

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 87/2023-T

Tema: Imposto de selo; Verba 17.1.3 e Verba 17.1.4 da TGIS.

SUMÁRIO:

-I- Resultando de contrato de suprimento que, decorrido um ano e um dia sobre a data da entrega de cada uma das quantias entregues, fica a sociedade devedora obrigada à restituição, está determinado o prazo de utilização do crédito, não sendo tal conclusão posta em causa pela circunstância de se acrescentar que a restituição será feita de uma só vez ou em parcelas, de harmonia com o que acordado ficar, uma vez que a possibilidade de pagamento em parcelas dependerá necessariamente de eventual acordo posterior, não se verificando, conseqüentemente, a indeterminação do prazo de utilização do crédito prevista na sub-verba 17.1.4 da TGIS.

-II-O enquadramento dos factos na sub-verba 17.1.3 depende da sua subsunção à verba 17.1 que, salvo nos casos aí especialmente previstos, exige a “*concessão de crédito a qualquer título*” e a efetiva utilização do crédito mediante a transferência de fundos para o beneficiário do crédito, o que não ocorre no caso de credor e devedor estabelecerem prazo para o pagamento duma dívida referente a um crédito de que o primeiro é titular por direito de regresso contra o segundo.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1.

1. No dia 13.02.2023, a Requerente, A..., S.A., contribuinte n.º ..., com sede na Rua..., ..., ..., requereu ao CAAD a constituição de tribunal arbitral, nos termos do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à declaração de ilegalidade da liquidação oficiosa de Imposto do Selo (IS) e respetivos juros compensatórios, com o n.º 2022..., efetuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, no valor total de 11.905,88 €.

A Requerente, alegando ter pagado o valor da liquidação de imposto e respetivos juros compensatórios peticiona, ainda, a condenação da Requerida à restituição do respetivo montante, acrescido de juros indemnizatórios.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do art. 6.º, do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado árbitro o signatário, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 24.04.2023.

3. Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, em síntese, os seguintes:

I)

A Requerente foi objeto de uma inspeção tributária parcial ao exercício de 2018, sendo que também foi sujeita a inspeções fiscais a todos os exercícios desde 2009 a 2017.

Para que haja lugar a inspeção, necessário se torna que haja fundamento que justifique a seleção do contribuinte para o efeito.

Cabe à AT o dever de fundamentação dos atos decisórios de procedimentos tributários e dos atos tributários - art. 77º da LGT;

A falta de fundamentação legalmente exigível quanto ao ato administrativo de seleção dos Recorrentes para serem alvo de mais uma inspeção tributaria conduz à nulidade do ato.

A circunstância dos visados (sujeitos passivos) serem, repetida e anualmente, submetidos a inspeção tributaria, implica um acrescido dever de fundamentação quanto às razões factuais e/ou jurídicas (ou outras) subjacentes a sua seleção (repetida) como inspecionados.

Jamais foi proferido qualquer decisão, devidamente comunicada à Requerente, donde conste a fundamentação das razões factuais e/ou jurídicas (ou outras) que motivaram a sua seleção para a presente inspeção.

Devendo, por isso, ser o procedimento de inspeção declarado ilegal.

II)

O sujeito passivo, desconhece, de igual forma, as razões que levaram a AT a prorrogar o prazo da Ação inspetiva por um período adicional de 3 meses.

Assim, não tendo sido comunicado ao sujeito passivo as circunstâncias que sustentaram a sua decisão no sentido de prorrogação do prazo de inspeção, o procedimento é, também por este motivo, ilegal.

III)

Em sede de relatório de inspeção a AT limitou-se de forma flagrantemente redutora, a indicar as correções promovidas sem explicar as suas razões e fundamentos factuais e jurídicos.

Limitando-se a indicar e transcrever os dispositivos normativos que entende aplicar-se aos autos, não se evidenciando factos, ou circunstâncias, de modo e espaço, que justifiquem a efetiva existência do direito de que a AT se pretende fazer valer.

Considerando que o RIT é absolutamente omissivo quanto às razões de facto que justificam as correções e não se encontra instruído com documentação que o sustente é manifesto que o relatório é nulo por falta de fundamentação.

Violação de lei

IV) Tributação referente a empréstimos concedidos à B... HK pela Requerente.

Os empréstimos concedidos à B... HK pela Requerente não respeitam a créditos utilizados sob a forma de conta corrente em que o prazo de utilização não é determinado nem determinável, tal como pretende fazer valer a AT, razão pela qual nenhuma razão assiste a AT na aplicação, *in casu*, da verba 17.1.4 da TGIS.

Assim, em face do exposto, resulta à sociedade que a tributação operada pela AT, em sede de IS, padece de manifesto erro sobre os pressupostos de direito e de facto e, por conseguinte, por errada interpretação e aplicação dos normativos constantes do Código de IS, designadamente a verba 17.1.4.

V) Tributação referente a contratos de confissão de dívida e de acordo de pagamento celebrados com a Sociedade C..., SA.

A Requerente procedeu ao pagamento de dividas próprias e relativamente as quais, quer a Requerente, quer a C..., SA, quer outras sociedades, se constituíram devedoras solidárias.

A Requerente, ao pagar quer ao D..., quer a E... as quantias em divida pela C..., SA, fez do que pagar uma divida que também era sua, cumprindo assim uma obrigação proveniente dos contratos em questão.

Apesar de a Requerente ter pagado os valores em divida ao D... e à E..., por força do regime da solidariedade passiva a que contratualmente se obrigou, a verdade é que, quer o credito ao D..., no valor de 504.981,39€, quer o credito a E..., no valor de 53.005,56€, foram utilizados exclusivamente pela C..., SA, nunca deles tendo beneficiado a Requerente.

Razão pela qual, nos termos do art. 524º do CC, ficou com direito de regresso sobre aquela sociedade, direito que exerceu, tendo, legal e legitimamente, exigido o reembolso das quantias por si pagas.

Nesta sequência, em que entre a Requerente e a C..., SA, foram celebrados “CONTRATOS DE CONFISSÃO DE DÍVIDA E DE ACORDO DE PAGAMENTO” é falso que a Requerente tenha concedido àquela Sociedade um qualquer credito.

A Requerente pretende apenas e só ser reembolsada das quantias que pagou, enquanto responsável solidária, ao D... e à E..., das verbas exclusivamente utilizadas pela C..., SA, por forma a regularizar também a sua situação de incumprimento perante aquelas instituições bancarias, tal como se fez consignar no Considerando IV dos “CONTRATOS DE CONFISSÃO DE DÍVIDA E DE ACORDO DE PAGAMENTO”.

Em suma e ao contrario do alegado pela AT:

- A Requerente não transferiu ou disponibilizou quaisquer fundos, mercadorias ou valores à C...,

- A Requerente não concedeu um qualquer financiamento, nem disponibilizou credito, à C...,
- A Requerente não emprestou à C... dinheiro ou outra coisa fungível.

Pelo que, os CONTRATOS DE CONFISSÃO DE DÍVIDA E DE ACORDO DE PAGAMENTO não respeitam a operações sujeitas a imposto do selo e, por conseguinte, a operações sujeitos à verba 17.1.3 da TGIS, pelo que também esta tributação operada pela AT, em sede de IS, padece de manifesto erro sobre os pressupostos de direito e de facto e, por conseguinte, por errada interpretação e aplicação dos normativos constantes do Código de IS, designadamente a verba 17.1.3, devendo a liquidação de IS em crise ser declarada ilegal e, consequentemente, anulada.

VI) Na exata medida em que a liquidação adicional de imposto é ilegal e, consequentemente, dever ser anulada, a liquidação dos juros compensatórios é igualmente ilegal e deve ser anulada em virtude de se sustentar naquela.

Caso assim não se entenda,

VII) À Requerente não foram, dentro do prazo de 4 anos, notificadas todas as liquidações relativas a juros compensatórios.

Não tendo a Requerente sido notificada de todas as liquidações de juros compensatórios, para além de tais quantias não lhe serem exigíveis, em virtude da sua ineficácia, nos termos do art. 77º, nº 6, da Lei Geral Tributaria, o prazo de liquidação já se mostra caduco, nos termos do art. 45º, nº 1, da LGT.

4. A Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, contestou a pretensão da Requerente, defendendo-se por impugnação, em síntese, com os fundamentos seguintes:

DO procedimento de inspeção em causa iniciou-se no dia 2021-10-02, com a notificação da Requerente de que iria ser objeto de uma ação inspetiva parcial em sede de IRC, IVA e IS, ao

exercício de 2018, concretizada com a assinatura da Ordem de Serviço pela contabilista certificada, F..., tendo esta ficado designada representante do sujeito passivo no procedimento de inspeção.

A identificada ação inspetiva teve como objetivo a comprovação e verificação do cumprimento das correspondentes obrigações tributárias do sujeito passivo, sendo tal objetivo do conhecimento da Requerente.

Assim sendo, não se verifica o alegado vício de falta de fundamentação do procedimento de inspeção.

II) No decurso daquela ação mostrou-se necessário a prorrogação do prazo da ação de inspeção por um período adicional de três meses, com fundamento no artigo 36.º, n.º 3, alínea a), do RCPITA, e com base no facto do sujeito passivo apresentar uma situação tributária de especial complexidade resultante, designadamente, quer do volume de operações quer do facto de integrar um grupo de sociedades e ser tributado pelo Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (RETGS).

A Requerente foi notificada do despacho de 18-05-2022, proferido pelo Diretor de Finanças de Braga, que determinou a prorrogação do prazo de inspeção, pelo ofício n.º ..., de 19-05-2022, da Divisão de Inspeção Tributária – Direção de Finanças de Braga.

Ora, também não deverá relevar a alegada falta de conhecimento das razões que levaram a AT a prorrogar o prazo da ação inspetiva por um período adicional de 3 meses, uma vez que a Requerente foi informada de tal prolongamento.

Mas ainda que assim não se entendesse, independentemente da verificação ou não das alegadas deficiências de fundamentação assacadas pela Requerente ao procedimento de inspeção, nomeadamente ao que diz respeito aos critérios de seleção, bem como ao despacho que determinou a prorrogação do prazo do procedimento inspetivo que antecedeu a liquidação

objeto da presente ação arbitral, tendo sido devidamente assegurado o seu direito de participação, não se verifica, com tal fundamento, qualquer ilegalidade naquela referida liquidação, devendo por isso improceder, nesta parte, o pedido.

III) A fundamentação, encontra-se vertida e explicitada nos capítulos III.-2 Imposto Selo e VII Infrações verificadas do relatório de inspeção tributária e da análise da materialidade exposta nos citados capítulos do relatório de inspeção tributária, consegue-se retirar, com clareza, os motivos das correções em causa.

A Requerente pôde captar, inequivocamente, os fundamentos da correção em crise, refletindo-se tal perceção, mormente, na P.I. que ora apresenta, nela contrapondo os fundamentos em que assentou a motivação da AT para efetuar a correção controvertida, o que nos permite concluir pela suficiência da fundamentação.

Da alegada ilegalidade das liquidações por vício de violação de lei.

IV) As operações em análise têm subjacentes contratos celebrados nos anos de 2015, 2016 e 2017, denominados pelos intervenientes de contratos de suprimento, em que, decorridos os prazos ali fixados, não foram restituídas as quantias mutuadas, de uma só vez ou em parcelas, neles não existindo a oposição de qualquer data para a cessação da sua vigência, nem existindo registos de qualquer interpelação para o cumprimento de um qualquer prazo.

No caso *sub judice*, a referência a uma data antes da qual o crédito não poderá ser liquidado, não é indicativa do momento exato em que se verificará o termo da relação creditícia entre as entidades intervenientes, antes tem efeito meramente suspensivo do encerramento da conta e do termo do contrato que, na falta de convenção escrita, fica dependente da vontade das partes, não estando, por esse motivo, determinado, nem se afigurando ser determinável.

Assim, resulta claro que a vontade das partes foi na verdade a de celebrarem um contrato sem prazo determinado ou determinável de utilização (que é o que o legislador relevou, expressamente, na verba 17.1 e 17.1.4 da TGIS), em que os intervenientes na operação apenas

se obrigaram a entregar valores uma à outra, sem que na realidade haja datas e montantes pré-definidos.

V) Quer o crédito ao D..., no valor de 504.981,39 €, quer o crédito à E..., no valor de 53.005,56 €, foram utilizados exclusivamente pela C..., SA, nunca deles tendo beneficiado a Requerente. A Requerente tem o direito de regresso e a C..., SA reconhece ser devedora daquela pelas referidas quantias, montantes que se obriga a reembolsar, acrescido dos correspondentes juros, no prazo e demais termos constantes do presente contrato – cláusula 2.

Resulta, assim evidenciado, de forma clara que as operações descritas consubstanciam operações de concessão de crédito de prazo superior a cinco anos da sociedade A... à sociedade C... S.A.

As operações em causa estão sujeitas a imposto de selo, nos termos do n.º 1 do art.º 1.º (verba 17.1.3 da TGIS) do CIS e n.º 1 do art.º 4.º do mesmo código.

5. Verificando-se a inexistência de qualquer situação prevista no art. 18º, nº 1, do RJAT, que tornasse necessária a reunião arbitral aí prevista, foi dispensada a realização da mesma, com fundamento na proibição da prática de atos inúteis.

Foi ainda dispensada a realização de alegações, nos termos do art. 18º, nº 2, do RJAT, “*a contrario*”.

6. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem.

7. Cumpre solucionar as seguintes questões:

- 1) Ilegalidade dos atos de liquidação por ilegalidade do procedimento inspetivo em que se baseiam, decorrente da falta de fundamentação do ato administrativo de seleção dos Recorrentes para serem alvo de inspeção tributária.
- 2) Ilegalidade dos atos de liquidação por ilegalidade do procedimento inspetivo em que se baseiam por falta de comunicação ao sujeito passivo das circunstâncias que sustentaram a decisão de prorrogação do prazo de inspeção.
- 3) Ilegalidade dos atos tributários por vício de fundamentação.
- 4) Ilegalidade dos atos de liquidação por vício de violação de lei.
- 5) Caducidade do direito à liquidação de juros compensatórios.

II – A matéria de facto relevante

8. Consideram-se provados os seguintes factos:

8.1. A Requerente foi objeto de uma inspeção tributária externa, de âmbito parcial, em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, Imposto sobre o Valor Acrescentado e Imposto de Selo, com a ordem de serviço n.º OI2021..., que incidiu sobre o exercício de 2018, tendo como objetivo a comprovação e verificação do cumprimento das correspondentes obrigações tributárias do sujeito passivo.

8.2. Do respetivo Relatório de Inspeção Tributária consta, além do mais, o seguinte:

II. Objetivos, âmbito e extensão da ação de inspeção

II - 1. Credencial e período em que decorreu a ação

Ordem de Serviço com o número OI2021\... , de 2021-10-20.

O procedimento de inspeção iniciou-se em 2021-12-02, com a assinatura da Ordem de Serviço pela Contabilista Certificada, **F...**, titular do NIF , tendo esta ficado designada representante do sujeito passivo no procedimento de inspeção.

Através do ofício n.º de 2022-05-19, remetido por carta registada, o sujeito passivo foi notificado da prorrogação do prazo da ação inspetiva, por um período adicional de 3 meses, nos termos dos n.ºs 3 e 4 do art.º 36.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), prevendo-se o seu término até 2022-10-02.

Quadro I – Credencial e período em que decorreu a ação

N.º Ordem de Serviço	OI2021
Lugar do procedimento de inspeção (art.º 13.º do RCPITA)	Externo
Início da ação inspetiva - Notificação da Ordem de Serviço (n.ºs 1 e 2 do art.º 51.º do RCPITA)	2021-12-02
Fim da ação inspetiva - Notificação da Nota de Diligência (n.º 1 do art.º 61.º do RCPITA)	A nota de diligência será notificada ao sujeito passivo aquando do relatório definitivo.
Identificação da pessoa que assinou a ordem de serviço (n.ºs 2 e 3 do art.º 51.º do RCPITA)	F... , com o NIF na qualidade de Contabilista Certificada
Representante para as relações com a Autoridade Tributária e Aduaneira (art.º 52.º do RCPITA)	F... , com o NIF

II - 2. Motivo, âmbito e incidência temporal

Motivo - Procedimento inspetivo, promovido pela Direção de Finanças de Braga, para efeitos de comprovação e verificação do cumprimento das obrigações do sujeito passivo.

Âmbito e incidência temporal - A Ordem de Serviço suprarreferida tem o código de atividade, 104-04 - Controlo no âmbito dos preços de transferência, ação externa de âmbito parcial, Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e Imposto do Selo (IS), com referência ao exercício de 2018.

Quadro II – Motivo, âmbito e incidência temporal

N.º da Ordem de Serviço	OI2021
Âmbito do procedimento de inspeção (n.º 1 do art.º 14.º do RCPITA)	Parcial – IRC, IVA e IS
Extensão do procedimento de inspeção (n.º 3 do art.º 14.º do RCPITA)	2018
Fins do procedimento de inspeção (alínea a) ou b) do n.º 1 do art.º 12.º do RCPITA)	Procedimento de comprovação e verificação
Motivo do procedimento de inspeção	Controlo no âmbito dos preços de transferência
Alteração do âmbito do procedimento de inspeção (n.º 1 e 2 do art.º 15.º do RCPITA)	Não aplicável

(...)

III - 2. Imposto do selo

No exercício em análise, foi possível verificar através da análise da subconta de Investimentos noutras empresas, Empréstimos concedidos “ 426 ... **B...** HK”, a existência de transferências de fluxos financeiros realizados para a sociedade não residente

B... HK Limited⁴, domiciliada em Hong-Kong, território sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável de acordo com a Portaria n.º 345-A/2016, de 30 de dezembro.

Quadro XXX – Investimentos noutras empresas, Empréstimos concedidos, subconta "41426207059 ano de 2018

B... HK⁴,

Conta	Descrição	Data Mov.	Movimento	Diário	Lote	Nº Lançamento	Nº Documento	Data Documento	(Valores em EUR)		Saldo Acumulado	
									Débito	Crédito		
Saldo Inicial			0									
41426207059	B...	HK	01-01-2018	REAB	00	1	995201898000003	01-01-2018	129896	0	129896	
41426207059	B...	HK	17-01-2018	NPG	3	1	4202018010300106	02/20180100	04-01-2018	21000	0	131796
41426207059	B...	HK	05-03-2018	NPG	3	1	4202018020900032	02/20180300	05-03-2018	21000	0	133896
41426207059	B...	HK	07-03-2018	NPG	3	1	4202018030000027	02/20180300	07-03-2018	21000	0	135996
41426207059	B...	HK	30-04-2018	NPG	3	1	4202018040000150	02/20180400	04-04-2018	21000	0	138096
41426207059	B...	HK	07-05-2018	NPG	3	1	4202018050000020	02/20180500	07-05-2018	21000	0	140196
41426207059	B...	HK	16-06-2018	NPG	3	1	4202018060000033	02/20180600	08-06-2018	21000	0	142296
41426207059	B...	HK	05-07-2018	NPG	3	1	4202018070000032	02/20180700	05-07-2018	21000	0	144396
41426207059	B...	HK	08-08-2018	NPG	3	1	4202018080000026	02/20180800	06-08-2018	21000	0	146496
41426207059	B...	HK	10-09-2018	NPG	3	1	4202018090000016	02/20180900	10-09-2018	21000	0	148596
41426207059	B...	HK	12-10-2018	NPG	3	1	4202018100000066	02/20181000	12-10-2018	20000	0	150596
41426207059	B...	HK	12-11-2018	NPG	3	1	4202018110000044	02/20181100	12-11-2018	21000	0	152696
41426207059	B...	HK	11-12-2018	NPG	3	1	4202018120000048	02/20181200	11-12-2018	21000	0	154796
41426207059	B...	HK	31-12-2018	TRF	20	1	9962018123000013	ATA Nº 352	28-12-2018	0	154796	

As operações em análise têm subjacente contratos de suprimentos celebrados nos anos de 2015, 2016, 2017 e 2018, entre as sociedades **A...** e **B...** Limited, em que em todos eles consta no seu n.º 4:

"4. Decorrido um ano e um dia sobre a data da entrega de cada uma das prestações, fica a representada dos segundos outorgantes obrigada a restituir à representada dos primeiros a quantia emprestada, de uma só vez ou em parcelas, de harmonia com o que acordado ficar entre as representadas dos aqui outorgantes;"

Considerando que os contratos de suprimentos preveem no seu n.º 4 acima transcrito, que as condições de reembolso das quantias emprestadas serão realizadas em conformidade com o que for acordado entre as partes, no âmbito do procedimento de inspeção ao abrigo da ordem de serviço com o n.º OI2019, foram requeridos ao sujeito passivo, cópias dos respetivos acordos, vindo este a alegar através da Contabilista Certificada que "As Administrações das duas sociedades não elaboraram qualquer acordo escrito para a restituição dos suprimentos, o que foi decidido foi converter os suprimentos em capital social...", juntando para o efeito a ata do Conselho de Administração da **A...** com o n.º 352, datada de 2018-12-28, em que deliberaram: i) adquirir a participação de 96% do capital da **B...** HK Limited, à sociedade **G...** SGPS SA, bem como o valor do crédito que a **G...** SGPS SA detém sobre a **B...** HK Limited através da conversão em capital social dos créditos que a **A...** passaria a deter sobre a **B...** HK Limited.

Os contratos celebrados entre as partes não contém em si uma cláusula que estabeleça um prazo para pagamento do capital ou para a cessação da sua vigência, conforme se extrai da sua análise, o que lhes confere, salvo melhor opinião, a característica de um contrato por prazo indeterminado não contendo uma norma própria que possa tornar o prazo de vigência determinável.

As operações em causa estão sujeitas a imposto de selo, nos termos do n.º 1 do art.º 1.º (verba 17.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS)) do Código do Imposto do Selo (CIS) e n.º 1 do art.º 4.º do mesmo código.

Efetivamente, o imposto do selo previsto na verba 17.1 da TGIS, 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, nomeadamente, de conta corrente.

Assim, a realização do crédito sob a forma de conta corrente, é uma situação sujeita a Imposto do Selo de acordo com o n.º 1 do art.º 4.º do CIS e em que a obrigação do imposto se considera constituída no último dia de cada mês, de acordo com a alínea g) do art.º 5 do mesmo código.

De acordo com a alínea f) do n.º 3 do art.º 3.º do CIS, o imposto constitui encargo dos titulares do interesse económico, sendo que, na concessão de crédito, se considera o utilizador do crédito.

Por sua vez, e de acordo com a alínea b) do n.º 1 do art.º 2.º e dos art.ºs 23.º e 41.º do CIS, a liquidação do imposto compete às entidades concedentes do crédito, neste caso à **A...**, pelo que esta entidade deveria ter pago o imposto até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que a obrigação tributária se tenha constituído, n.º 1 do art.º 44.º do CIS.

Assim, apurou-se o imposto do selo em falta e previsto na verba 17.1.4 da TGIS porquanto, conforme ficou dito o crédito é utilizado sob a forma de conta-corrente, em que o prazo de utilização não é determinado nem determinável.

Para esse efeito, determinou-se mensalmente, através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente entre a **A...** e a sociedade **B...** HK Limited, durante o mês, divididos por 30, constituindo a média mensal obtida a base de incidência da taxa de imposto do selo (0,04% prevista na verba 17.1.4 da TGIS).

Em resumo, o imposto do selo em falta, mensalmente, apurado nos termos previstos na verba 17.1.4 da TGIS, anexo II, é de **6.922,28 EUR**:

Período	Soma dos saldos / 100		Taxa
	(1)	Média mensal (2) = (1) * 100 / (30)	
			(3) = (2) * 0,04%
Janeiro	405 218,45	1.350 728,17	540,29
Fevereiro	374 070,00	1.246 928,67	498,77
Março	420 308,45	1.401 128,17	560,45
Abril	408 208,80	1.360 696,00	544,28
Mai	433 868,45	1.444 528,17	577,81
Junho	423 068,80	1.413 195,00	565,28
Julho	448 708,45	1.489 328,17	595,73
Agosto	453 098,45	1.510 328,17	604,13
Setembro	443 008,50	1.479 695,00	591,88
Outubro	454 058,45	1.518 861,50	607,54
Novembro	455 788,50	1.519 295,00	607,72
Dezembro	462 298,50	1.540 995,00	616,40
Total		17.305.706,00	6.922,28

Ademais, as operações em causa muito embora não sejam suscetíveis de cumprirem os pressupostos que, cumulativamente, impedem a tributação, segundo o disposto na alínea g), ou h) ou i) do n.º 1 do art.º 7.º do CIS, mesmo que fossem cumpridos, não poderiam beneficiar das referidas isenções por força do previsto no n.º 3 do art.º 7.º do CIS.

3 - O disposto nas alíneas g), h) e i) do n.º 1 não se aplica quando qualquer das sociedades intervenientes ou o sócio, respetivamente, seja entidade domiciliada em território sujeito a regime fiscal privilegiado, a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças

A subconta Grupo/Outras Partes Relacionadas - Não Corrente, Financiamentos concedidos "278860120293" **C...** S.A., apresenta as seguintes transferências de fluxos financeiros, conforme quadro abaixo.

Quadro XXXII – Grupo/Out. Partes Relacionadas - Não Corrente, Financiamentos concedidos, subconta "278860120293" **C...** S.A., ano de 2018

											(Valores em EUR)		
Conta	Descrição	Data Mov	Movimento	Diário	Lote	Nº Lançamento	Nº Documento	Data Documento	Débito	Crédito	Saldo Acumulado		
Saldo Inicial	0												
278860120293	C... S.A.	31-08-2018	NEMP	8	1	999/20180808000483	7170007	30-08-2018	7628,18	0	7628,18		
278860120293	C... S.A.	31-08-2018	NEMP	8	1	999/20180808000484	7170008	30-08-2018	2301,98	0	9930,16		
278860120293	C... S.A.	29-11-2018	NEMP	8	1	999/20181108000202	304892351	08-11-2018	504981,39	0	514911,55		
278860120293	C... S.A.	30-11-2018	NEMP	8	1	999/20181108000513	491051	19-11-2018	43075,4	0	557986,95		

Os registos acima identificados resultam de dois contratos "CONTRATO DE CONFISSÃO DE DÍVIDA E DE ACORDO DE PAGAMENTO" celebrados, entre a sociedade A... S.A., designada por A... e a sociedade C... S.A., designada por C..., relativos a dívidas desta sobre o Banco D... e sobre o E... S.A..

24/27

Do contrato celebrado entre as sociedades A... S.A. e a C... S.A., datado de 2018-11-19, relativo ao E..., S.A., constam os seguintes considerandos:

"I - A C... era devedora de Abanca, da quantia global de € 53.005,56.

II - A A... obrigou-se, enquanto responsável solidária, ao pagamento do montante em dívida referido no Considerando anterior caso a C... não viesse a proceder ao pagamento da referida dívida nos prazos acordados.

III - A C... incumpriu com os pagamentos acordados com a E...

Do contrato celebrado entre as sociedades A... S.A. e a C... S.A., datado de 2018-11-29, relativo ao Banco D... S.A., constam os seguintes considerandos:

"1 - A C... era devedora do Banco D..., Sociedade Aberta, adiante designado por "D...", com sede na ..., no Porto, matriculado na Conservatória do Registo Comercial do Porto sob o número único de matrícula e de pessoa coletiva da quantia global de € 504.981,39.

II - A A... obrigou-se, enquanto responsável solidária, ao pagamento do montante em dívida referido no Considerando anterior caso a C... não viesse a proceder ao pagamento da referida dívida nos prazos acordados.

III - A C... incumpriu com os pagamentos acordados com o D...

IV - A A... não tem interesse em encontrar-se em situação de incumprimento perante qualquer entidade bancária pelo que, enquanto responsável solidária pelo pagamento da quantia em dívida pela C... ao D..., liquidou, na presente data, a totalidade da dívida referida no Considerando 1."

E constam entre outras as seguintes cláusulas:

"Cláusula 1ª

A C..., em resultado do pagamento hoje efetuado pela A... ao D..., reconhece ser devedora daquela A... pela quantia global de € 504.981,39, montante que se obriga a reembolsar, acrescido dos correspondentes juros, no prazo e demais termos constantes do presente contrato.

Cláusula 2ª

O montante em dívida será pago pela C... à A... em 18 prestações semestrais, sucessivas, com início em 30-06-2019, sendo a primeira prestação no montante de € 28.981,39 e as restantes 17 no montante de € 28.000,00.

..."

Dos contratos acima transcritos resulta de forma clara que as operações descritas consubstanciam operações de concessão de crédito de prazo superior a cinco anos da sociedade A... à sociedade C... S.A..

As operações em causa estão sujeitas a imposto de selo, nos termos do n.º 1 do art.º 1.º (verba 17.1 da TGIS) do CIS e n.º 1 do art.º 4.º do mesmo código.

O imposto do selo previsto na verba 17.1 da TGIS, incide sobre todas as operações de natureza financeira, realizadas por qualquer entidade, e a qualquer título de que resulte a disponibilização de crédito independente da sua forma.

Assim, a utilização do crédito, é uma situação sujeita a Imposto do Selo de acordo com o n.º 1 do art.º 4.º do CIS e em que a obrigação do imposto se considera constituída no último dia de cada mês, de acordo com a alínea g) do art.º 5 do mesmo código.

De acordo com a alínea f) do n.º 3 do art.º 3.º do CIS, o imposto constitui encargo dos titulares do interesse económico, sendo que, na concessão de crédito, se considera o utilizador do crédito.

Por sua vez, e de acordo com a alínea b) do n.º 1 do art.º 2.º e dos art.ºs 23.º e 41.º do CIS, a liquidação do imposto compete às entidades concedentes do crédito, neste caso à Somelos Tecidos, pelo que esta entidade deveria ter pago o imposto até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que a obrigação tributária se tenha constituído, n.º 1 do art.º 44.º do CIS.

Assim, apurou-se o imposto do selo em falta e previsto na verba 17.1.3 da TGIS porquanto, conforme ficou dito o crédito é de prazo igual ou superior a cinco anos.

Para esse efeito, os montantes de crédito utilizados constituem a base de incidência para efeitos da aplicação da taxa (0,60% prevista na verba 17.1.3 da TGIS).

Em resumo, o imposto do selo em falta, mensalmente, apurado nos termos previstos na verba 17.1.3 da TGIS, é de **3.347,92 EUR**:

Quadro XXXIII- Imposto de selo devido pela A...		s referente ao crédito concedido à C...		S.A.
				(Valores em EUR)
Contrato de confissão de dívida e de acordo de pagamento				
Data do contrato	Período	Valor (1)	Taxa (2)	Imposto de selo em falta (1) * (2)
2018-11-19	Novembro	53.005,56	0,60%	318,03
2018-11-29	Novembro	504.981,39	0,60%	3.029,89
Total				3.347,92

As operações em análise não são suscetíveis de cumprirem o pressuposto da existência de um interesse societário relevante por parte do credor, traduzido numa participação mínima de 10% no capital social da sociedade beneficiária do crédito e na obrigatoriedade de aquele manter essa titularidade durante o período mínimo de um ano, pelo que fica afastada a isenção prevista na alínea i) do n.º 1 do art.º 7.º do CIS.

(...)

8.3. A Requerente, na qualidade de mutuante, celebrou em 7 de janeiro de 2018 um contrato de suprimento com a sociedade B... HK, esta na qualidade de mutuária, donde consta, além do mais, o seguinte:

“CONTRATO DE SUPRIMENTO

PRIMEIROS OUTORGANTES:

(...)A..., SA, (...)

SEGUNDOS OUTORGANTES:

(...)B... HK Limited, (...)

Declararam os primeiros outorgantes, na indicada qualidade:

- 1. Que a sua representada detém 2,00% de participação directa no capital social da representada dos segundos outorgantes;*
- 2. Que, por solicitação da representada dos segundos outorgantes e para cobrir necessidades financeiras desta, a sua representada empresta a título de suprimento à representada dos segundos outorgantes, um montante não superior a € 260.000,00 (duzentos e sessenta mil euros), em uma ou mais prestações, de acordo com a solicitação da representada dos segundos outorgantes;*
- 3. O montante do suprimento não vence juros;*
- 4. Decorrido um ano e um dia sobre a data da entrega de cada uma das prestações, fica a representada dos segundos outorgantes obrigada a restituir à representada dos primeiros a quantia emprestada, de uma só vez ou em parcelas, de harmonia com o que acordado ficar entre as representadas dos aqui outorgantes;*

Declararam os segundos outorgantes, na indicada qualidade:

- 5. Que aceitam o presente contrato nos precisos termos exarados.” (cfr. doc. nº 4 junto com a petição inicial)*

8.4. Em 28/04/2008, entre o D..., S.A., e as sociedades G... SGPS, S.A., A..., S.A., H..., S.A., I..., S.A., J..., S.A., K..., S.A., L..., S.A., foi celebrado um contrato de “*TRANSFORMAÇÃO DE CONTRATO DE ABERTURA DE CRÉDITO INDIVIDUAIS EM CONTRATO GRUPADO*” através do qual o crédito aberto em nome de cada umas destas sociedades, com limite máximo de 16.531.000,00€, passou a poder ser utilizado indistintamente por qualquer um das mesmas sociedades designadas por creditadas, ficando consignado na cláusula 3º, n.º 2 das Condições Gerais, sob a epígrafe “*solidariedade e Obrigatoriedade de não exceder o limite máximo*” que:

“Fica expressamente convencionado o regime de solidariedade passiva das obrigações, pelo que a Primeira, Segunda, Terceira, Quarta, Quinta, Sexta e Sétima Creditadas, se constituem solidariamente responsáveis pelo pagamento de quaisquer dívidas, emergentes do presente contrato, podendo o Banco exigir-lhes a prestação a cada uma delas independentemente da entidade que deu origem à dívida em causa.”

(cfr. doc. n.º 13 junto com a petição inicial)

8.5. Por acordo de 19.11.2018 foi celebrado entre a Requerente e a sociedade C..., S.A., contrato de confissão de dívida e de acordo de pagamento, no qual consta, além do mais, o seguinte:

“PRIMEIROS OUTORGANTES:

(...) A..., S.A

SEGUNDO OUTORGANTES:

(...) C..., S.A.

CONSIDERANDO QUE:

I - A C... era devedora de E..., da quantia global de € 53.005,56.

II - A A... obrigou-se, enquanto responsável solidária, ao pagamento do montante em dívida referido no Considerando anterior caso a C... não viesse a g proceder ao pagamento da referida dívida nos prazos acordados.

III - A C... incumpriu com os pagamentos acordados com a E... .

IV - A A... não tem Interesse em encontrar-se em situação de Incumprimento perante qualquer entidade bancária pelo que, enquanto responsável solidária e pelo pagamento da quantia em dívida pela C... à E..., liquidou, na presente data, a totalidade da dívida referida no Considerando I.

Pelas partes é celebrado o presente contrato que se irá reger pelas seguintes cláusulas:

Cláusula 1.ª

A C..., em resultado do pagamento hoje efetuado pela A... à E..., reconhece ser devedora daquela A... pela quantia global de € 53.005.56, montante que se obriga a reembolsar,

acrescido dos correspondentes juros. no prazo e demais termos constantes do presente contrato.

Cláusula 2.º

O montante em dívida será pago pela C... à A... em 18 prestações semestrais, sucessivas, com início em 30-06-2019, sendo a primeira prestação no montante de € 2.005,56 e as restantes 17 no montante de € 3.000,00.

Cláusula 3.ª

O montante em dívida vencerá juros semestrais, calculados dia a dia à taxa que se encontre em vigor no dia do início de cada período de contagem de juros ou, não sendo útil o dia de início do período de contagem de juros, no último dia útil anterior ao do dia início do período de contagem de juros, acrescido de uma margem de 4,5 pontos percentuais, consignando-se que a primeira prestação vencer-se-á a 30-06-2019 e as próximas no último dia dos meses de junho e dezembro de cada ano.

Cláusula 4.ª

Em caso de mora ou Incumprimento da obrigação de pagamento referida na cláusula 2.ª, incidirá sobre o montante em dívida, e durante o tempo em que o incumprimento se verificar, uma taxa de juro moratória de 3% que acrescerá à taxa de juro prevista na cláusula 3.ª.

Cláusula 5.ª

As partes acordam em fixar como competente o foro da Instância de Guimarães para dirimir qualquer questão emergente do presente contrato.

Assim o disseram e outorgaram.”

(cfr. doc. n.º 12 junto com a petição inicial)

8.6. Por acordo de 29.11.2018 foi celebrado entre a Requerente e a sociedade C..., S.A., um contrato de confissão de dívida e de acordo de pagamento, no qual consta, além do mais, o seguinte:

“PRIMEIROS OUTORGANTES:

(...)A..., S.A

SEGUNDO OUTORGANTES:

(...)C..., S.A.

CONSIDERANDO QUE:

I - A C... era devedora do D..., S.A., Sociedade Aberta, adiante designado por "D...", com sede na ..., nº ..., no Porto, matriculado na Conservatória do Registo Comercial do Porto sob o número único de matrícula e de pessoa coletiva..., da quantia global de € 504.981,39.

II - A A... obrigou-se, enquanto responsável solidária, ao pagamento do montante em dívida referido no Considerando anterior caso a C... não viesse a proceder ao pagamento da referida dívida nos prazos acordados.

II - A C... incumpriu com os pagamentos acordados com o D... .

IV - A A... não tem interesse em encontrar-se em situação de incumprimento perante qualquer entidade bancária pelo que, enquanto responsável solidária pelo pagamento da quantia em dívida pela C... ao D..., liquidou, na presente data, a totalidade da dívida referida no Considerando I.

Pelas partes é celebrado o presente contrato que se irá reger pelas seguintes cláusulas:

Cláusula 1.ª

A C..., em resultado do pagamento hoje efetuado pela A... ao D..., reconhece ser devedora daquela A... pela quantia global de € 504.981,39, montante que se obriga a reembolsar, acrescido dos correspondentes juros, no prazo e demais termos constantes do presente contrato.

Cláusula 2.ª

O montante em dívida será pago pela C... à A... em 18 prestações semestrais, sucessivas, com início em 30-06-2019, sendo a primeira prestação no montante de € 28.981,39 e as restantes 17 no montante de € 28.000,00.

Cláusula 3.ª

O montante em dívida vencerá juros semestrais, calculados dia a dia à taxa que se encontre em vigor no dia do início de cada período de contagem de juros ou, não sendo útil o dia de início do período de contagem de juros, no último dia útil anterior ao do dia início do período de contagem de juros, acrescido de uma margem de 4,5 pontos percentuais,

consignando-se que a primeira prestação vencer-se-á a 30-06-2019 e as próximas no último dia dos meses de junho e dezembro de cada ano.

Cláusula 4.ª

Em caso de mora ou incumprimento da obrigação de pagamento referida na cláusula 2.ª, incidirá sobre o montante em dívida, e durante o tempo em que o incumprimento se verificar, uma taxa de juro moratória de 3% que acrescerá à taxa de juro prevista na cláusula 3.ª.

Cláusula 5ª

As partes acordam em fixar como competente o foro da Instância de Guimarães para dirimir qualquer questão emergente do presente contrato.

Assim o disseram e outorgaram.”

(cfr. doc. n.º 11 junto com a petição inicial)

8.7. Em 11.11.2022 a Requerente pagou o valor do imposto e respetivos juros compensatórios (cfr. doc. n.º 15 junto com a petição inicial).

Com interesse para a decisão da causa inexistem fatos não provados.

9. A convicção do Tribunal quanto à decisão da matéria de facto alicerçou-se nos documentos constantes do processo, que não foram objeto de impugnação por nenhuma das partes, sendo ainda de observar que, dos articulados apresentados emerge concordância das partes relativamente à matéria de facto, cingindo-se o desacordo à matéria de direito.

-III- O Direito aplicável

10. Tendo a impugnante invocado a ilegalidade dos atos de liquidação por vício de violação de lei substantiva e, também, por vícios de natureza formal, há que determinar a ordem do conhecimento dos mesmos, devendo ser observada, como é pacífico, a prevista no art. 124º do CPPT, aplicável por força do art. 29º, nº 1, al. a) do RJAT (Cfr. Jorge Lopes de Sousa, *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, in *GUIA DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA*, Coord. Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira, 2017, Almedina, pag. 205).

A Requerente não indicou uma ordem para o conhecimento dos vícios invocados pelo que a ordem de conhecimento deve seguir o critério previsto no art. 124º, nº 2, al. a) do CPPT, por remissão da parte final da al. b), do mesmo número.

O vício de violação de lei é aquele que conduzirá à “*mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos*” pelo que, em conformidade, o Tribunal irá apreciar em primeiro lugar os vícios deste tipo apontados aos atos tributários objeto do processo.

Vejamus então.

11. O artigo 1º, nº 1, do Código do imposto de selo, dispõe o seguinte:

“1 - O imposto do selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros fatos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.”

Por sua vez consta da verba 17 da referida Tabela Geral, com relevo para o presente processo, o seguinte:

17 *Operações
financeiras:*

17.1 *Pela utilização de crédito, sob a forma de fundos, mercadorias e outros valores, em virtude da concessão de crédito a qualquer título excepto 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 respectivo valor, em função do prazo:*

(...)

17.1.3 *Crédito de prazo igual ou superior a cinco anos0,60%*

17.1.4 *Crédito utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outra forma em que o prazo de utilização não seja determinado ou determinável, sobre a média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante o mês, divididos por 300,04%"*

12. Apreciemos a questão referente à tributação respeitante aos contratos de suprimento celebrados com a B... HK.

Para que se verifique o facto tributário previsto na verba 17.1.4 da Tabela Geral do imposto de Selo é necessário que o crédito seja “utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outra forma em que o prazo de utilização não seja determinado ou determinável”

A utilização sob a forma de conta corrente ou de descoberto bancário constituem apenas enumeração exemplificativa, sendo de observar que a lei não exige no primeiro exemplo a celebração de contrato de conta corrente mas tão só a utilização “sob a forma de conta corrente”.¹

¹ Refere Pedro Pais de Vasconcelos que “*Importa(...), ter em atenção que o simples facto da contabilização em conta corrente, só por si, não implica a celebração de contrato de conta corrente*” (Direito Comercial, Vol I, Almedina, 2014, p. 199). Conforme se pode ler também no ac. STA de 4.03.2008) “*Não se pode confundir duas coisas distintas: contrato de conta corrente, tal como está definido no artigo 344º do Código Comercial (“dá-se contrato de conta corrente todas as vezes que duas pessoas, tendo de entregar valores uma à outra, se obrigam a transformar os seus créditos em artigos de «deve» e «há-de haver», de sorte que só o saldo final resultante da sua liquidação seja exigível”) e o processo de escrituração ou forma contabilística também designada de conta corrente.*” (<http://www.dgsi.pt>)

Por outro lado, não é relevante que as quantias em causa tenham sido mutuadas como suprimentos na medida em que, nem a Requerente alega que no caso tal tipo de financiamento beneficiasse de isenção, nem parece que pudesse ocorrer tal enquadramento face ao n.º 3 do art. 7.º do CIS e ao n.º 31) da Portaria n.º 150/2004 de 13 de Fevereiro, em vigor à data dos factos.

No caso em apreço, do contrato celebrado entre as partes resulta, quanto ao prazo de utilização, o seguinte:

“Decorrido um ano e um dia sobre a data da entrega de cada uma das prestações, fica a representada dos segundos outorgantes obrigada a restituir à representada dos primeiros a quantia emprestada, de uma só vez ou em parcelas, de harmonia com o que acordado ficar entre as representadas dos aqui outorgantes”

Impõe-se aferir da legalidade da liquidação de imposto face aos factos em causa, à luz da fundamentação do ato tributário pois, como se pode ler no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 1 de Junho de 2011, proferido no proc. 58/11, *“Sob pena de violação do princípio da separação de poderes e assumir-se como órgão de administração activa dos impostos, o tribunal não pode decidir sobre a manutenção de atos que deveriam ser anulados com base em fundamentação diferente da utilizada pela administração tributária.”* (<http://www.dgsi.pt/>).

Resulta do contrato que decorrido um ano e um dia sobre a data da entrega de cada uma das prestações, fica a representada dos segundos outorgantes obrigada a restituir à restituição. Está, assim, determinado o prazo de utilização do crédito: um ano e um dia. Esta determinação é inequívoca.

É certo que, de seguida, se introduz um segmento de clausula que, num primeiro olhar poderá suscitar alguma hesitação: *“de uma só vez ou em parcelas, de harmonia com o que acordado ficar entre as representadas dos aqui outorgantes”*.

Mas, será que decorre desta segunda parte da clausula que o prazo passa a depender de um acordo futuro das partes e que o prazo estipulado no primeiro segmento da norma deixa de existir como se não tivesse sido estipulado?

À luz do art. 236º, nº 1, do Código Civil, não se afigura sustentável tal tese.

Não faria qualquer sentido que as partes estipulassem um prazo para simultaneamente o suprimir.

A correta interpretação da cláusula é a de que o prazo de utilização é de um ano e um dia, antecipando-se, todavia, que, mediante acordo, possa o pagamento não ser feito de uma só vez. Tal hipótese de acordo, só por si, não elimina o prazo estipulado que apenas será alterado se vier a ocorrer acordo em tal sentido.

Deste modo, estando o prazo de utilização do crédito determinado não se verifica a subsunção dos factos à hipótese normativa da verba 17.1.4 da TGIS.

Assim, não pode, no que respeita a esta correção, deixar de ser declarada a ilegalidade do ato tributário.

13. Analisemos de seguida a legalidade das correções referentes aos contratos de confissão de dívida e de acordo de pagamento celebrados com a C..., SA.

A Requerida considerou que os contratos em causa consubstanciam operações financeiras de concessão de crédito de prazo superior a cinco anos enquadradas na verba 17.1.3 da Tabela Geral de Imposto de Selo.

A Requerente, ao invés, considera que pretende apenas ser reembolsada das quantias que pagou, enquanto responsável solidaria, ao D... e à E..., das verbas exclusivamente utilizadas pela C..., SA, por forma a regularizar também a sua situação de incumprimento e que não transferiu ou disponibilizou quaisquer fundos àquela sociedade, pelo que os contratos de confissão de dívida e de acordo de pagamento não respeitam a operações sujeitas a imposto do selo sujeitos à verba 17.1.3 da TGIS.

Apreciemos.

O enquadramento dos factos na sub-verba 17.1.3 depende da sua subsunção à verba 17.1 que tem o seguinte teor:

*“Pela **utilização de crédito**, sob a forma de fundos, mercadorias e outros valores, em virtude da concessão de crédito a qualquer título excepto 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 respectivo valor, em função do prazo: “*

Torna-se necessário indagar de se verificou a **“concessão de crédito a qualquer título”** e, em caso afirmativo, se houve **“utilização de crédito”** sob a forma de fundos, mercadorias e outros valores”.

A concessão de crédito pressupõe a disponibilização de fundos duma pessoa jurídica a outra. Pela utilização do crédito esta constitui-se devedora daquela e é com esta utilização que se constitui o facto tributário previsto na verba 17.1.

Neste sentido, J. Silvério Mateus e L. Corvelo de Freitas, em análise a esta verba, consideram:

*“Nos termos do n.º 1, a **concessão de crédito** está sujeita a imposto de selo, qualquer que seja a sua natureza e forma, relevando, contudo, para o efeito a efectiva utilização do crédito concedido e não o contrato que lhe é subjacente.*

(...) o facto tributário tipificado nesta verba é a concessão de crédito ou seja, a utilização de crédito com base em negócio jurídico de concessão de crédito, cujos elementos essenciais se traduzem na prestação de um bem presente contra a promessa de restituição futura. Não é,

pois, abrangido pela incidência do imposto todo e qualquer financiamento mas tão-somente o que, reunindo as referidas características, se possa qualificar de concessão de crédito. “(Os impostos sobre o património, O imposto de Selo Anotados e Comentados, Engifisco, 2005, pag. 733).

Por sua vez, escrevem Jorge Belchior Lares- Rui Pedro Martins:

“”(…apenas estaremos na presença de um contrato sujeito a tributação pela verba nº 17.1 se, tal contrato, independentemente da forma adotada, implicar materialmente uma transferência de fundos com a obrigação de restituir. A exceção seria os contratos que a norma de incidência especialmente assimilasse a operações de crédito, como sucede, unicamente aliás, com a cessão de créditos e factoring. Mas mesmo aí vimos que a tributação, a existir, seria apenas nas situações em que estas operações tenham subjacente um efeito económico equivalente a uma transferência de fundos com a obrigação de restituir, porque a lei impõe a condição de as operações envolverem um qualquer tipo de financiamento.

(…)

Esta posição não invalida naturalmente que a AT, caso estejam reunidos os pressuposto de aplicação da regra “anti-abuso” consagrada no artigo 38º, nº 2, da LGT, possa querer demonstrar que o negócio concreto assim celebrado teve como único ou principal fito a evasão fiscal” (Imposto do Selo, Operações Financeiras e de garantia, Almedina, 2019, pag. 35.)

No caso em apreço, a Requerente constitui-se credora da C... com base em direito de regresso e não com base em contrato que tenha implicado a disponibilização de fundos.

Não houve, assim, contrato de financiamento, que constitui pressuposto da tributação, entre a Requerente e a C..., pelo que, falece a pretensão tributária da Requerida.

Ainda que assim não fosse, acresce, ainda, que não ocorreu, também, o segundo pressuposto da tributação: “utilização de crédito sob a forma de fundos, mercadorias e outros valores”. Não emergiu dos contratos em causa a utilização de fundos. Nem obviamente, conforme supra exposto, a disponibilização dos mesmos. Uma e outra realidade tinham existido sim, anteriormente, mediante crédito disponibilizado pelo Banco D... e pela E... à C... e utilizado por esta.

É certo que, caso tivesse existido inicialmente uma concessão de crédito pela Requerente à C... (em vez do concedido pelo Banco D... e pela E...) a prorrogação do prazo do contrato seria considerada uma nova concessão de crédito, objeto de tributação.

Mediante um raciocínio analógico poder-se-ia, em tese, considerar equivalente, do ponto de vista económico, a prorrogação do contrato num financiamento e a concessão de prazo de pagamento dum débito emergente doutra fonte jurídica. Simplesmente, como é consabido, a analogia não é permitida relativamente a normas de incidência tributária, como decorre do art. 11º, nº 4, da Lei Geral Tributária e do princípio constitucional da legalidade, pelo que sempre faleceria a pretensão tributária da Requerida.

Assim, sendo não pode deixar de ser decretada a ilegalidade da correção em causa, com a consequente anulação do ato tributário na sua totalidade, por vício de violação de lei ficando, assim, prejudicado o conhecimento dos demais vícios invocados.

14. Vem ainda a Requerente pedir a restituição dos valores pagos a título de imposto e de juros compensatórios, bem como o pagamento de juros indemnizatórios.

Vejamos.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade do ato de liquidação de imposto, é procedente a pretensão do Requerente à restituição dos valores pagos, por força do arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para restabelecer a situação que existiria se a ilegalidade em causa não tivesse sido praticada.

Assim, procede a pretensão da Requerente à restituição peticionada.

No que concerne aos juros indemnizatórios, cabe apreciar esta pretensão à luz do artigo 43º da Lei Geral Tributária.

Dispõe o nº 1 daquele artigo que “*São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”.

No caso “*sub judice*”, é manifesto que o ato tributário de liquidação em causa, praticado pela Requerida, sofre do vício de violação de lei, da exclusiva responsabilidade da Administração Tributária, pelo que não poderá deixar de proceder o pedido de condenação da Requerida a pagar juros indemnizatórios, sobre o valor do pagamento indevido, no montante 11.905,88€, contados desde a data do pagamento, conforme resulta do art. 61º, nº 5, do CPPT.

Assim, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios que devem ser contados à taxa legal de 4 % ao ano (arts. 43º, nº 4, 35º, nº 10, da LGT e 559º, nº 1 do Código Civil e Portaria nº 291/2003, de 8 de Abril) desde 11.11.2022, até à data do processamento da nota de crédito, em que serão incluídos (art. 61º, nº 5, do CPPT).

-IV- Decisão

Assim, decide o Tribunal arbitral:

- 1) Decretar a anulação da liquidação de imposto e juros compensatórios objeto do processo.
- 2) Condenar a Requerida a restituir à Requerente o valor de 11.905,88€.
- 7) Condenar a Requerida a pagar juros indemnizatórios à Requerente à taxa legal de 4 % ao ano (arts. 43º, nº 4, 35º, nº 10, da LGT e 559º, nº 1 do Código Civil e Portaria nº 291/2003, de 8

de Abril) sobre a quantia de 11.905,88€, contados desde a data deste pagamento, ocorrido em 11.11.2022, até à data do processamento da nota de crédito, em que são incluídos (art. 61º, nº 5, do CPPT).

Valor da ação 11.905,88€ : € (onze mil novecentos e cinco euros e oitenta e oito cêntimos) nos termos do disposto no art. 306º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Custas pela Requerida, no valor de 918 € (novecentos e dezoito euros), nos termos do nº 4 do art. 22º do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 6 de Outubro de 2023.

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro