

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 913/2019-T

**Tema: Imposto do Selo – Isenção do artigo 7.º, n.º 1 alínea g), do CIS – SGPS.
Operações de tesouraria; Relação de domínio.**

DECISÃO ARBITRAL

SUMÁRIO:

I – Nada na lei impede que uma SGPS possa beneficiar de operações de tesouraria efetuadas por uma sua participada, como é o caso da Requerente.

II – Se as operações de tesouraria efetuadas por uma SGPS participada em benefício de outra SGPS, sua dominante, não constituem concessão de crédito para os efeitos do RGICSF, já assim não é para efeitos de incidência de Imposto do Selo, pois embora as normas fiscais utilizem termos próprios de outros ramos do direito, em especial do direito comercial e do direito bancário, delas decorre diretamente um sentido diverso (artigo 11.º, n.º 2, da LGT).

III – Aquela forma de financiamento, utilizada sob a forma de conta-corrente, integra a previsão da norma de incidência da verba 17.1.4, da TGIS, assim como integra a previsão da norma de isenção da alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º, da TGIS.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros, Fernanda Maçãs (árbitro presidente), Dra. Mariana Vargas e Dra. Carla Alexandra Pacheco de Almeida Rocha da Cruz (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 17-03-2020, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. No dia 27-12-2019, a sociedade comercial **A... SGPS, S.A**, com sede no ..., ...-... .., registada sob o número único de matrícula na Conservatória do Registo Comercial e de identificação de pessoa colectiva ... (doravante, “A...” ou “Requerente”), veio, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, constante do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, (doravante, abreviadamente designado de “RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral.

A Requerente peticiona a anulação da liquidação de Imposto do Selo e de juros compensatórios do ano de 2016, com o número 2018..., da qual resulta um montante total a pagar de € 855 302,95, dos quais € 781 892,98 correspondem a Imposto do Selo e € 73 409,97, a juros compensatórios.

A Requerente peticiona ainda a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de indemnização por prestação indevida de garantia.

A Requerente juntou 6 (seis) documentos e arrolou 1 (uma) testemunha, não tendo requerido a produção de quaisquer outros meios de prova.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante, “Requerida” ou AT).

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 30-12-2019.

3. 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, os Árbitros que inicialmente foram designados pelo Conselho Deontológico comunicaram a aceitação do encargo, no prazo aplicável.

4. Em 14-02-2020 as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

5. Assim, e em conformidade com o preceituado na alínea c) 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 Tribunal Arbitral Colectivo foi constituído em 17-03-2020.

6. No dia 26-06-2020, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta, na qual defendeu que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente, com a sua conseqüente absolvição de todos os pedidos.

7. A Requerida não requereu a produção de prova e procedeu à junção do processo administrativo (doravante, “PA”) aos autos.

8. No dia 15-07-2020, a Requerente, apresentou requerimento no qual prescindiu da produção da prova testemunhal que havia indicado na sua P.I.

9. Por despacho de 16-07-2020, foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, e determinada a notificação das partes para produzirem alegações escritas.

10. Ambas as Partes apresentaram alegações escritas, nas quais reiteraram as posições anteriormente assumidas nos respetivos articulados.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo (*cf.* artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 5.º, do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (*cf.* 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).

O processo não enferma de nulidades, não tendo sido invocadas quaisquer exceções ou suscitadas questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e de que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

III. 1.1. FACTOS PROVADOS

Com relevância para a decisão, consideram-se provados os seguintes factos:

A) A Requerente é uma sociedade anónima, com a designação de A..., SGPS, S.A. pessoa coletiva ..., com início de atividade em 10-07-1992, cujo capital social de € 4 865 000,00,

à data de 31-12-2016 era detido em 99,94% pela B..., SGPS, S.A., pessoa coletiva ... [cf. documento 3, pág. 6, junto à P.I. e PA].

B) A Requete, em sede de IRC, está enquadrada no Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS), cuja sociedade dominante é a B..., SGPS, S.A., NIPC ... (doravante, “B...”) [cf. documento 3, pág. 6 junto à P.I. e PA].

C) Em cumprimento da Ordem de Serviço OI..., emitida em 09-03-2018 pela Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), a Requerente foi submetida a uma ação inspetiva externa, de âmbito parcial de IRC e Imposto de Selo, com incidência no período de 2016 [cf. documento 3, pág. 6 junto à P.I. e PA].

D) Nessa sequência, foi elaborado o Relatório de Inspeção Tributária, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte [cf. documento 3, págs. 7 a 14, junto à P.I. e PA]:

III.1.1 - Operações Financeiras – Verba 17.1.4 da TGIS – € 781.892,98

A) Descrição das Operações

Da análise efetuada à conta “26612001 – Accionistas / sócios - Financiamentos concedidos a empresa-grupo - Suprimentos e outros mútuos - B... SA”, conclui-se que, o saldo inicial inscrito nesta conta, no valor de € 113.399.478,96, resultou do crédito concedido em 2015 pela A... SGPS, SA à B... SGPS, SA.

De acordo com as informações prestadas pelo contribuinte, o financiamento supra tem vigência de curto prazo renovando-se automaticamente por igual período, ou seja a linha de crédito concedido pela A... à B... em 2015 renovou-se em 30-01-2016 por um período adicional de 1 ano.

Desta forma, durante o período de 2016, a B... efetuou utilizações adicionais de fundos, no valor global de € 50.223.400,00, (movimentos a débito da conta 26612001) não tendo efetuado quaisquer reembolsos, pelo que o saldo desta conta em 31-12-2016 atingiu o valor de € 163.622.878,96 (113.399.478,96 + € 34.039.581,00).

No quadro infra resumimos a informação contida no extrato da conta 26612001:

Conta	Descrição	Saldo Inicial	Movimentos do ano		Saldo final
			Débito	Crédito	
26612001	B... , SGPS, SA	113.399.478,96	50.223.400,00	0,00	163.622.878,96

Por mail datado de 12-09-2018, foi efetuado um Pedido de Elementos no qual, no ponto 6, solicitámos à A... SGPS, SA os seguintes elementos:

“6 - Cópia do contrato ao abrigo do qual foi concedido o empréstimo à B... , SGPS, SA, contabilizado na conta 26612001. Caso não exista contrato enviar as Atas do Conselho de Administração onde estas operações foram ratificadas.”

Em resposta a este pedido o contribuinte, por mail enviado em 03-10-2018, informou-nos do seguinte:

7. *Relativamente aos empréstimos concedidos pela A... à B... e à C... e D, bem como o financiamento obtido por esta entidade junto da B... informamos que relativamente a estes, não existe nenhum contrato e/ou Ata do Conselho de Administração.*

Da informação prestada pelo contribuinte resulta que relativamente ao crédito concedido pela A... à B... SGPS, SA não existe qualquer contrato nem nenhuma ata nas quais estas operações estejam ratificadas.

Desta forma, por mail enviado em 04-10-2018, solicitámos à A... que nos indicasse *"..juntado prova documental, as condições dos referidos empréstimos, bem como o enquadramento destas operações em sede de imposto do selo."*

Em resposta a este pedido o contribuinte informou o seguinte esclarecimento:

"4. Relativamente aos empréstimos existentes ao nível da A... no exercício de 2015 e 2016, estes respeitam as seguintes operações de crédito:

✓ *B... Estes montantes (rúbricas contabilísticas # 253122001 e # 26612001) respeitam a saldos existentes entre as duas entidades, os quais pela sua natureza de curto prazo, ainda que renováveis automaticamente (sempre que as necessidades de liquidez assim o determinam), se encontram abrangidos pela alínea g) do artigo 7º do Código do Imposto do Selo."*

Por mail datado de 17-10-2018, questionámos o sujeito passivo sobre as condições do crédito concedido à B... nomeadamente se o mesmo foi concedido sobre a forma de conta corrente e qual limite para o crédito (Plafond).

Em resposta a estas questões o sujeito passivo, por mail enviado em 19-10-2018, informou-nos do seguinte:

"Relativamente a uma das contas-correntes existentes entre a B... e a A... (# 26612001), esta é estabelecida em função das necessidades de tesouraria de curto prazo existente entre as sociedades, não existindo qualquer montante pré-estabelecido para a mesma e sob a forma de conta-corrente."

Do descrito anteriormente resulta que, apesar de não existir qualquer contrato que regule o crédito concedido pela A... à B... o contribuinte esclareceu que o mesmo é de curto prazo, renovável automaticamente por igual período, destinando-se a fazer face a carências de tesouraria, funcionando sob a forma de conta corrente.

Relativamente ao enquadramento em sede de Imposto do selo o contribuinte considerou que estas operações se encontram isentas ao abrigo da alínea g) do n.º 1 do art.º 7.º do CIS.

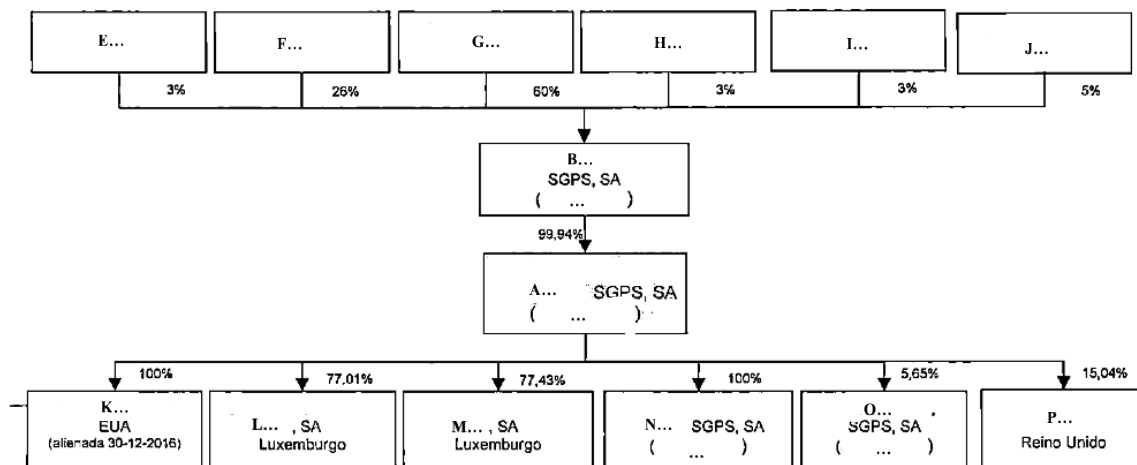
Quanto ao prazo de vigência do financiamento, a justificação apresentada pelo contribuinte está de acordo com as *"Notas às contas para o exercício findo em 31-12-2016"* na qual o financiamento concedido à B... SGPS, SA é classificado como um *"Ativo Corrente"* (Nota X – Outros Ativos financeiros) e como *"Contas a receber de Curto prazo"* (nota XXV - Transações com entidades relacionadas).

Em suma, de acordo com a informação prestada pelo contribuinte, o financiamento concedido à B... tem uma vigência inferior a um ano, destinando-se a fazer face a carências de tesouraria, foi

concedido sob a forma de conta corrente e encontra-se isento de imposto do selo ao abrigo da alínea g) do n.º 1 do art.º 7.º do CIS.

B) Estrutura de participações

No período de 2016, a relação de participação existente entre as entidades intervenientes nas operações mencionadas anteriormente é a que se esquematiza seguidamente:



Conforme se pode verificar no quadro supra a A... SGPS, SA não detém qualquer participação direta ou indireta no capital da B... SGPS, SA.

C) Enquadramento fiscal em sede de imposto do Selo

C.1) Incidência objetiva e sujeição ao imposto

De acordo com o n.º 1 do art. 1.º do CIS este "(...) *incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis, e outros factos previstos na Tabela Geral (...)*", ou seja, a incidência objetiva do Imposto do Selo é estabelecida por referência a um conjunto de factos e operações constantes da Tabela anexa ao Código.

Da leitura da verba 17 da TGIS, constata-se que, "*Sob a epígrafe 'operações financeiras' incluem-se no âmbito de incidência do Imposto do Selo a concessão de crédito, qualquer que seja a natureza da entidade concedente e do utilizador, a par de um conjunto de operações financeiras, de que resultem juros ou comissões, que apenas ficam sujeitas a tributação em Imposto do Selo se forem realizadas por instituições de crédito, sociedades financeiras, outras entidades a ela legalmente equiparadas e quaisquer outras instituições financeiras*".

Efetivamente, na verba 17.1. estipula-se que o Imposto do Selo é devido "*Pela utilização de crédito, sob a forma de fundos, mercadorias e outros valores, em virtude da concessão de crédito a qualquer título,(...) incluindo a cessão de créditos, o factoring e as operações de tesouraria quando envolvam qualquer tipo de*

¹ Conforme anotação constante da publicação da Engifisco, edição 2005, Os Impostos sobre Património Imobiliário, O Imposto do Selo, da autoria de J. Silvério Mateus e L. Corvelo de Freitas

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”.

Transcreve-se, de seguida, o teor da verba 17 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) relativa às operações financeiras:

“17 - Operações financeiras:

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

<i>17.1.1 - Crédito de prazo inferior a um ano - por cada mês ou fração</i>	<i>0,04%</i>
<i>17.1.2 - Crédito de prazo igual ou superior a um ano</i>	<i>0,50%</i>
<i>17.1.3 - Crédito de prazo igual ou superior a cinco anos</i>	<i>0,60%</i>
<i>17.1.4. - <u>Crédito utilizado sob a forma de conta corrente</u>, descoberto bancário ou <u>qualquer outra forma em que o prazo de utilização não seja determinado ou determinável</u>, sobre a média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante o mês, divididos por 30</i>	<i>0,04%”.</i>

C.2) isenção prevista no art. 7.º do CIS

Para a não liquidação de Imposto do Selo nas operações de crédito contabilizadas na conta 28812001, concedidas à B... e de acordo com a resposta ao pedido de elementos de 12-09-2018, enviada por mail em 03-10-2018, o sujeito passivo invocou a isenção prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto do Selo.

Transcreveremos a referida alínea g) do n.º 1 do art. 7.º do CIS, ao abrigo da qual o sujeito passivo considerou como isentas de Imposto do Selo as operações financeiras descritas na alínea A) deste ponto.

“1 - São também isentas do imposto:

a) (...)

g) As operações financeiras, incluindo os respetivos juros, por prazo não superior a um ano, desde que exclusivamente destinadas à cobertura de carência de tesouraria e efetuadas por sociedades de capital de risco (SCR) a favor de sociedades em que detenham participações, bem como as efetuadas por outras sociedades a favor de sociedades por elas dominadas ou a sociedades em que detenham uma participação de, pelo menos, 10% do capital com direito de voto ou cujo valor de aquisição não seja inferior a € 5 000 000, de acordo com o último balanço acordado e, bem assim, efetuadas em benefício de sociedade com a qual se encontre em relação de domínio ou de grupo”.

Assim, para que as operações acima indicadas possam beneficiar da isenção de Imposto do Selo prevista na alínea g) do n.º 1 do art. 7.º do CIS, devem verificar cumulativamente as seguintes condições:

- Quanto ao prazo, devem ser operações financeiras por prazo não superior a um ano;

financiamento ao cessionário, aderente ou devedor, considerando-se, sempre, como nova concessão de crédito e prorrogação do prazo do contrato – sobre o respetivo valor, em função do prazo:

Transcreve-se, de seguida, o teor da verba 17 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) relativa às operações financeiras:

"17 - Operações financeiras:

17.1 - Pela utilização de crédito, sob a forma de fundos, mercadorias e outros valores, em virtude da concessão do crédito a qualquer título, incluindo a cessão de créditos, o factoring e as operações de tesouraria quando envolvam qualquer tipo de financiamento ao cessionário, aderente ou devedor, considerando-se, sempre, como nova concessão de crédito e 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	0,50%
17.1.3 - Crédito de prazo igual ou superior a cinco anos	0,60%
17.1.4. – <u>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, dividida por 30</u>	0,04%".

C.2) isenção prevista no art. 7.º do CIS

Para a não liquidação de Imposto do Selo nas operações de crédito contabilizadas na conta 26612001, concedidas à B... e de acordo com a resposta ao pedido de elementos de 12-09-2018, enviada por mail em 03-10-2018, o sujeito passivo invocou a isenção prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto do Selo.

Transcrevemos a referida alínea g) do n.º 1 do art. 7.º do CIS, ao abrigo da qual o sujeito passivo considerou como isentas de Imposto do Selo as operações financeiras descritas na alínea A) deste ponto.

"i - São também isentas do imposto:

a) (...)

g) As operações financeiras, incluindo os respetivos juros, por prazo não superior a um ano, desde que exclusivamente destinadas à cobertura da carência de tesouraria e efetuadas por sociedades de capital de risco (SCR) a favor de sociedades em que detenham participações, bem como as efetuadas por outras sociedades a favor de sociedades por elas dominadas ou a sociedades em que detenham uma participação de, pelo menos, 10% do capital com direito de voto ou cujo valor de aquisição não seja inferior a € 5 000 000, de acordo com o último balanço acordado e, bem assim, efetuadas em benefício de sociedade com a qual se encontre em relação de domínio ou de grupo;"

Assim, para que as operações acima indicadas possam beneficiar da isenção de Imposto do Selo prevista na alínea g) do n.º 1 do art. 7.º do CIS, devem verificar cumulativamente as seguintes condições:

- Quanto ao prazo, devem ser operações financeiras por prazo não superior a um ano;

- Quanto à utilização do crédito, o mesmo deve ser destinado exclusivamente à cobertura de carências de tesouraria;
- Quanto às relações entre as sociedades (concedente e utilizador do crédito) limita a norma às operações efetuadas:
 - 1) por SCR a favor de sociedades em que detenham participações;
 - 2) por outras sociedades a favor de sociedades por elas dominadas ou a sociedades em que detenham uma participação de, pelo menos, 10% do capital com direito de voto ou cujo valor de aquisição não seja inferior a € 5 000 000, de acordo com o último balanço acordado;
 - 3) em benefício de sociedade com a qual se encontre em relação de domínio ou de grupo.

Por outro lado, a **alínea h)** isenta as operações financeiras incluídas na alínea g), ou seja, as operações financeiras realizadas por um prazo não superior a um ano e exclusivamente destinadas à cobertura de carências de tesouraria, quando realizadas por detentores de capital social a entidades nas quais detenham diretamente uma participação no capital não inferior a 10% e desde que esta tenha permanecido na sua titularidade durante um ano consecutivo ou desde a constituição da entidade participada, contanto que, neste último caso, a participação seja mantida durante aquele período.

Finalmente, a **alínea i)** isenta os empréstimos com características de suprimentos, incluindo os respetivos juros, quando realizados por detentores de capital social a entidades nas quais detenham diretamente uma participação no capital não inferior a 10 % e desde que esta tenha permanecido na sua titularidade durante um ano consecutivo ou desde a constituição da entidade participada, contanto que, neste caso, a participação seja mantida durante aquele período².

Previamente à questão da aplicação das normas de isenção de Imposto do Selo antes abordada, é importante salientar o facto de que a entidade cedente é uma Sociedade Gestora de Participações Sociais (SGPS), pelo que constitui um elemento de particular importância o cumprimento do previsto no Decreto-Lei n.º 495/88³, uma

vez que é este decreto que regula especificamente a atividade destas entidades.

O estatuído na alínea c) do n.º 1 do art. 5.º daquele diploma, veda a concessão de crédito por parte de uma SGPS a favor de qualquer sociedade em que não detenha participação.

Ora, é exatamente isto que ocorre no caso em análise, senão vejamos: nas operações de financiamento descritas na alínea A) deste ponto, e efetivamente realizadas, conforme consta da contabilidade, uma participada SGPS (A...) concede crédito a uma detentora do seu capital, também uma SGPS (B...), na qual não detém qualquer participação no capital social.

Desta forma, coloca-se a questão da aplicabilidade ou não das normas de isenção a operações de crédito efetuadas por empresas que não estejam legalmente possibilitadas a realizá-las.

C.3) Inaplicabilidade das isenções a operações vedadas

Importa referir que, de acordo com o n.º 1 do art. 2.º do EBF, "*Consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem*", adiantando o n.º 2 do mesmo artigo que "*São benefícios fiscais as isenções*", aqui se enquadrando o teor do art. 7.º do CIS, uma vez que, segundo o art. 1.º do EBF, "As

² Conforme redação da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março. Redação anterior, conforme Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro: "Os empréstimos com características de suprimentos, incluindo os respetivos juros efectuados por sócios à sociedade;"

³ Com a redação dada pelos seguintes diplomas: D.L. 318/94 de 24 de dezembro, D.L. 378/98 de 27 de novembro e Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro

disposições da parte I do presente Estatuto aplicam-se aos benefícios fiscais nele previstos, sendo extensivas aos restantes benefícios fiscais, com as necessárias adaptações, sendo caso disso.”

Vejamos se as normas de isenção do Imposto do Selo relativas a operações financeiras se aplicam a operações de crédito efetuadas por empresas que não estejam legalmente habilitadas a realizá-las, isto é, se abrange créditos concedidos relativamente aos quais, face à lei, se considera que traduzem operações vedadas.

No caso objeto de análise, verifica-se a violação do determinado pela alínea c) do n.º 1 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 495/88 de 30 de dezembro, com a redação dada pelo D.L. n.º 318/94 de 24 de dezembro, segundo o qual é vedado às SGPS “Conceder crédito, exceto às sociedades que sejam por ela dominadas nos termos do art. 486.º do Código das Sociedades Comerciais ou a sociedades em que detenham participações previstas no n.º 2 do artigo 1.º e nas alíneas b) e c) do n.º 3 do artigo 3.º...”.

Do descrito anteriormente resulta que, de acordo com a legislação aplicável, a isenção de Imposto do Selo invocada pelo sujeito passivo assenta sobre uma operação que a lei interdita, o que colide frontalmente com o propósito expresso no n.º 1 do art. 2.º do EBF quando se refere à “*tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem*”.

De facto, quando a lei refere a possibilidade de concessão de crédito pelas sociedades participadas em benefício da Sociedade Gestora de Participações Sociais que com ela estejam em relação de domínio abrange, claramente, o universo das empresas participadas relativamente às quais, face à lei, esta operação não é vedada. De facto, a norma de isenção aplica-se a operações de crédito efetuadas por empresas que estejam, naturalmente, legalmente autorizadas a realizá-las.

Ora, se na base de isenção em causa se encontra uma situação contrária à lei, não se afigura como é que se poderá, através da concessão da isenção, considerarem-se operações vedadas legalmente como dignas de tutela e com interesse público extrafiscal relevante e superior ao da própria tributação, pelo que estamos na presença de um paradoxo insanável cuja consequência não poderá deixar de passar pela não aplicação da isenção de Imposto do Selo invocada pelo sujeito passivo.

Da conjugação do disposto nesta norma com o exposto a montante, resulta que, por força do estatuído no Decreto-Lei n.º 495/88 de 30 de dezembro, encontra-se vedado a uma Sociedade Gestora de Participações Sociais conceder crédito a sociedade na qual não detém as participações sociais referidas na alínea c) do n.º 1 do art. 5.º do D.L. 495/88, com a redação dada pelo D.L. n.º 318/94 de 24 de dezembro, não podendo esta operação beneficiar de uma norma de isenção, ou seja, aproveitar de um benefício quando efetua uma operação que lhe é vedada por lei.

Do descrito anteriormente resulta que a B..., entidade utilizadora dos créditos objeto de análise, é Holding da A..., não detendo esta última qualquer participação no capital social da primeira, razão pela qual, a concessão de crédito acima mencionada é uma operação vedada à A..., não podendo esta operação de financiamento beneficiar da isenção prevista na alínea g) do n.º 1 do art. 7.º do CIS – nem tão pouco das previstas nas alíneas h) e i), uma vez que não estão em causa operações referidas na alínea g) ou empréstimos com características de suprimentos efetuadas por detentor de capital à sua participada - aplicando-se desta forma as regras gerais de sujeição ao Imposto do Selo.

C.4) Sujeição subjetiva e encargo do imposto

De acordo com o previsto na alínea b) do n.º 1 do art. 2.º e dos artigos 23.º e 41.º do CIS, a liquidação deste imposto e a sua entrega nos cofres do Estado compete à entidade concedente do crédito, ou seja, no caso em

análise, à A..., pelo que esta entidade deveria ter pago o imposto até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que a obrigação tributária se tenha constituído (n.º 1 do art. 44.º do CIS).

Haverá, assim, lugar a tributação em sede de Imposto do Selo calculado de acordo com a Verba 17.1 da TGIS, em função do prazo e no momento definido de acordo com alínea g) do n.º 1 do art. 5.º do CIS; refira-se que o encargo do imposto é da B..., enquanto "utilizador do crédito" [cfr. a alínea f) do n.º 3 do art. 3.º do CIS].

C.5) Taxa aplicável

De acordo com o descrito na alínea A) deste ponto, e conforme foi assumido pelo contribuinte na resposta ao pedido de elementos de 12-09-2018, não existe qualquer contrato que regule o crédito concedido pela A... à B... . No entanto a A... informou-nos que o financiamento concedido pela A... à B... tem vigência de curto prazo, renovável automaticamente, destinando-se a fazer face a carências de tesouraria e funcionando em sistema de conta corrente.

Do descrito anteriormente, e para efeitos da aplicação das taxas previstas na verba 17.1, e uma vez que, conforme foi assumido pelo contribuinte, o crédito é utilizado sob a forma de conta corrente, a taxa a aplicar será a prevista na verba 17.1.4 da TGIS que, por remissão do n.º 1 do art. 1.º do CIS, prevê a tributação em sede de Imposto do Selo, do "Crédito utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outra forma em que o prazo 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", aplicando-se deste modo taxa de 0,04%.

A obrigação tributária, conforme previsto na alínea g) do n.º 1 do art. 5.º do CIS, considera-se constituída no último dia de cada mês.

Importa também referir que, conforme previsto no ponto 28 da Circular 15, de 05/07/2000 – Direção de Serviços dos Impostos do Selo e das Transmissões do Património, "...O Imposto a que se refere o ponto 17.1.4 da Tabela Geral deve ser calculado tendo em consideração não os saldos contabilísticos mas os saldos-valor diariamente apurados, uma vez que estes refletem com maior rigor a dívida e, conseqüentemente, o imposto devido."

D) Conclusões

Em síntese, e de acordo com o descrito anteriormente, ficou demonstrado que:

- i) De acordo com o disposto na alínea c) do n.º 1 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 495/88 de 30 de dezembro, com a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 318/94 de 24 de dezembro, as utilizações de crédito destinadas a carências de tesouraria, concedidas pela A... a favor da B... são consideradas operações vedadas às SGPS, uma vez que a entidade concedente do crédito (A...) não detém qualquer participação na entidade utilizadora do mesmo (B...), razão pela qual estas operações, com vigência inferior a 1 ano e concedidas sob a forma de conta corrente, não podem beneficiar da isenção de Imposto do Selo, prevista na alínea g) do n.º 1 do art. 7.º do CIS – nem tão pouco das previstas nas alíneas h) e i), uma vez que não estão em causa operações referidas na alínea g) ou empréstimos com características de suprimentos efetuadas por detentor de capital à sua participada - tendo em consideração o previsto no n.º 1 do art. 2.º do EBF, seguindo desta forma as regras gerais de sujeição ao Imposto do Selo.
- ii) Por aplicação da alínea g) do n.º 1 do art. 5.º do CIS, o momento de constituição da obrigação tributária ocorre no final de cada mês em que o crédito tenha permanecido ativo;

iii) Por aplicação da verba 17.1.4 da TGIS, o imposto em falta corresponde à aplicação da taxa de 0,04% "à média mensal obtida através da soma dos saídos em dívida apurados diariamente, durante o mês, divididos por 30";

iv) Dos cálculos efetuados nos termos descritos na alínea anterior (anexo I), resultou no período de 2016 Imposto do Selo em falta no valor total de € 781.892,98, que se apresenta seguidamente decomposto pelos meses aos quais o imposto respeita.

Financiamento concedido à B... , SGPS, SA			
2016	Saído Médio Mensal (1)	Imposto do Selo - verba 17.1.4 TGIS (0,04%) (2)=(1)*0,04%	Data limite da entrega do imposto - art.44 do CIS
janeiro	127.610.321,59	51.044,13	20-02-2016
fevereiro	158.168.782,99	63.267,51	20-03-2016
março	169.076.974,93	67.630,79	20-04-2016
abril	163.622.878,96	65.449,15	20-05-2016
maio	169.076.974,93	67.630,79	20-06-2016
junho	163.622.878,96	65.449,15	20-07-2016
julho	169.076.974,93	67.630,79	20-08-2016
agosto	169.076.974,93	67.630,79	20-09-2016
setembro	163.622.878,96	65.449,15	20-10-2016
outubro	169.076.974,93	67.630,79	20-11-2016
novembro	163.622.878,96	65.449,15	20-12-2016
dezembro	169.076.974,93	67.630,79	20-01-2017
Total		781.892,98	

v) De acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 2.º e dos artigos 23.º e 41.º do CIS, a liquidação deste imposto e a sua entrega nos cofres do Estado compete à entidade concedente do crédito, ou seja a A... até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que a obrigação tributária se tenha constituído (n.º 1 do art. 44.º do CIS);

vi) Nos termos do art. 35.º da Lei Geral Tributária, sobre os montantes de Imposto do Selo acima indicados incidem juros compensatórios à taxa de juro legal.

- E)** Na sequência da inspeção, a Requerida emitiu a nota de liquidação de Imposto do Selo e juros compensatórios do ano de 2016 com o número 2018..., no valor de € 855 302,95, sendo € 781 892,98 correspondentes a Imposto do Selo e € 73 409,97, a juros compensatórios [cf. documento 2, junto à P.I. e PA].
- F)** A Requerente em 05-06-2019 deduziu reclamação graciosa contra o ato de liquidação de Imposto do Selo e juros compensatórios do ano de 2016 referido no antecedente facto provado E) [cf. documento 4, junto à P.I.].
- G)** A Requerida, por decisão proferida em 02-10-2019, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, indeferiu a reclamação graciosa deduzida pela Requerente, a que se alude no antecedente facto provado F), confirmando a correção reclamada [cf. documento 1, junto à P.I.].
- H)** A Requerente prestou garantia sob a forma de fiança para suspender o processo de execução fiscal instaurado para cobrança coerciva da quantia liquidada [cf. documento 6, junto à P.I.].

- I) Em 27-12-2019, a Requerente apresentou o pedido de constituição do Tribunal Arbitral que deu origem ao presente processo [cf. sistema informático de gestão processual do CAAD].

III/1.2 – Factos não provados

Não foram considerados como não provados nenhuns dos factos alegados, com efetiva relevância para a boa decisão da causa.

III/1.3 - Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Não há controvérsia sobre a matéria de facto, pelo que no tocante à matéria de facto dada como provada, a convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas Partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa e, portanto, admitidos por acordo, bem como na análise crítica da prova documental que consta dos autos, designadamente o processo administrativo e os documentos juntos pela Requerente, cuja correspondência à realidade não é contestada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

III.2 – DE DIREITO

1. Delimitação do objeto do pedido. Posição das Partes.

O litígio entre as Partes e que o Tribunal Arbitral Coletivo é chamado a decidir prende-se com a qualificação jurídica, para efeitos da incidência e isenção de Imposto do Selo, das operações de financiamento realizadas pela Requerente em benefício da sua holding.

Entende a AT que, sendo a Requerente uma SGPS, cujo capital social é detido em 99,94% pela B..., holding do grupo em que se encontra inserida e na qual não detém qualquer participação social, lhe é vedada a concessão de crédito em seu benefício, nos termos do artigo 5.º, n.º 1, alínea c), do Decreto-Lei n.º 495/88, de 30.12, que aprovou o regime jurídico das sociedades gestoras de participações sociais (LSGPS).

Não pondo em causa que as operações do financiamento concedido pela Requerente à B... se traduzam em operações financeiras por prazo não superior a um ano, destinadas exclusivamente à cobertura de carências de tesouraria da respetiva beneficiária (operações de tesouraria), a AT parte do princípio de que, tratando-se de operações legalmente vedadas às SGPS, não poderão as mesmas beneficiar da isenção prevista no artigo 7.º, n.º 1, alínea g), do Código do Imposto do Selo (CIS), pois, ao invés, as isenções, enquanto benefícios fiscais, se destinam a tutelar interesses públicos extrafiscais relevantes, superiores aos da própria tributação que impedem.

Conclui, assim, pela sujeição daquelas operações de financiamento a Imposto do Selo, enquadráveis na norma de incidência da verba 17.1.4, da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), sendo a Requerente a responsável pela respetiva liquidação e pagamento, até a dia 20 do mês seguinte ao da constituição da obrigação tributária.

Por seu turno, defende a Requerente que as referidas operações de concessão de crédito beneficiam da isenção estabelecida pela alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º, do CIS, por respeitarem a financiamentos entre entidades em relação de domínio ou de grupo, não sendo necessário que a concedente do crédito detenha qualquer participação na entidade beneficiária, pois, de acordo com o artigo 9.º, n.º 2, alínea d), do Decreto-Lei n.º 298/92, de 28.12, que aprovou o Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (RGICSF), as operações de tesouraria, quando legalmente permitidas, entre sociedades que se encontrem numa relação de domínio ou de grupo, não são consideradas como concessão de crédito, o que é corroborado no âmbito da regulamentação específica das SGPS, pelo n.º 3 do artigo 5.º, do Decreto-Lei n.º 495/88, de 30.12.

E que, ainda que as operações de tesouraria fossem “operações vedadas”, sempre haveria um conflito entre a norma proibitiva que impusesse uma sanção (artigo 13.º, da LSGPS) e a norma da alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º, do CIS, que deverá prevalecer.

Porém, ainda que houvesse lugar a tributação, entende a Requerente que o imposto deveria ser exigido ao titular do interesse económico, que não é o concedente, mas sim o utilizador do crédito.

2. Da (i)legalidade da liquidação objeto do pedido de pronúncia arbitral

i. Operações vedadas às SGPS

As SGPS (sociedades gestoras de participações sociais) são sociedades com regulamentação específica no Decreto-Lei n.º 495/88, de 30.12 (LSGPS), que têm por objeto social exclusivo a gestão de participações sociais noutras sociedades, com carácter de permanência, como forma indireta de exercício de atividades económicas e, apenas excecionalmente lhes é admitida a detenção de participações inferiores a 10% do capital com direito de voto da sociedade participada, quer por si só, quer através de participações de outras sociedades em que a SGPS seja dominante (artigo 1.º, da LSGPS).

Sendo objeto social das SGPS a gestão de participações sociais noutras sociedades, são-lhes igualmente aplicáveis as normas respeitantes a sociedades coligadas, as quais constam do título VI do Código das Sociedades Comerciais (artigo 11.º, da LSGPS, e artigos 481.º e seguintes, do CSC).

Sociedades coligadas são as que mantêm entre si relações de simples participação, de participações recíprocas, de domínio ou de grupo (artigo 482.º, do CSC), presumindo-se como relação de domínio aquela em que a sociedade dita dominante detém, direta ou indiretamente, uma participação maioritária no capital da participada, dispõe de mais de metade dos respetivos direitos de voto e tem a possibilidade de designar mais de metade dos membros dos seus órgãos de administração ou de fiscalização (artigo 486.º, n.º 2, d CSC).

É ainda frequente que, dentro de um grupo societário, se os acionistas nisso tiverem interesse, procedam ao agrupamento das participações em diferentes SGPS, “*neste caso com o carácter de sub-holdings, vocacionadas para a gestão de participações de objeto e diferente natureza*”.¹

Ora, face à factualidade dada como provada e não contestada pela Requerida, parece inequívoco que a relação estabelecida entre a Requerente e a beneficiária do crédito é uma relação de domínio, tendo ambas a natureza jurídica de SGPS.

No entanto, por ser a Requerente uma SGPS, fundamenta a AT, quer no RIT na sequência do qual foi emitida a liquidação de Imposto do Selo e juros compensatórios do ano de 2016 objeto dos autos, quer na decisão da reclamação graciosa que manteve a mesma liquidação, a impossibilidade de aplicação da norma de isenção constante do artigo 7.º, n.º 1, alínea g), do CIS, no facto de, da sua perspetiva, a concessão de crédito ser uma operação vedada às SGPS, nos termos do artigo 5.º, n.º 1, alínea c), do Decreto-Lei n.º 495/88, de 30.12.

Na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 378/98, de 27.11, em vigor à data dos factos, o artigo 5.º, da LGSPS, na parte que interessa à decisão da causa, estatua o seguinte:

“Artigo 5.º - Operações vedadas

1 - Às SGPS é vedado:

- a) Adquirir ou manter na sua titularidade bens imóveis, exceptuados os necessários à sua própria instalação ou de sociedades em que detenham as participações abrangidas pelo n.º 2 do artigo 1.º, os adquiridos por adjudicação em ação executiva movida contra os seus devedores e os provenientes de liquidação de sociedades suas participadas, por transmissão global, nos termos do artigo 148.º do Código das Sociedades Comerciais;*
- b) Antes de decorrido um ano sobre a sua aquisição, alienar ou onerar as participações abrangidas pelo n.º 2 do artigo 1.º e pelas alíneas a) a c) do n.º 3 do artigo 3.º, excepto*

¹ Paulo Olavo Cunha, “Direito das Sociedades Comerciais”, 7.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2019, pág. 1152.

se a alienação for feita por troca ou o produto da alienação for reinvestido no prazo de seis meses noutras participações abrangidas pelo citado preceito ou pelo n.º 3 do artigo 3.º ou ainda no caso de o adquirente ser uma sociedade dominada pela SGPS, nos termos do n.º 1 do artigo 486.º do Código das Sociedades Comerciais;

c) Conceder crédito, exceto às sociedades que sejam por ela dominadas nos termos do artigo 486.º do Código das Sociedades Comerciais ou a sociedades em que detenham participações previstas no n.º 2 do artigo 1.º e nas alíneas b) e c) do n.º 3 do artigo 3.º, sem prejuízo do disposto no número seguinte.

(...)

3 - As operações a que se refere a alínea c) do n.º 1, efetuadas nas condições estabelecidas no número anterior, bem como as operações de tesouraria efetuadas em benefício da SGPS pelas sociedades participadas que com ela se encontrem em relação de domínio ou de grupo, não constituem concessão de crédito para os efeitos do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro.

(...).”

Uma primeira leitura menos atenta da alínea c) do n.º 1 do artigo 5.º, da LSGPS, poderia levar à conclusão de que à Requerente fosse vedado conceder crédito à sua holding, por não ser a sociedade dominante, nem tão-pouco nela deter qualquer participação.

Contudo, se por um lado é verdade que a Requerente não detém qualquer participação no capital social da B..., enquanto sociedade sua dominante, não é menos verdade que a não poderia deter, fora das condições expressamente estabelecidas no n.º 1 do artigo 487.º, do CSC, o qual proíbe às sociedades em relação de domínio, “*adquirir quotas ou ações das sociedades que, diretamente ou por sociedades ou pessoas que preencham os requisitos indicados no artigo 483.º, n.º 2, a dominem, a não ser aquisições a título gratuito, por adjudicação em ação executiva movida contra devedores ou em partilha de sociedades de que seja sócia*”, o que também lhe é vedado pelo segmento final da alínea b) do n.º 1 do artigo 5.º, da LSGPS, que não permite o cruzamento de participações.

O que parece fora de questão é que a Requerente não possa, nos termos do n.º 3 do citado artigo 5.º, da LSGPS, conceder financiamento (operações de tesouraria) à sociedade sua dominante, financiamento esse que não constitui “*concessão de crédito para os efeitos do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro*”, pois sendo esta norma excecional relativamente à da alínea c) do n.º 1 do mesmo artigo, sobre ela deve prevalecer.

Deverá assim concluir-se que nada na lei impede que uma SGPS, como é o caso da utilizadora do crédito na situação em análise, possa beneficiar de operações de tesouraria efetuadas por uma sua participada, como é o caso da Requerente.

ii) Da isenção prevista no artigo 7.º, n.º 1, alínea g), do CIS

Chegados à conclusão de que, contrariamente à interpretação dada pela Requerida ao disposto no artigo 5.º, da LSGPS, não estava legalmente vedado à Requerente conceder financiamento à sua holding B..., importa agora averiguar do enquadramento e consequências fiscais desse financiamento.

Como se viu, a concessão de crédito em conta-corrente efetuada por uma participada, por prazo inferior a um ano, a fim de suprir carências de tesouraria da SGPS sua dominante, prevista no n.º 3 daquele artigo 5.º, da LSGPS, não só constitui exceção à proibição contida na alínea c) do n.º 1 do mesmo artigo, como nem sequer é havida como concessão de crédito, para efeitos do RGICSF ou da LSGPS.

Mas, se as operações de tesouraria efetuadas por uma SGPS participada a uma outra SGPS, sua dominante, não constituem concessão de crédito para os efeitos do RGICSF ou da LSGPS, já assim não é para efeitos de incidência e isenção de Imposto do Selo, pois embora as normas fiscais utilizem termos próprios de outros ramos do direito, maxime do direito comercial e do direito bancário, delas decorre diretamente um sentido diverso (artigo 11.º, n.º 2, da LGT).

Na verdade, aquela forma de financiamento, utilizada sob a forma de conta-corrente, integra a previsão da norma de incidência da verba 17.1.4, da TGIS, assim como integra a previsão da norma de isenção da alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º, da CIS.

Estabelece a referida norma do artigo 7.º, do CIS, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 83-C/2012, de 31.12 (LOE para 2014):

“Artigo 7.º - Outras isenções

1 - São também isentos do imposto:

(...)

g) As operações financeiras, incluindo os respetivos juros, por prazo não superior a um ano, desde que exclusivamente destinadas à cobertura de carência de tesouraria e efetuadas por sociedades de capital de risco (SCR) a favor de sociedades em que detenham participações, bem como as efetuadas por outras sociedades a favor de sociedades por elas dominadas ou a sociedades em que detenham uma participação de, pelo menos, 10 % do capital com direito de voto ou cujo valor de aquisição não seja inferior a (euro) 5 000 000, de acordo com o último balanço acordado e, bem assim, efetuadas em benefício de sociedade com a qual se encontre em relação de domínio ou de grupo.

(...)”.

Tendo ficado demonstrado que a Requerente, embora com a natureza de SGPS, é quase integralmente dominada pela beneficiária das operações de financiamento de que tratam os autos, outra conclusão não resta, senão a de que aquelas operações de financiamento são enquadráveis no segmento final daquela alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º, do CIS, e que, portanto, são operações isentas.

Nem para tal conclusão é necessário convocar a norma do artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), que os caracteriza como sendo *“medidas de carácter excecional*

instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”, pois se essa norma se dirige ao intérprete, afigura-se que ela é sobretudo dirigida ao legislador e não se crê que o legislador, atendendo à presunção de que este “*consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados*” (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), tenha criado a isenção prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º, do CIS, sem ter tido em conta a definição legal de benefício fiscal.

A conclusão de que as operações de tesouraria efetuadas pela Requerente à sociedade sua dominante são operações isentas, justifica a anulação da liquidação de Imposto do Selo e juros compensatórios, nos termos artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT, por erro nos pressupostos de direito, bem como da decisão proferida na reclamação graciosa, que a confirmou.

3. Questões de conhecimento prejudicado

Na sentença, deve o juiz pronunciar-se sobre todas as questões que deva apreciar, abstendo-se de se pronunciar sobre questões de que não deva conhecer (segmento final do n.º 1 do artigo 125.º, do CPPT), sendo que as questões sobre que recaem os poderes de cognição do tribunal, são, de acordo com o n.º 2 do artigo 608.º, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, “*as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)*”.

Tendo-se alcançado a conclusão de que a liquidação de Imposto do Selo de 2016 e respetivos juros compensatórios objeto dos autos enferma do vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito, a justificar a sua anulação, fica prejudicado o conhecimento das questões relativas à responsabilidade pelo pagamento do imposto ou da eventual aplicação da cláusula geral antiabuso, quer pela inexistência da obrigação tributária, quer porque a liquidação incidiu sobre operações enquadráveis nos parâmetros legalmente definidos.

4. Do pedido de indemnização por prestação de garantia indevida

A final, vem a Requerente pedir que, em caso de procedência do pedido de pronúncia arbitral, seja a Requerida condenada no pagamento de indemnização pela garantia indevidamente prestada, sob a forma de fiança, para suspensão da execução fiscal instaurada para cobrança coerciva da liquidação de Imposto do Selo e juros compensatórios ora impugnada.

Embora o processo arbitral tributário tenha sido concebido como meio alternativo ao processo de impugnação judicial, inserido num contencioso essencialmente de anulação, é neste processo, no qual é discutida a legalidade da dívida exequenda, que deve ser pedida e decidida a atribuição de indemnização por prestação de garantia indevida no processo de execução fiscal, como decorre dos artigos 171.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e 53.º, da Lei Geral Tributária (LGT).

Dispõe o artigo 53.º, da LGT:

“Artigo 53.º - Garantia em caso de prestação indevida

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 objecto 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 n.º 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.”

Face à redação do n.º 1 do artigo 53.º, da LGT, em que se refere a prestação de “*garantia bancária ou equivalente*”, têm a doutrina e a jurisprudência entendido que aquela expressão se reporta apenas às “*formas de garantia que impliquem para o interessado suportar uma despesa cujo montante vai aumentando em função do período de tempo durante o qual aquela é mantida. Dos meios de garantia expressamente previstos no art.º 199º do CPPT, será o caso do seguro-caução, cujo regime está previsto nos art 6º e 7º do DL nº 183/88, de 24 de Maio*”².

“[...] *daí que a garantia prestada sob a forma de fiança não se encontre abrangida por estes preceitos legais que atribuem e fixam um direito indemnizatório de forma praticamente automática num procedimento simplificado, o que se justifica por a fiança ser, por regra, prestada gratuitamente, isto é, sem qualquer contraprestação especial destinada a retribuir a obrigação assumida pelo fiador, ainda que nada impeça que seja remunerada. O que não significa que o lesado nos seus direitos patrimoniais pela prestação desta garantia (ou de outras, como a hipoteca e penhor), não possa exigir a reparação dos prejuízos que efetivamente sofreu, por se tratar de direito que lhe é assegurado não só pelo art.º 22º da Constituição como pela Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e demais Entidades Públicas (Lei nº 67/2007, de 31.12). Terá, porém, de intentar para o efeito ação judicial para efetivar essa responsabilidade civil da administração tributária, onde terá de invocar e provar todos os danos que sofreu*”³.

Assim, sem prejuízo de a Requerente poder exercer o seu direito a ser ressarcida dos eventuais prejuízos causados pela prestação de garantia, sob forma de fiança, para suspender a execução fiscal em que é exigida a liquidação objeto dos presentes autos, através do meio judicial apropriado para o efeito, não lhe poderá tal direito ser reconhecido na ação arbitral.

² Cfr. Jorge Lopes de Sousa, “Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Atos Ilegais”, Áreas Editora, 2010, pág. 163

³ Cfr. os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 09.01.2019 e de 30.04.2019, processo 03025/17.3BEPRT 0585/18

IV. DECISÃO.

Pelos motivos expostos, acordam no Tribunal Arbitral Coletivo em:

- a. Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação de Imposto do Selo do ano de 2016 com o n.º 2018... e respetivos juros compensatórios, no valor global de € 855 302,95, bem como da decisão do procedimento de reclamação graciosa que manteve aquela liquidação;
- b. Julgar improcedente o pedido de indemnização por prestação de garantia indevida.

VALOR DO PROCESSO: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 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, fixa-se ao processo o valor de € 855 302,95 (oitocentos e cinquenta e cinco mil, trezentos e dois euros e noventa e cinco cêntimos).

CUSTAS: Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de € 12 240,00 (doze mil, duzentos e quarenta euros), a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique-se.

Lisboa, 25 de Setembro de 2020.

Os Árbitros,

Fernanda Maçãs
(árbitro presidente)

Mariana Vargas
(árbitro vogal)

Carla Alexandra Pacheco de Almeida Rocha da Cruz
(árbitro vogal)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º, do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º, do D.L. n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.