

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 342/2020-T

Tema: Imposto do Selo – verba 17.1.4 TGIS

SUMÁRIO:

I. A Lei n.º 150/99, de 11 de setembro, com entrada em vigor no dia 1 de março de 2000, veio alterar a filosofia da tributação do crédito, no âmbito da TGIS, passando a recair sobre a sua utilização e já não sobre a celebração do respetivo negócio jurídico de concessão.

II. A verba 17.1.4 da T.G.I.S. tributa a utilização de crédito sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou outra, em que o prazo de utilização seja indeterminado ou indeterminável, à taxa de 0,04% sobre a média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante o mês, divididos por 30.

III. O contrato de concessão de crédito no qual se encontra definido, determinado e determinável o prazo de reembolso ou restituição, não obstante, ser considerado uma operação financeira, mas não sob a forma de conta corrente, não se enquadra na norma de incidência da Verba 17.1.4 da TGIS.

IV. O acordo de prestações acessórias, realizado ao abrigo do disposto no artigo 209.º ou 287.º do Código das Sociedades Comerciais, (conforme se trate de uma sociedade por quotas ou uma sociedade anónima), não se pode enquadrar como um crédito utilizado sob a forma de conta corrente, pelo que, não tem, consequentemente, enquadramento na Verba 17.1.4 da TGIS.

V. O contrato de gestão conjunto de ativos, em que são disponibilizados créditos relativamente aos quais não é definido o reembolso ou restituição dos mesmos, têm enquadramento na Verba 17.1.4 da TGIS, por se tratar de operações financeiras sob a forma de conta corrente.

VI. A matéria da fundamentação das decisões no âmbito dos procedimentos tributários tem sido objeto de reflexão, quer na jurisprudência, quer na doutrina, e encontra a sua previsão no artigo 152.º (anterior artigo 120.º) do Código de Procedimento Administrativo (CPA) e 77.º

da Lei Geral Tributária (LGT) com respaldo no n.º 3 do artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

VII. A Administração Tributária está obrigada a um dever de fundamentação sobre os atos tributários por ela praticados, devendo obrigatoriamente conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos atos tributários, assim como, os prazos e meios de defesa à disposição do contribuinte, conforme disposto no artigo 77.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária.

VIII. A exigência legal de fundamentação das decisões de procedimento e dos atos tributários tem por objetivo dar conhecimento aos contribuintes do “*iter*” cognoscivo, valorativo e volitivo do respetivo autor, e, em consequência, permitir que, face aos mesmos, este os possa aceitar ou impugnar.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. Em 3 de julho de 2020, A..., S.A., NIPC ..., com sede em ..., n.º ...-..., ,...-... Lisboa, doravante designada por “Requerente”, solicitou a constituição de Tribunal Arbitral e procedeu a um pedido de pronúncia arbitral, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), com vista:

- a) à declaração de ilegalidade do ato de liquidação de Imposto do Selo n.º 2020 ..., no montante de € 30.431,46 e de juros compensatórios n.º 2020 ... a 2020 ..., referentes ao ano de 2016, no montante de € 4.164,72, tudo num total de € 34.596,18 (trinta e quatro mil, quinhentos e noventa e seis euros e dezoito cêntimos), e sua consequente anulação;
- b) e ao pagamento de juros indemnizatórios.

2. A Requerente é representada, no âmbito dos presentes autos, pelo seu mandatário, o Dr. B..., e a Requerida, a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT) é representada pelos juristas, Dr. C... e Dr.ª D... .

3. Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, foi, o signatário, designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, e aceitou o cargo, no prazo legalmente estipulado.

4. O presente Tribunal foi constituído no dia 24 de setembro de 2020, na sede do CAAD, sita na Av. Duque de Loulé, n.º 72 A, em Lisboa, conforme comunicação do tribunal arbitral singular que se encontra junta aos presentes autos.

5. A Requerida, depois de notificada para o efeito, não apresentou resposta nem processo administrativo.

6. O Tribunal, por despacho de 7 de janeiro de 2021, constatando que a Requerente, no seu requerimento inicial, indicou prova testemunhal, não obstante a matéria em discussão ser fundamentalmente de direito, notificou-a para informar se mantinha o interesse na produção daquela prova, e em caso afirmativo para indicar os factos a que pretende que a mesma deponha.

7. A Requerente, através de requerimento que apresentou, no dia 11 de janeiro de 2021, prescindiu da inquirição da testemunha arrolada.

8. Por despacho de 19 de janeiro de 2021, e atendendo não existir necessidade de prova adicional, para além daquela que documentalmente já se encontra incorporada nos autos, não se vislumbrando necessidade das partes corrigirem as respetivas peças processuais, reunindo o processo todos os elementos necessários para prolação da decisão, por razões de economia e celeridade processual, da proibição da prática de atos inúteis, ao abrigo dos princípios de autonomia do Tribunal na condução do processo, da simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT, o Tribunal entendeu ser de dispensar a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações.

9. No despacho referido em 8. *supra*, o Tribunal determinou que a decisão final seria proferida até ao termo do prazo fixado no n.º 1 do artigo 21.º do RJAT e advertiu, por último, a Requerente que, até à data indicada, deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, e comunicar tal pagamento ao CAAD.

II. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, no seguinte:

1. A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes vícios:

a) ERRO SOBRE OS PRESSUPOSTOS DE FACTO E DE DIREITO, sustentando que *«[n]ão obstante toda a documentação entregue pela Requerente (desde logo na acção inspectiva referente ao exercício de 2014) - e da qual resulta serem de diversa natureza os contratos celebrados entre a Requerente e a E... SGPS, S.A. e F..., S.L., por um lado, e a G..., por outro – entenderem os Serviços da Administração Tributária que todos os contratos em causa seriam contratos de financiamento sem prazo determinado, sujeitos a Imposto do Selo nos termos da Verba 17.1.4 da Tabela anexa ao Código do Imposto do Selo.»*

b) Refere a Requerente que *«(...) nenhum dos empréstimos concedidos pela Requerente a empresas do Grupo o foram por prazo indeterminado, independentemente dos reembolsos antecipados que tenham sido efectuados, ou do momento da efectiva disponibilização dos montantes (utilização do crédito) efectuada ao abrigo daqueles contratos.»*

c) Mais referindo que *«(...) as operações realizadas entre a Requerente e as sociedades F... S.L.U. e I..., SAL, nem sequer configuram concessões de crédito sujeitas a Imposto do Selo».*

d) CADUCIDADE DO DIREITO DE LIQUIDAÇÃO, por entender que *«a Administração Tributária [fez] incidir imposto sobre montantes concedidos/utilizados em períodos anteriores ao objecto da Inspeção Tributária levada a cabo»*, pelo que *«se verificou, em relação aos montantes utilizados nos períodos anteriores a 2016, a caducidade do direito à respectiva liquidação, nos termos e para os efeitos do artigo 45.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).»*

e) VÍCIO DE FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO, defendendo a Requerente, no que respeita às operações tidas com a sociedade F..., SL que *«[e]ntendeu a Administração Tributária, sem no entanto explicar porquê, que os montantes entregues à F... S.L. constituíram empréstimos em conta corrente»*. (...) *«O que se contesta, porque não se pode admitir, é que a Administração Tributária retire conclusões, como fez no caso presente, sem que formule um juízo acerca da operação baseado nos factos em presença, e sem que dê a conhecer, de forma expressa e fundamentada, as razões que a levaram a afastar a operação conforme preconizada pelo sujeito passivo (e conforme resulta de toda a prova apresentada em sede inspectiva), em clara violação do disposto no artigo 77.º da LGT.»* e no que às operações tidas com a sociedade G... *«(...) incumbia à Administração Tributária fazer mais, no que à fundamentação de facto e de direito concerne, do que, simplesmente, assumir que quaisquer transferências de dinheiro (para mais, suportadas documentalmente e no âmbito de contratos de investimento conjunto em activos – que nem sequer são contestados) consubstanciam um crédito.»*

2. Peticiona, assim, a final, que seja deferido o presente pedido de pronúncia arbitral e anuladas as liquidações de IRS e juros compensatórios e pagos juros indemnizatórios.

IV. SANEAMENTO

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 5.º e 6.º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades.

V. MATÉRIA DE FACTO

1. Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

2. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 511.º, n.º 1, do anterior CPC, correspondente ao artigo 596.º do atual CPC).

3. Assim, atendendo à posição assumida pela Requerente, no pedido de constituição arbitral que formulou e à prova documental por si junta aos autos, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

a. Factos dados como provados

1. Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

A. A Requerente é uma sociedade 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, receção, transferência e assistência de turistas. – cfr. facto não controvertido -;

B. No âmbito do referido objeto social, e para realização do mesmo, a Requerente opera sob diversas marcas, designadamente, nas marcas “N...” e “O...” consoante os produtos e mercados visados. – cfr. facto não controvertido e RIT -;

C. A Requerente integra o Grupo J... (doravante “Grupo”), que tem como mercados principais (e nos quais exerce uma atividade relevante) Portugal, Espanha, Moçambique e Angola, sendo o Grupo composto, no que para o caso releva, pelas seguintes sociedades:

Denominação social	Sede social	% de Capital detido 2015	Principal atividade
Empresa Mãe			
E... SGPS, S.A	Portugal	---	Gestão de participações sociais noutras entidades
Associadas			
F..., SLU	Espanha	1%	Agência de viagens
K... Moçambique	Moçambique	1%	Agência de viagens
I...	Espanha	---	Agência de viagens
L..., SAU			
Outras partes relacionadas			
M... SGPS, SA	Portugal	---	Gestão de participações sociais noutras entidades
H..., S.A	Angola	---	Agência de viagens

D. Atendendo à estrutura societária referida, e considerando a especialização (por mercados) de cada uma das entidades que integram o Grupo, foi necessário, pontualmente, proceder a determinadas operações intragrupo, de modo a aportar capital ao desenvolvimento da atividade em cada um dos mercados para os quais o Grupo se expandiu, e assegurar, num momento inicial, as respetivas operações. – cfr. facto não controvertido -;

E. Nesse âmbito, e atenta a sua especial capacidade financeira, a Requerente, desde 2009 e até, pelo menos, 2014, efetuou dotações de fundos a algumas das entidades do Grupo sob diversa forma. – cfr. facto não controvertido -;

Do denominado Contrato de concessão de crédito entre sociedades de grupo

F. No dia 21 de dezembro de 2009, a sociedade E..., SGPS, S.A., na qualidade de devedora, e a Requerente, na qualidade de credora, celebraram um contrato de concessão de crédito entre sociedades em relação de grupo – cfr. Anexo 5 do Doc. n.º 3 junto com o pedido de pronuncia arbitral - do qual consta com interesse, o seguinte:

«CONSIDERANDO QUE:

- A) A E... SGPS e a A... S.A. são sociedades em relação de grupo, tendo a primeira um domínio total sobre a segunda, nos termos do art.º 488 e sgs. do CSC;
- B) A E... SGPS carece de meios financeiros para suprir dificuldades momentâneas de tesouraria;
- C) São permitidas as operações de tesouraria entre sociedade que se encontrem numa relação de grupo, nos termos do art.º 9.º, al. d) do Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro e art.º 5.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 495/98, de 30 de Dezembro.

Face aos considerandos supra, as Partes celebram livremente e de boa-fé, o presente contrato de Concessão de Crédito entre Sociedades em Relação de Grupo (doravante somente referido por o “Contrato”), o qual se regerá pelas cláusulas seguintes:

CLÁUSULA PRIMEIRA

(Termos e Condições)

1. Pelo presente Contrato, pelo prazo e nas condições previstas nas cláusulas seguintes, a A... S.A. entrega à E... SGPS, na data referida no número 1 (um) da Cláusula Segunda, a quantia de EUR 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.
2. Todas e quaisquer despesas e encargos que decorram ou sejam originadas pela execução do presente Contrato serão suportadas pela Devedora.

CLÁUSULA SEGUNDA

(Produção de efeitos, Reembolso, Remuneração e impostos)

1. *O contrato produz efeitos a partir de 01 de Janeiro de 2010, data essa que, no presente contrato, denominar-se-á de “data efetiva.”*
2. *A Devedora reembolsará a Credora da quantia referida no n.º 1 da Cláusula Primeira, que lhe foi entregue 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 I – Plano de Regularização da Dívida que faz parte integrante do presente contrato.*
3. *Sobre o montante em dívida não se vencerão juros.*
4. *Os impostos que eventualmente sejam devidos, por efeito do presente Contrato, serão suportados pelo respetivo sujeito passivo.»*

G. No dia 19 de dezembro de 2010, a sociedade E..., SGPS, S.A., na qualidade de devedora, e a Requerente, na qualidade de credora, celebraram um contrato de concessão de crédito entre sociedades em relação de grupo – cfr. Anexo 5 do Doc. n.º 3 junto com o pedido de pronuncia arbitral - do qual consta com interesse, o seguinte:

«CONSIDERANDO QUE:

- A) *A E... SGPS e a A... S.A. são sociedades em relação de grupo, tendo a primeira um domínio total sobre a segunda, nos termos do art.º 488 e sgs. do CSC;*
- B) *São permitidas as operações de tesouraria entre sociedade que se encontrem numa relação de grupo, nos termos do art.º 9.º, al. d) do Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro e art.º 5.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 495/98, de 30 de Dezembro.*
- C) *Para suprir dificuldades momentâneas de tesouraria, a A... S.A a 21 de Dezembro de 2009 concedeu um crédito à E... SGPS, no montante de € 2.223.500,18 (dois milhões, duzentos e vinte e três mil, quinhentos euros e dezoito cêntimos);*
- D) *Verifica-se que atualmente a E... SGPS carece de reforço de meios financeiros para, novamente, suprir dificuldades momentâneas de tesouraria.*

Face aos considerandos supra, as Partes celebram livremente e de boa-fé, o presente contrato de Concessão de Crédito entre Sociedades em Relação de Grupo (doravante somente referido por o “Contrato”), o qual se regerá pelas cláusulas seguintes:

CLÁUSULA PRIMEIRA

(Termos e Condições)

3. *Pelo presente Contrato, pelo prazo e nas condições previstas nas cláusulas seguintes, a A... S.A. entrega à E... SGPS, na data referida no número 1 (um) da Cláusula Segunda, a quantia de EUR 219.022,57 (duzentos e dezanove mil, vinte e dois euros e cinquenta e sete cêntimos), quantia que esta recebe e da qual se confessa devedora.*
4. *Todas e quaisquer despesas e encargos que decorram ou sejam originadas pela execução do presente Contrato serão suportadas pela Devedora.*

CLÁUSULA SEGUNDA

(Produção de efeitos, Reembolso, Remuneração e impostos)

1. *O contrato produz efeitos a partir de 01 de Janeiro de 2011, data essa que, no presente contrato, denominar-se-á de “data efetiva.”*
2. *A Devedora reembolsará a Credora da quantia referida no n.º 1 da Cláusula Primeira, que lhe foi entregue 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 I – Plano de Regularização da Dívida que faz parte integrante do presente contrato.*
3. *Sobre o montante em dívida não se vencerão juros.*
4. *Os impostos que eventualmente sejam devidos, por efeito do presente Contrato, serão suportados pelo respetivo sujeito passivo.»*

H. No dia 21 de dezembro de 2011, a sociedade E..., SGPS, S.A., na qualidade de devedora, e a Requerente, na qualidade de credora, celebraram o contrato de concessão de crédito entre sociedades em relação de grupo – cfr. Anexo 5 do Doc. n.º 3 junto com o pedido de pronuncia arbitral - do qual consta com interesse, o seguinte:

«CONSIDERANDO QUE:

- A) *A E... SGPS e a A... S.A. são sociedades em relação de grupo, tendo a primeira um domínio total sobre a segunda, nos termos do art.º 488 e sgs. do CSC;*

B) São permitidas as operações de tesouraria entre sociedade que se encontrem numa relação de grupo, nos termos do art.º 9.º, al. d) do Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro e art.º 5.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 495/98, de 30 de Dezembro.

C) Para suprir dificuldades momentâneas de tesouraria, a A... S.A a 21 de Dezembro de 2009 e a 19 de Dezembro de 2010 concedeu um crédito à E... SGPS, no montante de EUR 2.223.500,18 (dois milhões, duzentos e vinte e três mil, quinhentos euros e dezoito cêntimos) e de EUR 219.022,57 (duzentos e dezanove mil, vinte e dois euros e cinquenta e sete cêntimos);

D) Verifica-se que atualmente a E... SGPS carece de reforço de meios financeiros para, novamente, suprir dificuldades momentâneas de tesouraria.

Face aos considerandos supra, as Partes celebram livremente e de boa-fé, o presente contrato de Concessão de Crédito entre Sociedades em Relação de Grupo (doravante somente referido por o “Contrato”), o qual se regerá pelas cláusulas seguintes:

CLÁUSULA PRIMEIRA

(Termos e Condições)

5. Pelo presente Contrato, pelo prazo e nas condições previstas nas cláusulas seguintes, a A... S.A. entrega à E... SGPS, na data referida no número 1 (um) da Cláusula Segunda, a quantia de EUR 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.

6. Todas e quaisquer despesas e encargos que decorram ou sejam originadas pela execução do presente Contrato serão suportadas pela Devedora.

CLÁUSULA SEGUNDA

(Produção de efeitos, Reembolso, Remuneração e impostos)

1. O contrato produz efeitos a partir de 01 de Janeiro de 2012, data essa que, no presente contrato, denominar-se-á de “data efetiva.”

2. A Devedora reembolsará a Credora da quantia referida no n.º 1 da Cláusula Primeira, que lhe foi entregue através de 17 (dezassete) prestações com periodicidade

semestral, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 31 de Dezembro de 2019 e a última a 30 de Dezembro de 2027, de acordo com o ANEXO I – Plano de Regularização da Dívida que faz parte integrante do presente contrato.

- 3. Sobre o montante em dívida não se vencerão juros.*
- 4. Os impostos que eventualmente sejam devidos, por efeito do presente Contrato, serão suportados pelo respetivo sujeito passivo.»*

I. No dia 20 de dezembro de 2012, a sociedade E..., SGPS, S.A., na qualidade de devedora, e a Requerente, na qualidade de credora, celebraram o contrato de concessão de crédito entre sociedades em relação de grupo – cfr. Anexo 5 do Doc. n.º 3 junto com o pedido de pronuncia arbitral - do qual consta com interesse, o seguinte:

«CONSIDERANDO QUE:

- A) A E... SGPS e a A... S.A. são sociedades em relação de grupo, tendo a primeira um domínio total sobre a segunda, nos termos do art.º 488 e sgs. do CSC;*
- B) São permitidas as operações de tesouraria entre sociedade que se encontrem numa relação de grupo, nos termos do art.º 9.º, al. d) do Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro e art.º 5.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 495/98, de 30 de Dezembro.*
- C) Para suprir dificuldades momentâneas de tesouraria, a A... S.A a 21 de Dezembro de 2009, a 19 de Dezembro de 2010 e a 21 de Dezembro de 2011 concedeu um crédito à E... SGPS, no montante de EUR 2.223.500,18 (dois milhões, duzentos e vinte e três mil, quinhentos euros e dezoito cêntimos), de EUR 219.022,57 (duzentos e dezanove mil, vinte e dois euros e cinquenta e sete cêntimos) e de EUR 228.993,43 (duzentos e vinte e oito mil, novecentos e noventa e três euros e quarenta e três cêntimos).*
- D) Verifica-se que atualmente a E... SGPS carece de reforço de meios financeiros para, novamente, suprir dificuldades momentâneas de tesouraria.*

Face aos considerandos supra, as Partes celebram livremente e de boa-fé, o presente contrato de Concessão de Crédito entre Sociedades em Relação de Grupo (doravante somente referido por o “Contrato”), o qual se regerá pelas cláusulas seguintes:

CLÁUSULA PRIMEIRA

(Termos e Condições)

1. *Pelo presente Contrato, pelo prazo e nas condições previstas nas cláusulas seguintes, a A... S.A. entrega à E... SGPS, na data referida no número 1 (um) da Cláusula Segunda, a quantia de EUR 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.*
2. *Todas e quaisquer despesas e encargos que decorram ou sejam originadas pela execução do presente Contrato serão suportadas pela Devedora.*

CLÁUSULA SEGUNDA

(Produção de efeitos, Reembolso, Remuneração e impostos)

1. *O contrato produz efeitos a partir de 01 de Janeiro de 2013, data essa que, no presente contrato, denominar-se-á de “data efetiva.”*
2. *A Devedora reembolsará a Credora da quantia referida no n.º 1 da Cláusula Primeira, que lhe foi entregue através de 17 (dezassete) prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 31 de Dezembro de 2020 e a última a 30 de Dezembro de 2028, de acordo com o ANEXO I – Plano de Regularização da Dívida que faz parte integrante do presente contrato.*
3. *Sobre o montante em dívida não se vencerão juros.*
4. *Os impostos que eventualmente sejam devidos, por efeito do presente Contrato, serão suportados pelo respetivo sujeito passivo.»*

J. No dia 19 de dezembro de 2013, a sociedade E..., SGPS, S.A., na qualidade de devedora, e a Requerente, na qualidade de credora, celebraram o contrato de concessão de crédito entre sociedades em relação de grupo – cfr. Anexo 5 do Doc. n.º 3 junto com o pedido de pronuncia arbitral - do qual consta com interesse, o seguinte:

«CONSIDERANDO QUE:

- A) *A E... SGPS e a A... S.A. são sociedades em relação de grupo, tendo a primeira um domínio total sobre a segunda, nos termos do art.º 488 e sgs. do CSC;*

- B) *São permitidas as operações de tesouraria entre sociedade que se encontrem numa relação de grupo, nos termos do art.º 9.º, al. d) do Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro e art.º 5.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 495/98, de 30 de Dezembro.*
- C) *Para suprir dificuldades momentâneas de tesouraria, a A... S.A 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 um crédito à E... SGPS, no montante de EUR 2.223.500,18 (dois milhões, duzentos e vinte e três mil, quinhentos euros e dezoito cêntimos), de EUR 219.022,57 (duzentos e dezanove mil, vinte e dois euros e cinquenta e sete cêntimos), de EUR 228.993,43 (duzentos e vinte e oito mil, novecentos e noventa e três euros e quarenta e três cêntimos) e de EUR 151.484,37 (cento e cinquenta e um mil, quatrocentos e oitenta e quatro euros e trinta e sete cêntimos).*
- D) *Verifica-se que atualmente a E... SGPS carece de reforço de meios financeiros para, novamente, suprir dificuldades momentâneas de tesouraria.*

Face aos considerandos supra, as Partes celebram livremente e de boa-fé, o presente contrato de Concessão de Crédito entre Sociedades em Relação de Grupo (doravante somente referido por o “Contrato”), o qual se regerá pelas cláusulas seguintes:

CLÁUSULA PRIMEIRA

(Termos e Condições)

- 1. Pelo presente Contrato, pelo prazo e nas condições previstas nas cláusulas seguintes, a A... S.A. entrega à E... SGPS, na data referida no número 1 (um) da Cláusula Segunda, a quantia de EUR 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.*
- 2. Todas e quaisquer despesas e encargos que decorram ou sejam originadas pela execução do presente Contrato serão suportadas pela Devedora.*

CLÁUSULA SEGUNDA

(Produção de efeitos, Reembolso, Remuneração e impostos)

1. *O contrato produz efeitos a partir de 01 de Janeiro de 2014, data essa que, no presente contrato, denominar-se-á de “data efetiva.”*
2. *A Devedora reembolsará a Credora da quantia referida no n.º 1 da Cláusula Primeira, que lhe foi entregue através de 17 (dezassete) prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 31 de Dezembro de 2021 e a última a 30 de Dezembro de 2029, de acordo com o ANEXO I – Plano de Regularização da Dívida que faz parte integrante do presente contrato.*
3. *Sobre o montante em dívida não se vencerão juros.*
4. *Os impostos que eventualmente sejam devidos, por efeito do presente Contrato, serão suportados pelo respetivo sujeito passivo.»*

K. No dia 22 de dezembro de 2014, a sociedade E..., SGPS, S.A., na qualidade de devedora, e a Requerente, na qualidade de credora, celebraram o contrato de concessão de crédito entre sociedades em relação de grupo – cfr. Anexo 5 do Doc. n.º 3 junto com o pedido de pronuncia arbitral - do qual consta com interesse, o seguinte:

«CONSIDERANDO QUE:

- A) *A E... SGPS e a A... S.A. são sociedades em relação de grupo, tendo a primeira um domínio total sobre a segunda, nos termos do art.º 488 e sgs. do CSC;*
- B) *São permitidas as operações de tesouraria entre sociedade que se encontrem numa relação de grupo, nos termos do art.º 9.º, al. d) do Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro e art.º 5.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 495/98, de 30 de Dezembro.*
- C) *Para suprir dificuldades momentâneas de tesouraria, a A... S.A 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 um crédito à E... SGPS, no montante de EUR 2.223.500,18 (dois milhões, duzentos e vinte e três mil, quinhentos euros e dezoito cêntimos), de EUR 219.022,57 (duzentos e dezanove mil, vinte e dois euros e cinquenta e sete cêntimos), de EUR 228.993,43 (duzentos e vinte e oito mil, novecentos e noventa e três euros e quarenta e três cêntimos), de EUR 151.484,37 (cento e cinquenta e um mil, quatrocentos e oitenta e quatro euros e trinta e sete cêntimos) e de EUR 523.980,99 (quinhentos e vinte e três mil, novecentos e oitenta euros e noventa e nove cêntimos).*

D) Verifica-se que atualmente a E... SGPS carece de reforço de meios financeiros para, novamente, suprir dificuldades momentâneas de tesouraria.

Face aos considerandos supra, as Partes celebram livremente e de boa-fé, o presente contrato de Concessão de Crédito entre Sociedades em Relação de Grupo (doravante somente referido por o “Contrato”), o qual se regerá pelas cláusulas seguintes:

CLÁUSULA PRIMEIRA

(Termos e Condições)

- 1. Pelo presente Contrato, pelo prazo e nas condições previstas nas cláusulas seguintes, a A... S.A. entrega à E... SGPS, na data referida no número 1 (um) da Cláusula Segunda, a quantia de EUR 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.*
- 2. Todas e quaisquer despesas e encargos que decorram ou sejam originadas pela execução do presente Contrato serão suportadas pela Devedora.*

CLÁUSULA SEGUNDA

(Produção de efeitos, Reembolso, Remuneração e impostos)

- 1. O contrato produz efeitos a partir de 01 de Janeiro de 2015, data essa que, no presente contrato, denominar-se-á de “data efetiva.”*
- 2. A Devedora reembolsará a Credora da quantia referida no n.º 1 da Cláusula Primeira, que lhe foi entregue através de 17 (dezassete) prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas, vencendo-se a primeira a 31 de Dezembro de 2022 e a última a 30 de Dezembro de 2030, de acordo com o ANEXO I – Plano de Regularização da Dívida que faz parte integrante do presente contrato.*
- 3. Sobre o montante em dívida não se vencerão juros.*
- 4. Os impostos que eventualmente sejam devidos, por efeito do presente Contrato, serão suportados pelo respetivo sujeito passivo.»*

Do denominado acordo de prestações acessórias

L. No dia 19 de dezembro de 2010, a sociedade F..., S.L., e a Requerente, celebraram um acordo de prestações acessórias – cfr. Anexo 6 do Doc. n.º 3 junto com o pedido de pronuncia arbitral - do qual consta com interesse, o seguinte:

«*CONSIDERANDO QUE:*

- A) *A A... é detentora de uma quota (única), com o valor nominal de € 100.000,00 (cem mil euros), representativa da totalidade capital social da Sociedade [F..., S.L.]; E*
- B) *A F... carecia de meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio, pelo que, a 21 de Dezembro de 2009, as partes acordaram em que a A..., no seu interesse e a fim de suprir tal carência, efetuasse Prestações Acessórias à F..., no montante de EUR 1.532.376,34 (um milhão, quinhentos e trinta e dois mil trezentos e setenta e seis euros e trinta e quatro).*
- C) *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 F... continua a carecer de meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio.*

Face aos considerandos supra, as Partes celebram, livremente e de boa-fé, o presente Contrato de Suprimento (doravante somente referido por o “Acordo” ou “Contrato”), o qual se regerá pelas cláusulas seguintes:

CLÁUSULA PRIMEIRA

(Termos e Condições da Prestação Acessória)

- 1.** *Pelo presente Contrato, pelo prazo e nas condições previstas nas cláusulas seguintes, A... concede um crédito à Sociedade [F..., S.L.], a título de prestação acessória, no montante de EUR 243.747,32 (duzentos e quarenta e três mil, setecentos e quarenta e sete euros e trinta e dois cêntimos) para que esta última o utilize na prossecução do seu objeto social.*

2. *Todas e quaisquer despesas e encargos que decorram ou sejam originadas pela execução do presente Contrato serão suportadas pela Devedora.*

CLÁUSULA SEGUNDA

(Produção de efeitos, Reembolso, Remuneração e impostos)

1. *O contrato produz efeitos a partir de 01 de Janeiro de 2011, data essa que, no presente contrato, denominar-se-á de “data efetiva.”*
2. *A Sociedade restituirá à A... a quantia referida no n.º 1 da Cláusula Primeira, que lhe foi entregue a título de prestações acessórias, 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 I – Plano de Regularização da Dívida que faz parte integrante do presente contrato.*
3. *Sobre a referida concessão de crédito pela A... à Sociedade [F..., S.L.] ao abrigo do presente Acordo não incidirão juros.*
4. *Os impostos que eventualmente sejam devidos, por efeito do presente Contrato, serão suportados pelo respetivo sujeito passivo.»*

M. No dia 21 de dezembro de 2012, a sociedade F..., S.L., e a Requerente, celebraram um acordo de prestações acessórias – cfr. Anexo 6 do Doc. n.º 3 junto com o pedido de pronuncia arbitral - do qual consta com interesse, o seguinte:

«*CONSIDERANDO QUE:*

- A) *A A... é detentora de uma quota (única), com o valor nominal de € 100.000,00 (cem mil euros), representativa da totalidade capital social da Sociedade [F..., S.L.]; E*
- B) *A F... carecia de meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio, pelo que, 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 F..., no montante de EUR 1.532.376,34 (um milhão, quinhentos e trinta e dois mil trezentos e setenta e seis euros e trinta e quatro) e de EUR 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.*

C) 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 F... continua a carecer de meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio.

Face aos considerandos supra, as Partes celebram, livremente e de boa-fé, o presente Contrato de Suprimento (doravante somente referido por o “Acordo” ou “Contrato”), o qual se regerá pelas cláusulas seguintes:

CLÁUSULA PRIMEIRA

(Termos e Condições da Prestação Acessória)

- 1. Pelo presente Contrato, pelo prazo e nas condições previstas nas cláusulas seguintes, a A... concede um crédito à Sociedade [F..., S.L.], a título de prestação acessória, no montante de EUR 676.894,08 (seiscentos e setenta e seis mil, oitocentos e noventa e quatro euros e oito cêntimos) para que esta última o utilize na prossecução do seu objeto social.*
- 2. Todas e quaisquer despesas e encargos que decorram ou sejam originadas pela execução do presente Contrato serão suportadas pela Devedora.*

CLÁUSULA SEGUNDA

(Produção de efeitos, Reembolso, Remuneração e impostos)

- 1. O contrato produz efeitos a partir de 01 de Janeiro de 2013, data essa que, no presente contrato, denominar-se-á de “data efetiva.”*
- 2. A Sociedade restituirá à A... a quantia referida no n.º 1 da Cláusula Primeira, que lhe foi entregue a título de prestações acessórias, 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 I – Plano de Regularização da Dívida que faz parte integrante do presente contrato.*

3. *Sobre a referida concessão de crédito pela A... à Sociedade [F..., S.L.] ao abrigo do presente Acordo não incidirão juros.*
4. *Os impostos que eventualmente sejam devidos, por efeito do presente Contrato, serão suportados pelo respetivo sujeito passivo.»*

N. No dia 19 de dezembro de 2013, a sociedade F..., S.L., e a Requerente, celebraram um acordo de prestações acessórias – cfr. Anexo 6 do Doc. n.º 3 junto com o pedido de pronuncia arbitral - do qual consta com interesse, o seguinte:

«*CONSIDERANDO QUE:*

- A) *A A... é detentora de uma quota (única), com o valor nominal de € 100.000,00 (cem mil euros), representativa da totalidade capital social da Sociedade [F..., S.L.]; E*
- B) *A F... tem vindo a carecer de meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio, pelo que, a 21 de Dezembro de 2009 e 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 F..., no montante de EUR 1.532.376,34 (um milhão, quinhentos e trinta e dois mil trezentos e setenta e seis euros e trinta e quatro), de EUR 243.747,32 (duzentos e quarenta e três mil, setecentos e quarenta e sete euros e trinta e dois cêntimos), e de EUR 676.894,08 (seiscentos e setenta e seis mil, oitocentos e noventa e quatro euros e oito cêntimos) a fim dos referidos montantes através delas mutuados serem utilizadas na prossecução do seu objeto social.*
- C) *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 F... continua a carecer de meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio.*

Face aos considerandos supra, as Partes celebram, livremente e de boa-fé, o presente Contrato de Suprimento (doravante somente referido por o “Acordo” ou “Contrato”), o qual se regerá pelas cláusulas seguintes:

CLÁUSULA PRIMEIRA

(Termos e Condições da Prestação Acessória)

- 1. Pelo presente Contrato, pelo prazo e nas condições previstas nas cláusulas seguintes, a A... concede um crédito à Sociedade [F..., S.L.], a título de prestação acessória, no montante de EUR 299.128,75 (duzentos e noventa e nove mil, cento e vinte e oito euros e setenta e cinco cêntimos) para que esta última o utilize na prossecução do seu objeto social.*
- 2. Todas e quaisquer despesas e encargos que decorram ou sejam originadas pela execução do presente Contrato serão suportadas pela Devedora.*

CLÁUSULA SEGUNDA

(Produção de efeitos, Reembolso, Remuneração e impostos)

- 1. O contrato produz efeitos a partir de 01 de Janeiro de 2014, data essa que, no presente contrato, denominar-se-á de “data efetiva.”*
- 2. A Sociedade restituirá à A... a quantia referida no n.º 1 da Cláusula Primeira, que lhe foi entregue a título de prestações acessórias, 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 I – Plano de Regularização da Dívida que faz parte integrante do presente contrato.*
- 3. Sobre a referida concessão de crédito pela A... à Sociedade [F..., S.L.] ao abrigo do presente Acordo não incidirão juros.*
- 4. Os impostos que eventualmente sejam devidos, por efeito do presente Contrato, serão suportados pelo respetivo sujeito passivo.»*

O. No dia 29 de dezembro de 2014, a sociedade F..., S.L., e a Requerente, celebraram um acordo de prestações acessórias – cfr. Anexo 6 do Doc. n.º 3 junto com o pedido de pronuncia arbitral - do qual consta com interesse, o seguinte:

«CONSIDERANDO QUE:

- A) A A... é detentora de uma quota (única), com o valor nominal de € 100.000,00 (cem mil euros), representativa da totalidade capital social da Sociedade [F..., S.L.]; E
- B) A F... 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, a 21 de Dezembro de 2009 e 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..., efetuasse, respetivamente Prestações Acessórias à F..., no montante de EUR 1.532.376,34 (um milhão, quinhentos e trinta e dois mil trezentos e setenta e seis euros e trinta e quatro), de EUR 243.747,32 (duzentos e quarenta e três mil, setecentos e quarenta e sete euros e trinta e dois cêntimos), de EUR 676.894,08 (seiscentos e setenta e seis mil, oitocentos e noventa e quatro euros e oito cêntimos) e de EUR 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 utilizadas na prossecução do seu objeto social.
- C) 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 F... continua a carecer de meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio.

Face aos considerandos supra, as Partes celebram, livremente e de boa-fé, o presente Contrato de Suprimento (doravante somente referido por o “Acordo” ou “Contrato”), o qual se regerá pelas cláusulas seguintes:

CLÁUSULA PRIMEIRA

(Termos e Condições da Prestação Acessória)

1. Pelo presente Contrato, pelo prazo e nas condições previstas nas cláusulas seguintes, a A... concede um crédito à Sociedade [F..., S.L.], a título de prestação

accessória, no montante de EUR 385.881,30 (trezentos e oitenta e cinco mil, oitocentos e oitenta e um euros e trinta cêntimos) para que esta última o utilize na prossecução do seu objeto social.

2. Todas e quaisquer despesas e encargos que decorram ou sejam originadas pela execução do presente Contrato serão suportadas pela Devedora.

CLÁUSULA SEGUNDA

(Produção de efeitos, Reembolso, Remuneração e impostos)

1. O contrato produz efeitos a partir de 01 de Janeiro de 2015, data essa que, no presente contrato, denominar-se-á de “data efetiva.”

2. A Sociedade restituirá à A... a quantia referida no n.º 1 da Cláusula Primeira, que lhe foi entregue a título de prestações acessórias, 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 I – Plano de Regularização da Dívida que faz parte integrante do presente contrato.

3. Sobre a referida concessão de crédito pela A... à Sociedade [F..., S.L.] ao abrigo do presente Acordo não incidirão juros.

4. Os impostos que eventualmente sejam devidos, por efeito do presente Contrato, serão suportados pelo respetivo sujeito passivo.»

Do denominado Contrato de gestão conjunta de ativos

P. No dia 5 de janeiro de 2009, a Requerente, a Sociedade F... SL e a Sociedade I..., S.A., celebraram um contrato de gestão conjunta de ativo, cfr. Anexo 7 do Doc. n.º 3 junto com o pedido de pronuncia arbitral - do qual consta com interesse, o seguinte:

«Considerando que:

*A) As partes pretendem nos próximos oito anos desenvolver e lançar o **ativo conjuntamente controlado** que consiste na plataforma informática denominada **I...**;*

B) As partes prevêm 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;

C) As partes prevêm que só no final do ano de 2014 a referida plataforma informática esteja devidamente consolidada no mercado em ordem a proporcional às Sociedade Contraentes o esperado retorno económico,
é livremente celebrado e reciprocamente aceite o presente contrato que se rege pelas cláusulas seguintes:

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 I... destinada à comercialização e gestão de viagens de negócios on-line a empresas de pequena e média dimensão e profissionais independentes, para operar no espaço geográfico nacional das sociedades contraentes 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 a 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 Sociedade Contraentes)

- 1. Para a prossecução do objeto do presente contrato, as sociedades contraentes obrigam-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 contraentes 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:*

i.A direção técnica, administrativa e jurídica;

ii.A execução das deliberações do Conselho das Sociedade Contraentes;

iii.A representação das Sociedade Contraentes perante terceiros, incluindo os fornecedores;

iv.A coordenação das atividades e dos trabalhos de todas as Sociedades Contraentes;

v.A Prestação de Informações às Sociedade Contraentes e o cumprimento com a obrigação do relato aos Conselhos de Administração das mesmas, com periodicidade trimestral;

vi.Zelar pelo cumprimento dos contratos com os diversos fornecedores ligados ao desenvolvimento e manutenção do referido ativo;

vii.Estabelecer um plano de trabalhos;

viii.Controlar a execução dos trabalhos;

*ix.Convocar o **Conselho das Sociedade Contraentes**, por sua iniciativa ou a pedido de qualquer uma das Sociedades Contraentes.*

(...)

Tabela 1 – *Planeamento das contribuições das Sociedade Contraentes atuais e futuras para o prazo do contrato, nos termos do número 1 da cláusula Segunda.*

<i>Contribuições das Sociedades Contraentes entre o ano de 2009 a 2017 em EUROS</i>								
<i>Sociedades Contraentes</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>	<i>2013</i>	<i>2014</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>
<i>A...</i>	<i>150.000,00€</i>	<i>150.000,00€</i>	<i>100.000,00€</i>	<i>50.000,00€</i>	<i>50.000,00€</i>	<i>50.000,00€</i>	<i>50.000,00€</i>	<i>50.000,00€</i>

<i>Futura Sociedade Contraente</i>				50.000,00€	200.000,00€	150.000,00€	100.000,00€	100.000,00€
<i>I...</i>			50.000,00€	100.000,00€	100.000,00€	50.000,00€	20.000,00€	20.000,00€
<i>F...</i>		10.000,00€	50.000,00€	50.000,00€	20.000,00€	20.000,00€	20.000,00€	20.000,00€

- cfr. Doc. n.º 7 junto com o pedido de pronunciar arbitral -

Q. No dia 5 de dezembro de 2012, foi celebrada uma adenda ao contrato de controlo conjunto de ativo celebrado a 05 de janeiro de 2009, de que a Requerente, a sociedade F... S.L e a sociedade I..., S.A. faziam parte, permitindo a entrada nesse mesmo contrato da sociedade «G..., LDA», com sede social em Évora, em ..., ..., Rua ..., ...-... Évora, Portugal, com o NIPC

– cfr. Doc. n.º 8 junto com o pedido de pronuncia arbitral - .

R. Para cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2018..., emitida com data de 2018/02/02 e com despacho de 2018/02/07 foi ordenado procedimento de inspeção à Requerente, de natureza interna e de âmbito parcial ou univalente em sede de IRC, IVA e Imposto do Selo, incidente sobre o ano de 2015 – cfr. Doc. n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral - ;

S. Por cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI2019..., emitida com data de 2019/01/2019 e com despacho do mesmo dia, foi ordenado procedimento de inspeção à Requerente, de natureza interna e de âmbito parcial ou univalente em sede de IRC, IVA e Imposto do Selo, incidente sobre o ano de 2016. – cfr. Doc. n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral - ;

T. A Requerente foi notificada, através do Ofício n.º..., de 06/12/2019, do projeto de relatório de inspeção tributária e, para, querendo, exercer o direito de audição prévia que lhe assiste ao abrigo do artigo 60.º da Lei Geral Tributária. – cfr. pág. 33 do Doc. n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral - ;

U. A Requerente não exerceu o direito de audição prévia para a qual foi notificada. - - cfr. pág. 33 do Doc. n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral - ;

V. No dia 29 de janeiro de 2020, a Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção, resultante da ação de inspeção identificada em S. *supra*, com o seguinte teor: - cfr. Doc. n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral -

« III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTO DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

Na sequência da ação de inspeção interna efetuada, resultaram as correções que de seguida se relatam para o período de 2016, na esfera do sujeito passivo.

III.1. CORREÇÕES EM SEDE DE IRC – MATÉRIA COLETÁVEL

III.1.1. GASTOS DE NATUREZA FINANCEIRA NÃO ACEITES FISCALMENTE

Descrição dos factos

(...)

- **Empréstimos concedidos**

«Para além dos financiamentos que obteve e relativamente aos quais suportou os juros anteriormente identificados [no montante total de € 255.333,11], bem como o Imposto do Selo, o sujeito passivo [Requerente] concedeu determinadas importâncias a empresas do grupo, nomeadamente às entidades “E..., SGPS, S.A.” e “F..., S.L”, bem como à empresas “G..., Lda”.

Os referidos empréstimos encontram-se contabilizados em subcontas das contas 266- Empréstimos concedidos/Empresas do grupo, 268 – Outras operações e 278 – Outros devedores e credores, as quais apresentam os seguintes saldos mensais devedores:

Quadro IV

<i>Data</i>	<i>27811000 90-E... SGPS</i>	<i>27811000 32 -F...</i>	<i>26621 – E..., SGPS</i>	<i>26841 – F..., SLU</i>	<i>278110015 7 -G...</i>	<i>TOTAL DOS EMPRÉSTI MOS CONCEDID OS</i>
<i>01- 00- 2016</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>2.790.848, 82</i>	<i>2.938.654, 08</i>	<i>792.863,99</i>	<i>6.522.366,89</i>
<i>31- 01- 2016</i>	<i>7.571,50</i>	<i>11.102,75</i>	<i>2.790.848, 82</i>	<i>2.938.654, 08</i>	<i>811.185,56</i>	<i>6.559.362,71</i>
<i>29- 02- 2016</i>	<i>19.071,50</i>	<i>86.602,75</i>	<i>2.790.848, 82</i>	<i>2.938.654, 08</i>	<i>826.642,30</i>	<i>6.661.819,45</i>
<i>31- 03- 2016</i>	<i>19.751,50</i>	<i>86.711,29</i>	<i>2.640.848, 82</i>	<i>2.938.654, 08</i>	<i>838.743,34</i>	<i>6.524.529,03</i>
<i>30- 04- 2016</i>	<i>28.071,50</i>	<i>90.599,65</i>	<i>2.640.848, 82</i>	<i>2.938.654, 08</i>	<i>849.310,54</i>	<i>6.547.484,59</i>
<i>31- 05- 2016</i>	<i>56.341,72</i>	<i>96.275,58</i>	<i>2.640.848, 82</i>	<i>2.938.654, 08</i>	<i>859.884,26</i>	<i>6.592.004,46</i>
<i>30- 06- 2016</i>	<i>0,00</i>	<i>103.223,9 8</i>	<i>2.640.848, 82</i>	<i>2.938.654, 08</i>	<i>870.487,68</i>	<i>6.553.214,56</i>

31-07-2016	165.776,65	107.313,22	2.640.848,82	2.938.654,08	912.830,43	6.765.423,20
31-08-2016	165.776,65	108.268,47	2.640.848,82	2.938.654,08	942.477,00	6.796.025,02
30-09-2016	130.844,90	109.972,68	2.640.848,82	2.938.654,08	947.927,78	6.768.248,26
31-10-2016	119.629,94	111.187,85	2.640.848,82	2.938.654,08	958.337,58	6.768.658,27
30-11-2016	128.298,09	113.528,36	2.640.848,82	2.938.654,08	788.485,51	6.609.814,86
31-12-2016	121.839,97	0,00	2.640.848,82	2.480.519,85	822.168,51	6.065.377,15
TOT AL	962.793,92	1.024.786,58	34.781.034,66	37.744.368,81	11.221.344,48	85.734.328,45

No âmbito do procedimento de inspeção externos incidente no período de 2014, a coberto da Ordem de Serviço n.º OI2017..., efetuada por esta Direção de Finanças, foram recolhidos os seguintes elementos:

- E... SGPS, S.A.

Nos contratos firmados entre o sujeito passivo e a “E..., SGPS, S.A”, 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 prestação em (n+7)/12/30.

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

-F..., S.L

Nos contratos celebrados com a entidade espanhola, F..., SL consta a informação de que “a F... 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 F... (...) a fim dos referidos montantes mutuados serem utilizados na prossecução do seu objetivo social”.

A restituição das importâncias será efetuada, à semelhança da situação anterior, em 17 prestações semestrais, vencendo-se a primeira em (n+7)/12/30.

De acordo com o ponto 3 da cláusula segunda dos acordos “sobre a referida concessão de crédito pela A... à Sociedade ao abrigo do presente Acordo não incidirão juros.”

- G...

No que concerne à empresa “G...” foi disponibilizado o “Contrato de Gestão Conjunta de Ativo”, celebrado em 2009 entre o sujeito passivo e as sociedades em direito espanhol: “F..., SL” e “I..., S.A.”, que consiste no desenvolvimento e lançamento de uma plataforma informática denominada por “I...” 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.

Não foi apresentado qualquer documento respeitante à concessão de crédito por parte da A... à sociedade “G...”, tendo-se verificado que o saldo de abertura (devedor) constante da

contabilidade do sujeito passivo e no que àquela empresa diz respeito era, em 2016, de € 792.863,99. Os movimentos ocorridos ao longo do período analisado resultaram num saldo devedor, a 2016/12/31, de € 822.168,51.

A inexistência de documento 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 de empréstimos. Da análise aos elementos contabilísticos enviados pelo sujeito passivo, constatou-se não existir qualquer evidência do pagamento de juros.

Face ao anteriormente exposto, conclui-se que os empréstimos concedidos pelo sujeito passivo às entidades anteriormente identificadas, não foram objeto de qualquer remuneração.

Verifica-se assim que em 2016, o sujeito passivo suportou encargos financeiros, resultantes de financiamentos contraídos junto de entidade bancárias e, simultaneamente, concedeu empréstimos a outra empresas, sem a obtenção do correspondente rendimento financeiro-juros.

(...)

III.3. CORREÇÕES EM SEDE DE IMPOSTO DO SELO

III.3.1 Empréstimos concedidos à empresa mãe “E... SGPS, S.A.”

Descrição dos factos

Da análise aos elementos contabilísticos do sujeito passivo, verificou-se que a conta 26621 –E... SGPS, respeitante a empréstimos concedidos a esta entidade, apresentava no ano de 2016, um saldo inicial devedor de € 2.790.848,82 e um saldo final devedor de € 2.640.848,82.

Constatou-se ainda, pela análise do detalhe das contas 2781100090 –E... SGPS e 26621-E... SGPS, a existência de diversos reforços e reembolsos, podendo-se desta forma concluir

que o crédito concedido foi utilizado sob a forma de conta corrente, não sendo referido o prazo de utilização determinado nem determinável.

Enquadramento legal

Em conformidade com o n.º 1 do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo (CIS), o respetivo imposto “(...) incide sobre todos os atos, contratos, documento, títulos, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens”.

Conforme previsto na verba 17 – Operações financeiras, da Tabela Geral do Imposto do Selo, é devido imposto nas seguintes operações:

(...)

De acordo com a alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do CIS, são sujeitos do imposto as “entidades concedentes do crédito e da garantia ou credores de juros, prémios, comissões e outras contraprestações”, ou seja, no caso concreto, a A... .

O encargo do imposto é atribuído ao titular do interesse económico que, no caso da concessão do crédito, é o utilizador do crédito, conforme disposto na alínea f) do n.º 3 do art.º 3.º do CIS.

A alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS prevê que se encontram isentos de Imposto do Selo as (...)

Face ao enquadramento legal preconizado pelo sujeito passivo, importa verificar o preenchimento dos pressupostos de isenção aplicáveis ao caso concreto e presentes na alínea acima transcrita, pressupostos esses que constituem condições cumulativas para o benefício da isenção e que a seguir se destacam:

a) Crédito concedido pelas sociedades participadas em benefício de outras sociedades com ela estejam em relação de domínio ou de grupo;

- b) *Crédito destinado exclusivamente à cobertura de carência de tesouraria;*
- c) *Crédito concedido por prazo não superior a um ano.*

Apesar do sujeito passivo cumprir com a condição a), uma vez que a sociedade beneficiária E... SGPS, S.A. detém 100% do capital do sujeito passivo, verifica-se que as restantes condições não se encontram preenchidas, senão vejamos.

No que à cobertura de carências de tesouraria diz respeito, importa referir que, na sequência da notificação efetuada ao sujeito passivo no âmbito do procedimento externo de inspeção que incidiu no período de 2014, o mesmo não logrou comprovar documentalmente a existência de carências de tesouraria por parte da sociedade mãe.

Também o prazo pelo qual o crédito foi concedido, ao abrigo dos contratos celebrados é superior a um ano, conforme resulta da leitura dos mesmos.

Não se verificando, portanto, que a operação em causa se encontra isenta de Imposto do Selo, terá que se determinar o valor tributável da mesma o qual, de acordo com a regras geral disposta no n.º 1 do artigo 9.º do CIS “é o que resulta da Tabela Geral”, que infra se transcreve. As taxas do imposto são “as constantes da Tabela anexa em vigor no momento em que o imposto é devido” (n.º 1 do artigo 22.º do referido diploma), não podendo haver “(...) acumulação de taxas de imposto relativamente ao mesmo ato ou documento”, conforme o n.º 2 do mesmo artigo.

Em conformidade com a verba 17.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo e especificamente a verba 17.1.4, sendo o prazo de utilização não determinado ou determinável, o valor tributável é o resultante da média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante um mês, divididos por 30, ao qual deve ser aplicada a taxa de 0,04%, de acordo com o descrito no ponto 17.1.4 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Prevê o n.º 1 do artigo 23.º do mesmo diploma que (...).

Dispõe o n.º 2 do referido artigo 40.º do CIS, que os juros compensatórios (...).

Dado que o sujeito passivo não efetuou a correspondente liquidação do Imposto do Selo, serão devidos juros compensatórios, nos termos do n.º 10 do artigo 35.º da Lei Geral Tributária, sendo que (...).

Por fim, importa saber que o pagamento do imposto é efetuado pelas pessoas ou entidades a quem compete a liquidação, conforme disposto no artigo 41.º do CIS, pelo que será a A... a entidade a proceder ao pagamento do imposto do selo.

Face ao exposto, e atendendo ao facto de os empréstimos concedidos não cumprirem as três condições cumulativas de isenção, a operação não se encontra isenta de liquidação de Imposto do Selo, pela alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º do respetivo Código, pelo que é apurado imposto em falta no montante de € 13.429,25, conforme cálculos em Anexo ao presente relatório [Anexo 10].

III.3.2 Empréstimos concedidos à entidade “F..., SL”

Descrição dos factos

Da análise aos elementos contabilísticos do sujeito passivo, verificou-se que a conta 26841 –F..., S.L (...Madrid), , respeitante a financiamentos concedidos a esta entidade, apresentava no ano de 2016, um saldo inicial devedor de € 2.938.654,08 e um saldo final devedor de € 2.480.519,85.

Os movimentos contabilísticos apresentados nos extratos das contas 2781100032-F... SL e 26841-F..., S.L (... Madrid), demonstram que ao longo do exercício foram efetuados vários reforços e reembolsos, pelo que se pode concluir que o crédito concedido foi utilizado sob

a forma de conta corrente, não sendo referido o prazo de utilização determinado nem determinável.

Enquadramento legal

Atendendo ao enquadramento legal em sede de Imposto do Selo já efetuado anteriormente e que aqui se dá por reproduzido, importa avaliar se, face ao tipo de operação e aos intervenientes, existe alguma norma que contemple a isenção do imposto à situação em apreciação.

A alínea h) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS prevê que se encontram isentos de Imposto do Selo

(...)

(...)

Verifica-se que o sujeito passivo não cumpre nenhuma das condições atrás descritas uma vez que a participação de capital na sociedade espanhola é inferior a 10% a evidência de carência de tesouraria não foi demonstrada e o crédito concedido excede largamente o prazo de um ano.

Assim, não se verificando que a operação em causa se encontra isenta de Imposto do Selo, e em conformidade com a verba 17.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, e mais especificamente a verba 17.1.4, sendo o prazo de utilização não determinado ou determinável, o valor tributável é o resultante da média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante um mês, divididos por 30, ao qual deve ser aplicada a taxa de 0,04%, de acordo com o descrito no ponto 17.1.4 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Conforme já referido, o n.º 1 do artigo 23.º do CIS sublinha que (...).

Dispõe o n.º 2 do referido artigo 40.º do CIS, que os juros compensatórios (...).

Por fim, importa saber que o pagamento do imposto é efetuado pelas pessoas ou entidades a quem compete a liquidação, conforme disposto no artigo 41.º do CIS, pelo que será a A... a entidade a proceder ao pagamento do imposto do selo.

Face ao exposto, e atendendo a que os empréstimos concedidos não cumprem as condições cumulativas de isenção previstas na alínea h) do artigo 7.º do CIS, é apurado imposto em falta no montante de € 14.709,56, conforme cálculos em Anexo ao presente relatório [Anexo 11]

III.3.2 Empréstimos concedidos à entidade “G...”

Descrição dos factos

Da análise aos elementos contabilísticos do sujeito passivo, verificou-se que a conta 2781100157- G..., respeitante a financiamentos concedidos a esta entidade, apresentava no ano de 2016, um saldo inicial devedor de € 792.863,99 e um saldo final devedor de € 822.168,51.

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: “F..., S.L” e “I..., S.A.” que consiste no desenvolvimento e lançamento de uma plataforma informática denominada “I...” e que define os montantes das contribuições a efetuar por cada uma das entidades contraentes. Em 212, o referido contrato veio a sofrer uma adenda, resultante da adesão da empresa “G...” ao projeto.

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

Enquadramento legal

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, estamos perante uma operação de concessão de crédito, sendo sujeito passivo da relação jurídica tributária a entidade concedente do mesmo 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 média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante o mês, dividido por 30”, conforme resulta da verba 17.1.4 da TGIS.

Dado que o sujeito passivo não efetuou a correspondente liquidação de Imposto do Selo, serão devidos juros compensatórios, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 40.º do CIS e n.º 10 do artigo 35.º da Lei Geral Tributária.

Assim, estando delimitada a incidência do imposto, procedeu-se ao seu respetivo cálculo, determinando os saldos em dívida e, dessa forma, apurando o imposto em falta, no montante de € 2.292,65, conforme cálculo em Anexo ao presente contrato [Anexo 12].

III. 4 Resumo das correções

(...)

III.4.2 Em sede de Imposto do Selo

<i>Mês</i>	<i>Data da obrigação tributária</i>	<i>Valor Tributável (a)</i>	<i>Imposto do Selo (b)</i>	<i>Imposto devido</i> ©= (a)*(b)
<i>Janeiro</i>	<i>31-01-2016</i>	<i>6.789.308,29</i>		<i>2.715,72</i>
<i>Fevereiro</i>	<i>29-02-2016</i>	<i>6.209.006,56</i>		<i>2.483,60</i>
<i>Março</i>	<i>31-03-2016</i>	<i>6.853.397,81</i>		<i>2.741,36</i>
<i>Abril</i>	<i>30-04-2016</i>	<i>6.537.980,35</i>		<i>2.615,19</i>
<i>Mai</i>	<i>31-05-2016</i>	<i>6.802.612,30</i>		<i>2.721,04</i>
<i>Junho</i>	<i>30-06-2016</i>	<i>6.603.310,46</i>	<i>0,04%</i>	<i>2.641,34</i>
<i>Julho</i>	<i>31-07-2016</i>	<i>6.014.090,50</i>		<i>2.405,64</i>
<i>Agosto</i>	<i>31-08-2016</i>	<i>6.160.514,31</i>		<i>2.464,19</i>
<i>Setembro</i>	<i>30-09-2016</i>	<i>5.970.998,71</i>		<i>2.388,40</i>
<i>Outubro</i>	<i>31-10-2016</i>	<i>6.126.802,10</i>		<i>2.450,72</i>
<i>Novembro</i>	<i>30-11-2016</i>	<i>5.928.210,87</i>		<i>2.371,28</i>
<i>Dezembro</i>	<i>31-12-2016</i>	<i>6.082.458,18</i>		<i>2.432,96</i>
TOTAL				30.431,46

»- cfr. Doc. n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral -

W. Nesta sequência, foi a Requerente notificada do ato de liquidação de Imposto do Selo n.º 2020..., no montante de € 30.431,46 e de juros compensatórios n.º 2020... a 2020..., referentes ao ano de 2016, no montante de € 4.164,72, tudo num total de € 34.596,18 (trinta e quatro mil, quinhentos e noventa e seis euros e dezoito cêntimos) – cfr. Doc. n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral –

X. No dia 24 de abril de 2020, no âmbito do processo de execução fiscal n.º ...2020..., a Requerente procedeu ao pagamento da quantia de € 34.782,40 (trinta e quatro mil, setecentos e oitenta e dois euros e quarenta cêntimos), respeitante ao Imposto do Selo identificado em T *supra* e aqui colocado em crise. – cfr. Doc. n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral - ;

Y. No dia 3 de julho de 2020, a Requerente apresentou pedido de constituição do presente Tribunal Arbitral.

b. Factos dados como não provados

Como referido, relativamente à matéria de facto dada como assente, o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada tal como dispõe o artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e o artigo 607.º, n.ºs 2, 3 e 4, do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Não existem factos dados como não provados, entendendo o presente Tribunal Arbitral que todos os factos dados como provados são os bastantes e relevantes para a apreciação do pedido.

VI- DO DIREITO

- *Thema decidendum* -

A questão de fundo dos presentes autos consiste em saber se as operações financeiras em causa são enquadráveis na verba 17.1.4 da Tabela Geral do Imposto do Selo, sendo, assim necessário determinar:

- a) Da (i) legalidade da liquidação de Imposto do Selo sindicada;
- b) Da eventual caducidade do direito à liquidação do Imposto do Selo respeitante ao crédito concedido à sociedade E... SGPS, S.A.;
- c) Da eventual falta de fundamentação da liquidação respeitante:
 - i. às prestações acessórias efetuadas à sociedade F..., S.L e
 - ii. à operação tida com a sociedade G...;
- d) Do pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

Posição da Requerente

1. Sustenta a Requerente que o ato de liquidação sindicado nos presentes autos padece de vício de ilegalidade, começando por referir que *«é uma sociedade que tem como objecto social a organização e comercialização de viagens e turismo, (...). No âmbito do referido objecto social, e para realização do mesmo, a Requerente opera sob diversas marcas, consoante os produtos e mercados visados. (...) integra o Grupo J... (doravante “Grupo”), que tem como mercados principais (e nos quais exerce uma actividade relevante) Portugal, Espanha, Moçambique e Angola, sendo o Grupo composto, no que para o caso releva, pelas seguintes sociedades: - a E... SGPS S.A.; - a F..., S.L.U.; - a I..., SAU; - a K... Moçambique»*, sendo detida unicamente pelo acionista «E... SGPS, S.A.», sociedade dominante deste Grupo.

2. Mais refere, a Requerente que *«atenta a sua especial capacidade financeira, a Requerente, desde 2009 e até, pelo menos, 2014, efectuou dotações de fundos a algumas das entidades do Grupo sob diversa forma. », através de « diferentes contratos celebrados entre a Requerente e três entidades, a saber: (i) E... SGPS, S.A.; (ii) F...S.L.; (iii) G...», os quais «[n]ão obstante toda a documentação entregue pela Requerente (desde logo na acção inspectiva referente ao exercício de 2014) – e da qual resulta serem de diversa natureza os contratos celebrados entre a Requerente e a E... SGPS S.A. e F..., S.L, por um lado, e a G..., por outro –, entenderam os*

Serviços da Administração Tributária que todos os contratos em causa seriam contratos de financiamento sem prazo determinado, sujeitos a Imposto do Selo nos termos da Verba 17.1.4 da Tabela anexa ao Código do Imposto do Selo».

3. Aduz, ainda, com interesse que *«[c]ompulsados os termos da norma citada, denota-se que o legislador fez coincidir o facto tributário com a utilização de crédito. Mostra-se pois necessário, desde logo, para efeitos de tributação em sede de Imposto do Selo – Verba 17.1 da Tabela Geral – que se esteja perante uma operação de “concessão de crédito, entendendo-se esta como a transferência de fundos de uma entidade para outra, com a obrigação de restituir”, tal como sucede num mútuo (como definido pelo artigo 1142.º do Código Civil), implicando assim que as operações em causa consistam na transferência dos montantes a título temporário (...) Sendo que, fez o legislador depender o nascimento da obrigação de imposto da realização da operação, em função do prazo estabelecido para a operação em causa – como resulta da al. g) do artigo 5.º do Código do Imposto do Selo. Prazo esse que, para efeitos do preenchimento da norma de incidência, e, designadamente, da determinação da Verba e taxa aplicáveis, deve ser determinado por referência ao “período que medeia entre cada utilização e o reembolso, nos termos contratados, sendo irrelevantes (...) quaisquer alterações posteriores, designadamente os reembolsos antecipados”.*

4. Rematando no sentido de que *«é evidente e incontroverso que, nenhum dos empréstimos concedidos pela Requerente a empresas do Grupo o foram por prazo indeterminado, independentemente dos reembolsos antecipados que tenham sido efectuados, ou do momento da efectiva disponibilização dos montantes (utilização do crédito) efectuada ao abrigo daqueles contratos.»*

5. Sustenta, adicionalmente, a Requerente, que: *«ao contrário do que pretendeu a Administração Tributária, e conforme melhor se verá adiante, as operações realizadas entre a Requerente e as sociedades F... S.L.U. e I..., SAL, nem sequer configuram concessões de crédito sujeitas a Imposto do Selo.»*

6. Explicando, assim, no que respeita às operações realizadas com a sociedade E... SGPS, S.A que nos contratos referentes às mesmas *«resulta inequívoco que o reembolso dos capitais mutuados se encontra definido nos contratos celebrados entre a Requerente e a E... SGPS, S.A.. Efectivamente, os contratos de concessão de crédito em causa nos presentes autos foram (à exclusão do último) celebrados antes de 2014. Pelos referidos contratos, foram disponibilizados montantes determinados (em momento anterior ao exercício em causa) à E... SGPS, S.A. As partes acordaram, em cada contrato, no reembolso faseado do crédito concedido, que fixaram em 17 prestações, com periodicidade semestral, com início e fim determinados.»* concluindo quanto a estes que *«E como assim é – e irrecusável se mostra – é manifesto também que as operações em causa não se podem qualificar como “aberturas de crédito em conta corrente”, nos termos da verba 17.1.4 da tabela anexa ao Código do Imposto do Selo.»*

7. Ressalvando, contudo que *«mesmo que pudessem os contratos em causa ser qualificados como “aberturas de crédito em conta corrente” - o que só por esforçado dever de patrocínio se admite, sem conceder -, a verdade é que não estariam nunca sujeitos a Imposto do Selo nos termos da verba 17.1.4, em virtude de estar precisamente estabelecido o prazo (momento e o modo) para o reembolso de todos os montantes mutuados»* Ademais, *«a tributação nesta sede (verba 17.1) sempre será efectuada sobre a utilização concreta de crédito, e em cada momento em que essa utilização ocorra. Tendo os montantes em causa sido disponibilizados/utilizados em determinados momentos, a respectiva tributação sempre deveria ter ocorrido aquando dessa utilização e não, como fez a Administração Tributária, incidir imposto sobre montantes concedidos/utilizados em períodos anteriores ao objecto da Inspecção Tributária levada a cabo.»* concluindo no sentido de que se encontram, *«(...) por essa razão, também, feridas de ilegalidade, as liquidações ora em crise, porquanto se verificou, em relação aos montantes utilizados em período anteriores a 2016, a caducidade do direito à respectiva liquidação, nos termos e para os efeitos do artigo 45.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).»*

8. No que respeita às operações realizadas com a sociedade F..., S.L, defende a Requerente que sendo aquela uma sociedade participada por esta, *«foi chamada a efectuar prestações*

acessórias», as quais foram descaracterizadas como tal pela AT, em clara violação do dever de fundamentação a que está vinculada, atendendo a que « a Administração Tributária retire conclusões, como fez no presente caso, sem que formule um juízo acerca da operação baseado nos factos em presença, e sem que dê a conhecer, de forma expressa e fundamentada, as razões que a levaram a afastar a operação conforme preconizada pelo sujeito passivo».

9. Defende, ainda, a Requerente que tais prestações acessórias não integram o conceito de operações financeiras previsto na TGIS, designadamente da verba 17.1, razão pela qual não estão sujeitas a Imposto do Selo.

10. No que respeita às operações realizadas com a sociedade G... alega a Requerente que *«desde o ano de 2014, são de diversa natureza as operações realizadas com a G..., as quais «estão devidamente tituladas e reguladas por contratos celebrados entre as entidades em causa», designadamente por contratos de gestão conjunta de ativos.*

11. Com efeito, segundo a Requerente *«por motivos estratégicos no âmbito da actividade do Grupo, e conforme resulta dos contratos celebrados, a ora Requerente, a F... S.L e I..., S.A., celebraram, no ano de 2009, um contrato de gestão conjunta de activos, consubstanciado no desenvolvimento de uma plataforma tecnológica (denominada I...). Posteriormente, em 2012, foi celebrada uma adenda ao referido contrato de gestão conjunta de activos, que lhe permitiria a entrada nesse mesmo contrato, para efeitos do desenvolvimento e lançamento da aludida plataforma tecnológica, enquanto co-proprietária, a sociedade G... . Contratos esses que, refira-se, não são contestados pela Administração Tributária. De igual modo, não é contestado pela Administração Tributária que a operação é real, e que o objectivo e termos daqueles contratos são precisamente aqueles que deles resulta.»*

12. Aduz a Requerente que *«(...) mais uma vez, e sem qualquer suporte factual mínimo – aliás, contrariamente a todos os factos por si apurados –, a Administração entendeu estar a operação sujeita (claro!) à verba 17.1.4 da Tabela Geral do Imposto do Selo, uma vez que “Não tendo*

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

13. Continua a Requerente no sentido de afirmar que: *«(...) incumbia à Administração Tributária fazer mais, no que à fundamentação de facto e de direito concerne, do que, simplesmente, assumir que quaisquer transferências de dinheiro (para mais, suportadas documentalmente e no âmbito de contratos de investimento conjunto em activos – que nem sequer são contestados) consubstanciam um crédito.»* para concluir pela ilegalidade da liquidação, por falta de fundamentação.

14. Aduz, em complemento, que *«no que aos autos interessa é da (i)legalidade da qualificação como operação de crédito das entregas dos montantes à G..., para efeitos de Imposto do Selo. Conforme ficou já referido e devidamente sustentado pela melhor doutrina e Jurisprudência, para efeitos de tributação em sede de Imposto do Selo – Verba 17.1 –, apenas relevam as operações de crédito, entendidas como as utilizações de valores pelo devedor que este fica obrigado a restituir.»* Sucede que, segundo refere a Requerente *«[d]e toda a documentação recolhida pela Administração Tributária, junta aos autos e constante do Relatório de inspecção, bem como da sua própria fundamentação da liquidação ora em causa, resulta evidente que, atenta a natureza de contribuição financeira num empreendimento conjunto, a G... não estava, com efeito, obrigada a restituir os valores contribuídos pela Requerente.»*, pelo que *«não existe, para efeitos da Verba 17.1 da Tabela Geral, qualquer operação de crédito.»*

15. Concluindo, assim, no sentido de que *«(...) se não estava a G... obrigada a restituir os montantes contribuídos pela Requerente, certo será sempre que a operação em causa não poderia configurar uma operação de crédito, razão pela qual, sempre seria ilegal a liquidação em crise, devendo ser anulada.»*

16. Peticiona, a final, o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT.

Posição da Requerida

A Requerida não apresentou resposta, não juntou aos autos o processo administrativo.

Apreciação, ponderação dos argumentos de facto e de direito

17. Ora, como supramencionado, a matéria em discussão nos presentes autos prende-se em saber se as operações financeiras em causa são enquadráveis na verba 17.1.4 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Vejamos,

A) Da (i)legalidade das liquidações impugnadas

18. As liquidações sindicadas nos presentes autos reportam-se a Imposto do Selo, por aplicação da Verba 17.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, a operações levadas a cabo pela Requerente com Sociedades que fazem parte do seu Grupo empresarial e societário. Operações estas que melhor se caracterizam *infra*.

19. No entanto, e antes de mais, conforme refere a Requerente, a matéria trazida à apreciação do presente Tribunal foi já analisada no âmbito do processo n.º 265/2019-T cuja exposição clara, precisa e elucidativa, acompanharemos, com a devida vénia.

Vejamos, então,

20. A Tabela Geral do Imposto do Selo¹, nos seus primórdios previa a tributação das operações de concessão de crédito, separada em duas verbas distintas, a saber:

- a) Na verba 1 – a abertura de crédito, que era 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”*, e
- b) na verba 54 – o contrato de mútuo, cuja noção se encontrava, inicialmente, prevista no artigo 1506.º do Código Civil Português, aprovado por carta de Lei de 1 de julho de 1867, diploma que foi revogado pelo Código Civil de 1966, passando tal conceito a ser previsto no artigo 1142.º deste último como *“mútuo é o contrato pelo qual uma das partes empresta à outra dinheiro ou outra coisa fungível, fricando a segunda obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e qualidade”*.

21. Sucede que, a Lei n.º 150/99, de 11 de setembro, com entrada em vigor no dia 1 de março de 2000, no seu artigo 1.º veio aprovar *«o Código do Imposto do Selo e a Tabela Geral [do Imposto do Selo] anexos, que substituem, respetivamente o Regulamento do Imposto do Selo, aprovado pelo Decreto n.º 12 700, de 20 de Novembro de 1926, e a Tabela Geral do Imposto do Selo, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 21916, de 28 de Novembro de 1932, e alterações posteriores.»*, passando-se a prever numa só verba – 17.1 – a concessão de crédito.

¹ A Tabela Geral do Imposto do Selo foi aprovada pelo artigo 1.º do Decreto n.º 21 916, de 28- 11-1932

22. Segundo o preâmbulo da referida Lei foi introduzida «a alteração da filosofia da tributação do crédito, que passou a recair sobre a sua utilização e já não sobre a celebração do respetivo negócio jurídico de concessão».

23. Como esclarece JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES² “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 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”.

24. No mesmo sentido JORGE BELCHIOR LAIRES E RUI PEDRO MARTINS³: “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

² In “Lições de Impostos sobre o Património e do Selo”, 3.ª ed., Almedina, 2016, p. 470

³ In “Imposto do Selo” 1.ª ed., Almedina, 2019, p. 18

tributação depende da efetiva utilização do crédito por parte da entidade financiada, não havendo tributação sobre a mera colocação de fundos à disposição do financiado⁴.

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 tributário⁵.

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”.

25. Este é o espírito imbuído na alínea g) do n.º 1 do artigo 5.º do Código do IS, o qual dispõe que «*A obrigação tributária considera-se constituída nas operações de crédito, no montante em que forem realizadas ou, se o crédito for utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outro meio em que o prazo não seja determinado nem determinável, no último dia de cada mês.*»

26. Ora, conforme esclarece a decisão arbitral proferida no âmbito do processo 265/2019-T, cuja fundamentação se adere e do qual se extrai no que, para os presentes autos, releva: «*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*

⁴ 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”

⁵ Na Tabela anterior a mera abertura de crédito encontrava-se sujeita a tributação pela verba n.º 1

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.»

27. Prevê a verba 17 da Tabela Geral do Imposto do Selo, sob a epígrafe "Operações financeiras" que:

«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 300,04%»

28. Ensinam ANTÓNIO SANTOS ROCHA e EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS⁶ que: «g) Nas operações de crédito, a obrigação tributária considera-se constituída no momento em que foram realizadas, sem prejuízo das isenções consignadas no art. 7.º/1, e), g), h) e i). A presente alínea enquadra as operações financeiras previstas nas verbas 17.1 e 17.2 da tabela, quanto à

⁶ In Tributação do Património: IMI-IMT E IMPOSTO DO SELO (Anotados e Comentados), 2015, Almedina, pág. 565

utilização de crédito sob a forma de fundos, pelo que a obrigação tributária se haverá de considerar constituída no momento em que tais operações são contratualizadas.

No que se refere à tributação do crédito, o legislador do CIS aprovado pela Lei 150/99, de 11/9, introduziu uma alteração profunda quanto ao momento da constituição da obrigação tributária em relação à Tabela Geral do Imposto do Selo aprovada pelo Decreto 21912, de 28/11/1932. Com efeito, fez deslocar a produção dos efeitos económicos e da capacidade contributiva dos agentes, do momento da contratualização do crédito, deixando de tributar o negócio jurídico da concessão, para o momento da sua utilização.

Vai nesse mesmo sentido o entendimento da autoridade tributária quando esclarece “O que deve entender-se por “realização” da operação de crédito” [Circular 15/2000, de 5/7.

“O momento da “realização” da operação de crédito, previsto na alínea g) do art. 13.º (atual 5.º) do Código é aquele em que o crédito é utilizado. É que a citada alínea g) refere-se não só às aberturas de crédito, como também aos mútuos, aos empréstimos bancários propriamente ditos e a outras formas de concessão de crédito. Utilizou-se um termo com sentido amplo, de molde a abranger não só os contratos reais, em que a entrega do crédito é elemento essencial do contrato, mas também todas as situações, em que a utilização do crédito é diferida para momento ou momentos posteriores à celebração do contrato. Em termos conclusivos, pode afirmar-se que a operação de crédito se realiza quando o crédito é utilizado.”»

29. E esclarecem, JORGE BELCHIOR LAIRES E RUI PEDRO MARTINS, no seu “Imposto do Selo”⁷, que “*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 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.*»

30. A Requerida, não obstante, não ter oferecido a sua Resposta, no âmbito dos presentes autos, é possível aferir do Relatório de Inspeção Tributária junto, aos presentes autos, como

⁷ Op. cit. p. 42

Documento n.º 4 do pedido de pronúncia arbitral, que considerou que todas as situações em causa encontravam previsão 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.

31. No que ao conceito de conta-corrente diz respeito, escreveu JOEL TIMÓTEO RAMOS PEREIRA⁸ que: «2. *Dá-se o contrato de conta corrente quando duas pessoas (singulares ou colectivas) tendo de entregar valores uma à outra, se obrigam a transformar os seus créditos em artigos de "deve" e "haver", sendo apenas exigível o saldo final resultante da sua liquidação. Os artigos 344.º e 350.º do Código Comercial estabelecem os efeitos do contrato de conta-corrente, a saber:*

- a) A transferência da propriedade do crédito indicado em conta corrente para a pessoa que por ele se debita;*
- b) A novação entre o creditado e o debitado da obrigação anterior, de que resultou o crédito em conta corrente;*
- c) A compensação recíproca entre os contraentes até à concorrência dos respectivos créditos;*
- d) A exigibilidade só do saldo resultante da conta corrente;*
- e) O vencimento de juros das quantias creditadas em conta corrente a cargo do debitado desde o dia do efectivo recebimento.*

- O lançamento em conta corrente de mercadoria ou títulos de crédito presume-se sempre feito com a cláusula "salva cobrança".

2.1. *Através deste contrato, duas pessoas obrigam-se a inscrever em partidas de débito e crédito valores correspondentes a remessas de numerário ou de outras mercadorias que reciprocamente se façam. Todavia, as partes não se vinculam a fazer entregas de dinheiro ou de mercadorias, mas sim a converter os respectivos valores em artigos de deve e haver; por isso, os objectos do contrato são os lançamentos.*

⁸ In Conta-corrente – contratual e contabilística (qual a diferença), Revista «O Advogado», série II, n.º 5, julho de 2004

2.2. No âmbito deste contrato, a nenhuma das partes assiste a faculdade de reclamar qualquer outro crédito de forma isolada, mas apenas o saldo que a conta apresentar, no final do contrato ou no termo do prazo convencionado. Por isso, o elemento fundamental do contrato não é a forma de contabilização dos créditos recíprocos, mas a estipulação prévia sobre a forma como uma parte pode reclamar da outra o saldo liquidado.

2.3. A este propósito, decidiu o Supremo Tribunal de Justiça (Ac. STJ, 12.06.1986, BMJ, 358, p. 558): "O contrato de conta corrente, regulado nos artigos 344º e seguintes do Código Comercial, pressupõe que as partes tenham convencionado proceder, entregando valores uma à outra e obrigando-se a transformar os seus créditos em artigos de "deve e haver", quanto aos créditos recíprocos e a só considerar exigível o saldo final, pelo que não existe tal contrato quando as partes adoptam o processo contabilístico de efectuar os lançamentos dos débitos e dos créditos resultantes das suas operações ou transacções com o conseqüente saldo credor ou devedor".

3. Diferente, é o documento através do qual se formaliza de modo contabilístico a exteriorização de relações comerciais. O simples facto de uma pessoa singular ou colectiva elaborar uma conta corrente onde lança todos os movimentos a crédito e a débito que expressam as relações entre ele e outrem não significa que exista um contrato de conta corrente, na medida em que esse processo contabilístico de escrituração de transacções, em rubricas de "deve" e "haver", "débitos" e créditos" é comum a comerciantes e não comerciantes - o que não se confunde com a existência de uma convenção entre as partes no sentido de lançarem a débito e a crédito os valores que reciprocamente tenham que entregar uma à outra e de se exigir apenas o saldo final que se venha a apurar.

4. Conforme decidiu o recente Acórdão da Relação do Porto, de 18.05.2004 (proc. 0421597, www.dgsi.pt), "Tal contrato [de conta-corrente] nada tem a ver com a conta corrente contabilística (que é tão só o processo de registo contabilístico de operações efectuadas a crédito e débito), pela qual se exprime numericamente o movimento ou resultado de qualquer operação ou transacção, que por sua vez se traduz num saldo credor ou devedor; por outras palavras, não se confunde com a forma técnica de o comerciante, sem intervenção do seu cliente ou fornecedor, registar numericamente o movimento das suas transacções, designadamente fornecimentos ou empréstimos e respectivas amortizações, ou seja, com a

técnica de escrituração, através de descrições genéricas de lançamentos em forma de conta corrente, com que ele, unilateralmente, vai exprimindo o seu giro". No mesmo sentido, decidiu a Relação de Lisboa (Ac. RL, 15.04.1999, BMJ, 486, p. 357), "O registo de operações comerciais segundo a técnica contabilística de inserção de colunas de deve e haver, vulgarmente designado por conta corrente, constitui realidade essencialmente diversa do contrato de conta corrente a que se reporta o artigo 344º do Código Comercial".»

32. Na verdade, este conceito denota uma realidade diferente da “forma de conta corrente” que é prevista na verba 17.1 da TGIS, a qual conforme é referido na douta decisão arbitral proferida no processo 265/2019-T *«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.»*

33. Esclarece, com interesse, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no âmbito do processo n.º 06974/13, de 3 de dezembro de 2015 quanto a esta matéria que:

«11. A verba n.º.17, da Tabela Geral do Imposto de Selo (T.G.I.S.), sujeita a incidência de imposto de selo as operações financeiras tendo em conta a sua substância económica e desconsiderando a forma jurídica subjacente aos contratos, denotando-se uma preocupação crescente com o princípio da igualdade fiscal. O imposto sobre a utilização de crédito previsto na verba 17.1. da T.G.I.S. incide sobre todas as operações de natureza financeira, realizadas por qualquer entidade, e a qualquer título, de que resulte a disponibilização de crédito sob a forma de fundos, mercadorias e outros valores, abrangendo na sua incidência, quer os actos de tomada de fundos disponibilizados em território nacional a entidades aqui não domiciliadas, quer as operações desta natureza realizadas a favor de entidades aqui domiciliadas, ainda que o facto tributário - o saque dos fundos - se deva considerar localizado fora do território nacional.

12. A verba 17.1.4 da T.G.I.S., tributa a utilização de crédito sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou outra, de duração de utilização indeterminado ou indeterminável, é sujeito à taxa de 0,04% sobre a média mensal obtida através da soma

dos saldos em dívida apurados diariamente, durante o mês, divididos por 30. No caso da utilização do crédito acordada por ou com a intermediação de uma instituição financeira não residente em Portugal, o imposto do selo deverá ser pago e constitui encargo da sociedade residente em Portugal no final de cada mês no caso de descoberto bancário ou de concessão de crédito por prazo não determinado ou indeterminável (cfr.artºs.4, 5, 23 e 44, do C.I.S.). Nesta verba, a incidência de imposto deriva do sujeito favorecido com a operação de crédito beneficiar de um aumento de liquidez financeira num momento actual, sendo que a situação passiva colateral - o encargo ou dívida - se encontra disseminada num médio ou longo prazo (variando a taxa de tributação precisamente nessa função "pro rata temporis"), considerando o legislador suficiente para efeitos de tributação esse "súbito enriquecimento aparente" resultante de uma disponibilidade monetária instantânea. Por força da amplitude da referida norma de incidência estarão, assim e necessariamente, sujeitos a este imposto, quer os excedentes de fundos disponibilizados pela entidade centralizadora às aderentes, quando do seu saque por parte destas, quer em sentido inverso, os excedentes por estas colocadas à disposição da entidade centralizadora de tesouraria, no momento em que sejam objecto de levantamento. As entidades responsáveis pela liquidação e entrega do imposto junto dos cofres do Estado serão sempre, em qualquer dos casos, as entidades domiciliadas em território nacional.

13. Não exige a verba 17.1.4, da T.G.I.S., a prova da existência de um contrato de conta-corrente, como pressuposto da incidência do tributo.

14. A conta-corrente comercial é um negócio típico e nominado (cfr.artº.344, do C. Comercial), a qual implica, antes de mais, uma obrigação, assumida pelas partes contratantes de manter uma determinada relação de negócios sob a forma contabilística de uma conta-corrente, a qual tem, ínsita, uma função de crédito: consoante o sentido do saldo e até ao encerramento da conta, as partes podem ficar, reciprocamente, na situação de credor e de devedor. Já a conta-corrente bancária constitui uma espécie de conta-corrente comercial que se integra, com outros elementos, num contrato mais vasto de abertura de conta, normalmente celebrado entre o banqueiro e o seu cliente.»

34. E, sufraga o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do processo n.º 0800/17, de 14 de março de 2018, o entendimento que:

«I - A concessão de crédito está sujeita a imposto do selo, qualquer que seja a natureza e forma, relevando, contudo, para o efeito a efectiva utilização do crédito concedido.

II - O facto tributário eleito para tributação em imposto de selo é, sempre, a concessão de crédito - prestação de valores monetários de uma parte a outra obrigando-se esta última a restituir aquele montante (em singelo ou acrescido de valor convencionado), no futuro-.

III - A mera celebração do contrato de concessão de crédito nem sempre gera facto tributário do imposto. Quando a utilização do crédito for imediata, o facto tributário emerge na data de utilização que coincide com a data de celebração do contrato de concessão de crédito.

IV - Quando a utilização do crédito não for imediata, o facto tributário emerge na data de utilização que não coincide com a data de celebração do contrato concessão de crédito.»

35. E, como resulta da decisão arbitral do tribunal coletivo proferido no processo n.º 544/2017-T,⁹ “(...) 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.»

⁹ Disponível em www.caad.org.pt

36. Significa isto, como prudentemente referem JORGE BELCHIOR LAIRES E RUI PEDRO MARTINS¹⁰, no que à verba 17.1.4 da TGIS diz respeito, que, “A lei começa, pois, por elencar o crédito sob a forma 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 partes, o prazo do crédito se encontra à partida determinado, não sendo por isso tributado nesta verba”.

37. Posto isto, veremos, então, das operações controvertidas nos presentes autos face aos contratos referidos nas alíneas F) a K), L) a O) e P) e Q) da matéria dada como provada.

Dos denominados contratos de concessão de crédito entre sociedades de grupo – entre a Requerente e a sociedade E... SGPS, S.A. _ alíneas F) a K) da matéria dada como assente

38. Ora, a Requerente e a sociedade E... SGPS, S.A. celebraram diversos contratos de concessão de crédito, designadamente, em:

DATA DO CONTRATO	MONTANTE	RESTITUIÇÃO EM 17 prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas,	DATA EFETIVA
21.12.2009	€ 2.223.500,18	vencendo-se a primeira a 30.12.2017 e a última a 30.12.2025	01.01.2010
19.12.2010	€ 219.022,57	vencendo-se a primeira a 30.12.2017 e a última a 30.12.2025	01.01.2011
21.12.2011	€ 228.993,43	vencendo-se a primeira a 31.12.2019 e a última a 30.12.2027	01.01.2012

¹⁰ Op. cit. p. 52

20.12.2012	€ 151.484,37	vencendo-se a primeira a 31.12.2020 e a última a 30.12.2028	01.01.2013
19.12.2013	€ 523.980,99	vencendo-se a primeira a 31.12.2021 e a última a 30.12.2029	01.01.2014
22.12.2014	€ 120.342,36	vencendo-se a primeira a 31.12.2022 e a última a 30.12.2030	01.01.2015

39. ... todos estes contratos têm como pressuposto comum o seguinte: «

A) A E... SGPS e a A... S.A. são sociedades em relação de grupo, tendo a primeira um domínio total sobre a segunda, nos termos do art.º 488 e sgs. do CSC;

B) A E... SGPS carece de meios financeiros para suprir dificuldades momentâneas de tesouraria;

C) São permitidas as operações de tesouraria entre sociedade que se encontrem numa relação de grupo, nos termos do art.º 9.º, al. d) do Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro e art.º 5.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 495/98, de 30 de Dezembro.»

40. Ora, conforme se constata do quadro *supra*, os montantes ali identificados correspondem aos empréstimos concedidos pela Requerente à Sociedade E..., SGPS, S.A., através do contrato denominado de concessão de crédito entre sociedades em relação de grupo, deles se fazendo referência que “E... SGPS carece de reforço de meios financeiros para suprir dificuldades momentâneas de tesouraria “,

41. ... e em todos eles encontra-se expressamente prevista a restituição (moratória) dos referidos montantes em oito anos, acrescido do diferimento no tempo relativo ao reembolso a efetuar em 17 prestações semestrais, iguais e sucessivas.

42. Na verdade, face às características apontadas nos contratos em apreço, é manifesto, como tão bem considerou a decisão arbitral do CAAD proferida no âmbito do processo n.º 265/2019-T, cuja fundamentação adotamos, com a devida vénia, também, no presente processo

pela sua total adequação, que estas operações «*não se podem enquadrar no âmbito 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 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 Martins¹¹, “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”.

Deste modo, 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 autores¹², 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 (...), 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,

¹¹ Ibidem, p. 19

¹² Ibidem, p. 18

correspondendo à data para a liquidação do imposto do selo, a enquadrar na verba 17.1.3 da TGIS.»

43. Com efeito, e como referido, de todos os contratos de concessão de crédito identificados nas alíneas F) a K) da matéria dada como assente e do quadro *supra* (artigo 36.º), consta:

- a) por um lado, a data da sua celebração,
- b) por outro, a data efetiva ou de produção de efeitos,
- c) por outro, ainda, a forma como o reembolso do montante mutuado irá ser feito, fazendo referência expressa não só a 17 prestações mensais, iguais e sucessivas, como a data em que se realizará a primeira prestação e a última, as quais se encontram devidamente identificadas nos respetivos contratos,

44. ... o que nos leva a concluir que o prazo de utilização do crédito, quanto à totalidade do montante emprestado, é de oito anos.

45. Ora, na sequência do acima referido, considera, o presente Tribunal, que a operação em causa, consiste numa verdadeira operação financeira, não assumindo, contudo, a forma de conta corrente, atendendo ao facto de se encontrar devidamente definido, expresso e determinado o prazo de utilização do crédito [17 prestações semestrais, iguais e sucessivas = 8 anos] no contrato de concessão de crédito celebrado entre a Requerente e a sociedade E... SGPS, S.A.

46. Assim sendo, é manifesta a ilegalidade da liquidação de Imposto do Selo, quando efetuada ao abrigo da verba 17.1.4 da TGIS, norma aplicada pela Autoridade Tributária para concretizar tal liquidação.

47. Face ao exposto, conclui, o presente Tribunal, da mesma forma como concluiu a decisão arbitral do CAAD proferido no processo 265/2019-T, no qual se encontra em apreciação

matéria em tudo semelhante à que se encontra em discussão nos presentes autos, apenas se diferenciado quanto ao período em causa, no sentido de que não pode ser aplicada a verba 17.1.4 da TGIS, à operação em causa, pelo que deverá ser a mesma anulada, razão pela qual entende este Tribunal ser de proceder o pedido de pronúncia arbitral nesta parte.

Dos denominados contratos de prestação acessórias realizadas com a sociedade “F..., S.L_ alíneas L) a O) da matéria dada como assente

48. Sustenta a Requerente, que sendo a sociedade F..., S.L, uma sociedade sua participada, «*foi chamada a efectuar prestações acessórias*», para reforçar os respetivos capitais próprios.

49. Prestações acessórias essas que foram formalizadas por acordo escrito celebrado: - cfr. Anexo 6 do Doc. n.º 3 junto aos autos com o pedido de pronúncia arbitral -

DATA DO CONTRATO	MONTANTE	RESTITUIÇÃO EM 17 prestações com periodicidade semestral, iguais e sucessivas,	DATA EFETIVA
19.12.2010	€ 243.747,32	vencendo-se a primeira a 30.12.2020 e a última a 30.12.2028	01.01.2011
21.12.2012	€ 676.894,08	vencendo-se a primeira a 31.12.2020 e a última a 30.12.2028	01.01.2013
19.12.2013	€ 299.128,75	vencendo-se a primeira a 31.12.2021 e a última a 30.12.2029	01.01.2014
29.12.2014	€ 385.881,30	vencendo-se a primeira a 31.12.2022 e a última a 30.12.2030	01.01.2015

50. Ora, nesta aceção, tendo em conta que tais acordos de prestações acessórias foram celebrados tendo em consideração que: «

A) A A... é detentora de uma quota (única), com o valor nominal de € 100.000,00 (cem mil euros), representativa da totalidade capital social da Sociedade [F..., S.L.];

B) *A F... 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 F..., (...).*

C) *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 F... continua a carecer de meios financeiros para fazer face aos custos de desenvolvimento do seu negócio.»*

51. ... teremos que considerar que estamos perante acordos de prestações acessórias, e tal como já apreciado na decisão arbitral do CAAD proferida no processo n.º 265/2019-T *«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.»*

52. Com efeito, as obrigações de prestações acessórias encontram previsão no Código das Sociedades Comerciais (CSC), designadamente no seu artigo 209.º quando estamos perante sociedade por quotas, e no artigo 287.º quando se trate de sociedade anónimas,

53. E podem definir-se como obrigações exigidas aos sócios para além da sua obrigação de entrada.

54. Na verdade, o n.º 1 de ambas as referidas disposições legais do CSC preveem que: *“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”.

55. Sucede que, 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.

56. Por outro lado, o não cumprimento destas prestações acessórias não afeta a situação do sócio, salvo disposição contrária constante do contrato de sociedade, – cfr. n.º 4 do artigo 209.º e n.º 4 do artigo 287.º ambos do CSC - sendo que a restituição não depende da integridade do capital social, pelo que não existe qualquer limitação.

57. Compulsado os diversos contratos denominados de “*Acordo de prestações acessórias*”, dando maior ênfase ao último, celebrado em 29 de dezembro de 2014, entre a Requerente e a Sociedade F... S.L., com produção de efeitos a partir de 01.01.2015, cfr. anexo 6 do Doc. n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, verificamos que, em todos eles é comum que:

- a) a Requerente «*é detentora de uma quota (única), com o valor nominal de € 100.000,00 (cem mil euros), representativa da totalidade capital social da Sociedade [F..., S.L.]*»; - alínea A) dos Considerandos do Acordo referido na alínea O) da matéria dada como provada;
- b) a Requerente «*concede um crédito à Sociedade [F..., S.L.], a título de prestação acessória, no montante de EUR 385.881,30 (trezentos e oitenta e cinco mil, oitocentos e oitenta e um euros e trinta cêntimos)*¹³ para que esta última o utilize na prossecução do seu objeto social.» - n.º 1 da cláusula Primeira do Acordo referido na alínea O) da matéria dada como provada;

¹³ Divergem apenas no montante das prestações acessórias, na data efetiva e no início e término das prestações acordadas para a restituição do valor, sendo no demais em tudo semelhante -

- c) «A Sociedade restituirá à A... a quantia referida no n.º 1 da Cláusula Primeira, que lhe foi entregue a título de prestações acessórias, 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 I – Plano de Regularização da Dívida que faz parte integrante do presente contrato.» - cfr. n.º 2 da cláusula Segunda do Acordo referido na alínea O) da matéria de facto dada como provada; e,
- d) «Sobre a referida concessão de crédito pela A... à Sociedade [F..., S.L.] ao abrigo do presente Acordo não incidirão juros.» - cfr. n.º 3 da cláusula Segunda do Acordo referido na alínea O) da matéria de facto dada como provada

58. Deste modo, é manifesto que se trata efetivamente de prestações acessórias, as quais independentemente da forma da contabilização do crédito – tal como referido na decisão arbitral do CAAD proferida no processo n.º 265/2019-T – entende o presente Tribunal que não pode ser inserido na norma de incidência da verba 17 (operações financeiras) da TGIS, razão pela qual devem ser excluídas de tributação em sede de Imposto do Selo.

59. De referir, complementarmente, que não concorda, o presente Tribunal, com a tese da Requerida, patente no Relatório de Inspeção Tributária junto como Doc. n.º 4 com o pedido de pronúncia arbitral – de que estes acordos consubstanciam créditos concedidos utilizados sob a forma de conta corrente sem prazo de utilização determinado ou determinável - , porquanto resulta expressamente e sem margem para equívocos, das cláusulas primeira e segunda dos identificados acordos, o prazo do reembolso ou restituição dos montantes cedidos [17 prestações semestrais, iguais e sucessivas = 8 anos] -,

60. ... não estando, por isso, no âmbito de um crédito utilizado sob a forma de conta corrente, mas sim, perante um contrato de prestações acessórias.

61. Face ao exposto, é a liquidação de Imposto do Selo respeitante a estas operações ilegal, em virtude de as prestações acessórias não se encontrarem sujeitas a imposto do selo, ao abrigo da verba 17.1.4 da TGIS, pelo que assiste razão à Requerente, devendo o pedido de pronúncia arbitral proceder nesta parte.

Do denominado contrato de gestão conjunta de ativos celebrado entre a Requerente, a Sociedade F... SL, a Sociedade I..., S.A. e a respetiva adenda na qual é integrada a sociedade G... _alíneas P) e Q) da matéria dada como provada

62. Tal como resulta da matéria dada como provada – alínea P) - , no dia 5 de janeiro de 2009, a Requerente, a Sociedade F... SL e a Sociedade I..., S.A., celebraram um contrato de gestão conjunta de ativo que consiste no desenvolvimento e lançamento de uma plataforma informática denominada por “I...”.

63. Neste contrato são definidos os montantes das contribuições a realizar por cada uma das partes outorgantes, na Tabela 1 que faz parte integrando do referido acordo, do seguinte modo:

«Tabela 1 – Planeamento das contribuições das Sociedade Contraentes atuais e futura para o prazo do contrato, nos termos do número 1 da cláusula Segunda.

	<i>Contribuições das Sociedades Contraentes entre o ano de 2009 a 2017 em EUROS</i>						
<i>Sociedades Contraentes</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>	<i>2011</i>	<i>2012</i>	<i>2013</i>	<i>2014</i>	<i>2015</i>
<i>A...</i>	<i>150.000,00€</i>	<i>150.000,00€</i>	<i>100.000,00€</i>	<i>50.000,00€</i>	<i>50.000,00€</i>	<i>50.000,00€</i>	<i>50.000,00€</i>
<i>Futura Sociedade Contraente</i>				<i>50.000,00€</i>	<i>200.000,00€</i>	<i>150.000,00€</i>	<i>100.000,00€</i>
<i>I...</i>			<i>50.000,00€</i>	<i>100.000,00€</i>	<i>100.000,00€</i>	<i>50.000,00€</i>	<i>20.000,00€</i>
<i>F...</i>		<i>10.000,00€</i>	<i>50.000,00€</i>	<i>50.000,00€</i>	<i>20.000,00€</i>	<i>20.000,00€</i>	<i>20.000,00€</i>

64. Mais tarde, no dia 5 de dezembro de 2012 – cfr. alínea Q) da matéria dada como assente - , foi celebrada uma adenda ao contrato de controlo conjunto de ativo celebrado a 05 de janeiro

de 2009, de que a Requerente, a sociedade F... S.L e a sociedade I..., S.A. faziam parte, através da qual foi permitida a entrada, nesse mesmo contrato, da sociedade «G... , LDA», com sede social em Évora, em ..., ..., Rua ..., ...-... ..., Portugal, com o NIPC... .

65. Com efeito desta adenda consta uma cláusula única, sob a epígrafe “*Adesão de Sociedade Contraente*”, repartida em dois números, com o seguinte teor:

«1. A Quarta Contraente declara que pretende aderir ao “Contrato de Controlo Conjunto de Ativo” celebrado a 05 de Janeiro de 2009, na qualidade de Sociedade Contraente, aceitando integralmente e sem reservas o seu clausulado e, conseqüentemente, todos os direitos e obrigações dele decorrentes.

2. As Primeira, Segunda e Terceira Contraentes declaram aceitar a adesão da Quarta Contraente ao referido Contrato, nos termos do número anterior.»

66. De mencionar pelo seu especial interesse que, os direitos e obrigações decorrentes do contrato de gestão conjunta de ativos, aceites pela sociedade G... aquando da sua adesão ao mesmo, encontram previsão do n.º 1 da cláusula segunda do referido contrato dispondo 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)*”.

67. Sucede que, nada é mais referido no contrato ínsito, nem na respetiva adenda, quanto aos fluxos financeiros subjacentes nem quanto ao reembolso das contribuições, designadamente, se são os mesmos devidos ou não, em que prazo, momento, modo...

68. Alega a Requerente que *«se resulta que efectivamente não existe nos contratos em causa (nem no procedimento) qualquer referência ao reembolso dos montantes em causa, não existe, para efeitos da Verba 17.1 da Tabela Geral, qualquer operação de crédito. Ora, se não estava*

a G... obrigada a restituir os montantes contribuídos pela Requerente, certo será sempre que a operação em causa não poderia configurar uma operação de crédito, razão pela qual sempre seria ilegal a liquidação em crise, devendo ser anulada.»

69. Ora, esta é uma conclusão que a Requerente retira, sem que, no entanto, demonstre que a mesma corresponde à realidade, atendendo que não se encontra a mesma expressa em documento algum junto aos autos.

70. Compulsando o contrato em apreciação e a respetiva adenda constatamos que dele não consta qualquer referência à restituição ou reembolso dos valores das contribuições, como tão bem refere a Requerente - mas, deste facto não nos é possível confirmar a tese desta no sentido de que a sociedade G... não estava obrigada a restituir os montantes contribuídos por si.

71. Com efeito, não se encontra em nenhuma das suas cláusulas a menção, determinação ou referência quanto à obrigação da sociedade G... em proceder à restituição ou reembolso dos montantes em causa,

72. ... mas também não está expressamente referido que não está a mesma obrigada àquela restituição ou reembolso.

73. Admitindo, assim, o presente Tribunal, pelos elementos juntos aos autos, que se poderão enquadrar estas operações no conceito de operações financeiras sob a forma de conta corrente, como acima definido.

74. De referir, complementarmente, que não foi junto aos autos, qualquer documento que corrobore a tese que a Requerente defende quanto a este aspeto, pelo que, teremos que também nesta matéria aderir, com a devida vénia, uma vez mais, à fundamentação expendida na decisão do CAAD proferida no âmbito do processo n.º 265/2019-T, no sentido de que «[n]o entanto não foi apresentado qualquer documento comprovativo das alegações efetuadas pelo sujeito passivo, (...) 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.»

75. Assim sendo, entende o presente Tribunal que a presente operação, tida com a sociedade G..., tem enquadramento na verba 17.1.4 da TGIS, por se tratar de uma operação financeira sob a forma de conta corrente, não se mostrando determinado nem determinável o prazo de reembolso dos montantes contribuídos, sendo, conseqüentemente, improcedente, nesta parte, o pedido de pronúncia arbitral.

B) Da eventual caducidade do direito à liquidação do Imposto do Selo respeitante ao crédito concedido à sociedade E... SGPS, S.A.

76. Procedendo o pedido de pronúncia arbitral da Requerente quanto à questão da ilegalidade da liquidação do Imposto do Selo, ao abrigo da verba 17.1. da TGIS sobre, por um lado, a concessão de crédito à E..., SGPS, S.A e, por outro, as prestações acessórias realizadas com a Sociedade F..., S.A. fica prejudicado conhecimento da questão relativa à caducidade da liquidação.

C) Da eventual falta de fundamentação da liquidação respeitante às prestações acessórias efetuadas à sociedade F..., S.L e à operação tida com a sociedade G...;

77. Procedendo o pedido de pronúncia arbitral da Requerente quanto à questão da ilegalidade da liquidação do Imposto do Selo, ao abrigo da verba 17.1. da TGIS sobre, por um lado, a concessão de crédito à E..., SGPS, S.A e, por outro, as prestações acessórias realizadas com a Sociedade F..., S.A. fica prejudicado conhecimento da questão relativa ao vício de falta de fundamentação da liquidação respeitante a estes.

78. Contudo, e uma vez que improcedeu o pedido de pronúncia arbitral quanto à declaração de ilegalidade do ato de liquidação do Imposto do Selo, ao abrigo da verba 17.1. da TGIS sobre as operações realizadas com a G..., e que a Requerente invoca, complementarmente, o vício de falta de fundamentação desta liquidação, cumpre-nos apreciar este argumento.

Ora, vejamos,

79. A matéria da fundamentação das decisões no âmbito dos procedimentos tributários tem sido objeto de reflexão quer na jurisprudência, quer na doutrina, e encontra a sua previsão no artigo 152.º (anterior artigo 120.º) do Código de Procedimento Administrativo (CPA) e 77.º da Lei Geral Tributária (LGT) com respaldo no n.º 3 do artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

80. Prevê o artigo 77.º da LGT sob a epígrafe “*Fundamentação e eficácia*”, citado pelo Requerente que:

«1 - A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres,

informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.

2 - A fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

3 – (...)

4 – (...)

5 - (...)

6 - A eficácia da decisão depende da notificação.»

81. Esclarece DIOGO FREITAS DO AMARAL¹⁴ que «[a] fundamentação de um ato administrativo consiste na enunciação explícita das razões que levaram o seu autor a praticar esse acto ou a dotá-lo de certo conteúdo».

82. E ensinam DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES E JORGE LOPES DE SOUSA¹⁵, «a Constituição da República Portuguesa garante aos administrados o direito a uma fundamentação expressa e acessível de todos os atos administrativos que afetem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos. Ora, tendo em consideração o que se encontra previsto no artigo 120.º do Código do Procedimento Administrativo, ter-se-á como compreendido nesse conceito, os atos tributários. Por outro lado, o artigo 268.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa garante aos interessados a impugnação contenciosa contra quaisquer atos administrativos que sejam lesivos de direitos ou interesses legalmente protegidos. Descortina-se assim, a razão pela qual o dever de fundamentação dos atos tributários e decisórios de procedimento tributário surge reforçado no artigo 77.º da Lei Geral Tributária: a proteção dos administrados.»

¹⁴ In Direito Administrativo, volume III, Lisboa, 1998, pág. 254 e 255

¹⁵ In Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada, 4.ª Edição – Encontro da Escrita 2012, pág. 675.)

83. É assim manifesto que, está a Administração Tributária obrigada a um dever de fundamentação sobre os atos tributários por ela praticados, devendo obrigatoriamente constar as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos atos tributários, assim como, os prazos e meios de defesa à disposição do contribuinte, conforme disposto no artigo 77.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária.

84. Ora, a exigência legal de fundamentação das decisões de procedimento e dos atos tributários tem por objetivo dar conhecimento aos contribuintes do “*iter*” cognoscivo, valorativo e volitivo do respetivo autor, e, em consequência, permitir que, face aos mesmos, este os possa aceitar ou impugnar.

85. Ou seja, pretende esta disposição legal [artigo 77.º da LGT] assegurar «*a racionalidade das decisões cometidas à Administração Tributária, proporcionando um controlo interno do percurso lógico-valorativo encetado pela própria entidade antes de emitir a sua decisão e, que se destina, fundamentalmente, a desempenhar um controlo de legalidade das decisões da Administração Tributária, permitindo ao contribuinte optar, conscientemente, por cumprir a decisão, conformando-se com a mesma ou cumprir a decisão mas sindicá-la, seja pela via administrativa ou pela via judicial.*», conforme é referido na decisão arbitral do CAAD proferida no âmbito do processo n.º 167/2019-T de que o subscritor teve o prazer de fazer parte dos elementos decisores.

86. De mencionar que, a Administração tem, em conformidade e cumprimento do disposto no artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa e dos artigos 152.º e 153.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA), o dever de fundamentar os atos administrativos em geral, de forma clara, suficiente e congruente, devendo a fundamentação «*ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto de direito da decisão, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, que constituem, neste caso, parte integrante do respetivo ato*» (n.º 1 do artigo 153.º do CPA).

87. Veja-se, a título de exemplo, o sufragado no sumário do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo n.º 01674/13, de 12.03.2014, a este respeito:

«I- A Administração Tributária tem o dever de fundamentar os actos de liquidação impugnados de harmonia com o princípio plasmado no art. 268º da CRP e acolhido nos arts. 125º do CPA e 77º da LGT.

II - O acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal – o bonus pater familiae de que fala o art. 487º n.º 2 do Código Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual.

III - Significa isto que a fundamentação, ainda que feita por remissão ou de forma muito sintética, não pode deixar de ser clara, congruente e encerrar os aspectos, de facto e de direito, que permitam conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Administração para a determinação do acto. (...)»

88. A fundamentação dos atos em matéria tributária que afetem os direitos e interesses dos contribuintes, como supramencionado, encontra a sua previsão no já citado artigo 77.º da LGT, o qual permite que a fundamentação dos atos seja feita na notificação do mesmo, ou em momento anterior.

89. Deste modo, é legítimo à AT fundamentar o ato de liquidação adicional de imposto no Relatório de Inspeção Tributária quando este tenha tido lugar.

90. Quanto a esta matéria esclarece a decisão do CAAD proferido no processo n.º 109/2012-T que: *«Com efeito, o legislador terá pretendido que a fundamentação possa consistir em mera*

concordância com fundamentos do relatório da fiscalização tributária, pelo que nessa parte o acto impugnado não padece de qualquer vício.»

91. Mais, dispõe o n.º 6 do artigo 77.º da LGT que «*a eficácia da decisão depende da notificação*», exigência esta que resulta igualmente do disposto no artigo 36.º do CPPT e do n.º 3 do artigo 268.º da CRP. Significa isto que os atos em matéria tributária que afetem direitos e interesses legalmente protegidos têm de ser notificados ao contribuinte, como condição da sua eficácia.

92. Esclarecendo, com interesse, a mencionada decisão arbitral [proc. n.º 109/2012-T], que o presente Tribunal acompanha:

«(...) o propósito da imposição deste dever legal de fundamentação foi alcançado, porquanto resulta evidente em todas as peças processuais, constantes dos autos, que o Requerente tomou conhecimento dos fundamentos que estão na base do acto impugnado, na medida em que a sua argumentação contra o acto impugnado só foi possível porque o Requerente conhece as razões de facto e de direito que sustentam o acto.»

93. Posição esta que tem sido sustentada pela jurisprudência dos nossos tribunais superiores, como é o caso do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do processo n.º 0667/10, de 06.10.2010, nos seguintes termos:

«A jurisprudência dos nossos Tribunais superiores tem consagrado o entendimento de que um acto se encontra suficientemente fundamentado quando dele é possível extrair qual o percurso cognoscitivo seguido pelo agente para a sua prática.

É também pacificamente aceite que não preenche a exigência legal de fundamentação o recurso a meras fórmulas tabelares que não esclareçam devidamente a motivação de facto e de direito que presidiu ao acto da administração.

Ponto é que a fundamentação responda às necessidades de esclarecimento do contribuinte informando-o do itinerário cognoscitivo e valorativo do acto de liquidação, permitindo-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática.

Acréscce dizer, na senda do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11.12.2007, recurso 615/04, in www.dgsi.pt «que a lei exige uma exposição apenas sucinta dos fundamentos da decisão a fundamentar; que, por isso, não deve ser um “máximo” o conteúdo exigível da declaração fundamentadora; e que o grau de fundamentação há-de ser o adequado ao tipo concreto do acto e das circunstâncias em que o mesmo foi praticado, de molde a satisfazer a divergência existente entre a posição da Administração Fiscal e a do contribuinte».

94. ... e do caso, do Acórdão do mesmo Tribunal Superior proferido no âmbito do processo n.º 01173/14, de 09 de setembro de 2015, segundo o qual:

«I - A AT tem o dever legal de fundamentar os actos de liquidação (cfr. o art. 268º da CRP, bem como os arts. 21º do CPT, 125º do CPA e 77º da LGT).

II - A fundamentação, ainda que feita por remissão ou de forma sucinta, não pode deixar de ser clara, congruente e de contemplar os aspectos, de facto e de direito, que permitam conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela Administração para a determinação do acto.»

95. Posto isto, regressemos ao caso em apreço nos presentes autos, no qual alega a Requerente, no que respeita às operações tidas com a sociedade “G...” que *« mais uma vez, e sem qualquer suporte factual mínimo – aliás, contrariamente a todos os factos por si apurados –, a Administração entendeu estar a operação sujeita (claro!) à verba 17.1.4 da Tabela Geral do Imposto do Selo, uma vez que “Não tendo sido apresentado qualquer contrato de empréstimo, não é possível aferir o seu prazo, sendo o mesmo não determinado ou determinável”.*

96. Alegando, ainda, a Requerente que: *«(...) incumbia à Administração Tributária fazer mais, no que à fundamentação de facto e de direito concerne, do que, simplesmente, assumir que quaisquer transferências de dinheiro (para mais, suportadas documentalmente e no âmbito de contratos de investimento conjunto em activos – que nem sequer são contestados)*

consustanciam um crédito.» para concluir pela ilegalidade da liquidação, por falta de fundamentação.

97. De referir, por pertinente que, vem a Requerente, nos presentes autos, apresentar as razões por que deveria o ato sindicado - Imposto do Selo referente às operações tidas com a sociedade G...– ser declarado ilegal,

98. Razões de facto e de direito essas cuja fundamentação, permite ao presente Tribunal concluir que a Requerente compreendeu devidamente os motivos de facto e de direito, pelos quais o ato em crise foi praticado.

99. Caso assim não fosse - se a Requerente não tivesse compreendido a razão pela qual foi praticado o ato de liquidação em causa - , poderia sempre ter utilizado a faculdade prevista no artigo 37.º do CPPT, o que não parece ter feito.

100. Assumindo-se que a não utilização dessa faculdade se deveu ao facto de a Requerente ter compreendido devidamente os fundamentos da liquidação,

101. ... e que essa compreensão permitiu que estribasse e fundamentasse a sua defesa no âmbito do presente processo.

102. Na verdade, e compulsando os diversos documentos juntos pela Requerente, alguns deles referentes a liquidações anteriores de Imposto do Selo, efetuadas com base na mesma norma de incidência e nos mesmos factos dos trazidos à apreciação do presente Tribunal, apenas diferenciando o período em questão, foi formada a convicção de que a fundamentação da AT foi clara, objetiva, suficiente e congruente, tendo permitido à Requerente perceber e

compreender as razões pelas quais a referida autoridade procedeu às correções identificadas no Relatório de Inspeção e de que resultaram as liquidações sindicadas nos presentes autos.

103. Face ao tudo o exposto, entende o presente Tribunal Arbitral que não procede o alegado vício de forma por falta de fundamentação do ato de liquidação e do Relatório de Inspeção Tributária, nos termos alegados pela Requerente.

D) DO PEDIDO DE PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS.

104.A Requerente peticiona, por fim, que seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, com fundamento em erro imputável aos serviços.

105.Dispõe o n.º 1 do artigo 43.º da LGT e o artigo 61.º do CPPT, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º do RJAT, que são devidos juros indemnizatórios quando se determine em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

106.Considera-se erro imputável à administração, quando o erro não for imputável ao contribuinte e assentar em errados pressupostos de facto que não sejam da responsabilidade do contribuinte.

107.Ora, resultando dos atos tributários impugnados a obrigação de pagamento de imposto superior ao que seria devido, são devidos juros indemnizatórios nos termos legalmente previstos, presumindo o legislador, nestes casos, em que se verifica a anulação da liquidação, que ocorreu na esfera do contribuinte um prejuízo em virtude de ter sido privado da quantia patrimonial que teve que entregar ao Estado em virtude de uma liquidação ilegal. Em

consequência, tem o contribuinte direito a essa indemnização, independentemente de qualquer alegação ou prova do prejuízo sofrido.

108.No caso presente, será inquestionável que, na sequência da consagração da ilegalidade dos atos de liquidação, haverá lugar a reembolso do imposto por força do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, e do artigo 100.º da LGT passando, necessariamente por aí o restabelecimento da *“situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”*.

109.Do mesmo modo, entende-se que será isento de dúvidas que a ilegalidade do ato é imputável à Autoridade Tributária, que autonomamente o praticou de forma ilegal.

110.Quanto ao conceito de “erro”, tem sido entendido que só em casos de anulações fundadas em vícios respeitantes à relação jurídica tributária haverá lugar a pagamento de juros indemnizatórios, não sendo reconhecido tal direito no caso de anulações por vícios procedimentais ou de forma.

111.Assim sendo, estando-se perante um vício de violação de lei substantiva, que se consubstancia em erro nos pressupostos de direito, imputável à Autoridade Tributária, tem a Requerente direito a juros indemnizatórios, de acordo com os artigos 43.º, n.º 1 da LGT, e 61.º do CPPT, contados desde o pagamento do imposto até ao integral reembolso do referido montante, referente à liquidação de Imposto do Selo efetuada ao abrigo da verba 17.1.4 da TGIS, no período de 2016, respeitante às operações acima descritas com referência às sociedade E..., SGPS, S.A. e F..., SL, no montante de € 13.429,25 e € 14.709,56, respetivamente, tudo na quantia global de € 28.138,81 (vinte e oito mil, cento e trinta e oito euros e oitenta e um cêntimos).

VII. DECISÃO

Pelos fundamentos factuais e jurídicos expostos, decide-se, assim:

- a) julgar parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral atinente ao ato de liquidação de Imposto do Selo sindicado nos presentes autos, com referência ao ano de 2016, efetuado ao abrigo da verba 17.1.4 da TGIS, respeitante às operações realizadas com as sociedades “E..., SGPS, S.A” e F..., SL, nos montantes de € 13.429,25 e € 14.709,56, respetivamente, tudo na quantia global de € 28.138,81 (vinte e oito mil, cento e trinta e oito euros e oitenta e um cêntimos), bem como os juros compensatórios inerentes aos mesmos, e em consequência, anular-se os referidos atos, nos seus precisos termos;
- b) Julgar improcedente parcialmente o pedido de pronuncia arbitral respeitante ao ato de liquidação do Imposto do Selo efetuado ao abrigo da verba 17.1.4. da TGIS sindicado nos presentes autos com referência às operações realizadas com a sociedade “G..., Lda”, no montante de € 2.292,65 (dois mil, duzentos e noventa e dois euros e sessenta e cinco cêntimos) e respetivos juros compensatórios; e,
- c) Condenar a Requerida ao pagamento dos juros indemnizatórios devidos, face ao decido na alínea a).

Valor do Processo

Fixa-se o valor do processo em € 34.596,18 (trinta e quatro mil, quinhentos e noventa e seis euros e dezoito cêntimos), nos termos artigo 97.º-A, n.º 1, c), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas

Custas a cargo da Requerente e Requerida, em proporção do decaimento (19% e 81% respetivamente) o artigo 12.º, n.º 2 do RJAT, do artigo 4.º do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 1.836,00 (mil, oitocentos e trinta e seis euros)

Notifique-se.

Lisboa, 23 de março de 2021

O Árbitro

(Jorge Carita)