

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo

Data do documento

Relator

0766/11.2BEAVR

12 de maio de 2021

José Gomes Correia

DESCRITORES

Correcção > Preços de transferência > Relações especiais > Fiança > Garantia bancária > Autonomia

SUMÁRIO

I - De acordo com o disposto no artº 58º do CIRC (redacção ao tempo dos factos), a AT poderia efectuar correcções que sejam necessárias para a determinação do lucro tributável sempre que, em virtude das relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa, sujeita ou não a IRC, tenham sido estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes, conduzindo a que o lucro apurado com base na contabilidade seja diverso do que se apuraria na ausência dessas relações.

II - Embora o citado normativo não defina o que deve entender-se por "relações especiais", a doutrina fiscal vem considerando que tais relações existem quando haja situações de dependência, nomeadamente no caso de relações entre a Sociedade e os sócios, entre empresas associadas ou entre sociedades com sócios comuns ou ainda entre empresas mães e filiadadas.

III - Compete à Fazenda Pública o ónus da prova da existência dessas relações especiais, bem como os termos em que normalmente decorrem operações da mesma natureza entre pessoas independentes e em idênticas circunstâncias, devendo o acto ser anulado se tal prova não for feita.

IV - A correcção a que se refere o art. 58º do CIRC não pode, pois, assentar em indícios ou presunções, impondo-se à AT que prove os supra mencionados pressupostos legais para que possa corrigir a matéria colectável do contribuinte ao abrigo de tal regime.

V - Sendo assim, é de aplicar o citado normativo, considerando-se a existência de relações especiais, quando a recorrente é participada por uma SGPS, com uma participação superior a 70%, integrando o mesmo grupo económico, pertencendo o controlo e a direcção efectiva do Grupo pertence à empresa mãe.

VI - A determinação da situação de condições especiais, diferentes das que seriam normalmente acordadas entre empresas independentes, poderá ser feita pela AT com uma certa margem de discricionariedade técnica desde que adopte um método legítimo e devidamente fundamentado, e que tal situação se enquadre no conceito de relações especiais previsto no art. 9º, nº 1, al. b) do Modelo de Convenção da OCDE.

VII - Face à presunção de veracidade da contabilidade e das declarações do contribuinte (art. 75º da LGT), cabe à AT o ónus de prova dos pressupostos que justificam a correcção bem como do valor do preço de plena concorrência, não podendo a correcção a que se refere o art. 58º do CIRC assentar em indícios ou presunções, impondo-se à AT que prove os supra mencionados pressupostos legais para que possa corrigir a matéria colectável do contribuinte ao abrigo do art. 58º do CIRC.

VIII - Assim, era exigível à AT que demonstrasse que ocorria comparabilidade entre a situação e o serviço prestado pela impugnante à sua participada e o mesmo serviço/situação se prestado por uma empresa independente quando estava em causa a emissão de uma carta de conforto pela Impugnante a uma empresa a si vinculada para que esta tivesse facilidade na obtenção de crédito bancário.

IX - E a carta de conforto aproxima-se mais da figura da garantia pessoal da fiança do que com a figura da garantia bancária, na medida em que a característica essencial é a acessoriedade, que se traduz no facto de a obrigação do fiador se moldar necessariamente à do afiançado.

X - A garantia bancária é uma obrigação assumida por uma instituição de crédito de indemnizar alguém pelo incumprimento ou cumprimento defeituoso de um contrato sendo que, no caso de incluir uma cláusula “on first demand” (à primeira solicitação ou primeira interpelação), não pode ser discutido o cumprimento ou incumprimento do contrato, bastando a interpelação do beneficiário da garantia, o que equivale a dizer que o garante assegura a verificação de um determinado resultado, totalmente independente da obrigação assumida.

XI - E a garantia autónoma diferencia-se da fiança precisamente porque aquela não é acessória da obrigação garantida, ao invés, é autónoma com respeito à dívida que garante assim se visando que não possam ser opostas excepções relacionadas com o contrato garantido, ou seja, objecções exteriores ao contrato de garantia, embora possam opor-se excepções próprias deste contrato, como seja o erro na declaração do negócio jurídico ou do prazo de pagamento nele acordado.

XII - Assim, estando em causa contratos em que as sociedades envolvidas se obrigaram conjunta e solidariamente na satisfação do crédito nos exactos termos contratuais, a sua responsabilidade é determinada pelo próprio contrato por imperativo do princípio da liberdade contratual, e, ainda que uma delas seja dominante da outra, a sua posição contratual é própria, nos termos contratuais, e não pode ser transmutada em garantia atípica de obrigações sujeita ao regime de preços de transferência, por falta de verificação dos seus pressupostos.

TEXTO INTEGRAL

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1. - Relatório

Vem interposto recurso jurisdicional pela **Autoridade Tributária e Aduaneira**, visando a revogação da sentença de 17-07-2020, do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, que julgou totalmente procedente a impugnação apresentada pela então Impugnante, **A..... SGPS, S.A.**, melhor sinalizada nos autos, no âmbito do indeferimento expresso do recurso hierárquico deduzido e do acto de liquidação de IRC relativo ao exercício de 2005, no valor de € 8.151,89.

Inconformada, nas suas alegações, formulou a recorrente **Autoridade Tributária e Aduaneira** as seguintes conclusões:

I. Visa o presente recurso reagir contra a dita sentença que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A....., SGPS, S.A. contra a liquidação de IRC referente ao exercício de 2005, pretendendo a recorrente Fazenda Pública a sua revogação e substituição por decisão que considere tal impugnação improcedente.

1. Objecto do recurso

II. A questão decidenda a submeter ao Tribunal ad quem consiste em saber se o Tribunal a quo incorreu em erro de julgamento por ter caminhado no sentido da não verificação dos pressupostos para a aplicação do regime dos preços de transferência previsto no artigo 58.º do Código do IRC.

2. A prestação de garantias como actividade accionista enquadrável no artigo 501.º do CSC

III. Entendeu o Tribunal recorrido que as operações de subscrição das garantias assumem cariz societário, enquadrando-se na actividade própria de accionista da impugnante, enquanto sociedade-mãe, decorrendo já do artigo 501.º do CSC uma responsabilidade ipso jure, solidária, ilimitada, objectiva e automática.

IV. Face à argumentação vertida na sentença, importa apurar a natureza jurídica desta responsabilidade que impende sobre a sociedade dominante, de molde a determinar se a subscrição das garantias por parte desta última é ou não subsumível ao regime legal consagrado naquela norma do CSC.

V. No que tange à natureza solidária desta responsabilidade sobressaem duas notas: a consagração de um período de mora de 30 dias da dominada para que possa ser assacada a responsabilidade à dominante e a existência de uma divergência quanto à origem da responsabilidade que impende sobre uma e outra.

VI. Quanto à constituição da responsabilidade da dominante, estamos em crer que, em caso de accionamento extra-judicial, fica o credor dispensado de proceder à sua interpelação.

VII. Ademais, atendendo à natureza, fonte ou origem obrigacional desta responsabilidade e ao momento do

seu início e do seu término, não pode a mesma ser qualificada como ilimitada.

VIII. Por conseguinte, incorreu o Tribunal a quo em erro de julgamento ao considerar que a responsabilidade decorrente das garantias prestadas pela impugnante é subsumível ao regime legal previsto no artigo 501.º do CSC, por configurarem o exercício da mera actividade accionista daquela.

IX. Com efeito, as cartas de conforto subscritas serão de qualificar como cartas de conforto forte, dado que nelas se encontram plasmadas declarações negociais em que o emitente assume, de modo claro e inequívoco, a garantia de pagamento em caso de incumprimento da sociedade patrocinada.

X. Assim, estabelecendo-se uma efectiva obrigação de resultado, “há uma fiança dissimulada (ou encapotada)”, devendo estas cartas “ser consideradas como fianças e como tal ser tratadas, inclusive para efeitos contabilísticos”.

XI. Acresce que nestas garantias falha o pressuposto da solidariedade, conduzindo – também por aqui – à sua exclusão do regime previsto no artigo 501.º do CSC.

XII. Quanto às fianças, apesar de algumas correntes terem procurado qualificar esta obrigação do 501.º do CSC como se de uma fiança se tratasse, estamos perante duas realidades jurídicas diversas que não permitem a sua equiparação.

XIII. Por conseguinte, “a responsabilidade do artigo 501.º não é uma fiança, nem sequer uma fiança especial”.

XIV. Em suma, repudiando-se a ideia de uma identidade entre a responsabilidade emergente da figura da fiança e a resultante das regras impostas naquela norma do CSC e, outrossim, constatando-se que as cartas de conforto subscritas pela sociedade dominante mais não são do que fianças dissimuladas, poder-se-á afirmar que tais operações não configuram “operações de cariz societário” decorrentes do “regime geral ínsito no artigo 501.º do CSC”.

XV. Relativamente às garantias autónomas, se se considerar que devem ser tratadas como “verdadeiras fianças e não como garantias autónomas”, serão integralmente válidas as razões acima apontadas no sentido da não assimilação desta garantia ao regime do artigo 501.º do CSC.

XVI. Mesmo que se entenda – como a recorrente – estarmos perante efectivas garantias autónomas, ainda assim não poderiam ser consideradas integradas na mera actividade accionista da dominante ao abrigo daquele normativo, porquanto, nesta garantia: não se vislumbra a característica da solidariedade; verifica-se a necessidade de interpelação para o cumprimento; o garante não pode invocar em sua defesa quaisquer meios relacionados com o contrato garantido ou qualquer excepção fundada na relação

fundamental entre o ordenante e o beneficiário.

XVII. Quanto aos acordos de opção de compra e venda, configurando uma prestação de garantias da impugnante à entidade bancária, é-lhes aplicável o mesmo entendimento dispensado às demais garantias subscritas por aquela, motivo pelo qual, à semelhança das cartas de conforto, das fianças e das garantias autónomas, nos termos e nas condições subscritas pela impugnante, não podem ser considerados como meras actividades accionistas, submetidas ao regime do artigo 501.º do CSC.

XVIII. Por sua vez, a limitação temporal de tal responsabilidade, quer ab initio, quer in fine, permite reforçar a conclusão de que as obrigações para a sociedade dominante decorrentes da aplicação do regime do artigo 501.º do CSC não se confundem nem extinguem as garantias subscritas pela impugnante, as quais não dependem, quer quanto ao seu início, quer quanto ao seu fim, da existência da relação de domínio, mas apenas das condições contratuais que nelas se encontram clausuladas.

XIX. Ademais, na análise que deve ser realizada quanto à aplicação dos preços de transferência aos serviços intra-grupo, o primeiro problema que se suscita é precisamente saber se houve ou não a prestação de um tal serviço, o que “implica que se procure entender se a actividade eventualmente prestada apresenta, para um membro do «grupo», um interesse económico ou comercial que reforce a sua posição comercial”.

XX. Assim, se determinados serviços intra-grupo são prestados por um dos membros de forma a responder a uma necessidade específica de uma ou várias empresas desse mesmo grupo, então, “neste caso, a resposta à questão de saber se um serviço foi efectivamente prestado afigura-se-nos evidente, na medida em que, em circunstâncias similares, uma empresa independente teria, certamente, suprido a necessidade identificada, exercendo ela mesma essa tarefa ou recorrendo a um terceiro”.

XXI. Por outro lado, não se concebe que, apesar de a impugnante ter subscrito aquelas garantias, as empresas participadas não necessitassem das mesmas, nem estivessem dispostas a pagar por elas se fossem prestadas por outra entidade que não a participante.

XXII. Também não se nos afigura acertado asseverar que a obtenção daquelas garantias pode ser qualificada como uma mera vantagem acessória unicamente decorrente da circunstância de tais sociedades pertencerem a um grupo.

XXIII. Além do mais, embora a afirmação de que “há uma prestação de serviço quando [est]a melhor notação é devida a uma garantia de um outro membro do grupo”, não possa ser vista como absoluta, não pode deixar de constituir um elemento preponderante na aferição de um efectivo serviço intra-grupo.

XXIV. Diga-se, por fim, que não se nos afigura sustentável o entendimento de que a existência de uma

relação de domínio preclua a qualificação de tais obrigações como prestação de serviços por parte da impugnante, sujeitas a remuneração como contrapartida pelos riscos por esta assumidos.

XXV. Em conclusão, as garantias subscritas pela impugnante não só não se enquadram no regime legal previsto no artigo 501.º do CSC, não podendo ser consideradas como resultado de uma mera actividade accionista, como não podem, apesar da existência da relação de domínio, deixar de ser qualificadas como serviços intra-grupo sujeitas a remuneração.

3. As garantias e a comparabilidade nos preços de transferência

XXVI. Considerou ainda o Tribunal a quo que não se verificam os requisitos previstos no artigo 58.º do Código do IRC relativamente às garantias prestadas pela impugnante às suas dominadas, dado não existirem nestas figuras características suficientemente comparáveis às operações praticadas por aquela com entidades independentes.

XXVII. No entanto, para a aplicação do princípio da plena concorrência terão de ser tomados em consideração variegados factores determinantes da comparabilidade, como as características dos serviços prestados, as funções exercidas por cada empresa, as cláusulas contratuais e o enquadramento económico em que as operações decorreram.

XXVIII. Deste modo, afigura-se-nos que os SIT caminharam no bom sentido ao sustentarem que as garantias bancárias obtidas pela impugnante configuram operações economicamente comparáveis às garantias por esta subscritas a favor das suas dominadas.

XXIX. Com efeito, atendendo à enunciação realizada no Relatório, cremos poderem ser assinaladas características similares entre as garantias de que a impugnante foi beneficiária e as que subscreveu a favor das suas participadas.

XXX. Destarte, caso as operações controvertidas realizadas entre a impugnante e as suas participadas tivessem ocorrido entre entidades independentes, os proveitos tributários daquela seriam superiores em € 240.950,24.

XXXI. Em conclusão, ao decidir no sentido da não verificação dos pressupostos para a aplicação do regime dos preços de transferência, o Tribunal a quo incorreu em erro de julgamento, violando o disposto no artigo 58.º do Código do IRC e no artigo 501.º do CSC.

Nestes termos, deverá o presente recurso ser julgado procedente, revogando-se a douda decisão judicial, por padecer a mesma de erro de julgamento de direito, assim se fazendo JUSTIÇA.

A recorrida **A..... SGPS, S.A.** formulou contra-alegações, que concluiu nos seguintes termos:

1. A dita Sentença recorrida não merece qualquer censura.
2. As cartas de conforto são tipicamente subscritas por uma sociedade, têm por destinatário um banco e visam facilitar determinado financiamento a conceder por este a uma outra sociedade, que a primeira controla ou na qual tem, pelo menos, fortes interesses.
3. Com efeito, estamos perante uma figura própria dos grupos de sociedades.
4. A disciplina jurídica das cartas de conforto depende, em cada caso, daquilo que a carta disser, das declarações nela contidas, das obrigações que aí se assumirem, das garantias que lá se estabelecerem, etc..
5. A figura das cartas de conforto caracteriza-se pela sua natureza híbrida e, especialmente atípica, pois ao contrário das demais garantias de obrigações não se encontra tipificada na lei, assumindo diversas modalidades, consoante o respetivo conteúdo e as declarações nas mesmas plasmadas, podendo, assim, configurar uma carta fraca, média ou forte.
6. A caracterização de uma carta de conforto exige uma análise casuística das declarações que integra e do seu sentido, repousando assim numa questão de interpretação negocial.
7. No que respeita à figura da fiança a mesma encontra-se expressamente prevista no artigo 627.º do Código Civil (CC), constituindo uma garantia pessoal prestada perante o credor e que “tem o conteúdo da obrigação principal e cobre as consequências legais e contratuais da mora ou culpa do devedor” (cfr. artigo 634.º do CC).
8. Desta feita, o fiador obriga-se a assegurar com o seu património (tendencialmente, todo o seu património, salvo se o limitar a determinados bens) o direito do credor, sendo esta obrigação acessória da que recai sobre o principal devedor (n.º 2 do aludido normativo).
9. As garantias autónomas, por sua vez, correspondem a um contato unilateral, nos termos do qual o garante fica adstrito ao pagamento ao beneficiário de uma quantia determinada, sendo que este opera on first demand, ou seja, assim que haja interpelação do credor nesse sentido.
10. Ao contrário do que sucede na fiança e nas cartas de conforto, o objetivo da garantia autónoma é permitir que o beneficiário receba uma determinada quantia, caso se verifique uma das condições da mesma constantes e não garantir o cumprimento da obrigação principal, denotando, assim, fins próprios e distintos desta obrigação e assumindo o garante uma obrigação própria desligada do contrato base.

11. Estamos perante operações que constituem atividade própria dos acionistas.
12. A Impugnante está enquadrada no regime legal das sociedades gestoras de participações sociais, definido no DL 495/88, de 30/12.
13. O artigo 1º nº 1 daquele DL estabelece que as sociedades gestoras de participações sociais têm por único objecto contratual a gestão de participações sociais noutras sociedades, como forma indirecta de exercício de actividades económicas.
14. Não obstante a especialidade de tal regime, o respetivo artigo 11º nº 1 determina que “O disposto neste diploma não prejudica a aplicação das normas respeitantes a sociedades coligadas, as quais constam do título VI do Código das Sociedades Comerciais.”.
15. Em relação às sociedades em relação de grupo, como é o caso, é aplicável, por remissão do artigo 491º do CSC, o disposto nos artigos 501º a 504º do CSC, prevendo o nº 1 do artigo 501º que a sociedade directora/dominante é responsável pelas obrigações da sociedade subordinada/dependente
16. Este regime previsto no CSC constitui um desvio à regra geral de que cada sociedade é responsável pelas suas obrigações, o que bem se compreende, atento o facto de a sociedade mãe ter o direito de dar instruções vinculantes às sociedades dominadas (cfr. artigo 503º nº 1 do CSC).
17. As garantias prestadas pela Impugnante/Recorrida aqui em análise integram-se na atividade própria do acionista, não constituindo operações comparáveis, muito menos com operações ou garantias bancárias.
18. As operações aqui em apreço não são susceptíveis de ser praticadas entre sociedades independentes.
19. O método adotado para realizar a comparabilidade entre operações ocorridas entre entidades especialmente relacionadas e as que ocorreram em condições normais de mercado entre pessoas independentes entre si, pressupõe o recurso a elementos o mais objetivos possível, constituindo operações suscetíveis de serem objeto de um juízo de comparabilidade e que impliquem o menor número de ajustamentos necessários, permitindo, assim, obter o mais elevado grau de comparabilidade.
20. Ora, as cartas de conforto e fianças têm subjacentes a qualidade de sociedade mãe da Impugnante/Recorrida, que “empresta” a sua credibilidade e capacidade financeira às sociedades dominadas beneficiárias de tais garantias,
21. sendo que assumirá naturalmente interesse próprio não só na subsistência das sociedades dominadas, como também na rendibilidade do investimento financeiro realizado pela sociedade dominante e, bem

assim nos interesses do grupo na sua globalidade,

22. daí assumindo uma posição de codevedora/devedora solidária, o que já decorreria do regime geral do artigo 501º do CSC.

23. As cartas de conforto e fianças configuram operações de cariz societário, as quais não podem ser comparadas com as garantias autónomas prestadas por entidades independentes,

24. especialmente tendo em conta o facto de as operações alegadamente comparáveis corresponderem a garantias obtidas junto de entidades bancárias (garantias bancárias),

25. sendo evidente a falta de identidade de tais operações, desde logo porque as garantias prestadas a favor da Impugnante por tais instituições financeiras não pressupõem uma relação de grupo e de domínio como a que existe entre esta e as suas participadas.

26. Aliás, as garantias bancárias não são susceptíveis de ser prestadas por outro tipo de entidades independentes senão Bancos, atento o disposto nos artigos 4º nº 1, alínea b), e 8º nº 2 do RGICSF (aprovado pelo DL 298/92, de 31/12) - princípio da exclusividade da actividade financeira, reservada às instituições financeiras/bancárias.

27. A exigência de remuneração pelas operações em discussão poderia gerar situações de desequilíbrio entre o benefício obtido por ambas as sociedades, dominante e dominada, potenciando, se assim fosse, a realização deste tipo de operações com o fim de proceder à transferência de resultados entre as mesmas.

28. No ponto 7.9 do capítulo VII “Considerações especiais sobre prestação de serviços Intra-grupo” in “OCDE Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais”, Cadernos de CTF nº 189, Lisboa 2002, “É preciso proceder a uma análise mais complexa quando uma empresa associada exerce actividades que envolvem vários membros do grupo ou do grupo no seu conjunto. Num pequeno número de casos, uma actividade intra-grupo pode ser exercida relativamente a membros de um grupo mesmo quando estes não o necessitem (e quando eles não estariam dispostos a pagá-las se se tratasse de empresas independentes). É então unicamente devido às participações no capital de um ou vários membros do grupo, isto é na qualidade de accionista, que um membro do grupo (em geral a sociedade mãe ou uma sociedade holding regional) exerce estas actividades. Não há razão para que as sociedades que beneficiem destas actividades tenham de pagar este tipo de actividades. Estas podem ser classificadas de “actividades de accionista” (...).” (Cfr. **Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 1 de fevereiro de 2017, proferido no processo n.º 0793/11**).

29. Ademais, resulta do § 7.13 do Relatório da OCDE que “não se deve considerar que uma empresa

associada beneficie de um serviço intra-grupo quando ela obtém vantagens acessórias que são unicamente imputáveis ao facto de ela fazer parte de uma entidade mais vasta e não ao exercício de uma atividade específica.”

30. É preciso ocorrer comparabilidade entre a situação e o serviço prestado pela impugnante à sua participada e o mesmo serviço/situação se prestado por uma empresa independente (Cfr. **Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 1 de fevereiro de 2017, proferido no processo n.º 0793/11**, disponível em www.dgsi.pt) – o que não sucede.

31. Estamos perante operações praticadas pela Impugnante/Recorrida em relação a sociedades participadas maioritariamente na sua totalidade, pelo não são comparáveis com operações realizadas com entidades Bancárias, onde não há essa relação de participação maioritária.

32. O teor das cartas de conforto e das fianças constituídas a favor das sociedades participadas aponta para que as mesmas configurem uma atividade própria de acionista, no sentido do § 7.9. do Relatório da OCDE,

33. não se vislumbrando por que motivo uma entidade independente estaria disposta a pagar por tais serviços, para mais quando as garantias pessoais tendem a ser gratuitas - salvo quando prestadas a título profissional, por Bancos, no exercício da sua actividade operacional corrente.

34. Quanto às alegadas “garantias autónomas” e acordos de opções de compra e venda, as mesmas configuram-se, apesar da sua denominação, como verdadeiras fianças e não como garantias autónomas, pelo que, quanto a elas vale tudo o que ficou supra expandido relativamente às cartas de conforto e fianças.

35. O mesmo sucede no caso das garantias constituídas a favor das sociedades B..... e C.....

36. O cerne da questão consiste em saber se a prestação de garantias por parte da Impugnante/Recorrida se enquadra na atividade própria de acionista da mesma, enquanto sociedade mãe, pelo que não se podem olvidar as características essenciais patentes nas relações de grupo/domínio, que dificilmente se podem extrapolar para entidades terceiras e independentes que pratiquem operações entre si.

37. Com efeito, mesmo no caso das no caso das garantias constituídas a favor das sociedades B..... e C....., estas enquadram-se no âmbito da atividade própria de acionista da Impugnante, na medida em que não deixa de visar não só o interesse da própria sociedade mãe, como do grupo na sua totalidade.

38. Para que seja considerada uma operação comparável é necessário que estejamos perante uma operação com características económicas semelhantes às que se praticam em operações não vinculadas, sendo de sublinhar a especificidade da prestação de garantias intra-grupo e o facto de já decorrer do artigo 501º do CSC uma responsabilidade ipso iure, solidária, ilimitada, objetiva e automática,

39. pelo que a assunção de uma garantia de pagamento por parte da sociedade dominante (pelas dívidas de uma sociedade dominada) não vem alterar, de forma significativa, o regime de responsabilidade que já lhe é aplicável por força das disposições dos artigos 501º e 491º do CSC.

40. Atento o disposto no artigo 5º da Portaria nº 1446-C/2001, especialmente na respectiva alínea d), não se pode abstrair do facto da relação entre a Impugnante e as sociedades dominadas não poder ser comparável às relações que se estabelecem entre entidades independentes entre si,

41. sendo que, em condições normais, estas últimas estão impedidas, nos termos do artigo 6º nº 3 do CSC, de prestar este tipo de garantias a terceiras entidades, encontrando-se tal função reservada às instituições de crédito.

42. Quanto aos acordos de opções de compra e venda não se vislumbra igualmente qualquer característica semelhante à garantia autónoma, pois, mais uma vez, a obrigação assumida pela Impugnante/Recorrida assume natureza acessória relativamente ao negócio principal estabelecido entre a instituição bancária e a sociedade participada, a par do que sucede com as cartas de conforto e as fianças.

43. Com efeito, tais acordos têm por base o facto de a Impugnante assumir a qualidade de sociedade dominante, facto que determina que a mesma acautele os seus próprios interesses e os do grupo na sua globalidade, pelo que dificilmente tais operações seriam praticadas por entidades independentes nas mesmas condições, tendo em conta que a Impugnante detém 100% da maioria das sociedades participadas em causa.

44. Em suma, não se verificam os requisitos do artigo 58º do CIRC quanto às garantias aqui em questão, prestadas pela Impugnante/Recorrida às suas dominadas.

Assim,

45. É patente, como bem fundamenta a douta Sentença recorrida, inclusivamente com **Jurisprudência deste Venerando STA,**

46. que a liquidação adicional de IRC aqui impugnada padece de vício de violação do regime legal dos preços de transferência consignado no artigo 58º do CIRC.

47. Não se vislumbra, contrariamente ao propugnado nas alegações de recurso da FP, em que medida a dita Sentença recorrida enferma de erro de julgamento e violação dos artigos 501º do CSC e 58º do CIRC.

48. Quanto à apreciação dos negócios jurídicos documentados nos autos, vigora o princípio geral processual da liberdade da apreciação da prova (documental – documentos particulares).

49. Quanto ao disposto no artigo 501º do CSC, é manifesto, em face dos sinais dos autos (e nem sequer é contestado pela Recorrente/FP), que estamos no âmbito de relações entre sociedades do mesmo Grupo societário.

50. Ora, nesses casos, a sociedade dominante (aqui a Impugnante/Recorrida) já assume, por força da lei, mais concretamente do artigo 501º do CSC, por remissão do artigo 491º do mesmo diploma legal, uma responsabilidade solidária com as demais sociedades do grupo,

51. pelo que os negócios jurídicos em apreço acabam por ser em grande medida redundantes em relação aquela obrigação legal geral de garante solidária que compete à sociedade mãe do grupo, aqui Impugnante/Recorrida.

52. É evidente a violação do regime legal dos preços de transferência constante do artigo 58º do CIRC, porquanto inexistem operações comparáveis às dos autos praticadas entre entidades independentes e que pudessem servir de termo de comparação (cfr. artigo 58º nº 1 e 2 do CIRC).

53. Atenta a especial natureza das operações em causa, é inviável comparar com operações da mesma natureza entre pessoas independentes e em idênticas circunstâncias (cfr. artigo 77º nº 3 da LGT).

54. Com efeito, são operações que, pela sua especial natureza e contexto, são efectuadas entre entidades relacionadas – e não, normalmente, entre entidades independentes, pelo que inexistem operações comparáveis entre entidades independentes, muito menos em circunstâncias idênticas.

55. Os intervenientes intra-grupo são sociedades não financeiras, pelo que jamais as operações em questão poderiam ser comparadas com operações efectuadas por Bancos/instituições financeiras, cuja actividade, objecto e negócio residem precisamente na concessão de crédito de forma sistemática, em regime de exclusividade,

56. o que não sucede com a Impugnante/Recorrida (tão pouco com as demais sociedades do mesmo grupo), uma SGPS, cujo regime legal, objecto e actividade estão delimitados de forma precisa no Decreto-Lei nº 495/88, de 30/12 – bem distintos do regime legal, objecto e actividade de uma instituição financeira, conforme resulta do RGICSF, aprovado pelo DL 298/92, de 31/12.

Sem prescindir, por mera cautela de patrocínio,

57. Caso, **por mera hipótese**, seja concedido provimento ao recurso da FP/Recorrente quanto ao eferido vício substancial de violação do artigo 58º do CIRC,

58. deve ser apreciado e julgado procedente o vício de insuficiência de fundamentação, por violação do artigo 77º nº 3 da LGT, igualmente suscitado na PI pela Impugnante/Recorrida,

59. e cuja apreciação ficou prejudicada pela procedência da Impugnação quanto àquele vício substancial de violação do artigo 58º do CIRC.

Nestes termos, nos melhores de Direito e com o douto suprimento de V. Exas., negando provimento ao recurso, mantendo a douta Sentença recorrida e julgando a presente Impugnação integralmente procedente, V. Exas., como sempre, farão inteira JUSTIÇA.

Neste Supremo Tribunal, o Exmo. Procurador-Geral Adjunto pronunciou-se no sentido de ser negado provimento ao recurso, no seguinte parecer:

“INTRODUÇÃO

A Fazenda Pública vem interpor o presente recurso jurisdicional da douta sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, datada de 17 de Julho de 2020, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por A....., SGPS, SA, do deferimento parcial do recurso hierárquico interposto do indeferimento da reclamação graciosa contra a liquidação de IRC do ano de 2005, no valor de €8.151,89 (cf. fls. 138 a 174 do SITAF).

Como melhor se alcança da análise da motivação sub judice, a Recorrente, invocando, erro de julgamento da matéria de direito, pretende com o presente recurso jurisdicional a revogação por este tribunal ad quem da, aliás, douta sentença proferida pelo tribunal a quo. Uma vez que, no seu entendimento, se verificam os pressupostos para a aplicação do regime dos preços de transferência, previsto no artigo 58º, do CIRC (hoje, artigo 63º).

Ora resulta expressamente da lei e é univocamente reconhecido pela jurisprudência que o âmbito do presente recurso se encontra delimitado pelas conclusões extraídas da motivação, por parte do recorrente, não podendo o tribunal ad quem conhecer de matéria nelas não inserida, ressalvados os casos do seu conhecimento oficioso, de harmonia com as disposições conjugadas dos artigos 282º, nº 5 a 7 do CPPT e 635º, nº 4, do CPC, na redacção que lhe foi dada pela Lei nº 41/2013, de 26 de Junho, aqui aplicável ex. vi do artigo 281º do CPPT.

Cumpre-nos, pois, emitir parecer, o que faremos de imediato

DO MÉRITO DO RECURSO

Considerou a douta sentença recorrida que as operações de subscrição das garantias assumem cariz societário, enquadrando-se na actividade própria de accionista da Impugnante, ora Recorrida, enquanto sociedade mãe,

Decorrendo já do artigo 501º, do CSC uma responsabilidade ipso iure, solidária, ilimitada, objectiva e automática

E que não se verificam os requisitos previstos no artigo 58.º do Código do IRC relativamente às garantias prestadas pela Impugnante às suas dominadas, dado não existirem nestas figuras características suficientemente comparáveis às operações praticadas por aquela com entidades independentes.

Vejamos:

Dispunha o artigo 58º do CIRC (que consagra o princípio da plena concorrência previsto no artº 9º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE)

“1 - Nas operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efectuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.

2 - O sujeito passivo deve adoptar, para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método ou métodos susceptíveis de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações ou séries de operações que efectua e outras substancialmente idênticas, em situações normais de mercado ou de ausência de relações especiais, tendo em conta, designadamente, as características dos bens, direitos ou serviços, a posição de mercado, a situação económica e financeira, a estratégia de negócio, e demais características relevantes das empresas envolvidas, as funções por elas desempenhadas, os activos utilizados e a repartição do risco (Redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro).

Da leitura do acima citado preceito legal decorre que o mesmo, para além de indicar os termos e caracterização de ocorrência de relações especiais determina inequivocamente a forma como se deve calcular o valor de determinados bens ou serviços quando contratados e se contratados entre empresas com relações especiais ou de domínio uma sobre a(s) outra(s).

Estes normativos seguem a posição da OCDE que assume que os preços de transferência são os preços pelos quais uma empresa transfere bens corpóreos, activos incorpóreos ou presta serviços a empresas associadas, assumindo que pode revelar-se difícil determinar um preço de mercado aberto;

Ou seja: o que a OCDE pretende é conhecer, através da aplicação do princípio da plena concorrência, como é que as empresas independentes fixam os seus preços no mercado livre, para em seguida substituir, se for demonstrada essa necessidade, os preços de transferência pelos valores encontrados através das transacções praticadas pelas empresas não vinculadas.

Mas, do mesmo preceito conjugado com as regras constantes do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, designadamente o artº 9º, já não resulta com a mesma clareza uma “obrigação” de contratar toda e qualquer prestação de bens ou serviços,

Designadamente quando as características económicas da situação sejam divergentes significativamente, com a prestação de serviço que uma empresa não vinculada associada não estaria em condições de prestar ou então prestar de modo diferente.

Em suma: é preciso ocorrer comparabilidade entre a situação e o serviço prestado pela impugnante à sua participada e o mesmo serviço/situação se prestado por uma empresa independente.

O que, in casu, não se nos afigura que ocorra, uma vez que em causa está, a emissão de uma carta de conforto pela Impugnante, ora Recorrida, a uma empresa a si vinculada para que esta tivesse facilidade na obtenção de crédito bancário.

Na verdade, a(s) carta(s) de conforto emitida(s), tem mais similitude com a figura da garantia pessoal da fiança do que com a figura da garantia bancária,

Visto que, na primeira a característica essencial é a acessoriedade, que se traduz no facto de a obrigação do fiador se moldar necessariamente à do afiançado,

Enquanto na garantia bancária o garante assegura a verificação de um determinado resultado, totalmente independente da obrigação assumida pelo devedor não podendo invocar, em princípio, quaisquer meios de defesa por excepção (cf. neste sentido os Acórdãos do STJ de 19/05/2010 e 27/05/010 tirado respectivamente nos processos nºs 241/07.0TBMCD-A.S1 da 6ª Secção e 25878/07.3YYLSB-A.L1.S1 da 2ª Secção, disponíveis em www-dgsi.pt),

Nesta conformidade, salvo o devido respeito por melhor opinião, não se reúnem os pressupostos indispensáveis à correcção efectuada ao abrigo do disposto no artigo 58º do CIRC, sustentada na similitude

da situação com a de regra ocorrida na garantia bancária.

É certo que em geral se considera haver prestação de serviço quando uma melhor cota de crédito é devida a uma garantia prestada por outro membro do grupo.

No entanto, cada caso deve ser determinado segundo as próprias circunstâncias e factos sendo certo que a figura da carta de conforto não se equipara à de garantia bancária, nos termos acima referidos.

Consequentemente, afigura-se-nos que a douda sentença recorrida não enferma de erro de julgamento.

Pelo que o recurso não merece provimento.

CONCLUSÃO

Termos em que, com os fundamentos expostos, deverá ser negado provimento ao recurso e, em consequência, manter-se integralmente a douda sentença recorrida.”

*

Os autos vêm à conferência corridos os vistos legais.

*

2. FUNDAMENTAÇÃO:

2.1. - Dos Factos:

Na decisão recorrida foi fixado o seguinte probatório reputado relevante para a decisão:

1. A Impugnante emitiu os seguintes documentos a favor das seguintes entidades participadas:

[segue imagem, aqui dada por reproduzida]

[segue imagem, aqui dada por reproduzida]

[segue imagem, aqui dada por reproduzida]

[segue imagem, aqui dada por reproduzida]

[segue imagem, aqui dada por reproduzida]

[segue imagem, aqui dada por reproduzida]

[segue imagem, aqui dada por reproduzida]

[segue imagem, aqui dada por reproduzida]

[segue imagem, aqui dada por reproduzida]

[segue imagem, aqui dada por reproduzida]

[segue imagem, aqui dada por reproduzida]

[segue imagem, aqui dada por reproduzida]

[segue imagem, aqui dada por reproduzida]

(Cfr. anexos VII e VIII do Relatório de Inspeção Tributária, a fls. 74 a 80 do PAT em apenso);

2. Em cumprimento das ordens de serviço n.ºs OI200700325 e OI200700326, datadas de 31 de agosto de 2007 foi a Impugnante sujeita a ação inspetiva externa relativa a IRC dos exercícios de 2004 e 2005 - (Cfr. relatório de inspeção, a fls. 4 e 8 do PAT em apenso);

3. Em 3 de abril de 2008, foi elaborado o “Relatório de Inspeção Tributária” pela Direção de Serviços de Inspeção Tributária, o qual mereceu a concordância do Chefe de Divisão, por despacho datado de 9 de abril de 2008, com o seguinte teor:

“(…) I - 3.2. - Exercício de 2005

I - 3.2.1 - IRC

I - 3.2.1.1 Correções ao Lucro Tributável do Grupo

(…)

I - 3.2.1.1.2 - “A..... SGPS, S.A”

1 - Garantias prestadas a entidades relacionadas

Da análise efetuada verificou-se a existência de um conjunto de operações que consubstanciam, em si mesmo, a assunção, pela A..... de operações de crédito contratualizadas com diversos credores, nomeadamente através de: fianças, garantias, “Acordo de Opções de Compra e Venda” ou cartas de conforto emitidas em favor de empresas suas participadas em condições diferentes das que seriam praticadas entre entidades independentes, colidindo por isso com a aplicação do princípio de plena concorrência, previsto no n.º 1 do artigo 58.º do CIRC, de que resulta uma subavaliação dos proveitos tributáveis no montante de 240.950,24 Euro (ver ponto III - 1.2.1.2 - 1).

(...)

III - .2 - Exercício de 2005

(...)

III - 2.1.1.2. “A..... SGPS, S.A”

1 - Garantias prestadas a entidades relacionadas

(...) Analisando detalhadamente cada um destes tipos de operações, cumpre-nos referir:

a) Cartas de conforto

(...)

Foi analisado o teor das cartas de conforto, com vista à identificação daquelas que revelam a existência de uma garantia de pagamento, identificando-se as declarações que nos permitem tirar tais conclusões, tal como constante no Anexo VII.

Ora, com base nessas expressões conclui-se que estas consubstanciam, em si mesmo, a assunção pela A..... de uma garantia de pagamento decorrente das operações de crédito contratualizadas com diversos credores.

De facto, nas cartas de conforto identificadas, a A..... exprime de forma clara a vontade de pagar diretamente aos credores as dívidas das empresas patrocinadas em caso de incumprimentos destas; o que traduzindo-se numa promessa de subrogar-se ao devedor para pagar diretamente ao credor em caso de incumprimento, faz com que as cartas de conforto supra, se constituam como verdadeiras fianças, estando submetidas ao seu regime jurídico regulado no artigo 627.º e seguintes do Código Civil.

Nada obsta a que possamos afirmar que as cartas de conforto têm causa de garantia, não só porque o ordenamento jurídico nacional admite outras formas de garantia para lá daquelas especialmente reguladas no Capítulo VI do Título I do Livro II do Código Civil, mas principalmente porque as obrigações assumidas pelo emitente perante o beneficiário se destinam funcionalmente a reforçar as possibilidades de este último ver o seu interesse satisfeito pela patrocinada.

b) Fiança

A fiança é uma garantia pessoal. Nos termos do n.º 1 do art.º 627.º do Código Civil, o fiador fica pessoalmente obrigado perante o credor. Não se trata, pois, de simples sujeição do seu património à garantia do crédito. Pelo contrário, o fiador assume pessoalmente a situação de um devedor, passando todo o seu património, por esse motivo, a responder pelo cumprimento da obrigação, nos termos gerais do art.º 601.º do Código Civil. Assim, a fiança revela afinidades económicas e funcionais evidentes com a carta de conforto que comunga em parte da mesma causa de garantia: uma e outra são formas de garantir que o interesse económico do credor no negócio celebrado com o devedor seja satisfeito. No entanto, sendo a fiança uma garantia típica das obrigações, e, portanto, legalmente prevista, existe uma diferença estrutural que não permite que se confundam: o fiador coloca o seu património ao lado do devedor para garantir o cumprimento da obrigação e, no caso de este não o fazer, obriga-se a ele próprio a cumprir a obrigação.

c) Garantia autónoma

Por outro lado, a garantia autónoma pode ser caracterizada como o contrato unilateral pelo qual alguém garante ao credor a prestação a cargo do devedor, assegurando que aquele receberá sempre a quantia correspondente à dívida, não só em caso de incumprimento, mas mesmo nos casos em que a mesma não existe ou não seja exigível.

As garantias autónomas e as cartas de conforto apresentam uma estrutura algo semelhante: ambas são emitidas por um terceiro formalmente alheio à relação estabelecida entre o credor e devedor, ambas criam para o subscritor uma obrigação própria e diferente da do devedor – sendo que, por vezes, a obrigação do patrocinante é também estruturalmente autónoma da da patrocinada – e ambas exercem uma função de garantia do cumprimento da obrigação assumida pelo devedor.

d) Acordo de opções de Compra e venda

Por último, a A..... celebrou com o Banco, S.A. – Sucursal em Espanha, dois contratos com a designação “Acordo de Opções de Compra e Venda”. Nestes documentos é estipulado um direito de exercer uma opção de compra, por parte da A....., pelo preço correspondente ao valor do crédito (capital e juros) que o, S.A. detém sobre uma entidade participada da A....., na data em que esse direito for exercido. Adicionalmente também se acordou a possibilidade do exercer, pelo mesmo

montante do direito de opção de compra, um direito de opção de venda desse crédito à A.....

Assim, a possibilidade de exercício do direito de opção de venda por parte do, S.A. acarretará para a A..... a obrigatoriedade de assunção, da dívida que, à data desse exercício, a sua entidade participada tiver para com o, Este acordo configura uma prestação de garantia da A..... ao pelo crédito concedido por este último à sua entidade participada, pelo que ser-lhe á dado o mesmo tratamento que os negócios anteriores.

Dado que as operações supra mencionadas originam para a A..... uma obrigação de garantia de ressarcimento do capital mutuado pelas Instituições Financeiras às suas entidades participadas em caso de incumprimento das últimas perante as primeiras, proceder-se-á a uma análise conjunta destas operações em sede de Preços de Transferência.

Enquadramento destas operações em sede de Preços de Transferência A A..... participa no capital das entidades beneficiárias, tal como demonstrado no Anexo VIII.

Assim, poderemos concluir que, nos termos do n.º 4 do artigo 58.º do Código do IRC, estas entidades encontram-se numa situação de relação especial, uma vez que a primeira tem o poder de exercer, e forma direta, uma influência significativa nas decisões de gestão das outras, que se considera verificado, designadamente entre uma entidade e os titulares do respetivo capital, que detenha diretamente uma participação não inferior a 10% do capital (vide alínea a) do número 4 do artigo 58.º do Código do IRC).

As condições praticadas numa operação financeira (como é o caso das operações em análise) entre entidades relacionadas deverão obedecer ao princípio de plena concorrência que se encontra vertido no n.º 1 do artigo 58.º do Código do IRC. Tal normativo estabelece que “nas operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações compráveis”.

Este princípio está igualmente incorporado no número 1 do artigo 9.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, que tem sido posto em prática quer pelos países membros quer por países não membros, o que revela um elevado índice de aceitação generalizada dos princípios nele contidos.

(...) O princípio da plena concorrência ao proceder ao ajustamento dos lucros remetendo para as condições prevalentes entre empresas independentes relativamente a operações idênticas e em circunstâncias análogas, adota o critério que consiste em tratar os membros de um grupo multinacional como entidades separadas e não como subconjuntos indissociáveis de uma única empresa unificada. A aplicação do

princípio de plena concorrência assenta, assim, numa comparação entre as condições praticadas numa operação vinculada e as condições praticadas numa operação entre empresas independentes. Para que essa comparação seja relevante, é necessário que as características económicas das situações consideradas sejam suficientemente comparáveis.

De acordo com o parágrafo 7.13 das Guidelines da OCDE, “não se deve considerar que uma empresa associada beneficie de um serviço intra-grupo quando ela obtém vantagens acessórias que são unicamente imputáveis ao facto de ela fazer parte de uma entidade mais vasta e não ao exercício de uma atividade específica. Por exemplo, não há prestação de serviços quando uma empresa associada dispõe, pelo único facto da sua associação, de uma melhor cota de crédito, mas em geral considera-se que há uma prestação de serviço quanto esta melhor notação é devida a uma garantia de um outro membro do grupo.

Neste sentido, pode-se concluir que nas operações em análise a A..... assume obrigações de resultado ou de pagar as quais constituem em substância uma prestação de garantia e configuram-se, portanto, como uma prestação de serviços sujeitas a remuneração como contrapartida aos riscos assumidos pela A..... Por outro lado, pela sua natureza económica estas operações não poderão ser consideradas como mero exercício de atividade acionista (previsto no parágrafo 7.9. do Relatório da OCDE), uma vez que constituem um efetivo benefício para as participadas da A....., SGPS, que com as mesmas conseguem obter crédito junto de entidades terceiras. Acresce que, uma entidade independente estaria disposta a fazer a contratação de uma garantia como forma de recorrer ao crédito externo. Para determinar o preço de plena concorrência de serviços intra-grupo é necessário tomar em consideração designadamente o valor dos serviços para o beneficiário e o montante que uma empresa independente comparável estaria disposta a pagar por este serviço em circunstâncias equiparáveis assim como os custos para o fornecedor do serviço sendo para tal necessário colocar-se sob o ponto de vista do fornecedor do serviço e do beneficiário. Na situação em análise teremos de ter em consideração tanto o montante que o patrocinado estaria disposto a pagar para obter o “conforto”/a garantia bem como a remuneração a auferir pelo patrocinante para incorrer nos riscos associados a estas operações.

Dos métodos

(...) Face a tudo o exposto, e aos ensaios de comparabilidade adiante apresentados, o método do preço comparável de mercado revela-se o mais apropriado em conformidade com o previsto no número 2 do artigo 4.º da Portaria, pelo que será utilizado na pesquisa de condições que seriam praticadas entre entidades independentes em operações similares às ora analisadas.

(...)

Dos comparáveis

(...)

Tal como referido no parágrafo 1.10 do Relatório da OCDE em matéria de preços de transferência, poderão existir problemas de ordem prática na aplicação do princípio de plena concorrência quando empresas associadas realizam operações que empresas independentes não efetuariam. A realização de tais operações, tornam difícil a aplicação do princípio da plena concorrência, podendo conferir alguma artificialidade às operações. No entanto, e de acordo com doutrina internacional nesta matéria, esta artificialidade é endémica da aplicação do princípio de plena concorrência e não poderá impedir a sua aplicação.

Importa aqui identificar operações com características suficientemente comparáveis às operações praticadas entre a A..... SGPS e as suas participadas. No exercício de 2005, a A..... SGPS contratou diversas garantias bancárias, conforme Anexo VII. As garantias bancárias configuram operações economicamente comparáveis às operações anteriormente mencionadas, uma vez que em ambos os tipos de operações:

- São emitidas por um terceiro, formalmente alheio à relação estabelecida entre credor e devedor;
- Do ponto de vista económico existe para o credor beneficiário uma garantia do cumprimento das obrigações assumidas pela patrocinada;
- Se encontram definidos os fins subjacentes à sua emissão e se baliza o âmbito dos seus efeitos;
- O subscritor assume uma obrigação de resultado ou de pagar;
- Se verifica a existência de uma declaração de garantia de pagamento, uma vez que se assegura a realização de uma prestação de conteúdo económico equivalente que satisfaça o seu interesse económico e é assumido pelo emitente que o risco económico da operação corre por sua conta e não do beneficiário;
- A obrigação do emitente é exigível após a verificação do incumprimento pela patrocinada e a sua responsabilidade emerge do facto de o resultado económico da operação não ter sido alcançado;
- O emitente garante o resultado, em termos de assunção do pagamento se o patrocinado não pagar, existindo uma garantia do pagamento;
- O emitente protege o beneficiário dos riscos económicos do incumprimento por a patrocinada não ter meios para lhe pagar o que é devido;
- Se prevê o acionamento da garantia pelo credor apenas nos casos de incumprimento por parte do

devedor.

O custo de uma garantia tem como principal componente o risco envolvido para a entidade emitente. Tal risco manifesta-se na notação de risco atribuída à entidade beneficiária. No caso em apreço, as garantias suportadas pela A..... SGPS poderão ser consideradas comparáveis, uma vez que de acordo com o parágrafo 7.13 do Relatório da OCDE, não constitui prestação de serviço usar o “rating” de outra empresa do grupo, estando assim reunidas as condições para aplicação do Método do Preço Comparável de Mercado.

Determinação do preço comparável

Com base nas condições praticadas nas garantias obtidas pela A..... SGPS, conforme anexo IX, junto de entidades independentes, obtivemos o seguinte intervalo:

[segue imagem, aqui dada por reproduzida]

Na esteira do preconizado no parágrafo 1.45 do Relatório da OCDE de 1995, a fixação dos preços de transferência não é uma ciência exata pelo que a aplicação do método mais adequado conduz a um intervalo de valores (intervalo de plena concorrência) todos eles com uma fiabilidade mais ou menos equivalente. No mesmo sentido dispõe o número 5 do artigo 4.º da Portaria. Assim, qualquer valor que se encontre no intervalo de plena concorrência poderá ser considerado conforme Princípio de Plena Concorrência ...

Para efeitos de determinação do preço que seria praticado entre entidades independentes, consideramos o valor da mediana do intervalo de Plena Concorrência, ou seja, 0,50% por ser este o valor mais representativo pois das quatro operações consideradas duas delas utilizaram esta taxa, tendo sido apurados os encargos constantes do Anexo VII.

Conforme resulta do anexo acima exposto, caso as operações controvertidas realizadas entre a A..... SGPS e as suas subsidiárias tivessem sido realizadas entre entidades independentes, os proveitos tributários da A..... SGPS seriam superiores em €240.950,24.

IX. Direito de audição

(...) O sujeito passivo não exerceu o direito de audição, no prazo fixado, pelo que se mantêm as correções propostas no projeto de relatório”.

(...) - (Cfr. relatório de inspeção tributária, a fls. 1 a 58 do PAT em apenso);

4. O aludido relatório foi levado ao conhecimento da Impugnante através do ofício n.º 00965, de 9 de abril de 2008 da Direção de Serviços de Inspeção Tributária - (Cfr. ofício e guia de transporte CTT, a fls. 87 e 88 do PAT em apenso);

5. Em 23 de abril de 2008 foi emitida em nome da Impugnante a seguinte liquidação/nota de cobrança/demonstração de compensação:

[segue imagem, aqui dada por reproduzida]

[segue imagem, aqui dada por reproduzida]

(Cfr. demonstração de liquidação, movimentos de compensação, a fls. 140 a 142 do PAT em apenso);

6. Em 3 de março de 2009, a Impugnante apresentou requerimento de “reclamação graciosa” junto do Serviço de Finanças de Feira - 2, o qual deu origem ao processo n.º 3441200904000552 - (Cfr. comprovativo de entrega de reclamação graciosa, requerimento e carimbo no mesmo aposto, a fls. A 104 do PAT em apenso);

7. Em 24 de fevereiro de 2010 foi elaborado o projeto de decisão relativo à reclamação referida no ponto anterior, no sentido do seu indeferimento, o qual mereceu a concordância do Diretor de Finanças da Direção de Finanças de Aveiro (por delegação) por despacho de 5 de março de 2010 e com os fundamentos vertidos na informação de 24 de fevereiro de 2010, da Direção de Finanças de Aveiro - (Cfr. projeto de decisão, despacho e informação, a fls. 189 a 194 do PAT em apenso);

8. O aludido projeto foi levado ao conhecimento da Impugnante através do ofício n.º 200404 da Direção de Finanças de Aveiro, de 9 de março de 2010, tendente, ademais, à notificação para o exercício de audição prévia - (Cfr. ofício, a fls. 196 do PAT em apenso);

9. Não tendo a Impugnante exercido audição prévia, em 6 de abril de 2010, foi a reclamação referida no ponto 5 indeferida por despacho do Diretor de Finanças da Direção de Finanças de Aveiro (por delegação), da mesma data, convertendo em definitivo o projeto de decisão com os fundamentos no mesmo vertidos - (Cfr. despacho, a fls. 197 do PAT em apenso);

10. O referido despacho foi levado ao conhecimento da Impugnante através do ofício n.º 200536, de 8 de abril de 2010 da Direção de Finanças de Aveiro, rececionado no respetivo domicílio fiscal em 12 de abril de 2010 - (Cfr. ofício, registo CTT e aviso de receção assinado, a fls. 199 e 199 verso do PAT em apenso);

11. Em 12 de maio de 2010, a Impugnante apresentou junto ao Serviço de Finanças da Feira - 2 requerimento de “Recurso Hierárquico”, o qual deu origem ao processo n.º 29/2010 - (Cfr. autuação,

requerimento e carimbo no mesmo aposto, a fls. 200 a 206 do PAT em apenso);

12. O aludido recurso foi parcialmente deferido por despacho da Diretora de Serviços (por subdelegação), datado de 17 de junho de 2011, com os fundamentos vertidos na informação n.º 2833/2010 da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, mantendo, contudo, “a correção fiscal relacionada com as garantias prestadas a entidades relacionadas, no valor total de €240.950,24” – (Cfr. despacho e informação, a fls. 229 a 263 do PAT em apenso);

13. Na sequência de tal deferimento parcial foi emitida nova liquidação em nome da Impugnante, conforme segue:

[segue imagem, aqui dada por reproduzida]

[segue imagem, aqui dada por reproduzida]

(Cfr. demonstração de liquidação e demonstração de acerto de contas, a fls. 281 e 282 do PAT em apenso);

14. A decisão mencionada no ponto 12 foi levada ao conhecimento da Impugnante através do ofício n.º 201019, de 13 de julho de 2011, da Direção de Finanças de Aveiro – (Cfr. ofício e registo CTT, a fls. 264 e 264 verso do PAT em apenso);

15. A presente impugnação foi remetida ao presente Tribunal no dia 13 de outubro de 2011 através de carta registada- (Cfr. vinheta de registo CTT, a fls. 2 dos autos).

*

2.2.- Motivação de Direito

O objecto do recurso é delimitado pelas conclusões das respectivas alegações, nos termos dos artigos 144º n.º 2 e 146º n.º 4 do CPTA e dos artigos 5º, 608º n.º 2, 635º n.ºs 4 e 5 e 639º do CPC ex vi dos artigos 1º e 140º do CPTA e 2º, al. e) do CPPT.

No caso, em face dos termos em que foram enunciadas as conclusões de recurso pela recorrente, a questão que cumpre decidir subsume-se a saber se a decisão vertida na sentença, a qual julgou procedente a impugnação apresentada pela então impugnante, padece de erro de julgamento **(i)** por ter decidido no sentido da não verificação dos pressupostos para a aplicação do regime dos preços de transferência, previsto no artigo 58.º do IRC (hoje, artigo 63.º), que consagra o princípio da plena concorrência e **(ii)** por considerar que a responsabilidade decorrente das garantias prestadas pela então impugnante seria subsumível ao regime legal previsto no artigo 501.º do CSC, configura o exercício de

mera actividade accionista daquela, quando tais garantias não podem deixar de ser qualificadas como serviços intra-grupo sujeitas a remuneração, apesar da existência da relação de domínio.

Vejamos.

É assacado à sentença o erro de julgamento por ter considerado que no caso concreto não se verificavam os pressupostos para a aplicação do regime dos preços de transferência previsto no artigo 58.º do Código do IRC, tudo centrado nas garantias prestadas pela Impugnante às suas dominadas no âmbito de actividade accionista enquadrável no artigo 501.º do CSC, e visto inexistirem nestas figuras características suficientemente comparáveis às operações praticadas por aquela com entidades independentes.

Na verdade, na sentença recorrida foi propugnado que as operações de subscrição das garantias assumem cariz societário, enquadrando-se na actividade própria de accionista da impugnante, enquanto sociedade-mãe, decorrendo já do artigo 501.º do CSC uma responsabilidade, por força da lei, solidária, ilimitada, objectiva e automática.

Por assim ser, o pomo da discórdia radica na natureza jurídica de tal responsabilidade que incide sobre a sociedade dominante, de forma a aferir se a subscrição das garantias por banda desta última é, ou não, subsumível ao regime legal consagrado naquela norma do Código das Sociedades Comerciais.

Aquilatando.

Estabelecia o artº 58º, nº 1 do CIRC, na redacção vigente à data em que ocorreram os factos, sob a epígrafe “Preços de transferência” e consagrando o princípio da plena concorrência previsto no artº 9º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, que:

“1 - Nas operações comerciais, incluindo, designadamente, operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, bem como nas operações financeiras, efectuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.

2 - O sujeito passivo deve adoptar, para a determinação dos termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o método ou métodos susceptíveis de assegurar o mais elevado grau de comparabilidade entre as operações ou séries de operações que efectua e outras substancialmente idênticas, em situações normais de mercado ou de ausência de relações especiais, tendo em conta, designadamente, as características dos bens, direitos ou serviços, a posição de mercado, a situação económica e financeira, a estratégia de negócio, e demais características relevantes das empresas envolvidas, as funções por elas desempenhadas, os activos utilizados e a repartição do

risco.”

Na verdade, a admitir-se a existência de relações especiais, então deveria proceder-se à aplicação do regime de preços de transferência previsto no actual artigo 58º CIRC, à luz do qual deveria ter procedido à correcção.

Decorre do inciso legal transcrito que a AF pode introduzir correcções ao lucro tributável declarado desde que existam relações especiais entre o contribuinte e outra empresa que levou ao estabelecimento de condições diferentes das que se fixariam entre pessoas independentes.

Assim, são os seguintes os pressupostos legais para que a ATA possa corrigir a matéria colectável ao abrigo do art. 58º do CIRC, para que seja respeitado o princípio de plena concorrência consagrado no art. 9º da Convenção Modelo OCDE de que Portugal é membro:

- (i) a existência de relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa;
- (ii) que entre ambos se estabeleceram condições diferentes das normalmente acordadas entre pessoas independentes;
- (iii) que tais relações especiais são causa adequada das ditas condições;
- (iv) que aquelas conduziram a um lucro apurado diverso do que se apuraria na sua ausência.

Como se expendeu no já longínquo acórdão do S.T.A. de 23.05.01, Recurso nº 25915), «o citado art. 57º do CIRC [58º na redacção aplicável e acima transcrita], embora considerado, pela doutrina, uma norma de carácter genérico, já que a lei não define o que entende por relações especiais (pois só a partir do DL nº 5/96, de 29/01, que aditou o art. 57º-C do CIRC, a lei passou a referir quando considera existirem relações especiais, embora só para situações de subcapitalização, pelo que se têm levantado dúvidas sobre a sua aplicação noutras situações), nem indica a metodologia a adoptar para determinação do preço de plena concorrência, conferindo, desse modo, à AF uma certa flexibilidade, não contém, todavia, um “cheque em branco” para a AF usar como bem entenda, nem qualquer inversão do ónus da prova, pelo que, tratando-se de uma norma de incidência, cabe à AF a prova dos pressupostos ali previstos, interpretando-a de acordo com as orientações da OCDE na matéria.

Não se trata, também, de uma avaliação indirecta do lucro tributável, que só pode ter lugar nos casos expressamente previstos na lei (cf. art. 51º a 56º do CIRC), até porque, nas situações enquadráveis no art. 57º do CIRC, a contabilidade das empresas, em regra, retrata a realidade das operações, não carecendo de credibilidade que justifique o uso de presunções.

Estamos, pois, aqui no âmbito da avaliação directa.

Assim, face à presunção de veracidade da contabilidade e das declarações do contribuinte (art. 78º do CPT) - [actualmente, artº 75º da LGT], cabe à AF o ónus de prova dos pressupostos que justificam a correcção bem como do valor do preço de plena concorrência.».

Flui do exposto que a correcção a que se refere o art. 58º do CIRC não pode assentar em indícios ou presunções, impondo-se à AT que prove os supra mencionados pressupostos legais para que possa corrigir a matéria colectável do contribuinte ao abrigo do art. 58º do CIRC.

Esta possibilidade de correcção da determinação do lucro tributável a que se refere o art. 57º do CIRC [58º na versão aplicável], configura-se, na opinião do Dr. Nuno Sá Gomes (As Garantias dos Contribuintes, CTF 371, 127 e sgts.), como um poder quase discricionário da AF, pelo que esta deve descrever os termos em que normalmente decorrem operações da mesma natureza entre pessoas independentes e em idênticas circunstâncias.

No caso vertente, entendemos que a AT demonstrou o primeiro requisito (a existência de relações especiais entre a recorrida as empresas do mesmo grupo- vide pontos 1 e 2 do probatório).

Embora o citado normativo não defina o que deve entender-se por "relações especiais", a doutrina fiscal vem considerando que tais relações existem quando haja situações de dependência, nomeadamente no caso de relações entre a Sociedade e os sócios, entre empresas associadas ou entre sociedades com sócios comuns ou ainda entre empresas mães e filiadadas.

Tal situação, enquadra-se perfeitamente no conceito de relações especiais previsto no art. 9º, nº 1, al. b) do Modelo de Convenção da OCDE.

É que, como se disse, inexistindo na lei, à data dos factos, uma definição do conceito de "relações especiais", podia entender-se, de acordo com o art. 9º nº 1 do Modelo da Convenção da OCDE, que existiam tais relações "quando uma empresa de um Estado contratante participar directa ou indirectamente na direcção, no controle ou no capital de uma empresa de outro Estado contratante, ou, as mesmas pessoas participarem directa ou indirectamente na direcção, no controle ou no capital de uma empresa de um Estado contratante e de uma empresa de outro Estado contratante".

E é a tal propósito pertinente a citação de J.J. Amaral Tomás em "Preços de Transferência", artigo publicado na revista Fisco, nº 29, pág. 23: " Realça-se que a existência de relação especial ou vínculo de dependência tanto pode decorrer de uma dependência jurídica (v.g. participação no capital; designação dos órgãos sociais) como de origem contratual; ou ainda de um sistema ou dependência de facto."

Mas será que isso legitima a conclusão de que entre a recorrida e as demais empresas com quem tinha essas relações especiais se estabeleceram, efectivamente, condições diferentes das normalmente acordadas entre pessoas independentes?

Se é que pode admitir-se que a recorrente praticou preços artificiais nas vendas uma vez que as efectuou exclusivamente a empresas do mesmo grupo económico e a sua contabilidade parece revelar alguns sinais que podem indiciar práticas enquadráveis numa “lógica de grupo” de desviar os lucros para onde a tributação seja menos pesada, o certo é que a correcção aqui em questão não pode assentar em meros indícios ou presunções, tendo a AT de provar que se verificavam os pressupostos legais que permitem a correcção do lucro efectuada e o valor do preço de plena concorrência.

Na verdade, o procedimento questionado pela AT pode ser visto na lógica de gestão do grupo de empresas em que a mesma está inserida.

Mas isso levanta a controvérsia gerada pelo confronto entre a lógica empresarial, que tem que ver com o sucesso económico de diversas empresas cujos sócios são comuns e a lógica jurídico - fiscal que impõe a autonomização de instituições que, sob esse ponto de vista, nada tinham em comum.

Claro que nem sempre estas lógicas colidem, antes se moldando reciprocamente, embora a realidade empresarial tenha obrigatoriamente de se enquadrar na realidade jurídica em que está inserida, enquanto esta se mantiver inalterada. Por outro lado, também não é verdade que esta limite sempre aquela, pois, em muitas situações como a dos autos, em que diversas empresas têm em comum os mesmos sócios, esta divisão empresarial pretende justamente usufruir das vantagens jurídicas e fiscais dessa divisão. Logo, nem sempre são realidades antagónicas. Isto para dizer que a lógica formal nem sempre é contra a empresarial, mas esta sempre tem de obedecer àquela, enquanto a mesma não for modificada.

Ora, no caso dos autos, o que a recorrida pretende é justamente sobrepor a sua lógica de gestão (inclusive enquanto grupo) à realidade jurídica em que aquela não pode deixar de estar inserida. A recorrida sustentou a verificação do invocado vício de violação de lei, por errada interpretação e aplicação da lei já que sendo várias as Empresas e existindo relações especiais entre elas, a correcção do lucro tributável de uma delas, impõe que se observe o disposto no corpo do artº 77º da L.G.T., sendo que a tal exigência, designadamente à al. c) do nº 3 deste artigo, satisfaz a indicação dos montantes efectivos, além da descrição, conforme exige a alínea a) do art. 77º da L.G.T. dos “termos em que normalmente decorrem operações da mesma natureza entre pessoas independentes e em idênticas circunstâncias”.

Vale isto por dizer que tem a AT de justificar a razão por que o fez, não bastando a mera descrição das relações especiais entre a recorrida e as empresas do mesmo grupo, se nada referir quanto aos termos em que normalmente decorrem operações da mesma natureza entre pessoas independentes em idênticas circunstâncias.

Cumpria, pois, determinar, se as relações especiais permitiam, efectivamente, o estabelecimento de condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre empresas independentes.

A AT conclui, que esse desiderato só se tornou viável porque entre a recorrente e as empresas identificadas nos autos, existem relações especiais, comunicabilidade de interesses ou interesses submetidos a uma vontade única, ou, como refere Vítor Faveiro " Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português", fls. 654, porque existiam relações de dependência ou subordinação que podem justificar que uma empresa imponha a outra ou com ela acorde, condições diferentes das que decorreriam nas relações de mercado livre.

E que condições foram essas?

Nesse sentido, a determinação da situação de condições especiais, diferentes das que seriam normalmente acordadas entre empresas independentes, poderá ser feita pela AT com uma certa margem de discricionariedade técnica desde que adopte um método legítimo e devidamente fundamentado.

Quanto a tal método, segundo o relatório da OCDE, existem três métodos como preferenciais, a saber: a) o método de comparação com os preços de mercado de plena concorrência; b) o método do preço de revenda e o do preço de custo acrescido de uma margem de lucro; e c)- face às inúmeras dificuldades, teóricas e práticas, resultantes da complexidade das situações que se deparam às diversas Administrações Fiscais, a aplicação de outros métodos residuais ou mesmo a combinação dos métodos indicados, posto que a AF descreva e fundamente em que é que consistiu a manipulação dos preços.

Também Nuno Sá Gomes em "As garantias dos contribuintes", CTF, n° 371, pág. 127 e segs., sustenta tal possibilidade de correcção do lucro tributável, afirmando a existência de "um poder quase discricionário da AF", que lhe permite, nomeadamente, a escolha das metodologias mais correctas à determinação do preço de concorrência, pelo que esta deve descrever os termos em que normalmente decorrem operações da mesma natureza entre pessoas idênticas e em idênticas circunstâncias.

No ponto 7.9 do capítulo VII "Considerações especiais sobre prestação de serviços Intra-grupo" em "OCDE Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais e às Administrações Fiscais" Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n° 189 Lisboa 2002, é expandido que: "É preciso proceder a uma análise mais complexa quando uma empresa associada exerce actividades que envolvem vários membros do grupo ou do grupo no seu conjunto. Num pequeno número de casos, uma actividade intra-grupo pode ser exercida relativamente a membros de um grupo mesmo quando estes não o necessitem (e quando eles não estariam dispostos a pagá-las se se tratasse de empresas independentes). É então unicamente devido às participações no capital de um ou vários membros do grupo, isto é na qualidade de accionista, que um membro do grupo (em geral a sociedade mãe ou uma sociedade holding regional) exerce estas actividades. Não há razão para que as sociedades que beneficiem

destas actividades tenham de pagar este tipo de actividades. Estas podem ser classificadas de “actividades de accionista” a distinguir da designação mais abrangente de actividades de tutela utilizada nos Princípios Directores de 1979 (...).”

Conceptualizando os preços de transferência, enfatiza-se no acórdão deste STA de 21/09/2016, Processo n.º 571/13 que “(...) A expressão “preço de transferência” traduz-se, como sublinha João Sérgio Ribeiro, «no preço fixado por um determinado sujeito passivo quando vende ou compra bens, ou partilha recursos com uma pessoa com quem tenha relações especiais. Nessas situações, os preços utilizados podem não corresponder aos preços de mercado, ou seja, aos preços negociados livremente.

Ora, esse afastamento do preço que normalmente seria praticado para uma transacção equivalente pode ter como objectivo a manipulação dos preços com o intuito de transferir rendimentos (sob a forma de lucro, por exemplo) de um sujeito passivo para outro, obtendo vantagens fiscais. Estas situações verificam-se tipicamente no plano internacional quando se tenta, através da manipulação de preços, transferir o lucro para o país onde a tributação é mais favorável, embora também sejam relevantes no plano interno.

A resposta dos países a esta situação é a correcção desses preços de transferência, no sentido de evitar que outros países obtenham uma parte do rendimento que foi gerado no seu território. Este ajustamento tem como referência os preços que teriam sido fixados por empresas sem uma relação especial, actuando de forma independente. Este método, designado por arm’s length method (princípio da plena concorrência), é partilhado pela maioria dos países, embora haja dissonância quanto à forma como deve ser posto em prática» (João Sérgio Ribeiro, Tributação Presuntiva do Rendimento, col. Teses, ed. Almedina, pag. 394.).

O princípio do preço de plena concorrência estabelece que nas operações realizadas entre um sujeito passivo de IRS ou IRC e qualquer outra entidade, sujeita ou não a estes impostos, com a qual estejam em situação de relações especiais, deverão ser contratados, aceites e praticados termos e condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis (Breves notas sobre o regime da Portaria n.º 1446-C/2001 - Preços de transferência / Elsa Rodrigues, João Espanha, Fiscalidade, Lisboa, n.12 (Outubro.2002), 5-21p.; Lobo Xavier, Preços de transferência no Sector Financeiro, CTF, n.º 398, pags. 74 e segs.)(...)”

Em sinopse breve: tais preços são os devidos a uma empresa que transfere para outra ou outras suas associadas bens corpóreos, activos incorpóreos ou lhe(s) presta serviços.

É sob este ponto de vista que in casu importa determinar se estavam reunidos os pressupostos para a aplicação por parte da AT do regime instituído no art.º 58.º do CIRC, em vigor à data, e só se concluindo pela positiva é que cumpriria entrar no domínio da quantificação.

De tudo o que vem dito, advém que, para além de se exigir que a AT indique os termos e caracterização de ocorrência de relações especiais, também se impõe a indicação do modo como se deve calcular o valor de determinados bens ou serviços quando contratados e se contratados entre empresas com relações especiais ou de domínio uma sobre a(s) outra(s).

Assim, os normativos supra referidos acolhem a enunciação da OCDE que adopta o princípio de que os preços de transferência são os preços pelos quais uma empresa transfere bens corpóreos, activos incorpóreos ou presta serviços a empresas associadas, assumindo que pode revelar-se difícil determinar um preço de mercado aberto. O que vale por dizer que o que a OCDE visa é conhecer, mediante a aplicação do princípio da plena concorrência, como é que as empresas independentes fixam os seus preços no mercado livre, para em seguida substituir, se for demonstrada essa necessidade, os preços de transferência pelos valores encontrados através das transacções praticadas pelas empresas não ligadas.

Não obstante, da conjugação dos citados normativos com as regras fixadas no Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, especialmente o artº 9º, já não resulta com a mesma clareza uma “obrigação” de contratar toda e qualquer prestação de bens ou serviços, nomeadamente quando as características económicas da situação sejam divergentes expressivamente, com a prestação de serviço que uma empresa não vinculada associada não estaria em condições de prestar ou então prestar de modo diferente.

Dito de outro modo, mais categórico: tem de verificar-se a comparabilidade entre a situação e o serviço prestado pela impugnante à sua participada e o mesmo serviço/situação se prestado por uma empresa independente.

Vejamos, então, se isso foi feito pela AT no caso em apreço em que se controverte a emissão de uma carta de conforto pela Impugnante, ora Recorrida, a uma empresa a si vinculada para que esta tivesse facilidade na obtenção de crédito bancário.

Nesse sentido, apresenta-se irrepreensível a análise desenvolvida no discurso jurídico da sentença no bloco que passa a extractar-se:

“(…)

Pois bem, no caso dos autos estamos perante operações essencialmente praticadas pela Impugnante em relação a sociedades participadas maioritariamente na sua totalidade (ponto 1 do probatório), sendo certo que não sendo o único argumento que pode sustentar a conclusão de que não se trata de uma operação comparável, concorre de forma intensa para tal resultado.

Com efeito, a par desse facto, não se pode olvidar que o teor das garantias (em concreto, de cartas de conforto e de fianças) constituídas a favor das sociedades participadas aponta para que as mesmas

configurem uma atividade própria de acionista, no sentido do parágrafo 7.9. do Relatório da OCDE, não se vislumbrando por que motivo uma entidade independente estaria disposta a pagar por tais serviços, para mais, quando as garantias pessoais tendem a ser gratuitas (salvo quando prestadas a título profissional, nos termos já supra referidos).

Desta feita e no que concerne às cartas de conforto e fianças, as mesmas não configuram operações comparáveis face à prestação de garantias bancárias, falhando nesta sede a existência de qualquer semelhança entre as circunstâncias económicas prevaletentes nos mercados em que as respetivas partes operam, pelo que quanto àquelas não se encontram preenchidos todos os requisitos previsto no artigo 58.º do CIRC.

Para além das cartas de conforto e das fianças, a Impugnante constituiu, ainda, a favor de sociedades suas participadas, garantias autónomas e dois acordos de opções de compra e venda. Vejamos o seu teor.

Garantias autónomas

["declaramos pela presente carta e por nisso ter interesse que nos responsabilizamos como fiadores e principais pagadores, renunciando desde já ao benefício de prévia excussão pelo pagamento da totalidade das responsabilidades incluindo capital..."]

"Por este meio assumimos esta garantia e prometemos irrevogavelmente pagar-vos aquando da v/ primeira solicitação sob renúncia de todas as objeções e reparos (...) O V/ banco está autorizado a rejeitar os pagamentos que vos são oferecidos pelo credor."

"A presente garantia é concedida com a expressa renúncia ao benefício de excussão prévia funcionando a mesma a primeira solicitação escrita por V. Ex.as sem que possamos deduzir qualquer oposição ao pagamento imediato das importâncias em dívida..."

"Responsabilidade pessoal universal e ilimitada".]

Acordo de opções de compra e venda

["Por força do presente acordo, a Empresa (A.....) confere ao Banco que aceita, uma opção de venda do crédito referido na cláusula primeira supra. A opção de venda pode ser exercida durante a vigência do contrato e reger-se-á com as necessárias adaptações, pelo estabelecido (...)].

A este propósito cabe, quanto às garantias autónomas verificar em que medida se assemelham ou não às fianças e cartas de conforto supra referidas, para tanto analisando as respetivas cláusulas e a vontade negocial expressa pelas próprias partes.

Na verdade, não se pode olvidar que tal distinção tem subjacente as regras gerais de interpretação dos negócios jurídicos, valendo, nesta sede, a regra de que a declaração negocial “vale com o sentido que um declaratório normal, colocado na posição do real declaratório, possa deduzir do comportamento do declarante, salvo se este não puder razoavelmente contar com ele” (Cfr. artigo 236.º, n.º 1 do Código Civil), sendo que “Nos negócios formais não pode a declaração valer com um sentido que não tenha um mínimo de correspondência no texto do respectivo documento, ainda que imperfeitamente expresso.” (Cfr. artigo 238.º, n.º 1 do CC).

Tal como resulta do Acórdão o Tribunal da Relação de Lisboa, de 8 de março de 2012, proferido no processo n.º 3166/05.0TBCSC.L1-8, “contrato de garantia bancária é um negócio jurídico inominado, aceite no nosso ordenamento jurídico como consequência do princípio da liberdade contratual – art. 405 CC. A garantia autónoma pode ser simples ou à primeira solicitação. Enquanto na primeira o beneficiário só pode exigir o cumprimento da obrigação do garante desde que prove o incumprimento da obrigação do devedor ou a verificação do circunstancialismo que constitui pressuposto do nascimento do seu crédito face ao garante, já tal prova não lhe é exigível nas segundas, devendo nestas o garante entregar imediatamente ao beneficiário, ao primeiro pedido deste, a quantia pecuniária fixada. A garantia bancária autónoma, automática ou à 1ª solicitação (garante upon first demand) é, na formulação de Galvão Telles, a garantia pela qual o banco que a presta se obriga a pagar ao beneficiário certa quantia em dinheiro, no caso de alegada inexecução ou má execução de determinado contrato (o contrato base) sem poder invocar em seu benefício quaisquer meios de defesa relacionados com o mesmo contrato –

Garantia Bancária Autónoma, O Direito, ano 120º, 1998, III-IV – 283. Por outro lado, a fiança encontra-se prevista nos arts. 627 e sgs. CC e implica que haja um segundo património, o património de um terceiro (fiador), que vai, conjuntamente com o património do devedor, responder pelo pagamento da dívida. Deste modo, acresce à garantia patrimonial que incide sobre os bens do fiador: o credor passa a ter como garantia de cumprimento dois patrimónios.

O do devedor e outro do fiador. O património do devedor continua a responder por uma dívida própria enquanto que o património do fiador responde por uma dívida alheia – Romano Martinez e Fuzeta da Ponte – obra cit. - 29. A fiança é o contrato pelo qual uma pessoa se obriga para com o credor a cumprir a obrigação de outra pessoa, no caso de esta o não fazer. O fiador compromete-se a pagar a dívida de outrem - o devedor principal. O seu compromisso é acessório. Além da característica da acessoriedade a fiança é também subsidiária, embora tal característica seja não essencial e pode ser, em casos pontuais, excluída – arts. 640 a) e B) CC e 101 CCom. As garantias autónomas distinguem-se da fiança na inexistência de acessoriedade com a relação jurídica fundamental, na completa distinção entre a obrigação principal (contrato identificado na garantia), e a obrigação de garantia, que se mantêm incomunicáveis ao nível das exceções que o garante pode opor ao beneficiário, como obstáculo ao pagamento da quantia garantida. A garantia bancária na medida em que não é acessória da obrigação garantida, o garante não

pode invocar em sua defesa quaisquer meios relacionados com o contrato garantido – Romano Martinez e Fuzeta da Ponte – obra cit. – 50. Faz-se muitas vezes uma declaração expressa nesse sentido, afirmando-se no título da garantia não poder o garante invocar as exceções derivadas do contrato base – cfr. Ac STJ 28/9/2006, proc. 06ª2412, in www.dgsi.pt. As garantias autónomas implicam para o garante a obrigação de pagar a quantia estabelecida, com base no mero pedido, solicitação ou exigência do beneficiário, sem que seja permitido ao garante invocar qualquer excepção fundada na relação fundamental entre o ordenante e o beneficiário (o que, não excluiu a possibilidade de o garante excepcionar o dolo, a má-fé ou o abuso de direito, nos termos dos arts. 334 e 762/2 CC – cfr. Acs. STJ de 1/7/2003, proc. 20079/03-6 de 14/10/2004, proc. 04B2883 de 12/9/2006, proc. 06A2211 de 21/11/2006, proc. 06A3335, in www.dgsi.pt.”

Vejam os então qual o sentido da declaração ínsita às denominadas “garantias” constituídas pela Impugnante.

Desde logo, ressalta que nas garantias constituídas a favor da D..... e à E..... Inc. resulta que a Impugnante se responsabiliza como fiadora e principal pagadora com renúncia ao benefício de excussão prévia pelo pagamento da totalidade das responsabilidades e, bem assim, responsabilizando-se pessoalmente por tal pagamento.

Ora, de tal declaração resulta que em primeiro lugar e, não obstante se denominar “garantia” certo é que faz referência ao benefício de excussão prévia, opção que apenas seria possível se a mesma estivesse disponível (disponibilidade que não ocorre nas garantias autónomas). Ademais, temos que a Impugnante se responsabiliza pelo cumprimento das obrigações assumidas pelas sociedades participadas, não resultando que não possa a Impugnante invocar a seu favor os meios de defesa relacionados com o contrato garantido, nem que o pagamento possa ser realizada à primeira solicitação ou mediante o mero pedido.

Desta feita, e quanto às referidas garantias, as mesmas configuram-se, apesar da sua denominação, como verdadeiras fianças e não como garantias autónomas, pelo que quanto a elas vale tudo o que ficou supra expandido relativamente às cartas de conforto e fianças.

No entanto, de notar que nas garantias constituídas a favor das sociedades B..... e C..... a Impugnante declara que assume tal garantia e promete irrevogavelmente o pagamento à primeira solicitação, renunciando a todas as objeções e reparos.

Ora bem, se nas garantias supra analisadas se concluiu que as mesmas constituem verdadeiras fianças, o mesmo já não se pode concluir quanto a estas últimas, pois resulta claramente da declaração da Impugnante que esta assume uma obrigação própria de pagamento independentemente da exigibilidade do mesmo, pois declarou fazê-lo de forma irrevogável, o que aponta para a existência de uma garantia autónoma.

Mas tal facto, significa que estamos perante uma operação comparável? Entendemos que não, senão vejamos.

O cerne da questão ora em discussão nos presentes autos, consiste em saber se a prestação de garantias por parte da Impugnante se enquadra na atividade própria de acionista da mesma, enquanto sociedade mãe, pelo que não se podem olvidar as características essenciais patentes nas relações de grupo/domínio que dificilmente se podem extrapolar para entidades terceiras e independentes que pratiquem operações entre si.

Assim, ainda que se considere estarmos perante uma garantia autónoma nos casos referidos supra, temos que a prestação das mesmas ainda se enquadra no âmbito da atividade própria de acionista da Impugnante, na medida em que não deixa de visar não só o interesse da própria sociedade mãe, como do grupo na sua totalidade.

Ademais, para que seja considerada uma operação comparável é necessário que estejamos perante uma operação com características económicas semelhantes às que se praticam em operações não vinculadas, sendo de sublinhar a especificidade da prestação de garantias intragrupo e o facto de já decorrer do artigo 501.º do CSC uma responsabilidade ipso iure, solidária, ilimitada, objetiva e automática, pelo que “parece inquestionável que a assunção de uma garantia de pagamento por parte da sociedade dominante (pelas dívidas de uma sociedade dominada) não vem alterar, de forma significativa, o regime de responsabilidade que já lhe é aplicável por força das disposições dos artigos 501.º e 491.º do Código das Sociedades Comerciais...”, pois que “...configura a mera reprodução formal do regime legal em vigor” (Cfr. Tiago Soares Cardoso e Ana Afonso Almeida, “A influência dos regimes jurídicos nacionais na determinação dos preços de transferência”, in *Cadernos Preços de Transferência*, 2013, Almedina, p. 300).

Atento o disposto no artigo 5.º da Portaria n.º 1446-C/2001, especialmente na alínea d) não se pode abstrair do facto de a relação entre a Impugnante e as sociedades dominadas não poder ser comparável às relações que se estabelecem entre entidades independentes entre si, sendo que em condições normais estas últimas se encontram impedidas, nos termos do artigo 6.º, n.º 3 do CSC de prestar este tipo de garantias a terceiras entidades, encontrando-se tal função reservada às instituições de crédito, como já mencionado supra.

Nestes termos, temos que as aludidas garantias não configuram uma operação comparável para efeitos do artigo 58.º do CIRC à semelhança do já referido quanto às cartas de conforto e fianças, argumentação para a qual se remete.

Por fim, o que dizer quanto aos acordos de opções de compra e venda?

Nos referidos contratos celebrados com o Banco, S.A. é estipulado um direito de opção de compra por

parte da Impugnante do crédito que tal instituição bancária detém sobre a F....., IV, S.A. – Espanha, podendo tal opção ser exercida durante a vigência do contrato.

No fundo, com tal opção de venda, a Impugnante adota a posição de garante relativamente ao Banco, S.A. assumindo uma obrigação de aquela assumir a dívida da sua participada caso aquela opção seja exercida.

Ora, neste caso, não se vislumbra igualmente qualquer característica semelhante à garantia autónoma, pois, mais uma vez, a obrigação assumida pela Impugnante assume natureza acessória relativamente ao negócio principal estabelecido entre a instituição bancária e a sociedade participada, a par do que sucede com as cartas de conforto e as fianças supra analisadas.

Com efeito, tais acordos têm por base o facto de a Impugnante assumir a qualidade de sociedade dominante, facto que determina que a mesma acautele os seus próprios interesses e os do grupo na sua globalidade, pelo que dificilmente tais operações seriam praticadas por entidades independentes nas mesmas condições, tendo em conta que a Impugnante detém 100% da maioria das sociedades participadas em causa (ponto 1 do probatório).

Desta feita, a argumentação expendida supra relativamente às cartas de conforto e fianças vale, igualmente, para os acordos de opções de compra e venda.

Em suma, não se verificando os requisitos do artigo 58.º do CIRC quanto às garantias prestadas pela ora Impugnante às suas dominadas, é forçoso concluir pela procedência da presente impugnação e pela consequente anulação do ato de liquidação impugnado e das correções realizadas em sede inspetiva quanto a esta matéria.”

O bem julgado na sentença ancorou-se, além de outros subsídios doutriniais e jurisprudenciais, no Acórdão deste STA de 01-02-2017, tirado no Processo nº0793/11, acessível em www.dgsi.pt de cuja fundamentação jurídica se aportam as seguintes asserções que se afiguram determinantes para a decisão do caso concreto e que se seguem data venia e de modo adaptativo:

“(…) Ocorre, ser oportuno, deixar aqui, ainda, uma breve nota sobre as referidas dificuldades de classificação mesmo em relação à já supra referida garantia, consubstanciada em “Carta de Conforto”. Como nos dá conta João Vasconcelos Barros Rodrigues em: “A Juridicidade das Cartas de Conforto” Porto 2012 Universidade Católica Portuguesa; Escola de Direito do Porto Dissertação de Mestrado em Direito da Empresa e dos Negócios:

“A través deste tipo de declarações, a patrocinante protege a instituição bancária dos riscos económicos do incumprimento, no caso de a patrocinada não ter meios para cumprir a sua prestação decorrente do

contrato de crédito. A entidade emitente garante a satisfação do interesse da instituição bancária do mesmo modo que este é tutelado no âmbito da relação de crédito com a patrocinada, quer pelo cumprimento desta, que ela garante, quer pela indemnização que a patrocinada estará obrigada a pagar em consequência do seu inadimplemento, que ela assume. Todavia, em ambos os casos, a obrigação da patrocinante será exigível pela instituição bancária apenas e só quando a patrocinada não cumprir por facto que lhe seja concretamente imputável, ou seja, não deve ser aqui atendido, o incumprimento da patrocinada por razões que lhe são alheias. Tem de haver um incumprimento culposo por parte da patrocinada — como afirma ANDRÉ NAVARRO DE NORONHA (NORONHA, André Navarro de, *As Cartas de Conforto*, Coimbra Editora, Coimbra, 2005), é apenas daqui que nascerá o direito da instituição bancária em relação à patrocinante. Tratamos aqui, assim, de uma verdadeira garantia pessoal atípica (...)"

Estando em causa em ambas as correcções questionadas, na conclusão b) alegadas garantias pessoais atípicas parece-nos, ainda mais claro, que no caso concreto dos autos em que estão em causa contratos de mútuo em que ambas as sociedades se obrigaram conjunta e solidariamente na satisfação do crédito nos exactos termos contratuais a sua responsabilidade é determinada pelo próprio contrato (princípio da liberdade contratual) sendo que ainda que uma das mutuárias seja dominante da outra a sua posição contratual é própria, nos termos contratuais, e não pode ser transmutada em garantia atípica de obrigações sujeita ao regime de preços de transferência por falta de verificação dos seus pressupostos.

Assim, consideramos que, no caso, não se demonstram os referidos pressupostos para a correcção operada."

Aparta-se do exposto, com segurança e certeza e na esteira dos citados arestos do STJ de 19/05/2010 e 27/05/2010 tirados, respectivamente, nos processos nºs 241/07.0TBMCD-A.S1 da 6ª Secção e 25878/07.3YYLSB-A.L1.S1 da 2ª Secção, acessíveis em www.dgsi.pt, que a ajuizada carta de conforto expedida, tem mais similaridade com a figura da garantia pessoal da fiança do que com a figura da garantia bancária, fundamentalmente porque, na primeira, a característica essencial é a acessoriedade, que se traduz no facto de a obrigação do fiador se moldar necessariamente à do afiançado, e, na segunda, o garante assegura a verificação de um determinado resultado, totalmente independente da obrigação assumida pelo devedor não podendo invocar, em princípio, quaisquer meios de defesa por excepção.

Por assim ser, é forçoso concluir que não se mostram verificados os pressupostos imprescindíveis à correcção efectuada ao abrigo do disposto no artigo 58º do CIRC, escorada na similitude da situação com a de regra ocorrida na garantia bancária.

Isso sem prejuízo de se considerar, em sintonia com o ponto de vista afirmado pelo Ministério Público no seu douto Parecer, em geral se considera haver prestação de serviço quando uma melhor cota de crédito é devida a uma garantia prestada por outro membro do grupo, mas cada caso deve ser determinado segundo as próprias circunstâncias e factos sendo certo que a figura da carta de conforto não se equipara

à de garantia bancária, como ficou sobejamente demonstrado com base nas mais abalizadas jurisprudência e doutrina em profusão acima citadas.

Como assim e porque se considera que toda a demais argumentação esgrimida no recurso fica prejudicada ou não logra atendimento, a decisão recorrida não incorreu no erro de julgamento sobre a matéria de direito que lhe era indigitado pela recorrente, o que importa a sua aprovação com a inerente procedência da impugnação e consequente anulação do acto impugnado.

*

3.- Decisão:

Termos em que, acordam os Juízes da secção de contencioso tributário deste Tribunal em, negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida na ordem jurídica.

Custas pela recorrente (cfr. artigo 527.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Civil, aplicável ex vi artigo 2.º, alínea e) do CPPT e artigo 6.º, n.º 1 e Tabela I-A do Regulamento das Custas Processuais).

*

Lisboa, 12 de maio de 2021. – José Gomes Correia (relator) – Aníbal Augusto Ruivo Ferraz – Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro.

Fonte: <http://www.dgsi.pt>