Outros ativos financeiros por considerarmos que os mesmos tratam de um empréstimo concedido a médio e longo prazo (pela sua expectativa de reembolso superior a 1 ano)” (pdgs. 19 e 25 do Anexo, respetivamente).

Ainda em resposta à notificação, (cf. pg. 32 do RIT a fl. 64 do PA), a Requerente informou que “(...)as importâncias cedidas à empresa “G...” destinaram-se ao pagamento das “atividades da mesma e qua seriam posteriormente concretizadas em aumento de capital da entidade que

viesses a receber o ativo conjunto", tratando-se pois, de “adiantamentos para efeitos de investimento de capital e não operação financeira”.

No entanto, não foi apresentado qualquer documento comprovativo das alegações efetuadas pelo sujeito passivo, quer no respeito ao objetivo da operação entre o sujeito passivo e a empresa “G...”, quer no tocante à operação de aumento de capital, invocada pela A... .

Assim, na ausência de qualquer documento que identifique os objetivos, montantes, prazos, condições, reembolso, remuneração das verbas cedidas a favor da empresa “G...”, estamos perante uma operação sujeita a Imposto do Selo, de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do CIS, conjugada com o n.º 1 e a alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do mesmo diploma, sendo sujeito passivo da relação jurídico tributária a entidade concedente do crédito a quem incumbe a entrega e liquidação do imposto do selo (cfr. artigo 23.º n.º 1 e artigo 41.º, ambos do CIS).

O enquadramento da operação de utilização de crédito numa das rubricas da TGIS depende do prazo estipulado para a mesma, conforme abordámos anteriormente.

Não tendo sido apresentado qualquer contrato de empréstimo, não é possível aferir o seu prazo, sendo o mesmo não determinado ou determinável.

Para efeitos de enquadramento nas taxas da verba 17.1. da TGIS e para determinação do momento da obrigação tributária nos termos do artigo 5.º do CIS, a obrigação tributária considera-se constituída no último dia de cada mês e o imposto é calculado pela aplicação da taxa de 0,04% “à media mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante o mês, divididos por 30”, conforme resulta da verba 17.1.4 da TGIS”.

Destarte, a falta de elementos que permitissem a AT determinar os prazos dos empréstimos não é, nem pode ser, imputável aos serviços de inspeção, mas ao facto de àquela data não existirem.

Nessa medida, não é possível determinar o prazo de concessão de tais contratos, pois não estando escrito não se pode dizer que o prazo é determinado ou determinável.

E nem se diga que as declarações constantes na contabilidade da Requerente, que relatam (ou deveriam relatar) de forma fidedigna, a realidade que se encontra subjacente, não detêm valor probatório.

Termina pugnando pela total improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por não provado, e absolvição da Requerida, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários impugnados, uma vez que as liquidações controvertidas consubstanciam uma correta interpretação e aplicação do direito aos factos.

2 - Saneamento

2.1 - As Partes têm personalidade e capacidades judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

2.2 - O processo não enferma de nulidades, o pedido foi tempestivamente apresentado e não foram invocadas quaisquer exceções.

2.3 - O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir o pedido, cfr. artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

2.4 - Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

3. Matéria de Facto

3.1 Factos provados

Com relevo para a apreciação e decisão das questões suscitadas, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

A. A Requerente é uma sociedade comercial do tipo “anónima” que tem como objeto social a organização e comercialização de viagens e turismo, especialmente focado no mercado empresarial, bem como reserva de serviços em empreendimentos turísticos, reserva e venda de bilhetes e lugares em meios de transporte, intermediação na venda de serviços similares,

recepção, transferência e assistência de turistas, cfr. artigo 7.º do pedido de pronúncia arbitral (ppa) e artigo 6.º da Resposta;

B. À data dos factos (2014) a Requerente era detida unicamente pela acionista “B... SGPS, S.A.”, contribuinte n.º..., com sede em Portugal, que encabeçava um grupo societário designado por «Grupo C...», cfr. artigo 9.º do ppa e artigo 6.º da Resposta;

C. Em 31 de dezembro de 2014, o grupo era composto pelas seguintes sociedades, cfr. artigo 9.º do ppa e artigo 7.º da Resposta:

Denominação social	Sede social	% de capital detido	Principal atividade
Empresa mãe B... SGPS, S.A.	Portugal	-	Gestão de participações sociais noutras entidades
Outras partes relacionadas	Espanha	1%	Agência de viagem
D..., S.L.U.	Moçambique	1%	Agência de viagem
F... E..., SAU	Espanha	-	Agência de viagens

D. A sociedade «B... SGPS, S.A.», contribuinte n.º..., com sede na..., 35- 2.º A, em Lisboa, sociedade dominante, designada por «B... SGPS» ou «Devedora» e a Requerente, designada por «A... SA» ou «Credora», celebraram entre si, livremente e de boa fé, os seguintes contratos denominados de «Contratos de Concessão de Crédito Entre Sociedades em Relação de Grupo», nos seguintes termos, cfr. anexo 6 (páginas 169 a 189 que integra o documento n.º 2) junto com o pedido de pronúncia arbitral e páginas 135 a 155 do Relatório de Inspeção Tributária (RIT), cujo teor se dá por integralmente reproduzido:

1. Em 21 de dezembro de 2009:

Considerando que as contratantes são sociedades em relação de grupo, tendo a primeira domínio total sobre a segunda, nos termos do artigo 488.º e segs. do Código das Sociedades Comerciais (CSC);

A «B... SGPS» carece de meios financeiros para suprir dificuldades momentâneas de tesouraria; e

Que são permitidas as operações de tesouraria entre sociedades que se encontrem numa relação de grupo, nos termos do artigo 9.º, al. d), do Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro e artigo 5.º, n.º 3, do Decreto-Lei 495/98, de 30 de dezembro.

Pelo presente contrato a «A... SA» entrega à «B... SGPS», a quantia de 2 223 500,18 € (dois milhões, duzentos e vinte e três mil, quinhentos euros e dezoito cêntimos), quantia que esta recebe e da qual se confessa devedora. O contrato produz efeitos a partir de 01 de janeiro de 2010, data essa que, no contrato se dominará de «data efetiva», devendo a devedora reembolsar a credora da quantia referida através de 17 (dezassete) prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 30 de dezembro de 2017 e a última a 30 de dezembro de 2025, de acordo com o ANEXO 1 – Plano de Regularização da Dívida, que faz parte integrante do contrato. Sobre o montante em dívida não se vencerão juros.

2. Em 19 de dezembro de 2010:

Considerando que as contratantes são sociedades em relação de grupo, tendo a primeira domínio total sobre a segunda, nos termos do artigo 488.º e segs. do Código das Sociedades Comerciais (CSC);

Que são permitidas as operações de tesouraria entre sociedades que se encontrem numa relação de grupo nos termos do artigo 9.º, al. d), do Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro e artigo 5.º, n.º 3, do Decreto-Lei 495/98, de 30 de dezembro;

Para suprir dificuldades momentâneas de tesouraria, a «A... SA», a 21 de Dezembro de 2009, concedeu um crédito à «B... SGPS», no montante de 2 223 500,18 € (dois milhões, duzentos e vinte e três mil, quinhentos euros e dezoito cêntimos); e

Se verifica que atualmente a «B... SGPS» carece do reforço de meios financeiros para, novamente, suprir dificuldades momentâneas de tesouraria.

Pelo presente contrato a «A... SA» entrega à «B... SGPS», a quantia de 219 022,57 € (duzentos e dezanove mil e vinte e dois euros e cinquenta e sete cêntimos), quantia que esta recebe e da qual se confessa devedora. O contrato produz efeitos a partir de 01 de janeiro de 2011, data essa que, no contrato se dominará de «data efetiva», devendo a devedora reembolsar a credora da quantia referida através de 17 (dezassete) prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 30 de dezembro de 2017 e a última a 30 de dezembro de 2025, de acordo com o ANEXO 1 – Plano de Regularização da Dívida, que faz parte integrante do contrato. Sobre o montante em dívida não se vencerão juros.

3. Em 21 de dezembro de 2011:

Considerando que as contratantes são sociedades em relação de grupo, tendo a primeira domínio total sobre a segunda, nos termos do artigo 488.º e segs. do Código das Sociedades Comerciais (CSC);

Que são permitidas as operações de tesouraria entre sociedades que se encontrem numa relação de grupo nos termos do artigo 9.º, al. d), do Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro e artigo 5.º, n.º 3, do Decreto-Lei 495/98, de 30 de dezembro;

Para suprir dificuldades momentâneas de tesouraria, a «A... SA», a 21 de Dezembro de 2009 e a 19 de dezembro de 2010 concedeu crédito à «B... SGPS», respetivamente, nos montantes de 2 223 500,18 € (dois milhões, duzentos e vinte e três mil, quinhentos euros e dezoito cêntimos) e de 219 022,57 € (duzentos e dezanove mil e vinte e dois euros e cinquenta e sete cêntimos); e

Se verifica que atualmente a «B... SGPS» carece do reforço de meios financeiros para, novamente, suprir dificuldades momentâneas de tesouraria.

Pelo presente contrato a «A... SA» entrega à «B... SGPS», a quantia de 228 993,43 € (duzentos e vinte e oito mil, novecentos e noventa e três euros e quarenta e três cêntimos), quantia que esta recebe e da qual se confessa devedora. O contrato produz efeitos a partir de 01 de janeiro de 2012, data essa que, no contrato se dominará de «data efetiva», devendo a

devedora reembolsar a credora da quantia referida através de 17 (dezassete) prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 30 de dezembro de 2019 e a última a 30 de dezembro de 2027, de acordo com o ANEXO 1 – Plano de Regularização da Dívida, que faz parte integrante do contrato. Sobre o montante em dívida não se vencerão juros.

4. Em 20 de dezembro de 2012:

Considerando que as contratantes são sociedades em relação de grupo, tendo a primeira domínio total sobre a segunda, nos termos do artigo 488.º e segs. do Código das Sociedades Comerciais (CSC);

Que são permitidas as operações de tesouraria entre sociedades que se encontrem numa relação de grupo nos termos do artigo 9.º, al. d), do Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro e artigo 5.º, n.º 3, do Decreto-Lei 495/98, de 30 de dezembro;

Para suprir dificuldades momentâneas de tesouraria, a «A... SA», a 21 de Dezembro de 2009, a 19 de dezembro de 2010 e a 21 de dezembro de 2011, concedeu crédito à «B... SGPS», respetivamente, nos montantes de 2 223 500,18 € (dois milhões, duzentos e vinte e três mil, quinhentos euros e dezoito cêntimos), de 219 022,57 € (duzentos e dezanove mil e vinte e dois euros e cinquenta e sete cêntimos) e de € 228 993,43 (duzentos e vinte e oito mil, novecentos e noventa e três euros e quarenta e três cêntimos); e

Se verifica que atualmente a «B... SGPS» carece do reforço de meios financeiros para, novamente, suprir dificuldades momentâneas de tesouraria.

Pelo presente contrato a «A... SA» entrega à «B... SGPS», a quantia de 151 484,37 € (cento e cinquenta e um mil, quatrocentos e oitenta e quatro euros e trinta e sete cêntimos), quantia que esta recebe e da qual se confessa devedora. O contrato produz efeitos a partir de 01 de janeiro de 2013, data essa que, no contrato se dominará de «data efetiva», devendo a devedora reembolsar a credora da quantia referida através de 17 (dezassete) prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 30 de dezembro de 2020 e a última a 30 de dezembro de 2028, de acordo com o ANEXO 1 – Plano de Regularização da Dívida, que faz parte integrante do contrato. Sobre o montante em dívida não se vencerão juros.

5. Em 19 de dezembro de 2013:

Considerando que as contratantes são sociedades em relação de grupo, tendo a primeira domínio total sobre a segunda, nos termos do artigo 488.º e segs. do Código das Sociedades Comerciais (CSC);

Que são permitidas as operações de tesouraria entre sociedades que se encontrem numa relação de grupo nos termos do artigo 9.º, al. d), do Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro e artigo 5.º, n.º 3, do Decreto-Lei 495/98, de 30 de dezembro;

Para suprir dificuldades momentâneas de tesouraria, a «A... SA», a 21 de Dezembro de 2009, a 19 de dezembro de 2010, a 21 de dezembro de 2011 e a 20 de dezembro de 2012, concedeu crédito à «B... SGPS», respetivamente, nos montantes de 2 223 500,18 € (dois milhões, duzentos e vinte e três mil, quinhentos euros e dezoito cêntimos), de 219 022,57 € (duzentos e dezanove mil e vinte e dois euros e cinquenta e sete cêntimos), de € 228 993,43 (duzentos e vinte e oito mil, novecentos e noventa e três euros e quarenta e três cêntimos), de 151 484,37 € (cento e cinquenta e um mil, quatrocentos e oitenta e quatro euros e trinta e sete cêntimos); e

Se verifica que atualmente a «B... SGPS» carece do reforço de meios financeiros para, novamente, suprir dificuldades momentâneas de tesouraria.

Pelo presente contrato a «A... SA» entrega à «B... SGPS», a quantia de 523 980,99 € (quinhentos e vinte e três mil, novecentos e oitenta euros e noventa e nove cêntimos), quantia que esta recebe e da qual se confessa devedora. O contrato produz efeitos a partir de 01 de janeiro de 2014, data essa que, no contrato se dominará de «data efetiva», devendo a devedora reembolsar a credora da quantia referida através de 17 (dezassete) prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 30 de dezembro de 2021 e a última a 30 de dezembro de 2029, de acordo com o ANEXO 1 – Plano de Regularização da Dívida, que faz parte integrante do contrato. Sobre o montante em dívida não se vencerão juros.

6. Em 22 de dezembro de 2014:

Considerando que as contratantes são sociedades em relação de grupo, tendo a primeira domínio total sobre a segunda, nos termos do artigo 488.º e segs. do Código das Sociedades Comerciais (CSC);

Que são permitidas as operações de tesouraria entre sociedades que se encontrem numa relação de grupo nos termos do artigo 9.º, al. d), do Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro e artigo 5.º, n.º 3, do Decreto-Lei 495/98, de 30 de dezembro;

Para suprir dificuldades momentâneas de tesouraria, a «A... SA», a 21 de Dezembro de 2009, a 19 de dezembro de 2010, a 21 de dezembro de 2011, a 20 de dezembro de 2012 e a 19 de dezembro de 2013, concedeu crédito à «B... SGPS», respetivamente, nos montantes de 2 223 500,18 € (dois milhões, duzentos e vinte e três mil, quinhentos euros e dezoito cêntimos), de 219 022,57 € (duzentos e dezanove mil e vinte e dois euros e cinquenta e sete cêntimos), de € 228 993,43 (duzentos e vinte e oito mil, novecentos e noventa e três euros e quarenta e três cêntimos), de 151 484,37 € (cento e cinquenta e um mil, quatrocentos e oitenta e quatro euros e trinta e sete cêntimos); e 523 980,99 € (quinhentos e vinte e três mil, novecentos e oitenta euros e noventa e nove cêntimos), e

Se verifica que atualmente a «B... SGPS» carece do reforço de meios financeiros para, novamente, suprir dificuldades momentâneas de tesouraria.

Pelo presente contrato a «A... SA» entrega à «B... SGPS», a quantia de 120 342 36 € (cento e vinte mil, trezentos e quarenta e dois euros e trinta e seis cêntimos), quantia que esta recebe e da qual se confessa devedora. O contrato produz efeitos a partir de 01 de janeiro de 2015, data essa que, no contrato se dominará de «data efetiva», devendo a devedora reembolsar a credora da quantia referida através de 17 (dezassete) prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 30 de dezembro de 2022 e a última a 30 de dezembro de 2030, de acordo com o ANEXO 1 – Plano de Regularização da Dívida, que faz parte integrante do contrato. Sobre o montante em dívida não se vencerão juros.

E. A sociedade «D..., SLU» sociedade comercial de direito espanhol, contribuinte n.º..., com sede na ..., ..., ..., em..., em Madrid, designada por «D... » ou «Sociedade» e a Requerente, designada por «A... » ou «Sócia», celebraram entre si, livremente e de boa fé, os seguintes contratos denominados de «Acordo de Prestações Acessórias», nos seguintes termos, cfr. anexo

7 (páginas 191 a 207 que integra o documento n.º 2) junto com o pedido de pronúncia arbitral e páginas 157 a 173 do Relatório de Inspeção Tributária (RIT), cujo teor se dá por integralmente reproduzido:

1. Em 19 de dezembro de 2010:

Considerando que a «A... » é detentora de uma quota única com o valor nominal de 100 000,00 € (cem mil euros), representativa da totalidade do capital social da «D... »;

Que esta sociedade carecia de meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio, as partes acordaram em que a A..., no seu interesse e a fim de suprir tal carência, efetuasse prestações acessórias à «D... », no montante de 1 532 376,34 € (um milhão, quinhentos e trinta e dois mil e trinta e quatro cêntimos);

Verifica-se, na presente data, uma vez mais e sem prejuízo do integral cumprimento do referido acordo – designadamente, no que concerne ao cumprimento do plano de regularização da dívida, a necessidade de proceder ao reforço dos montantes mutuados através de novas prestações acessórias por parte da sócia «A... » uma vez que a «D... » continua a carecer de meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio.

Pelo presente contrato a «A... » concede um crédito à «D... », a título de prestação acessória, no montante de 243 747,32 € (duzentos e quarenta e três mil, setecentos e quarenta e sete euros e trinta e dois cêntimos), para que esta o utilize na prossecução do seu objeto social. O contrato produz efeitos a partir de 01 de janeiro de 2011, data essa que, no contrato se dominará de «data efetiva», devendo a «sociedade» restituir à «sócia» a quantia antes referida que lhe foi entregue a título de prestação acessória através de 17 (dezassete) prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 30 de dezembro de 2018 e a última a 30 de dezembro de 2026, de acordo com o ANEXO 1 – Plano de Regularização da Dívida, que faz parte integrante do contrato. Sobre a referida concessão de crédito pela «sócia» A... à «sociedade» D..., SLU não incidirão juros.

2. Em 21 de dezembro de 2012:

Considerando que a «A... » é detentora de uma quota única com o valor nominal de 100 000,00 € (cem mil euros), representativa da totalidade do capital social da «D... »;

Que esta sociedade carecia de meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio, a 21 de dezembro de 2009 e a 19 de dezembro de 2010, as partes acordaram em que a A..., no seu interesse e a fim de suprir tal carência, efetuasse, respetivamente, prestações acessórias à «D... », nos montantes de 1 532 376,34 € (um milhão, quinhentos e trinta e dois mil e trinta e quatro cêntimos) e de € 243 747,32 € (duzentos e quarenta e três mil, setecentos e quarenta e sete euros e trinta e dois cêntimos), a fim de serem utilizadas na prossecução do seu objeto social;

Verifica-se, na presente data, uma vez mais e sem prejuízo do integral cumprimento do referidos acordos – designadamente, no que concerne ao cumprimento dos planos de regularização das dívidas, a necessidade de proceder ao reforço dos montantes mutuados através de novas prestações acessórias por parte da sócia «A... » uma vez que a «D... » continua a carecer de meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio.

Pelo presente contrato a «A... » concede um crédito à «D... », a título de prestação acessória, no montante de 243 747,32 € (duzentos e quarenta e três mil, setecentos e quarenta e sets euros e trinta e dois cêntimos), para que esta o utilize na prossecução do seu objeto social. O contrato produz efeitos a partir de 01 de janeiro de 2013, data essa que, no contrato se dominará de «data efetiva», devendo a «sociedade» restituir à «sócia» a quantia antes referida que lhe foi entregue a título de prestação acessória através de 17 (dezassete) prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 30 de dezembro de 2020 e a última a 30 de dezembro de 2028, de acordo com o ANEXO 1 – Plano de Regularização da Dívida, que faz parte integrante do contrato. Sobre a referida concessão de crédito pela «sócia» A... à «sociedade» D..., SLU não incidirão juros.

3. Em 19 de dezembro de 2013:

Considerando que a «A... » é detentora de uma quota única com o valor nominal de 100 000,00 € (cem mil euros), representativa da totalidade do capital social da «D... »;

Que esta sociedade carecia de meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio, a 21 de dezembro de 2009, a 19 de dezembro de 2010 e a 21 de dezembro de 2012, as partes acordaram em que a A..., no seu interesse e a fim de suprir tal carência, efetuasse, respetivamente, prestações acessórias à «D... », nos montantes de 1 532 376,34 € (um milhão, quinhentos e trinta e dois mil e trinta e quatro cêntimos), de 243 747,32 € (duzentos e quarenta e três mil, setecentos e quarenta e sete euros e trinta e dois cêntimos) e de 676 894,08 € (seiscentos e setenta e seis mil, oitocentos e noventa e quatro euros e oito cêntimos), a fim dos referidos montantes mutuados serem utilizados na prossecução do seu objeto social;

Verifica-se, na presente data, uma vez mais e sem prejuízo do integral cumprimento dos referidos acordos – designadamente, no que concerne ao cumprimento dos planos de regularização das dívidas, a necessidade de proceder ao reforço dos montantes mutuados através de novas prestações acessórias por parte da sócia «A... » uma vez que a «D... » continua a carecer de meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio.

Pelo presente contrato a «A... » concede um crédito à «D... », a título de prestação acessória, no montante de 299 128,75 € (duzentos e noventa e nove mil, cento e vinte e oito euros e setenta e cinco cêntimos), para que esta o utilize na prossecução do seu objeto social. O contrato produz efeitos a partir de 01 de janeiro de 2014, data essa que, no contrato se dominará de «data efetiva», devendo a «sociedade» restituir à «sócia» a quantia antes referida que lhe foi entregue a título de prestação acessória através de 17 (dezassete) prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 30 de dezembro de 2021 e a última a 30 de dezembro de 2029, de acordo com o ANEXO 1 – Plano de Regularização da Dívida, que faz parte integrante do contrato. Sobre a referida concessão de crédito pela «sócia» A... à «sociedade» D..., SLU não incidirão juros.

4. Em 29 de dezembro de 2014

Considerando que a «A... » é detentora de uma quota única com o valor nominal de 100 000,00 € (cem mil euros), representativa da totalidade do capital social da «D... »;

Que esta sociedade carecia de meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio, a 21 de dezembro de 2009, a 19 de dezembro de 2010, a 21 de dezembro de 2012 e a 19 de dezembro de 2013, as partes acordaram em que a A..., no seu interesse e a fim de suprir tal carência, efetuasse, respetivamente, prestações acessórias à «D... », nos montantes de 1 532 376,34 € (um milhão, quinhentos e trinta e dois mil e trinta e quatro cêntimos), de 243 747,32 € (duzentos e quarenta e três mil, setecentos e quarenta e sete euros e trinta e dois cêntimos) e de 676 894,08 € (seiscentos e setenta e seis mil, oitocentos e noventa e quatro euros e oito cêntimos) e a 299 128,75 € (duzentos e noventa e nove mil, cento e vinte e oito euros e setenta e cinco cêntimos), a fim dos referidos montantes mutuados serem utilizados na prossecução do seu objeto social;

Verifica-se, na presente data, uma vez mais e sem prejuízo do integral cumprimento dos referidos acordos – designadamente, no que concerne ao cumprimento dos planos de regularização das dívidas, a necessidade de proceder ao reforço dos montantes mutuados através de novas prestações acessórias por parte da sócia «A... » uma vez que a «D... » continua a carecer de meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio.

Pelo presente contrato a «A... » concede um crédito à «D... », a título de prestação acessória, no montante de 385 881,30 € (trezentos e oitenta e cinco mil, oitocentos e oitenta e um euros e trinta cêntimos), para que esta o utilize na prossecução do seu objeto social. O contrato produz efeitos a partir de 01 de janeiro de 2015, data essa que, no contrato se dominará de «data efetiva», devendo a «sociedade» restituir à «sócia» a quantia antes referida que lhe foi entregue a título de prestação acessória através de 17 (dezassete) prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 30 de dezembro de 2022 e a última a 30 de dezembro de 2030, de acordo com o ANEXO 1 – Plano de Regularização da Dívida, que faz parte integrante do contrato. Sobre a referida concessão de crédito pela «sócia» A... à «sociedade» D..., SLU não incidirão juros.

F. A sociedade «D..., SLU» sociedade comercial de direito espanhol, contribuinte n.º..., com sede na ..., ..., ..., em..., em Madrid, designada por «D... s»; a sociedade «E..., S.A.», contribuinte n.º ..., com sede na ..., ..., ..., em..., ..., em Madrid; e a Requerente, designada por

«A... », celebraram livremente, em 05 de janeiro de 2009, um contrato denominado «Contrato de Gestão Conjunta de Ativo», nos seguintes termos, cfr. anexo 8 (páginas 209 a 213 que integra que integra o documento n.º 2) junto com o pedido de pronúncia arbitral e páginas 175 a 179 do Relatório de Inspeção Tributária (RIT), cujo teor se dá por integralmente reproduzido:

As partes pretendem nos próximos oito anos desenvolver e lançar o ativo conjuntamente controlado que consiste na plataforma informática denominada «E... »;

As partes preveem a futura adesão de uma nova Sociedade Contratante, a partir do ano de 2012, pelo que, o mesmo foi, desde já, levado em conta na Tabela 1 referida no número 1, da cláusula segunda; e

As partes preveem que só no final do ano de 2014 a referida plataforma informática esteja devidamente consolidada no mercado em ordem a proporcionar às Sociedades Contraentes o esperado retorno económico.

Principais cláusulas:

Primeira (Objeto, Natureza e Duração)

1. O presente acordo regula as relações entre as partes contraentes na criação, uso, fruição e disposição conjuntos da plataforma informática on-line denominada E... destinada à comercialização e gestão de viagens de negócios on-line a empresas de pequena e média dimensão e profissionais independentes e, bem assim, a nível internacional.
2. Com a celebração do presente contrato não pretendem as partes constituir uma sociedade ou qualquer outra entidade dotada de personalidade jurídica, não existindo entre elas qualquer “*affectio societatis*”.
3. O presente contrato tem o prazo de duração de 8 (oito) anos com início em 05 de janeiro de 2009 e prorrogar-se-á automática e sucessivamente por períodos de 2 (dois) anos até que seja denunciado por escrito por qualquer uma das partes com a antecedência mínima de 3 (três) meses para o seu termo ou para o termo de qualquer uma das suas eventuais prorrogações.

Segunda (Contribuições e Participações das Sociedades Contraentes)

1. Para a prossecução do objeto do presente contrato, as sociedades contraentes abrigam-se a efetuar as contribuições definidas na Tabela 1.
2. As sociedades contraentes terão os direitos relativamente ao ativo conjuntamente controlado referido no número um da cláusula primeira, nomeadamente, o direito aos benefícios resultantes do uso, fruição e gestão comuns e, eventualmente, disposição, na medida diretamente proporcional às suas contribuições, expressa em percentagem.
3. No que respeita à realização do objeto previsto no número um da cláusula primeira, as sociedades têm o dever de conformar a sua atuação com as indicações da Sociedade Gestora nos termos da cláusula terceira e número 3 da cláusula quarta.

Quarta (Administração do ativo comum)

1. Fica designada a A... como Sociedade Gestora, a qual, no que à prossecução do objeto do presente contrato concerne, compete-lhe:
 - a) A direção técnica, administrativa e jurídica;
 - d) A coordenação das atividades e dos trabalhos de todas as sociedades Contraentes;
 - g) Estabelecer um plano de trabalhos;
 - h) Controlar a execução dos trabalhos

G. Em 5 de dezembro de 2012 foi celebrada uma adenda ao “Contrato de Controlo Conjunto de Ativo” de 5 de janeiro de 2009, que a Requerente havia contratado com as sociedades «D..., SLU» e «E..., S.A.», antes identificadas, permitindo a entrada nesse mesmo contrato da sociedade «G...», contribuinte n.º..., com sede no ..., cfr. anexo 8 (páginas 215 a 217 que integra o documento n.º 2) junto com o pedido de pronúncia arbitral e páginas 181 a 183 do Relatório de Inspeção Tributária (RIT), cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

H. Para cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2017..., emitida pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, em 13-03-2017, foi determinado o procedimento de inspeção tributária à Requerente, de natureza externa e âmbito parcial ou univalente, com referência ao exercício de 2014, tendo os atos inspetivos lugar na sede da empresa, com início em 10-07-2018, cfr. páginas 6 e 7 do projeto de Relatório da Inspeção

Tributária (RIT) que integra o documento n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral e cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

I. Para além dos financiamentos que obteve e relativamente aos quais suportou juros bem como o imposto do selo, a Requerente concedeu determinadas importâncias a empresas do grupo, nomeadamente as sociedades «B... SGPS, S.A.» e «D..., SL» bem como à sociedade «G..., Ld.^a», antes referidas, as quais se encontram contabilizadas em subcontas das contas 266 – Empréstimos concedidos/Empresas do Grupo; 268 – Outras operações; e 278 – Outros devedores e credores, que apresentam os seguintes saldos mensais devedores, cfr. Quadro IV, página 17 do projeto de Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que integra o documento n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral e cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

Data	27811000 90 B...SGPS	27811000 32 D..., SLU	26621 B..., SGPS	26841 D..., SLU	27811001 57 G...	TOTAL DOS EMPRÉS TIMOS CONCED IDOS
01-01-2014	0,00	0,00	2.396.525, 47	2.253.644, 03	330.986,1 0	4.981.155 ,60
31-01-2014	41.685,57	77.325,80	2.396.525, 47	2.253.644, 03	526.950,8 8	5.296.131 ,75
28-02-2014	212.142,4 4	175.989,3 0	2.396.525, 47	2.253.644, 03	557.224,0 8	5.595.525 ,32

31-03-2014	248.670,1 7	163.655,3 0	2.396.525, 47	2.253.644, 03	583.010,9 4	5.645.505 .91
30-04-2014	258.806,7 7	223.655,3 0	2.396.525, 47	2.253.644, 03	613.234,5 0	5.745.866 ,07
31-05-2014	438.062,8 6	263.655,3 0	2.396.525, 47	2.253.644, 03	645.521,3 6	5.997.409 ,02
30-06-2014	448.192,6 3	263.655,3 0	2.396.525, 47	2.253.644, 03	655.780,9 0	6.017.798 ,33
31-07-2014	459.462,2 9	308.195,8 0	2.396.525, 47	2.253.644, 03	700.860,9 0	6.118.688 ,49
31-08-2014	474.598,8 9	308.195,8 0	2.396.525, 47	2.253.644, 03	726.134,1 0	6.159.098 ,29
30-09-2014	575.644,5 7	333.195,8 0	2.396.525, 47	2.253.644, 03	742.434,6 2	6.301.444 ,49
31-10-2014	602.900,0 1	387.576,5 5	2.396.525, 47	2.253.644, 03	783.748,8 0	6.424.394 ,86
30-11-2014	614.228,9 6	372.576,5 5	2.396.525, 47	2.253.644, 03	74.022,00	6.430.997 ,01
31-12-2014	0,00	0,00	2.920.506, 46	2.552.772, 78	584.431,2 9	6.057.710 ,53

J. Quanto à sociedade dominante «**B..., SGPS, SA**», cfr. página 19 do Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que integra o documento n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral e cujo teor se dá por integralmente reproduzido:

Os contratos firmados entre o sujeito passivo e a «**B..., SGPS, SA**» (artigo 4.º do probatório), com a designação de “contrato de concessão de crédito entre sociedades em relação de grupo”, foram elaborados nos anos de 2009 a 2014.

Nos referidos contratos, consta a informação de que a A... entrega à empresa “mãe” determinadas importâncias, destinadas a “suprir dificuldades momentâneas de tesouraria” desta última.

Os contratos estabelecem ainda o reembolso das importâncias em dívida em 17 prestações com periodicidade semestral, vencendo-se a primeira em 30 de dezembro de 2017.

De acordo com o n.º 3 da cláusula segunda dos contratos apresentados, “sobre o montante em dívida não se vencerão juros”.

Da análise aos elementos contabilísticos do sujeito passivo, verificou-se que a conta 26621 – B... SGPS, respeitante a empréstimos concedidos a esta entidade, apresentava no ano de 2014, um saldo inicial devedor de 2.396.525,47 € e um saldo final devedor no valor de 2.920,506,46 €, cfr. anexo 5 do RIT que integra o documento n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral e cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

K. Quanto à sociedade «**D..., SL**», cfr. páginas 19/20 do Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que integra o documento n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral e cujo teor se dá por integralmente reproduzido:

O sujeito passivo apresentou os contratos celebrados com a entidade espanhola «**D..., SL**», denominados por “acordo de prestações acessórias”, com referência aos períodos de 2010, 2012, 2013 e 2014 (artigo 5.º do probatório)

Nos mesmos consta a informação de que “a D... tem vindo a carecer de meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio e no seu interesse e a fim de suprir tal carência (...) as partes acordaram em que a A... efetuasse (...) prestações acessórias à D... (... a fim dos referidos montantes mutuados serem utilizados na prossecução do seu objeto social”.

Assim, na cláusula primeira dos acordos é referido que a A... concede um reforço de crédito à entidade espanhola, a título de prestação acessória, em determinadas importâncias, para que esta última o utilize na “prossecução do seu objeto social”.

A restituição das importâncias será efetuada, à semelhança da situação anterior, em 17 prestações semestrais, vencendo-se a primeira em 30 de dezembro de 2018.

De acordo com o ponto 3 da cláusula segunda dos acordos, “sobre a referida concessão de crédito pela «A... » à «**D..., SL**» ao abrigo do presente acordo não incidirão juros.

Da análise aos elementos contabilísticos do sujeito passivo, verificou-se que a conta 26841 -D..., SL (C... Espanha), respeitante a financiamentos concedidos a esta entidade,

apresentava no ano de 2014, um saldo inicial devedor de 2.253.644,03 € e um saldo final devedor no valor de 2.552.772,78 €, cfr. anexo 5 do RIT que integra o documento n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral e cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

L. Quanto à sociedade «**G..., Lda**», cfr. página 20 do Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que integra o documento n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral e cujo teor se dá por integralmente reproduzido:

Foi disponibilizado o “Contrato de Gestão Conjunta de Ativo” (artigo 6.º do probatório) firmado em 2009 entre o sujeito passivo e as sociedades de direito espanhol «D..., SL» e «E..., SA», que consiste no desenvolvimento e lançamento de uma plataforma informática denominada por “E...” e que define os montantes das contribuições a efetuar por cada uma das entidades contraentes. Em 2012, o referido contrato veio a sofrer uma adenda, resultante da adesão da empresa “G...” ao projeto (artigo 7.º do probatório).

Não foi apresentado qualquer documento respeitante à concessão de crédito por parte da “A...” à sociedade “G...”.

Da análise aos elementos contabilísticos do sujeito passivo, verificou-se que a conta 2731100157 -G... - Se/v. Tec, p/ Turismo, respeitante a financiamentos concedidos a esta entidade, apresentava no ano de 2014, um saldo inicial devedor de 330.986,10 € e um saldo final devedor no valor de 584.431,29 €, cfr. anexo 5 do RIT que integra o documento n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral e cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

M. Foram feitas as seguintes correções em sede de imposto do selo, no âmbito da verba 17.1.4 da TGIS, à taxa de 0,04%, calculadas sobre a média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante o mês, divididos por 30, cfr. anexo 10 do RIT que integra o documento n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral e cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

B..., SGPS, SA

	2781100090 –B... SGPS	2661 –B... SGPS
--	-----------------------	-----------------

Mês	Base Tributável	Taxa	Imposto do Selo	Base tributável	Taxa	Imposto do Selo
31-01-2014	27.137,63	0,04%	10,85505	2.476.409,65	0,04%	990,56386
28-02-2014	172.037,53	0,04%	68,81501	2.236.757,11	0,04%	894,70284
31-03-2014	238.542,49	0,04%	95,41700	2.476.409,65	0,04%	990,56386
30-04-2014	253.368,71	0,04%	101,34748	2.396.525,47	0,04%	958,61019
31-05-2014	389.422,23	0,04%	155,76889	2.476.409,65	0,04%	990,56386
30-06-2014	440.751,16	0,04%	176,30046	2.396.525,47	0,04%	958,61019
31-07-2014	466.189,62	0,04%	186,47585	2.476.409,65	0,04%	990,56386
31-08-2014	478.967,13	0,04%	191,58685	2.476.409,65	0,04%	990,56386
30-09-2014	514.281,83	0,04%	205,71273	2.396.525,47	0,04%	958,61019
31-10-2014	608.014,50	0,04%	243,20580	2.476.409,65	0,04%	990,56386
30-11-2014	605.593,29	0,04%	242,23732	2.396.525,47	0,04%	58,61019
31-12-2014	624.281,78	0,04%	249,71271	2.493.875,69	0,04%	997,55028
TOTAL			1.927.43516			11.670.07703

TOTAL GERAL	13.597,5121 9
-------------	------------------

D..., SLU

Mês	2781100032 –D..., SLU			26841 –D..., SLU		
	Base Tributável	Taxa	Imposto do Selo	Base tributável	Taxa	Imposto do Selo
31-01-2014	5.155,05	0,04%	2,06202	2.328.765,50	0,04%	931,50620
28-02-2014	135.126,17	0,04%	54,05047	2.103.401,09	0,04%	841,36044
31-03-2014	181.444,48	0,04%	75,57779	2.328.765,50	0,04%	931,50620
30-04-2014	211.655,30	0,04%	84,66212	2.253.644,03	0,04%	901,45761
31-05-2014	271.110,48	0,04%	108,44419	2.328.765,50	0,04%	931,50620
30-06-2014	263.655,30	0,04%	105,46212	2.253.644,03	0,04%	901,45761
31-07-2014	268.783,11	0,04%	107,51324	2.328.765,00	0,04%	931,50620
31-08-2014	318.468,99	0,04%	127,38730	2.328.765,50	0,04%	931,50620
30-09-2014	329.862,47	0,04%	131,94499	2.253.644,03	0,04%	901,45761
31-10-2014	364.448,35	0,04%	145,77934	2.328.765,50	0,04%	931,50620

30-11-2014	351.576,5 5	0,04%	140,63062	2.253.644, 03	0,04%	901,45761
31-12-2014	372.576,5 5	0,04%	149,03062	2.338.736, 46	0,04%	935,49458
TOTAL			1.229,545 12			10.971,7226 7
TOTAL GERAL						12.201,2677 9

G..., Ld.^a

2781100157 -G..., Ld. ^a			
Mês	Base Tributável	Taxa	Imposto do Selo
31-01-2014	531.665,56	0,04%	212,666224
28-02-2014	504.505,70	0,04%	201,802280
31-03-2014	586.696,03	0,04%	234,678412
30-04-2014	610.384,85	0,04%	244,153940
31-05-2014	651.990,13	0,04%	260,796052
30-06-2014	649.231,28	0,04%	259,692512
31-07-2014	710.188,26	0,04%	284,075304
31-08-2014	734.101,80	0,04%	293,640720
30-09-2014	731.727,54	0,04%	292,691016
31-10-2014	789.968,14	0,04%	315,987256
30-11-2014	787.451,89	0,04%	314,980756
31-12-2014	822.884,19	0,04%	329,153676
TOTAL			3.244,318148

N. À Requerente foi apurado o imposto do selo, da verba 17.1.4 da TGIS, respeitante ao ano de 2014, no montante de 29.043,09 €, assim discriminado por períodos de imposto (meses) e entidades contraentes nas operações financeiras, cfr. páginas 33 e 32 do Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que integra o documento n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral e cujo teor se dá por integralmente reproduzido:

Por períodos de imposto (meses do ano de 2014)

Mês	Data da obrigação tributária	V alor Tributável	Taxa	Imposto do selo
Janeiro	31-01-2014	5.369.133,39	0,04%	2.147,65
Fevereiro	28-02-2014	5.151.827,60	0,04%	2.060,73
Março	31-03-2014	5.811.858,15	0,04%	2.324,74
Abril	30-04-2014	5.725.578,36	0,04%	2.290,23
Mai	31-05-2014	6.117.697,99	0,04%	2.447,08
Junho	30-06-2014	6.003.807,24	0,04%	2.401,52
Julho	31-07-2014	6.250.336,14	0,04%	2.500,13
Agosto	31-08-2014	6.336.713,07	0,04%	2.534,69
Setembro	30-09-2014	6.226.041,34	0,04%	2.490,42
Outubro	31-10-2014	6.567.606,14	0,04%	2.627,04
Novembro	30-11-2014	6.394.791,23	0,04%	2.557,92
Dezembro	31-12-2014	6.652.354,67	0,04%	2.660,94
TOTAL				29.043,09

Entidades contraentes nas operações financeiras

Imposto do Selo devido nas operações com a entidade	Montante
B..., SGPS, SA	13.597,51
D..., SLU	12.201,27
G..., Ld. ^a	3.244,31

TOTAL	29.043,09
-------	-----------

O. A Requerente foi notificada pelo ofício n.º ... (Registo n.º RH...PT) dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, de 16 de outubro de 2018, do projeto do RIT, para, nos termos do artigo 60.º da LGT e artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), exercer, querendo, no prazo de 15 dias, o direito de audição, cfr. documento n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral e cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

P. Em 6 de novembro de 2018 a Requerente respondeu por escrito ao referido projeto de relatório, cfr. anexo 11 do RIT que integra o documento n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral e cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

Q. Em 19 de novembro de 2018, a Requerida/AT, reconhecendo lapso no apuramento do imposto do selo, então calculado no montante antes referido de 29 043,09 €, face à caducidade da liquidação respeitante aos meses de janeiro a junho de 2014, atento o disposto no n.º 1 do artigo 39.º do CISelo, emitiu o documento de correção (anexo de Imposto do selo - identificador da declaração n.º...) no montante de 15 371,14 €, respeitante

aos meses de julho a dezembro de 2014, cfr. páginas 14 do PA e 8 do RIT, cujo teor se dá por integralmente reproduzido, assim determinado:

B..., SGPS, SA

Mês	2781100090 –B... SGPS			2661 –B... SGPS		
	Base Tributável	Taxa	Imposto do Selo	Base tributável	Taxa	Imposto do Selo
31-07-2014	466.189,62	0,04%	186,47585	2.476.409,65	0,04%	990,56386

31-08-2014	478.967,13	0,04%	191,58685	2.476.409,65	0,04%	990,56386
30-09-2014	514.281,83	0,04%	205,71273	2.396.525,47	0,04%	958,61019
31-10-2014	608.014,50	0,04%	243,20580	2.476.409,65	0,04%	990,56386
30-11-2014	605.593,29	0,04%	242,23732	2.396.525,47	0,04%	58,61019
31-12-2014	624.281,78	0,04%	249,71271	2.493.875,69	0,04%	997,55028
TOTAL			1.318,93126			5.886,46224
TOTAL GERAL						7.205,3935

D..., SLU

Mês	2781100032 –D..., SLU			26841 –D..., SLU		
	Base Tributável	Taxa	Imposto do Selo	Base tributável	Taxa	Imposto do Selo
31-07-2014	268.783,11	0,04%	107,51324	2.328.765,00	0,04%	931,50620
31-08-2014	318.468,99	0,04%	127,38730	2.328.765,50	0,04%	931,50620
30-09-2014	329.862,47	0,04%	131,94499	2.253.644,03	0,04%	901,45761
31-10-2014	364.448,35	0,04%	145,77934	2.328.765,50	0,04%	931,50620
30-11-2014	351.576,55	0,04%	140,63062	2.253.644,03	0,04%	901,45761

31-12-2014	372.576,55	0,04%	149,03062	2.338.736,46	0,04%	935,49458
TOTAL			802,28641			5.532,9284
TOTAL GERAL						6.335,21481

G..., Ld.^a

2781100157 – G..., Ld. ^a			
Mês	Base Tributável	Taxa	Imposto do Selo
31-07-2014	710.188,26	0,04%	284,075304
31-08-2014	734.101,80	0,04%	293,640720
30-09-2014	731.727,54	0,04%	292,691016
31-10-2014	789.968,14	0,04%	315,987256
30-11-2014	787.451,89	0,04%	314,980756
31-12-2014	822.884,19	0,04%	329,153676
TOTAL			1.830,528728

R. Assim, à Requerente foi apurado o imposto do selo, da verba 17.1.4 da TGIS, respeitante ao ano de 2014, face à correção efetuada, no montante de 15.371,14 €, assim discriminado por períodos de imposto (meses), e entidades contraentes nas operações financeiras, cfr. páginas 30/31 do Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que integra o documento n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral e cujo teor se dá por integralmente reproduzido:

Por períodos de imposto (meses do ano de 2014)

Mês	Data da obrigação tributária	Valor Tributável	Taxa	Imposto do selo
Julho	31-07-2014	6.250.336,14	0,04%	2.500,13
Agosto	31-08-2014	6.336.713,07	0,04%	2.534,69
Setembro	30-09-2014	6.226.041,34	0,04%	2.490,42
Outubro	31-10-2014	6.567.606,14	0,04%	2.627,04
Novembro	30-11-2014	6.394.791,23	0,04%	2.557,92
Dezembro	31-12-2014	6.652.354,67	0,04%	2.660,94
TOTAL				15.371,14

Entidades contraentes nas operações financeiras

Imposto do Selo devido nas operações com a entidade	Montante
B..., SGPS, SA	7.205,40
D..., SLU	6.335,21
G..., Ld. ^a	1.830,53
TOTAL	15.371,14

S. A Requerente foi notificada pelo ofício n.º ... (Registo n.º RH...PT) dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa, de 23 de novembro de 2018, do Relatório de Inspeção Tributária (RIT), nos termos do artigo 62.º do RCPITA, cfr. Processo Administrativo (PA).

T. Em dezembro de 2018 a Requerente foi notificada da liquidação do imposto do selo n.º 2018..., referente à verba 17.1.4 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), relativa às referidas operações e aos meses de julho a dezembro do ano de 2014, no montante de 15 371,14 €, e das liquidações dos respetivos juros compensatórios com os n.ºs 2018 ... a 2018 ..., no montante de 2 482,64 €, efetuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, em 01-12-2018, no

montante global de 17 853,78 € (dezassete mil, oitocentos e cinquenta e três euros e setenta e oito cêntimos), com data limite de pagamento de 10 de janeiro de 2019, cfr. documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral e cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

U. Em 17 de janeiro de 2019 foi efetuada a citação pessoal da Requerente, nos termos do n.º 4 do artigo 191.º do Código de Procedimento e de Processo tributário (CPPT), de que foi instaurado o processo de execução fiscal n.º ...2019..., sendo o montante da dívida exequenda de 17 853,78 e o valor para efeitos da garantia prevista no artigo 169.º, calculada nos termos do n.º 6 do artigo 199.º, ambos daquele código, de 22 841,56 €, cfr. documento n.º 5, junto com o pedido de pronúncia arbitral e cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

V. Em 12 de fevereiro de 2019 a Requerente apresentou no Serviço de Finanças de Lisboa-..., nos termos do n.º 2 do artigo 169.º do CPPT, um requerimento manifestando a intenção de apresentar pedido de pronúncia arbitral contra as liquidações impugnadas e a suspensão do processo de execução fiscal referido, tendo para o efeito apresentado em 7 de fevereiro de 2019, a garantia bancária n.º ... emitida pelo Banco I..., e pago o imposto do selo previsto na verba 10.3 da TGIS, no montante de 137,05 €, cfr. documento n.º 6, junto com o pedido de pronúncia arbitral e cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

X. Pelo ofício n.º ... do Serviço de Finanças de Lisboa-..., de 14 de fevereiro de 2019, a Requerente foi notificada de que, por despacho de 13-02-2019, foi determinada a suspensão do referido processo executivo, cfr. documento n.º 7, junto com o pedido de pronúncia arbitral e cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

Z. Em 10 de abril de 2019, a Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral, o qual está na origem do presente processo.

3.2 Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que devam considerar-se não provados.

3.3 Motivação

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor [(cfr. artigos 596º, nº 1 e 607º, nºs 2 a 4 do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT)] e consignar se a considera provada ou não provada (cfr. artigo 123º, nº 2 do CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e conhecimento das pessoas (cfr. artigo 607.º, n.º 5 do CPC). Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.* força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, a convicção do Tribunal fundou-se no acervo documental junto aos autos bem como nas posições assumidas pelas partes.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não questionou a autenticidade dos documentos juntos pela Requerente ao pedido de pronúncia arbitral.

4 - Matéria de Direito (fundamentação)

Objeto do litígio

A questão que constitui o *thema decidendum* reconduz-se a saber se as operações financeiras em causa são enquadráveis na verba 17.1.4 da TGIS.

Questões a decidir:

- Da (i)legalidade das liquidações impugnadas;
- Da eventual caducidade do direito à liquidação do imposto do selo respeitante ao crédito concedido à B... SGPS, SA;
- Da eventual falta de fundamentação da liquidação respeitante às prestações acessórias efetuadas à D..., S.L.

- Do pedido de pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida.

4.1 - Da (i)legalidade das liquidações impugnadas –

A Tabela Geral do Imposto do Selo, aprovada pelo artigo 1.º do Decreto n.º 21 916, de 28-11-1932, tributava as operações de concessão de crédito em duas verbas separadas: a abertura de crédito (verba 1) e o contrato de mútuo (verba 54), sendo aquela definida como “*a obrigação que alguém toma de fornecer a outrem, por meio de escrito particular ou de instrumento público ou ainda por correspondência, fundos, mercadorias ou noutros valores, quer seja para utilizar no País quer no estrangeiro*”.

O conceito de contrato de mútuo decorria da definição constante do artigo 1506.º do Código Civil de 1867 e, a partir de 01-06-1967, com a entrada em vigor do Código Civil de 1966, da definição dada pelo artigo 1142.º, segundo a qual “*mútuo é o contrato pelo qual uma das partes empresta à outra dinheiro ou outra coisa fungível, ficando a segunda obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e qualidade*”.

Esta Tabela bem como o respetivo Regulamento do Imposto do Selo, aprovado pelo artigo 1.º do Decreto n.º 12 700, de 20-11-1926, foram substituídos por força do 1.º da Lei n.º 150/99, de 11 de setembro, pelo atual Código do Imposto do Selo e respetiva Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), prevista no n.º 1 do artigo 1.º deste código, a qual acolheu numa só verba, a n.º 17.1, a concessão de crédito.

Como refere José Maria Fernandes Pires¹ “É no domínio das operações financeiras, particularmente no crédito, que se operaram as mais relevantes inovações no novo Código do Imposto do Selo na reforma operada no ano de 2000. (...) o novo Código introduz duas inovações fundamentais relativamente ao anterior: Por um lado o imposto passa a incidir sobre as utilizações de crédito e não sobre a celebração dos contratos que lhes dão origem. Há que distinguir nesta matéria, como em qualquer contrato, entre a celebração e os efeitos que desse contrato resultam. Assim, uma coisa é a celebração do contrato de crédito e outra diferente é a efetiva utilização desse crédito pela pessoa a quem foi concedido. Enquanto no anterior sistema o imposto incidia no momento da celebração do contrato, o novo código manda aplicar o

¹ In “Lições de Impostos sobre o Património e do Selo”, 3.ª ed., Almedina, 2016, p. 470

imposto apenas na data da utilização do crédito e à medida dessa utilização, ou seja, já não se tributa a celebração do contrato de crédito, mas a realização dos seus efeitos.

Por outro lado, o tempo de duração da relação creditícia passa a ser determinante na determinação do imposto a pagar. Como veremos adiante, o tipo de taxa aplicável depende sempre do período temporal por que o crédito for concedido.

(...) O legislador do CIS soube refletir no regime fiscal do crédito em Imposto do Selo a importância do fator tempo, fazendo depender dele o montante da taxa de imposto e, em alguns casos, a própria ocorrência do facto gerador”.

No mesmo sentido Jorge Belchior Laires e Rui Pedro Martins² “Da norma de incidência retira-se a ideia central de que são tributadas as operações de concessão de crédito, das quais resulte uma utilização de crédito. No atual CIS, ao contrário do regime anterior, a tributação depende da efetiva utilização do crédito por parte da entidade financiada, não havendo tributação sobre a mera colocação de fundos à disposição do financiado³. Assim, se as partes contratarem uma abertura de crédito até certo momento, de modo a que o financiado utilize os fundos à medida das suas necessidades, dessa mera colocação à disposição não surge qualquer tributação em Imposto do Selo. Apenas com a transferência dos fundos para a esfera patrimonial do financiado (a utilização do crédito) é que se completa o facto tributário⁴. Uma empresa pode contratar com um banco uma linha de crédito, de modo a garantir que, em caso de necessidade, o banco se obriga a fornecer fundos até certo valor. Se a necessidade de financiamento não surgir, deste contrato nunca resultará uma obrigação de liquidação do imposto incidente sobre o crédito”. (...) Em jeito de reforço de ideias, destacam-se para já dois princípios basilares relativamente à tributação das operações de crédito: a tributação ocorre independentemente de haver documento escrito que titule a operação; a obrigação de imposto apenas nasce com a efetiva utilização de fundos”.

Estes os princípios que decorrem da alínea g) do artigo 5.º do CIS, quanto à data em que se considera constituída a obrigação tributária, quando refere: «Nas operações de crédito, no momento em que forem realizadas ou, se o crédito for utilizado sob a forma de conta corrente,

² In “Imposto do Selo” 1.ª ed., Almedina, 2019, p. 18

³ Este aspeto é destacado no preâmbulo do CIS, onde é dado especial relevo à “alteração da filosofia de tributação do crédito, que passou a recair sobre a sua utilização e já não sobre o respetivo negócio jurídico da concessão”.

⁴ Na Tabela anterior a mera abertura de crédito encontrava-se sujeita a tributação pela verba n.º 1

descoberto bancário ou qualquer outro meio em que o prazo não seja determinado nem determinável, no último dia de cada mês”, sendo que, nos termos do n.º 1 do artigo 44.º do CIS, o imposto é pago nas tesourarias de finanças ou em qualquer outro local autorizado nos termos da lei, até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que a obrigação tributária se tenha constituído.

As operações de crédito são tributadas nos termos da verba 17.1 da TGIS, enunciando a lei alguns tipos contratuais de concessão de crédito, como a cessão, o *factoring*, as operações de tesouraria, a abertura de crédito em conta corrente e o descoberto bancário, não se esgotando nestes tipos de contratos uma vez que, mais que a forma do contrato que está na base da relação de crédito, o que está sujeito a imposto é a efetiva utilização do crédito pelo beneficiário, como é o caso dos suprimentos que embora sujeitos, beneficiam de isenção nos termos da alínea i), n.º 7.º do CIS.

É a seguinte a redação da verba 17.1 do CIS:

“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:

17.1.1 – Crédito de prazo inferior a um ano – por cada mês ou fração 0,04%

17.1.2 – Crédito de prazo igual ou superior a um ano 0,5%

17.1.3 – Crédito de prazo igual ou superior a cinco anos 0,6%

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%

Como referem os autores supra referenciados no seu “Imposto do Selo”⁵, “A determinação (ou não) do prazo da operação de crédito não deverá aferir-se quanto ao contrato de crédito em si, porque este tem, em princípio, sempre um prazo estabelecido. A análise deve ser feita quanto

⁵ Op. cit. p. 42

ao período de utilização de crédito, considerando-se que o prazo se encontra determinado se estiver previamente fixado pelas partes o período que decorre entre a utilização e o reembolso.

A Requerida/AT enquadró todas as situações controvertidas na verba 17.1.4 da TGIS, por entender que o crédito concedido foi utilizado sob a forma de conta corrente, não sendo o referido prazo de utilização determinado nem determinável.

O contrato de “conta corrente” previsto no artigo 344.º do Código Comercial aprovado pela Carta de Lei de 28-06-1888, definido como o contrato em que todas as vezes que duas pessoas, tendo de entregar valores uma à outra, se obrigam a transformar os seus créditos em artigos de «deve» e «há-de haver», de sorte que só o saldo final resultante da sua liquidação seja exigível” (também assim o acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 14-05-2012 – P. 53/09.6T2AND,C1), é uma realidade diferente da “forma de conta corrente”, convocada para a referida verba 17.1.4, que consiste na forma técnica contabilística de exprimir numericamente o movimento e resultado de qualquer operação ou transação, que por sua vez se traduz num saldo credor ou devedor, cfr. acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 16-11-1954.

Porém, diga-se de passagem, como referido no acórdão arbitral de 06-04-2018, prolatado no Processo n.º 544/2017, ⁶“(…) a taxa prevista na verba 17.1.4 tem o seu campo de aplicação delimitado àquelas outras situações em que, pelos próprios termos do contrato, não seja possível determinar um momento certo em que haverá necessariamente lugar ao reembolso, só assim se justificando que o imposto, em tais casos, seja liquidado por aplicação de uma taxa média calculada mensalmente. O tipo de taxa previsto na verba 17.1.4 aplica-se, por conseguinte, quando não se encontre previamente definido o prazo de utilização do crédito e não seja possível tributar por qualquer das regras estabelecidas nas verbas 17.1.1 a 17.1.3. o que, manifestamente, não se verificava no caso *sub judice*.

O que quer dizer, como Jorge Belchior Laires e Rui Pedro Martins⁷, referindo-se à verba 17.1.4 da TGIS, que, “A lei começa, pois, por elencar o crédito sob a firma de conta-corrente e o descoberto bancário como modalidades em que, em princípio, o prazo de utilização é indeterminado ou indeterminável. Dizemos “em princípio” porque a aferição dependerá sempre da análise de cada caso concreto, podendo concluir-se que, não obstante a forma adotada pelas

⁶ Disponível em www.caad.org.pt

⁷ Op. cit. p. 52

partes, o prazo do crédito se encontra à partida determinado, não sendo por isso tributado nesta verba (sublinhado nosso).

Passemos a analisar as operações em causa face aos respetivos contratos referidos nas alíneas D), E) e F) do probatório.

Quanto às operações realizadas com a B... SGPS, SA:

Segundo a Requerida, cfr. ponto 14 da Resposta: “(...) Da análise aos elementos contabilísticos do sujeito passivo, verificou-se que a conta 26621 – B... SGPS, respeitante a empréstimos a esta entidade, apresentava no ano de 2014, um saldo inicial devedor de € 2.396.525,47 e um saldo final devedor no valor de €2.920.506,46, cfr. anexo 5 a fls. 159 e ss do PA).

Da análise aos movimentos contabilísticos respeitantes à operação de concessão de crédito, designadamente através dos extratos das contas 2781100090 – B... SGPS e 26621 –B... SGPS, verifica-se que ao longo do exercício foram efetuados vários reforços no valor total de €545.050,89 e reembolsos no total de €21.069,90, pelo que se pode concluir que o crédito concedido foi utilizado sob a forma de conta corrente, não sendo o referido prazo de utilização determinado nem determinável (...).”

Não concordamos com a Requerida uma vez que o montante referido de 545.050,89 €, corresponde ao empréstimo de 523.980,99 € relativo ao contrato denominado de concessão de crédito entre sociedades em relação de grupo, celebrado em 19-12-2013, com produção de efeitos a partir de 01-01-2014, como consta das cláusulas 1.^a e 2.^a do referido contrato (anexo 6 a fls. 169 e ss do PA), acrescido do reembolso antecipado no montante de 21.069,90 €, reembolso esse que não tem qualquer implicação em sede do imposto do selo^{8,9}. Deste modo não estamos em presença de crédito utilizado sob a forma de conta corrente, mas de um verdadeiro contrato de mútuo, definido no artigo 1142.º do Código Civil, como aquele pelo qual uma das partes empresta à outra dinheiro ou outra coisa fungível, ficando a segunda obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e qualidade, implicando a transferência da

⁸ N.º 27 da Circular n.º 1/2000, de 05 de julho, da Direção de Serviços dos Impostos do Selo e das Transmissões do Património da AT.

⁹ Ponto 13 do Parecer n.º 53/2004, de 05 de maio da DSJC da AT

propriedade da coisa emprestada para o mutuário, mas sempre de forma temporária, já que se constituiu para este a obrigação de restituir ao mutuante outro tanto mas do mesmo género e qualidade.

Como referem Jorge Belchior Laires e Rui Pedro Martins¹⁰, “Por outro lado e em linha com a filosofia de tributação das operações de crédito em sede de Imposto do Selo, a transferência dos fundos (a utilização) é condição essencial para que o contrato se constitua, sendo o mútuo um contrato *quoad constitutionem*”.

Assim, no mútuo opera-se de imediato uma transferência da coisa mutuada, sendo este o efeito real do contrato, nos termos do n.º 1 do artigo 408.º do Código Civil, adquirindo o mutuante, de imediato, a qualidade de credor.

Quanto à inobservância da forma prevista no artigo 1143.º do Código Civil (escritura pública) e não obstante o disposto no artigo 220.º do mesmo código, a tributação não deixará de ocorrer, como referem os referidos autores¹¹, tanto mais que, nos termos do n.º 1 do artigo 38.º da LGT, 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.

Compulsados os contratos denominados de concessão de crédito entre sociedades em relação de grupo (alínea D) do probatório), constata-se que o prazo de utilização do crédito concedido encontra-se perfeitamente determinado em oito anos, acrescido do diferimento no tempo relativo ao reembolso a efetuar em 17 prestações semestrais, iguais e sucessivas.

Assim, como estabelece a alínea g) do artigo 5.º do CIS, o facto gerador do imposto ocorre de forma instantânea no momento da utilização dos montantes emprestados em cada um dos seis contratos, ou seja, no momento em que as operações de crédito foram realizadas, correspondendo à data para a liquidação do imposto do selo, a enquadrar na verba 17.1.3 da TGIS.

¹⁰ Ibidem, p. 19

¹¹ Ibidem, p. 18

O contrato celebrado em 19-12-2013, segundo o n.º 1 da cláusula segunda, produz efeitos a partir de 01-01-2014, sendo o reembolso efetuado através de 17 prestações mensais, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 30-12-2021 e a última a 30 de dezembro de 2029, conforme n.º 2 da mesma cláusula, pelo que o prazo de utilização do crédito, quanto à totalidade do montante emprestado, é de oito anos, correspondente ao período de 01-01-2014 a 30-12-2021.

Deste modo, encontrando-se o prazo de utilização do crédito determinado é ilegal a liquidação ao enquadrar a operação financeira na verba 17.1.4 da TGIS, pelo que assiste razão à Requerente, devendo o pedido de pronúncia arbitral proceder nesta parte.

Quanto às operações realizadas com a D... SL:

Segundo a Requerida, cfr. ponto 86 da Resposta: “(...) Da análise aos elementos contabilísticos do sujeito passivo, verificou-se que a conta 6841 -D..., SL (C... Espanha), respeitante a financiamentos concedidos a esta entidade, apresentava no ano de 2014, um saldo inicial devedor de € 2.253.644,03 e um saldo final devedor no valor de €2.552.772,78.

Da análise aos movimentos contabilísticos respeitantes à operação de concessão de crédito, designadamente através dos extratos das contas 2781100032 -D..., SL e 26841 -D... SL (C... Espanha), verifica-se que ao longo do exercício foram efetuados vários reforços no valor total de €299.128,75, não tendo ocorrido reembolsos, pelo que se pode concluir que o crédito concedido foi utilizado sob a forma de conta corrente, não sendo o referido prazo de utilização determinado nem determinável (...).”

Porém para a Requerente, sendo a “D... SL” uma sociedade participada pela A... SA, foi chamada, neste âmbito, a realizar prestações acessórias de capital para reforçar os capitais próprios da sua participada. Deste modo trata-se de uma operação que não integra o conceito de Operações Financeiras previsto na Tabela Geral do imposto do Selo, nomeadamente na sua verba 17, encontrando-se fora do âmbito do Imposto do Selo.

As prestações acessórias, previstas nos artigos 209.º e 287.º do Código das Sociedades Comerciais, consoante sejam efetuadas em sociedades por quotas ou anónimas, são obrigações exigidas aos sócios para além da sua obrigação de entrada. Com efeito o n.º 1 daqueles artigos

refere: “O contrato de sociedade pode impor a todos ou a alguns sócios a obrigação de efetuarem prestações além das entradas, desde que fixe os elementos essenciais desta obrigação e especifique se as prestações devem ser efetuadas onerosa ou gratuitamente.

Quando o conteúdo da obrigação corresponder ao de um contrato típico, aplica-se a regulamentação legal própria desse tipo de contrato”.

As prestações acessórias são contabilizadas como passivo, se forem onerosas ou restituíveis ou noutras rubricas apropriadas, bastando a sua consagração no contrato de sociedade para que sejam diretamente exigíveis aos sócios.

Por outro lado o não cumprimento não afeta a situação do sócio, salvo disposição contrária constante do contrato de sociedade, sendo a que a restituição não depende da integridade do capital social, pelo que não existe qualquer limitação.

Compulsado o contrato denominado de “Acordo de prestações acessórias” celebrado em 19 de dezembro de 2013, entre a Requerente e a “D... SL”, não foi contestado pela Requerida/AT, com produção de efeitos a partir de 01-01-2014, cfr. anexo 6 a fls. 169 e ss do PA, constata-se: Que a Requerente é detentora de uma quota (única), com o valor de 100.000,00 €, representativa da totalidade do capital social da D..., SL;

Que concedeu um crédito, a título de prestação acessória, no montante de 299.128,75 €, para que esta o utilize na prossecução do seu objeto social, cfr. n.º 1 da cláusula primeira;

Que o contrato produz efeitos a partir de 1 de janeiro de 2014, cfr. n.º 1 da cláusula segunda;

Que a D... restituirá à Requerente a referida quantia, através de 17 prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 30 de dezembro de 2021 e a última a 30 de dezembro de 2029; e

Que sobre a referida concessão de crédito não incidirão juros.

Pelo exposto, qualquer que seja a forma da contabilização do crédito, entendemos que este se encontra excluído de tributação em imposto do selo pela verba 17 (operações financeiras) da TGIS.

Por outro lado, e ainda que não se tratasse de prestação acessória, também não poderíamos concordar com a Requerida, quando refere que o crédito concedido foi utilizado sob a forma de conta corrente sem prazo de utilização determinado nem determinável, uma vez que o montante

referido de 299.128,75 € corresponde ao empréstimo de igual valor relativo ao contrato celebrado em 19-12-2013 com produção de efeitos a partir de 01-01-2014, como consta das cláusulas 1.^a e 2.^a do referido contrato (anexo 7 a fls. 191 e ss do PA). Deste modo não estaríamos em presença de crédito utilizado sob a forma de conta corrente, mas de um contrato de mútuo.

Deste modo a liquidação é ilegal pelo facto de as prestações acessórias não se encontrarem sujeitas a imposto do selo, pelo que assiste razão à Requerente, devendo o pedido de pronúncia arbitral proceder nesta parte.

Quanto às operações realizadas com a G..., Ld.^a:

Segundo a Requerida, cfr. ponto 121 da Resposta: “(...) Da análise aos elementos contabilísticos do sujeito passivo, verificou-se que a conta 2731100157 -G... - Se/v. Tec, p/ Turismo, respeitante a financiamentos concedidos a esta entidade, apresentava no ano de 2014, um saldo inicial devedor de € 330.986,10 e um saldo final devedor no valor de €584.431,29 [cfr. anexo 5 a fls. e seguintes 137 do PA].

Neste âmbito, foi disponibilizado, conforme anteriormente se relatou, o "Contrato de Gestão Conjunta de Ativo", firmado em 2009 entre o sujeito passivo e as sociedades de direito espanhol: “D..., SL.” e “E..., SAT, que consiste no desenvolvimento e lançamento de uma plataforma informática denominada por “E...” e que define os montantes das contribuições a efetuar por cada uma das entidades contraentes. Em 2012, o referido contrato veio a sofrer uma adenda, resultante da adesão da empresa "G..." ao projeto [cfr. anexo 5 a fls. e seguintes 137 do PA].

Refira-se que não foi apresentado qualquer outro documento referente a operação de concessão de crédito”.

De acordo com a Requerente “A G... era em 2014 uma sociedade criada com o objetivo de desenvolver uma plataforma informática para potenciar os negócios do grupo C..., e nomeadamente os da A... SA enquanto sociedade operacional do grupo, pelo que as verbas que lhe foram adiantadas se destinavam a pagar as actividades da mesma e que seriam posteriormente concretizadas em aumento de capital da entidade que viesse a receber o activo

conjunto criado para explorar a referida plataforma. Assim, trata-se de adiantamentos para efeitos de investimentos para efeitos de investimento de capital e não de operação financeira, razão por que se trata de operações fora do âmbito do Imposto do Selo”.

Compulsado o contrato denominado de “Gestão Conjunta de Ativo”, celebrado em 05-01-2009, entre a Requerente e as sociedades de direito espanhol: “D..., SL.” e “ E..., SA” e objeto de uma adenda em 05-12-2012, segundo a qual a sociedade “G...” adere àquele contrato, aceitando integralmente e, sem reservas, o seu clausulado e, conseqüentemente, todos os direitos e obrigações dele decorrentes, refere no n.º 1 da cláusula segunda que “Para a prossecução do objeto do presente contrato, as sociedades contraentes obrigam-se a efetuar as contribuições definidas na Tabela 1 (Planeamento das contribuições das Sociedades Contraentes atuais e futura para o prazo do contrato, nos termos do número um da cláusula Segunda)”. Porém nada é referido quanto ao reembolso das contribuições ou conversão das mesmas.

No exercício do direito de audição vem informar que “ (...) as importâncias cedidas à empresa “G...” destinaram-se ao pagamento das “atividades da mesma e que seriam posteriormente concretizadas em aumento de capital da entidade que viesse a receber o ativo conjunto”, tratando-se pois, de “adiantamentos para efeitos de investimento de capital e não operação financeira”, cfr. p. 32 do RIT e fls. 64 do PA).

No entanto não foi apresentado qualquer documento comprovativo das alegações efetuadas pelo sujeito passivo, quer no que respeita ao objetivo da operação entre o sujeito passivo e a empresa “G...”, quer no tocante à operação de aumento de capital, invocada pela A..., pelo que na ausência de qualquer documento que identifique os objetivos, montantes, prazos, condições, reembolso e remuneração das verbas cedidas a favor da empresa “G...”, estamos perante uma operação sujeita a Imposto do Selo, de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do CIS, conjugada com o n.º 1 e a alínea f) do n.º 3 do artigo 3.º do mesmo diploma, sendo sujeito passivo da relação jurídico tributária a entidade concedente do crédito a quem incumbe a entrega e liquidação do imposto do selo (cfr. artigo 23.º n.º 1 e artigo 41.º, ambos do CIS). E não sendo apresentado qualquer contrato de empréstimo, não é possível aferir o seu prazo, não sendo o mesmo determinado ou determinável.

Como consta da alínea I) do probatório, a conta n.º 2781100157 respeitante à “G...”, registou ao longo do ano de 2014 diversos movimentos a débito e a crédito, que refletem a natureza de uma operação financeira, consubstanciada em crédito utilizado sob a forma de conta corrente (técnica contabilística que consiste em exprimir numericamente o movimento e resultado de qualquer operação ou transação, que por sua vez se traduz num saldo credor ou devedor) em que o prazo de utilização não se encontrava determinado nem era determinável.

Deste modo a referida operação enquadra-se na verba 17.1.4 da TGIS, pelo que não assiste razão à Requerente, devendo o pedido de pronúncia arbitral improceder nesta parte.

4.2 Da eventual caducidade do direito à liquidação do imposto do selo respeitante ao crédito concedido à B... SGPS, SA

Quanto ao pedido formulado pela Requerente no artigo 47.º do pedido de pronúncia arbitral, de reconhecimento da caducidade do direito de liquidação do imposto do selo relativamente a períodos anteriores a 2014 bem como a consequente anulação das respetivas liquidações, embora seja legítimo a cumulação de pedidos, cfr. artigo 104.º do CPPT, não pode este Tribunal conhecer de tal pedido por ignorar se as liquidações foram efetivamente efetuadas, em que datas e termos.

4.3 Quanto à falta de fundamentação referida pela Requerente nos artigos 54.º e 55.º do pedido de pronúncia arbitral

Segundo Diogo Freitas do Amaral¹², «A fundamentação de um acto administrativo consiste na enunciação explícita das razões que levaram o seu autor a praticar esse acto ou a dotá-lo de certo conteúdo».

Assim, fundamentar um ato administrativo, «consiste em indicar, concretamente, as razões de direito e de facto por que se tomou a decisão em determinado sentido»¹³.

Para Vieira de Andrade¹⁴ «(...) o dever da fundamentação expressa obriga a que o órgão administrativo indique as razões de facto e de direito que o determinaram a praticar aquele acto,

¹² Diogo Freitas do Amaral, in «Direito Administrativo», volume III, Lisboa 1989, pág. 254/255

¹³ Acórdão do STA de 06-02-1991 (Processo n.º 13085)

¹⁴ José Carlos Vieira de Andrade, in “O Dever da Fundamentação Expressa de Actos Administrativos”, Coleção Teses, Almedina, pág. 13

exteriorizando, nos seus traços decisivos, o procedimento interno de formação da vontade decisória».

Como referem Diogo Leite de Campos e outros¹⁵ «No que concerne à fundamentação, a CRP garante aos administrados o direito a fundamentação expressa e acessível de todos os actos administrativos (conceito em que se inserem os actos tributários, à face do preceituado no art. 120.º do CPA) que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos (art. 268.º, n.º 3) (...).

Em matéria tributária, o dever de fundamentação dos actos decisórios de procedimentos tributários e dos actos tributários é concretizado no art. 77.º da LGT.

Como o STA vem entendendo, a exigência legal e constitucional de fundamentação visa, primordialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a autoridade administrativa a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do acto e a sua impugnação contenciosa.

Para ser atingido tal objectivo a fundamentação deve proporcionar ao destinatário do acto a reconstituição do itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela autoridade que praticou o acto, de forma a poder saber-se claramente as razões por que decidiu da forma que decidiu e não de forma diferente (...).

A fundamentação deve consistir, no mínimo, numa sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito que motivaram a decisão, ou numa declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integram o relatório da fiscalização tributária».

No mesmo sentido podem ver-se, entre muitos outros, os seguintes acórdãos do STA:

Acórdão de 06-05-2015 (Processo n.º 0291/13): «Nos casos em que a lei não imponha especiais requisitos de fundamentação (como se exige nos casos de “relações especiais” – art. 77.º, n.º 3 da LGT, tributação por “métodos indirectos” – art. 77.º, n.º 4 e 5 da LGT, “derrogação administrativa de segredo bancário” – art. 63.º-B n.º 4 da LGT ou de “reversão contra responsáveis subsidiários” – art. 23.º, n.º 4 da LGT) o cumprimento do dever de fundamentar por parte da Administração Tributária afere-se face ao disposto nos n.ºs. 1 e 2 do art.º 77º da LGT e atendendo aos fins visados pelo dever de fundamentação».

¹⁵ Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, in “Lei Geral Tributária”, anotada e comentada, 4.ª edição, 2012, Encontro de Escrita, pág. 675/676

Acórdão de 09-09-2015 (Processo n.º 01173/14): «A AT tem o dever legal de fundamentar os actos de liquidação (cfr. art. 268.º da CRP, bem como os art.s 21.º do CPT, 125.º do CPA e 77.º da LGT). A fundamentação, ainda que feita por remissão ou de forma sucinta, não pode deixar de ser clara, congruente e de contemplar os aspetos, de facto e de direito, que permitam conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Administração para a determinação do ato».

Para o Tribunal Arbitral a fundamentação da AT, quer no projeto do RIT, notificado à requerente nos termos e para os efeitos previstos no artigo 60.º da LGT e artigo 60.º do RCPITA, quer no próprio RIT, levado ao conhecimento da Requerente nos termos do artigo 62.º deste diploma, quer ainda da notificação das liquidações impugnadas nos presentes autos, são claras, objetivas, suficientes e congruentes para que a Requerente ficasse devidamente esclarecida, como ficou, uma vez que da análise das diversas peças processuais (Pedido de pronúncia arbitral e alegações) que compõem o processo, verifica-se que a Requerente entendeu perfeitamente as razões que motivaram as propostas de correção da Inspeção tributária e o sentido das liquidações efetuadas.

Assim, também não se verificam os vícios de falta de fundamentação e de ofensa do conteúdo essencial de um direito fundamental, invocados pela Requerente.

Falece, assim, razão à Requerente, pelo que improcede o pedido nesta parte.

4.4 Da indemnização por garantia indevida -

A Requerente peticiona ainda o reconhecimento do direito a indemnização pelos encargos suportados com a prestação de garantia bancária com vista a obter, nos termos do artigo 169.º do CPPT, a suspensão do processo de execução fiscal supra referenciado.

A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais tributários restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão

arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito, conforme resulta expressamente da alínea b) do artigo 24.º do RJAT.

No mesmo preceito o legislador deixou claro que os efeitos aí previstos são “sem prejuízo dos demais efeitos previstos no Código do Procedimento e do Processo Tributário”. Considera-se a este propósito que o legislador aqui se está a referir a todos os efeitos que decorram do CPPT, para o sujeito passivo, e que são aplicáveis após a consolidação na ordem jurídica de uma determinada situação jurídico-fiscal, decorrente de uma decisão definitiva seja ela graciosa ou judicial.”¹⁶

Não obstante o processo de impugnação judicial ser essencialmente um processo de mera anulação, pode nele ser proferida condenação da Administração Tributária no pagamento de indemnização por garantia indevida, conforme resulta do artigo 171.º do CPPT, que refere: “**a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda**» e que «**a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência**”.

Como se referiu na decisão proferida no Processo n.º 28/2013-T¹⁷ “é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do ato de liquidação. O pedido de constituição do tribunal arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «legalidade da dívida exequenda», pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido artigo 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.”

Conclui-se, assim, que este Tribunal é competente para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada.

¹⁶ Carla Castelo Trindade – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária – Anotado, Coimbra, 2016, pág. 125.

¹⁷ Disponível em www.caad.org.pt.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

“1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou.”

No caso em apreço é manifesto que o erro de que padecem os atos de liquidação impugnados são imputáveis à Requerida, uma vez que as liquidações foram da sua iniciativa e a Requerente em nada contribuiu para que tal erro fosse praticado.

Tem, por isso, a Requerente direito a indemnização pela garantia prestada, com referência ao valor cuja anulação foi determinada e não se encontra ainda pago.

No entanto não foram alegados nem provados os encargos que a Requerente suportou com a prestação da garantia, pelo que é inviável fixar aqui a indemnização a que aquela tem direito.

Com efeito, o valor da indemnização devida ao abrigo das citadas normas deve ser calculado com base nos custos efetivamente suportados com as garantias prestadas desde a data em que foram constituídas até ao dia em que forem libertadas, com o limite máximo previsto no artigo 53.º, n.º 3, da LGT.

Nestes termos, estando este Tribunal impossibilitado de quantificar os exatos custos da garantia prestada, bem como de apurar aquele limite máximo, a condenação terá de ser efetuada com referência ao que vier a ser liquidado em execução da presente decisão (artigos 609.º do Código de Processo Civil e 565.º do Código Civil).

5 – Decisão

Em face do exposto, decide-se:

- a) Anular parcialmente os atos de liquidação do imposto do selo n.º 2018..., efetuados no âmbito da verba 17.1.4 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), relativa às operações realizadas com as sociedades «B..., SGPS, SA» e «D..., SLU», respetivamente nos montantes de 7.205,401 € e 6.335,21 €, a que corresponde o valor global de 13 540,61 €, bem como os respetivos juros compensatórios a que respeitam as liquidações n.ºs 2018... a 2018...;
- b) Improceder o pedido de pronúncia arbitral quanto às mesmas liquidações respeitantes às operações realizadas com a sociedade «G... o, Ld.^a», no montante de 1 830,53 € e respetivos juros compensatórios;
- c) Condenar a Requerida no pagamento de indemnização por garantia indevida, nos termos do artigo 53.º da Lei Geral Tributária e artigo 171.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, no montante que vier a ser fixado, se necessário, em execução de sentença, por referência ao valor a anular resultante do deferimento parcial da presente impugnação; e
- d) Condenar as Partes nas custas do processo, na medida dos respetivos decaimentos, fixando em 145,76 € (11,91%) a parte a cargo da Requerente e em 1 078,24 € (88,09%) a parte a cargo da Requerida.

Valor do Processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 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 (RCPAT),

fixa-se ao processo o valor de 17 853,78 € (dezassete mil, oitocentos e cinquenta e três euros e setenta e oito cêntimos).

Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em 1 224,00 €, nos termos da Tabela I, anexa ao RCPAT.

Notifique.

Lisboa e CAAD, 27 de dezembro de 2019

O Árbitro,

(Rui Ferreira Rodrigues)

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.