

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 749/2019-T

Tema: Imposto do Selo - Isenção; Princípio da territorialidade; Concessão de crédito; Direito de União Europeia; Discriminação.

Decisão Arbitral

I. RELATÓRIO

A..., **S.A.**, pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., ...-..., que se encontra na área de competência geográfica do Serviço de Finanças Porto ..., vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), em conjugação com artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 Março, com vista à pronúncia deste Tribunal relativamente à ilegalidade do acto tributário de liquidação consubstanciado na liquidação de Imposto do Selo (“**IS**”) n.º 2019... e das correspondentes liquidações de Juros Compensatórios (em baixo melhor identificadas) (“**Liquidações**”).

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “**AT**” ou simplesmente “Autoridade Tributária”).

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 11-11-2019 pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à Requerida.

3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente

do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Em 02-01-2020, as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo ficou constituído em 03-02-2020.

6. O Requerente sustenta a procedência do seu pedido, em síntese, pelos seguintes argumentos:

A Requerente foi alvo de ação inspetiva (“Ação Inspetiva”) ao exercício de 2015, credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2017... (“Ordem de Serviço”), emitida pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto, iniciada com âmbito parcial (IRC) e alargada para âmbito Geral, através de notificação efetuada a 28 de fevereiro de 2019.

O Relatório de Inspeção (RIT) determinou que a Requerente não liquidou IS, no ano de 2015, no valor global EUR 41.974,41, relativamente a empréstimos, e, em consequência das liquidações de IS, foram emitidas as correspondentes liquidações de Juros Compensatórios, EUR 6.988,19.

Sustenta a ora Requerente que tais liquidações devem ser totalmente anuladas e a a AT condenada no pagamento de indemnização pela prestação indevida de garantia, tendo em vista a suspensão do processo de execução fiscal originado pelas Liquidações, com os seguintes fundamentos:

- **A caducidade do direito à liquidação estabelecida nos termos do artigo 45.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (“LGT”) :** a Requerente pede anulação parcial da liquidação de IS no valor global de EUR 18.839,37 e das correspondentes liquidações de Juros Compensatórios, porquanto no início do procedimento inspetivo, já se encontrava caducado o direito à liquidação de IS no valor global de EUR 12 383,43 e no remanescente, já após o fim do procedimento

inspetivo, se verificou a caducidade do direito à liquidação de IS relativo às operações de concessão de crédito, conforme tabela inseridas nos pontos 23 e 28 do PPA.

- A violação da Liberdade de Circulação de Capitais estabelecida no artigo 66.º, n.º 1 do Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”): segundo defende a Requerente, na secção 2.2. do PPA: *“(…) Resulta da leitura do RIT que o único fundamento das liquidações de IS em crise foi a circunstância de as isenções previstas nas alíneas g) e h) do n.º 1 do artigo 7.º do Código de IS não se aplicarem no caso concreto, por aplicação do disposto no n.º 2 do referido artigo.*

De acordo com a interpretação veiculada no RIT, o n.º 2 do artigo 7.º do Código de IS só pode ter aplicação numa situação em que o devedor (i.e., a entidade financiada) tenha sede ou direção efetiva no território português.

Pelo contrário, numa situação em que o devedor esteja sediado no território de outro Estado-membro da União Europeia, a isenção referida não tem aplicação.

Assim, a mesma operação de concessão de crédito (i) numa situação puramente interna está isenta de IS e (ii) numa situação transfronteiriça em que o devedor tem sede ou direção efetiva em outro Estado-membro da União Europeia está sujeita e não isenta de IS.”

- A falta de fundamentação de facto e de direito: a Requerente considera as liquidações ilegais e anuláveis por violação do disposto no artigo 77.º, número 1 e 2 da LGT, porquanto, no seu entender, *“da leitura do segmento fundamentador das liquidações de IS, não se consegue apreender se a Autoridade Tributária e Aduaneira reconduziu as operações de financiamento à previsão normativa estabelecida na alínea g) ou na alínea h), do número 1, do artigo 7.º do Código de IS.*

A ausência de tal enquadramento reflete-se na evidente falta de fundamentação expressa de direito, na medida em que, em face do salto metodológico verificado (centrando-se a discussão na aplicação da contra exceção estabelecida no n.º 2 do artigo 7.º), não se compreende qual a prévia norma de incidência fundamentadora do ato de liquidação (uma vez que toda a fundamentação se consome na suposta inaplicabilidade da isenção).

E reflete-se, igualmente, na evidente falta de fundamentação expressa de facto, uma vez que não existe no RIT uma descrição suficiente das operações de financiamento em causa capaz de permitir a sua subsunção inequívoca à alínea g) ou à alínea h) do referido número 1 do artigo 7.º do Código de IS.”

- Com base na ilegalidade das liquidações, e por consequência do acolhimento dos fundamentos invocados, a Requerente pede a anulação das liquidações de juros compensatórios e a Indemnização pela prestação indevida de garantia bancária.

Assim, em face do exposto e, pelas razões a seguir aduzidas, não podendo o conformar-se com a manutenção das liquidações de IS *sub judice*, vem o Requerente deduzir o presente pedido de pronúncia arbitral.

7. Por despacho proferido em 19-05-2020, foram as partes notificadas de que, ao não haver lugar à produção de prova constituenda, por um lado, e ao não ter sido suscitada matéria de excepção, por outro, foi dispensada a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos artigos 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2, ambos do RJAT.

8. Não havendo outras diligências instrutórias a realizar, notificaram-se igualmente as partes para a produção de alegações escritas no prazo simultâneo de 20 (vinte) dias [(artigos 29º, do RJAT, 91º-5 e 91º-A, do CPTA, versão republicada em anexo ao DL nº 214-G/2015, de 2-10)], de facto (factos essenciais que consideram provados e não provados) e de direito. a partir da notificação do referido despacho.

9. As partes apresentaram alegações em que, no essencial, mantiveram as posições assumidas e desenvolvidas nos articulados.

II. SANEAMENTO

10. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 5.º, ambos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Não foram alegadas pelas partes, nem existem quaisquer excepções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito da causa e que cumpra conhecer.

III. DO MÉRITO

III. 1. MATÉRIA DE FACTO

III. 1.1. Factos provados

11. Atentos os documentos juntos pelo Requerente e os documentos constantes do processo administrativo, para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- (i) A Requerente é uma sociedade anónima com sede em Portugal, com um capital social de 37.5000.000,00, correspondente a 37.500.000 acções “nominativas ou ao portador, reciprocamente convertíveis, sendo que a partir de 2017-10-31 passaram a ser nominativas, tituladas ou escriturais.
- (ii) Tem como objecto social único, a gestão de participações de outras sociedades, como forma indirecta de exercício de actividades económicas, encontrando-se registado para o exercício de actividades das Sociedades Gestoras de Participações Sociais Não Financeiras (CAE: 64202), sendo que a partir de 2015-11-01 se encontra inscrito para o exercício de “Actividades das Sedes Sociais”.

(iii) De acordo o RIT, e da referência ao dossier de Preços de transferências, a AT constata que “No contexto da sua actividade, a “A...” realizou...transações com entidades relacionadas (designadas por “operações vinculadas” ou “transacções vinculadas”), a saber:

- aquisição e prestação de serviços intragrupo; e

- Operações financeiras

Relativamente às “operações financeiras», o RIT menciona que foram identificadas operações de tesouraria passivas e operações activas e suprimentos concedidos. “

(iv) A Requerente foi alvo de ação inspetiva ao exercício de 2015, credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2017... emitida pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto, iniciada com âmbito parcial (IRC) e alargada para âmbito Geral, através de notificação efetuada a 28 de fevereiro de 2019.

(v) A Ordem de Serviço foi assinada por representante da Requerente a 18 de fevereiro de 2019.

(vi) A Ação Inspetiva terminou com a notificação à Requerente do Relatório de Inspeção Tributária(“RIT”), através do Ofício n.º 2019..., de 2 de julho de 2019 recebido pela Requerente a 4 de julho de 2019.

(vii) A Requerente foi notificada das Liquidações em 15 de julho de 2019 através de caixa postal eletrónica via CTT (cf. referência ID.DOC. FFCC – 2019...).

(viii) Entre outras correções, objeto de impugnação autónoma, a AT concluiu que a Requerente não liquidou imposto do selo da verba 17.1 da Tabela Geral de Imposto do Selo (TGIS IS, no ano de 2015, no valor global EUR 41.974,41 (:janeiro - € 6.206,03, fevereiro - € 12.633,74, março - € 4.187,78, abril - € 11.944,62, maio - € 1.767,50, junho - € 2.800,00, julho - € 1.234,74 e novembro - € 1.200,00), relativamente aos seguintes empréstimos:

Beneficiário do Empréstimo	Data do Facto Tributário	Montante do Empréstimo
B...	05/01/2015	1 916 443,00 €

Beneficiário do Empréstimo	Data do Facto Tributário	Montante do Empréstimo
B...	22/01/2015	1 962 323,39 €
B...	04/02/2015	1 343 799,90 €
B...	04/02/2015	651 942,52 €
B...	11/02/2015	2 028 123,31 €
C...	25/02/2015	1 000 000,00 €
B...	25/02/2015	2 046 943,23 €
B...	11/03/2015	2 132 044,63 €
B...	25/03/2015	2 036 659,88 €
B...	08/04/2015	8 659 140,97 €
B...	14/04/2015	2 771 234,59 €
B...	23/04/2015	2 092 050,21 €
B...	27/04/2015	237 363,86 €
B...	27/04/2015	3 253 281,21 €
B...	29/04/2015	4 189 359,03 €
C...	12/05/2015	500 000,00 €
B...	12/05/2015	418 760,47 €
C...	09/06/2015	1 000 000,00 €
D...	27/07/2015	3 086 852,81 €
E...	10/11/2015	1 000 000,00 €
C...	10/11/2015	500 000,00 €

- (ix) Em consequência das liquidações de IS, foram emitidas as correspondentes liquidações de Juros Compensatórios no total, EUR 6.988,19:

Liquidação	Natureza	Valor
2019 ...	JC	1 080,01 €

2019 ...	JC	2 159,85 €
2019 ...	JC	701,71 €
2019 ...	JC	1 962,19 €
2019 ...	JC	283,96 €
2019 ...	JC	441,24 €
2019 ...	JC	190,38 €
2019 ...	JC	168,85 €

- (x) As sociedades a quem foram concedidos os empréstimos em causa têm sede em Estados-Membros da União Europeia:
- A E... tem sede na Alemanha;
 - A C... GmbH tem sede na Alemanha;
 - A B... tem sede no Reino Unido;
 - A D..., Ltd tem sede no Reino Unido;
- (xi) A AT solicitou à Requerente Todos os contratos relativos aos empréstimos concedidos e obtidos, vigentes no período de tributação de 2015, indicando quais os montantes de juros obtidos e suportados, relativamente a cada dos empréstimos concedidos e obtidos, informação que deverá ser acompanhada pelos respetivos registos contabilísticos",
- (xii) A Requerente informou que "os contratos de financiamento obtidos destinam-se as necessidades de tesouraria" e que "não existem contratos escritos relativos aos empréstimos intragrupo, o número a que se refere é relativo ao registo no sistema SAP (módulo de tesouraria)".»

III.1.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

12. Não há factos relevantes para decisão da causa que não se tenham provado.

A fixação da matéria de facto baseia-se nos documentos juntos pelo Requerente e os que constam do processo administrativo.

13. Não há controvérsia sobre a matéria de facto relevante para decisão da causa.

III.2. MATÉRIA DE DIREITO

III.2.1. Questão que é objecto do processo

14. A questão de mérito que cumpre solucionar é a de saber se, como sustenta a AT, as liquidações de IS devem manter-se com o fundamento de que as isenções previstas nas alíneas g) e h) do n.º 1 do art.º 7 do CIS não se aplicam no caso concreto, por aplicação do disposto no n.º 2 do referido artigo» (Cit., RIT, p. 34), conforme mais adiante se detalha e resulta dos argumentos apresentados pela AT.

15. Ou, se como defende a Requerente, as liquidações devem ser anuladas por padecerem de caducidade do direito à liquidação estabelecida nos termos do artigo 45.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (“LGT”), a falta de fundamentação de facto e de direito, a violação da Liberdade de Circulação de Capitais estabelecida no artigo 66.º, n.º 1 do Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”).

16. Caso se julgue integralmente procedente o pedido de anulação da liquidações em crise, competirá a este Tribunal determinar se há ou não lugar à restituição de todos os gastos indevidamente suportados com a garantia bancária n.º..., emitida pelo Banco ..., S.A., a favor da Autoridade Tributária e Aduaneira, no valor de € 197 979,50 tendo em vista a suspensão do processo de execução fiscal n.º ... 2019 ... e apensos, em montante proporcional ao valor das Liquidações.

O processo de execução fiscal n.º ... 2019 ... e apensos, cujo valor de quantia exequenda ascende a € 156 296,60, foi originado pelas Liquidações e, ainda, por liquidações oficiosas de IVA e respetivos Juros Compensatórios, emitidas na sequência do RIT, e igualmente objeto de impugnação.

O valor respeitante às Liquidações é de € 48 962,60.

Pelo que, considera a Requerente que a proporção dos gastos com garantia imputáveis às Liquidações corresponde a 31,33%, resultando da seguinte operação: 48 962,60/Total de liquidações garantidas (=156 296,20) *100.

17. A posição da Autoridade Tributária e Aduaneira:

- Quanto ao fundamento da caducidade do direito à liquidação, a AT reconhece que *“Relativamente aos factos tributários ocorridos em 5 e 21 de janeiro e 4 e 11 de fevereiro tem razão a Requerente razão quando alega que já se tinha verificado a caducidade do direito à liquidação à data em que se deu início ao procedimento inspetivo.*

BENEFICIÁRIO DO EMPRÉSTIMO	EMPRÉSTIMO	DATADA CONCESSÃO	IMPOSTODO SELO
B...	1 916 443,00 €	05/01/2015	3 066,31 €
B...	1 962 323,39 €	22/01/2015	3 139,72 €
B...	1 343 799,90 €	04/02/2015	2 150,08 €
B...	651 942,52 €	04/02/2015	782,33 €
B...	2 028 123,31 €	11/02/2015	3 245,00 €

- No que respeita aos factos tributários verificados em 25 de fevereiro de 2015 considera que em função das datas seguintes:

- o início do procedimento inspetivo externo ao ano de 2015, ocorreu em 18 de fevereiro de 2019, com a assinatura da respetiva Ordem de Serviço, data em que foi suspenso o prazo de caducidade do direito à liquidação, nos termos do n.º 1 do art. 46.º da Lei Geral Tributária (LGT);
- a notificação do referido Relatório de Inspeção Tributária foi efetuada através de carta registada com o registo nº RF...PT, de 2019-07-03, conforme a última página do Documento 2 anexo ao pedido de pronúncia arbitral, e que corresponde ao registo

que consta no processo físico (no sítio na internet dos CTT consta como data de receção: 2019-07-04), findando-se nesta data o procedimento inspetivo, e, igualmente a causa suspensiva, retomando o prazo de caducidade a sua contagem;

- a Requerente foi notificada das Liquidações no dia 15 de julho de 2019.

Nº Documento	Tipo	Data Emissão	Registo	Data Registo	Ref. Pagamento	Tipo	Assinatura	Nova Data Limite Pagamento	Linha Óptica	Nº p/ Recuperação	Código do Documento SECM
2019 ...	D. Liquidação - Nota	2019-07-09	...	PT 0001-01-01	...	Not Elect. c/ registo	sem aviso	-	clique	-	2019 ...

Data	Operação
2019-07-10	Criação do documento
2019-07-10	Arquivamento do documento
2019-07-10	Assinatura do documento por hb01079 em funções de DG 6009
2019-07-10	Envio de documento para o ViaCTT
2019-07-10	Integração de documento no ViaCTT
2019-07-10	Entrega de documento na caixa postal eletrónica do ViaCTT
2019-07-15	Contribuinte considerado notificado
2019-08-02	Acesso do contribuinte à caixa postal eletrónica do ViaCTT

- Pelo que, entre o fim do procedimento inspetivo e a notificação das Liquidações, correram 11 dias.

Com efeito, já após o fim do procedimento inspetivo verificou-se a caducidade do direito à liquidação de IS relativo às seguintes operações de concessão de crédito, ocorridas em 25 de fevereiro de 2015:

BENEFICIÁRIO DO EMPRÉSTIMO	EMPRÉSTIMO	DATA DA CONCESSÃO	IMPOSTO DO SELO
C... GmBH	1 000 000,00 €	25/02/2015	4 000,00 €
B...	2 046 943,23 €	25/02/2015	2 456,33 €

- Quanto ao fundamento da anulabilidade das liquidações, a AT considera que (...) no decurso da ação inspetiva importa, desde logo, lembrar que a Requerente não forneceu qualquer elemento, depois de lhe terem sido solicitados os contratos relativos e respetivos registos contabilísticos, não tendo exercido o direito de audiência no âmbito do procedimento inspetivo.

BENEFICIÁRIO DO EMPRÉSTIMO	EMPRÉSTIMO	DATA DA CONCESSÃO	IMPOSTO DO SELO
B...	2 132 044,63 €	11/03/20 15	2 558,45 €
B...	2 036 659,88 €	25/03/20 15	1 629,33 €
B...	8 659 140,97 €	08/04/20 15	6 927,31 €
B...	2 771 234,59 €	14/04/20 15	1 108,49 €
B...	2 092 050,21 €	23/04/20 15	836,82 €
B...	237 363,86 €	27/04/20 15	94,95 €
B...	3 253 281,21 €	27/04/20 15	1 301,31 €
B...	4 189 359,03 €	29/04/20 15	1 675,74 €
C... GmbH	500 000,00 €	12/05/20 15	1 600,00 €
B...	418 760,47 €	12/05/20 15	167,50 €
E...	1 000 000,00 €	09/06/20 15	2 800,00 €
D... Ltd	3 086 852,81 €	27/07/20	1 234,74 €

		15	
E... GmbH	1 000 000,00 €	10/11/20	800,00 €
		15	
C... GmbH	500 000,00 €	10/11/201	400,00 €
		5	

- Com efeito, como vem referido no RIT (cf. página 32):

«Na sequência do nosso pedido para apresentar “Todos os contratos relativos aos empréstimos concedidos e obtidos, vigentes no período de tributação de 2015, indicando quais os montantes de juros obtidos e suportados, relativamente a cada dos empréstimos concedidos e obtidos, informação que deverá ser acompanhada pelos respetivos registos contabilísticos”, o sujeito passivo limitou-se a informar que “os contratos de financiamento obtidos destinam-se as necessidades de tesouraria” e que “não existem contratos escritos relativos aos empréstimos intragrupo, o número a que se refere é relativo ao registo no sistema SAP (módulo de tesouraria)”.

E, bem assim que:

«Refira-se ainda assim que para efeitos da alínea h) do n.º 1 do art.º 7 do CIS apenas a B... é detida diretamente pelo sujeito passivo.» (cf. página 35)

-É entendimento assente na jurisprudência que o ónus de demonstrar os pressupostos da isenção de Imposto do Selo assiste ao sujeito passivo que a invoca, sendo que, no caso em apreço, a Requerente apenas argumenta que os contratos de financiamento se destinam a necessidades de tesouraria e que “não existem contratos escritos relativos aos empréstimos intragrupo”.

- Efetivamente, tem sido entendimento consistente em diversas decisões arbitrais, designadamente as proferidas nos processos n.º 76/2013, n.º 31/2018-T, n.º 266/2018-T e n.º 452/2018-T, que a cabal demonstração da finalidade exclusiva das operações financeiras requer não só uma indicação nos contratos que as formalizam, mas também a identificação das concretas carências de tesouraria, i.e., que os recursos financeiros cedidos se destinam a

possibilitar à entidade beneficiária/mutuária meios para fazer face a “obrigações vencidas ou com vencimento iminente”.

-Ou seja, embora alegadamente existam contratos, não estão reduzidos a escrito, e segundo a Requerente, todas operações detetadas foram feitas no âmbito daqueles e, por isso, se destinariam apenas e exclusivamente à cobertura de carências de tesouraria.

Contudo, não basta a sua afirmação, devendo desde logo, este pressuposto, o de existirem carências de tesouraria, estar demonstrado, o que não sucede.

Com efeito, aproveitando os doutos ensinamentos vertidos no Processo n.º 76/2013-T do CAAD pode-se, também aqui afirmar que aqueles contratos, reduzidos ou não a escrito, assumem uma mera forma jurídica que, como é óbvio, podem ter ou não ter adesão na realidade.

- Ou seja, mesmo que se entendesse que a execução rigorosa do contrato na realidade não geraria operações tributáveis, daí não decorreria, de per si, que essa execução rigorosa tivesse efetivamente ocorrido na realidade, o que sempre haveria que demonstrar, e no caso não foi feito.

- Importa salientar, também, que ao afirmar-se que "não existem contratos escritos relativos aos empréstimos intragrupo" se indicia que haverá outros empréstimos além daqueles destinados a cobrir carências de tesouraria, acrescendo o facto de, sob o argumento da não redução a escrito, se não saber efetivamente sobre o que o contrato dispõe, designadamente sobre a situação de tesouraria das sociedades envolvidas aquando do início da sua execução, o que sempre seria um dado relevante para aferir se os fluxos financeiros verificados ocorriam ou não num quadro de carência daquela.

- Deste modo, entende-se não ser correto afirmar que o contrato existente implique que só ocorram fluxos financeiros exclusivamente em situações de carência de tesouraria.

- Não tendo sido feita prova nos autos de que os empréstimos concedidos o foram destinados exclusivamente à cobertura de carência de tesouraria, e assim poder ser afastada a norma de sujeição pela aplicação da norma de isenção, nada haverá a censurar relativamente às demais liquidações contestadas.

- (...) todo o modo mais se dirá que se está perante tributação que tem previsão legal e um elemento de conexão territorial com Portugal sendo correta a interpretação adotada no relatório inspetivo no que concerne ao artigo 7.º, n.º 2 do Código do Imposto do Selo, funcionando a Circular n.º 15/2000 apenas como repositório do entendimento que a Autoridade Tributária e Aduaneira tem, não se verificando em momento algum a eventual violação do princípio da igualdade, derivada da violação do princípio da tipicidade ou de regras de incidência.

- Sendo de reforçar que em momento algum se afirma no RIT que todos os requisitos da isenção estão preenchidos, como decorre mormente do citado supra, importa, pois, notar que se as operações sob análise tivessem como intervenientes apenas entidades residentes em território nacional, em idêntica situação, também não beneficiariam da isenção do imposto do selo, por incumprimento das condições enunciadas alíneas g) e h) do n.º 1 do art.º 7.º do Código do Imposto do Selo.

- A este propósito, importa atentar no acórdão do STA mencionado pela Requerente (cf. ponto 61 do ppa), de 28.11.2018, do qual a mesma não retira as devidas conclusões:

«Nesta medida, não se vislumbra que sejam ofendidas as normas do artigo 63º do TFUE e 40º do Acordo EEE, que consagram a livre circulação de capitais, uma vez que estas normas relativas ao IS são aplicadas indistintamente a todas as operações económicas legalmente previstas, sem discriminação em função da nacionalidade ou do território, quando duas empresas operem nas mesmas condições e sujeitas aos mesmos acordos que a impugnante e a A'....., em sentido coincidente, onde se decidiu que o direito da União era ofendido por haver um tratamento diferente em razão do território, pode ver-se o acórdão do TJUE proferido no processo n.º C-439/97.»

- Conclui afirmando que também por este motivo, falecem as razões que justifiquem o pedido de reenvio prejudicial dos presentes autos ao TJUE, ao abrigo do art.º 267º do TFUE, formulado nos artigos 372º e 415.º, do ppa. (...)

- Quanto ao fundamento da falta de fundamentação defende que (...) o alcance do dever de fundamentação dos atos tributários, refira-se que, no domínio fiscal, o artigo 77.º da LGT, na esteira do comando constitucional previsto no artigo 268.º, n.º 3 da CRP, dispõe que «A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração e concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária».

- E o n.º 2 do artigo 77.º da LGT acrescenta que a fundamentação pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

Importa ainda relevar que a densidade da fundamentação varia conforme o tipo de ato e as circunstâncias concretas.

- E, não tendo que obedecer a cânones específicos, impõe-se, no entanto, que a motivação se mostre apta a revelar a um destinatário normal as razões de facto e de direito que determinaram o ato, habilitando-o a reagir eficazmente pelas vias legais contra o carácter lesivo deste.

- A fundamentação cumpre esta função quando é suficiente, clara e congruente (cf. artigo 125.º, n.º 2 do CPA), sendo que é:

- suficiente, quando abarca todos os elementos escolhidos pela administração de forma a permitir a constituição do iter lógico e jurídico do procedimento que terminou com a decisão final;
- clara, quando é inteligível, sem ambiguidades nem obscuridades, tendo em conta a figura do destinatário normal que na situação concreta tenha de compreender as razões decisivas e justificativas da decisão;
- congruente, quando exprime consonância entre os pressupostos normativos do ato e os motivos do mesmo, sendo que a adoção de fundamentos que por contradição não esclareçam concretamente a motivação do ato equivale à falta de fundamentação.

- Neste segmento, a AT remete para o (...) recente acórdão do STA, de 06-02-2013, proferido no processo n.º 0581/12, pugna-se o seguinte:

«[...] é jurisprudência assente deste STA espelhada no Ac. de 08/06/2011 tirado no recurso n.º 0254/11 que, porque as exigências de fundamentação não são rígidas, variando de acordo com o tipo de acto e as circunstâncias concretas em que foi proferido, a suficiência da declaração fundamentadora do acto avaliativo basta-se com um discurso claro e racional que dê a conhecer a um destinatário normal (colocado na situação concreta do real destinatário e no contexto circunstancial que rodeou a prática do acto) os critérios de avaliação/determinação utilizados, e as razões por que foram alcançados os valores considerados para a liquidação e não outros, tudo de forma suficientemente reveladora do percurso cognoscitivo e valorativo.

Perante a flexibilidade fundamentadora não é necessário reportar, por princípio, todos os factos considerados, todas as reflexões feitas ou todas as vicissitudes ocorridas durante a deliberação. A determinação do âmbito da declaração fundamentadora pressupõe, pois a efectivação de um conteúdo adequado, que seja, o suficiente para suportar formalmente a decisão administrativa/tributária.». (sublinhado nosso)

- Deste modo, atento os pressupostos de direito expostos e face à factualidade descrita, bem como ao alegado pela Requerente em contestação à correção promovida pela AT ao longo do seu pedido arbitral, constata-se que não se encontra preterida a formalidade de fundamentação do relatório final de inspeção tributária.

- Efetivamente, o que se verifica é uma discordância com a correção promovida e não uma qualquer obscuridade ou contradição que possam qualificar-se como falta de fundamentação.

- (...)Desde logo, quanto ao vício de falta de fundamentação cumpre em síntese referir que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) tem uniformemente vindo a entender que a fundamentação do ato é um conceito relativo que varia conforme o tipo de ato e as circunstâncias do caso concreto, sendo que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal compreender o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do ato, ou seja, quando o destinatário possa conhecer as razões que levaram o autor do ato a

decidir daquela maneira e não de outra (cf. entre outros o acórdão proferido por aquele tribunal superior a 13-04-2000 no âmbito do recurso n.º 31.616).

- Efetivamente, fundamentar um ato não significa uma exaustiva descrição de todas as razões que determinaram a sua prática, mas implica esclarecer devidamente o seu destinatário dos motivos que estão na sua génese e das razões que sustentam o seu concreto conteúdo.

- Ou seja, o dever de fundamentação visa permitir ao destinatário do ato conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo deste, permitindo-lhe ficar a saber quais os motivos que levaram a Administração à sua prática e a razão por que decidiu nesse sentido e não noutra, estando um ato está devidamente fundamentado sempre que o administrado, colocado na posição de destinatário normal – o bonus pater familiae de que trata o artigo 487.º n.º 2 do Código Civil – fica esclarecido acerca das razões que o motivaram.

Conclui a AT sublinhando que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente por não provado nos termos supra expostos, e, conseqüentemente, ser absolvida de todos os pedidos, igualmente nos termos acima peticionados.

III.2.2. Apreciação da questão

Vejamos,

18. A Requerente afirma que o fundamento único das Liquidações se encontra expressamente descrito no RIT: «convém referir que as isenções previstas nas alíneas g) e h) do n.º 1 do art.º 7 do CIS não se aplicam no caso concreto, por aplicação do disposto no n.º 2 do referido artigo» (Cit., RIT, p. 34, realçado nosso).

A Requerente considera que as Liquidações são ilegais, pretendendo a sua integral anulação, e para tal invoca os fundamentos supra indicados no ponto 6, a saber:

19. A caducidade do direito à liquidação estabelecida nos termos do artigo 45.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (“LGT”)

Quanto a este fundamento, reconhece a AT que relativamente aos factos tributários ocorridos em 5 e 21 de janeiro e 4 e 11 de fevereiro assiste razão a Requerente quando alega que já se tinha verificado a caducidade do direito à liquidação à data em que se deu início ao procedimento inspetivo.

Já o mesmo, não sucede no que respeita aos factos tributários verificados em 25 de fevereiro de 2015, pelo que se acompanha aqui a AT.

20. A falta de fundamentação de facto e de direito

1) A posição da Requerente:

A segunda questão que cumpre apreciar prende-se com a falta de fundamentação das liquidações de IS alegada pela Requerente (vd., 2.3. do PPA) .

Com efeito, considera que o RIT não integra as operações de financiamento ocorridas numa concreta previsão normativa.

“(…) Isto é, da leitura do segmento fundamentador das liquidações de IS, não se consegue apreender se a Autoridade Tributária e Aduaneira reconduziu as operações de financiamento à previsão normativa estabelecida na alínea g) ou na alínea h), do número 1, do artigo 7.º do Código de IS.

A ausência de tal enquadramento reflete-se na evidente falta de fundamentação expressa de direito, na medida em que, em face do salto metodológico verificado (centrando-se a discussão na aplicação da contra exceção estabelecida no n.º 2 do artigo 7.º), não se compreende qual a prévia norma de incidência fundamentadora do ato de liquidação (uma vez que toda a fundamentação se consome na suposta inaplicabilidade da isenção).

E reflete-se, igualmente, na evidente falta de fundamentação expressa de facto, uma vez que não existe no RIT uma descrição suficiente das operações de financiamento em causa capaz de permitir a sua subsunção inequívoca à alínea g) ou à alínea h) do referido número 1 do artigo 7.º do Código de IS.(…)

Deste modo, as Liquidações são ilegais e anuláveis por violação do disposto no artigo 77.º, número 1 e 2 da LGT (cf., neste sentido, por exemplo, Acórdão do STA, de 12 de março de 2014, Processo n.º 01674/13 (Rel.: Dulce Neto)).

Note-se, finalmente, que a leitura do artigo 77.º da LGT que conduzisse à conclusão de as Liquidações estavam suficientemente fundamentadas, sempre implicaria a sua inconstitucionalidade, por violação do disposto no artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa.

2) A posição da Requerida:

Por seu lado, a AT rejeita este fundamento, alegando, em síntese, que (...) *a fundamentação cumpre esta função quando é suficiente, clara e congruente (cf. artigo 125.º, n.º 2 do CPA), bastando-lhe ser considerada (i) suficiente, quando abarca todos os elementos escolhidos pela administração de forma a permitir a constituição do iter lógico e jurídico do procedimento que terminou com a decisão final e (ii) clara, quando é inteligível, sem ambiguidades nem obscuridades, tendo em conta a figura do destinatário normal que na situação concreta tenha de compreender as razões decisivas e justificativas da decisão, e (iii) congruente, quando exprime consonância entre os pressupostos normativos do ato e os motivos do mesmo, sendo que a adoção de fundamentos que por contradição não esclareçam concretamente a motivação do ato equivale à falta de fundamentação.*

3) Vejamos:

- A fundamentação dos actos tributários é um imperativo constitucional (cf. artigo 268.º, n.º 3, da CRP), mas também legal (cf. artigo 77.º da LGT).

- Pela justeza e clareza dos ensinamentos nela contida, convoca-se a decisão arbitral proferida no Processo n.º 714/2016-T, a propósito desta questão e que acompanhamento na íntegra: “ *Como nos dão conta Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa (Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, 4.ª Edição, Editora Encontro da*

Escrita, Lisboa, 2012, pp. 675-676), no âmbito tributário, “o dever de fundamentação dos actos decisórios de procedimentos tributários e dos actos tributários é concretizado no art. 77.º da LGT.

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

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

No presente art. 77.º [da LGT] estende-se o dever de fundamentação a todas as decisões de procedimentos tributários, pelo que ela é obrigatória mesmo nas decisões favoráveis aos sujeitos passivos dos tributos.

Esta exigência compreende-se em face da pluralidade de razões que impõem a exigência de fundamentação dos actos administrativos, que vão desde a necessidade de possibilitar ao administrado a formulação de um juízo consciente sobre a conveniência ou não de impugnar o acto, até à garantia da transparência e da ponderação da actuação da administração e à necessidade de assegurar a possibilidade de controle hierárquico e jurisdicional do acto.”

Ainda segundo estes autores (ibidem, p. 676), deve a fundamentação “consistir, no mínimo, numa sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito que motivaram a decisão, ou numa declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.”

De referir ainda que “nossos tribunais têm vindo a decidir de forma reiterada nos termos que, a título de exemplo e pela completude de análise, passamos a citar do acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 04.12.2012 no processo n.º 06134/12, disponível em www.dgsi.pt:

“A fundamentação é um conceito relativo que pode variar em função do tipo legal de acto administrativo que estamos a examinar.

Tem sido entendimento constante da jurisprudência e da doutrina que determinado acto (no caso acto administrativo-tributário) se encontra devidamente fundamentado sempre que é possível, através do mesmo, descobrir qual o percurso cognitivo utilizado pelo seu autor para chegar à decisão final (cfr. ac. S.T.J. 26/4/95, C.J.-S.T.J., 1995, II, pág. 57 e seg.; A. Varela e outros, Manual de Processo Civil, Coimbra Editora, 2ª edição, 1985, pág. 687 e seg.; Alberto dos Reis, Código de Processo Civil Anotado, Coimbra Editora, 1984, V, pág. 139 e seg.). Quer dizer. Utilizando a linguagem de diversos acórdãos do S.T.A. (cfr. por todos, ac. S.T.A-1.ª Secção, 6/2/90, A.D., nº. 351, pág. 339 e seg.) o acto administrativo só está fundamentado se um destinatário normalmente diligente ou razoável - uma pessoa normal - colocado na situação concreta expressada pela declaração fundamentadora e perante o concreto acto (que determinará consoante a sua diversa natureza ou tipo uma maior ou menor exigência da densidade dos elementos de fundamentação) fica em condições de conhecer o itinerário funcional (não psicológico) cognoscitivo e valorativo do autor do acto. Mais se dirá que a fundamentação pode ser expressa ou consistir em mera declaração de concordância de anterior parecer, informação ou proposta, o qual, neste caso, constitui parte integrante do respectivo acto (é a chamada fundamentação “per relationem” - cfr. art. 125.º do C.P. Administrativo).

No caso em apreço, sem margem para dúvidas, resulta do RIT que a AT fundamentou de facto e de direito, ainda de forma muito sucinta, as correções efectuadas relativamente ao IS do exercício 2015.

III.6.2 Enquadramento tributário em sede do Imposto do Selo

Por força do disposto no art.º 1 do Código do Imposto do Selo (CIS) conjugado com a verba 17.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, a utilização de crédito é tributada " (...) em virtude da concessão de crédito a qualquer título (...) sobre o respetivo valor, em função do prazo".

De acordo com o disposto no art.º 4.º n.º 1 do CIS "Sem prejuízo das disposições do presente Código e da Tabela Geral em sentido diferente, o imposto do selo incide sobre todos os factos referidos no artigo 1.º ocorridos em território nacional" (sublinhado nosso).

Pelo que, a concessão de empréstimos pela " A... " (sociedade residente) a sociedades não residentes em Portugal, por força do disposto nos art.º 1.º e 4.º do CIS e da verba 17.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, encontra-se sujeita a Imposto do Selo.

Neste sentido a Circular 15, de 2000-07-05, da Direção de Serviços dos Impostos do Selo e das Transmissões do Património, quando relativamente aos "Empréstimos efetuados em Portugal a não residentes" refere o seguinte (ponto II.A.4):

"Os empréstimos efetuados por residentes em Portugal a entidades não residentes neste território estão sujeitos a imposto, por força da regra geral do princípio da territorialidade, prevista no n.º 1 do art.º 4.º do Código".

O encargo do imposto na concessão de crédito é, por força do disposto no art.º 3.º n.º 3, alínea f) do CIS, da responsabilidade do respetivo utilizador, isto é, no caso concreto, das sociedades não residentes beneficiárias dos empréstimos concedidos pela 'A...'

Já a obrigação de liquidar o imposto e de o entregar nos cofres do Estado recai sobre a entidade concedente do crédito, no caso a 'A...', que é assim sujeito passivo do imposto, de acordo com o estatuido no art.º 2.º n.º 1 alínea b), conjugado com os artigos 23.º e 41.º, todos do CIS.

Sendo que, a obrigação tributária nasce no momento em que a operação de crédito é realizada conforme dispõe a alínea g) do art.º 5.º do CIS e o valor tributável é o valor do crédito (art.º 9 n.º 1 do CIS conjugado com a verba 17.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo).

Pela utilização de crédito, a Tabela Geral do Imposto do Selo, na verba 17.1, estabelece as seguintes taxas (por remissão do art.º 22.º do CIS):

**Pela utilização de crédito, sob a forma de fundos, mercadorias e outros valores, em virtude da concessão de crédito a qualquer título exceto nos casos referidos na verba 17.2, incluindo a cessão de créditos, o factoring e as operações de tesouraria quando envolvam qualquer tipo de financiamento ao cessionário, aderente ou devedor, considerando-se, sempre, como nova concessão de crédito a prorrogação do prazo do contrato - sobre o respetivo valor, em função do prazo:*

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

17.1.2 - Crédito de prazo igual ou superior a um ano - 0,50%;

17.1.3 - Crédito de prazo igual ou superior a cinco anos - 0,60% (sublinhados nossos).

Conforme disposto no art.º 44.º n.º 1 do CIS, o imposto do selo deverá ser pago até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que a obrigação tributária se tenha constituído.

Chegados aqui, convém aqui referir que as isenções previstas nas alíneas g) e h) do n.º 1 do art.º 7 do CIS não se aplicam no caso concreto, por aplicação do disposto no n.º 2 do referido artigo, senão vejamos:

As alíneas g) e h) do n.º 1 e o n.º 2 do art.º 7 do CIS têm a seguinte redação:

*1 - São também isentos do imposto:

g) As operações financeiras, incluindo os respetivos juros, por prazo não superior a um ano, desde que exclusivamente destinadas à cobertura de carência de tesouraria e efetuadas por sociedades de capital de risco (SCR) a favor de sociedades em que detenham participações, bem como as efetuadas por outras sociedades a favor de sociedades por elas dominadas ou a sociedades em que detenham uma

- Porém, não podemos ignorar que o pedido de pronúncia arbitral é muito ao identificar as razões de factos e de direito subjacentes à decisão de liquidar adicionalmente IS relativamente às operações de tesouraria.

- A Requerente apreendeu o iter cognoscitivo e valorativo que levou a que a AT a liquidar IS e não de outra, conhecendo, assim, as razões factuais e jurídicas que estão na sua origem.

- Os argumentos expostos já em sede de alegações escritas, ainda que relevantes quanto à questão levantada pela Requerida do ónus da prova e sua repartição, não são, todavia, suficientes, para concluir que o RIT não contem toda a informação necessária à compreensão da motivação e da aplicação das normas de incidência às operações concretas usadas nos presentes autos.

Uma coisa é não entender de todo a fundamentação, quer porque é vaga para um “*bonus pater familiae*”, imprecisa ou mesmo obscura, outra é discordar total ou parcialmente da fundamentação.

No caso sub judice, de acordo com os elementos constante do processo, considera-se que as liquidações não padecem de vício de falta de fundamentação, quer de facto quer de direito.

Significa que ainda que se considere que a AT pudesse ter sido mais diligente na fase inspectiva e que podia ter desenvolvido de uma forma mais precisa a subsunção dos factos às disposições legais, o certo é que a Requerente mostrou através do PPA e alegações ter entendido as razões da AT, de modo a poder posicionar-se.

Consequentemente, julga-se improcedente o arguido de falta de fundamentação das liquidações impugnadas.

21. - A violação da Liberdade de Circulação de Capitais estabelecida no artigo 66.º, n.º 1 do Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”):

1) A posição da Requerente:

A terceira questão que cumpre a este Tribunal apreciar respeita a alegada violação da Liberdade de Circulação de Capitais.

A Requerente considera que (...) *resulta da teor do RIT que o único fundamento das liquidações de IS em crise foi a circunstância de as isenções previstas nas alíneas g) e h) do n.º 1 do artigo 7.º do Código de IS não se aplicarem no caso concreto, por aplicação do disposto no n.º 2 do referido artigo.*

De acordo com a interpretação veiculada no RIT, o n.º 2 do artigo 7.º do Código de IS só pode ter aplicação numa situação em que o devedor (i.e., a entidade financiada) tenha sede ou direção efetiva no território português.

Pelo contrário, numa situação em que o devedor esteja sediado no território de outro Estado-membro da União Europeia, a isenção referida não tem aplicação.

Assim, a mesma operação de concessão de crédito (i) numa situação puramente interna está isenta de IS e (ii) numa situação transfronteiriça em que o devedor tem sede ou direção efetiva em outro Estado-membro da União Europeia está sujeita e não isenta de IS. (Vd secção 2.2 do PPA).”

Tal interpretação é, segundo a Requerente, violadora da liberdade de circulação de capitais, estabelecida no artigo 66.º, n.º 1 do Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia (“TFUE”).

A Requerente vem, no PPA e nas suas alegações, e inclusive através do requerimento submetido a 23-02-2021 na plataforma de gestão processual do CAAD, de forma desenvolvida e suportada em vasto conjunto de referências jurisprudenciais dos Tribunais portugueses e do TFUE apresentar uma argumentação completa sobre a sua posição sobre a questão central que é a de saber *se o afastamento da aplicação da isenção prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS que se prevê no n.º 2 do mesmo artigo, nas situações em que o devedor não tem sede ou direção efectiva em Portugal, mas a tem num Estado Membro da União Europeia, constitui uma restrição injustificada à liberdade de movimentos de capitais garantida pelo artigo 63.º do TFUE, pelo que esta restrição não pode ser aplicada, por forma do preceituado no n.º 4 do artigo 8.º da CRP.»*

2) A posição da Requerida:

A Requerida na sua RESPOSTA, a propósito da “anulabilidade das liquidações”, lembra que *“em momento algum se afirma no RIT que todos os requisitos da isenção estão preenchidos, como decorre mormente do citado supra, importa pois notar que se as operações sob análise tivessem como intervenientes apenas entidades residentes em território nacional, em idêntica situação, também não beneficiariam da isenção do imposto do selo, por incumprimento das condições enunciadas alíneas g) e h) do n.º 1 do art.º 7.º do Código do Imposto do Selo.*

Prossegue referindo que *“a este propósito, importa atentar no acórdão do STA mencionado pela Requerente (cf. ponto 61 do ppa), de 28.11.2018, do qual a mesma não retira as devidas conclusões.”*

Com efeito, neste acórdão afirma-se o seguinte:

«Nesta medida, não se vislumbra que sejam ofendidas as normas do artigo 63º do TFUE e 40º do Acordo EEE, que consagram a livre circulação de capitais, uma vez que estas normas relativas ao IS são aplicadas indistintamente a todas as operações económicas legalmente previstas, sem discriminação em função da nacionalidade ou do território, quando duas empresas operem nas mesmas condições e sujeitas aos mesmos acordos que a impugnante e a A’....., em sentido coincidente, onde se decidiu que o direito da União era ofendido por haver um tratamento diferente em razão do território, pode ver-se o acórdão do TJUE proferido no processo n.º C-439/97.»

22. A incompatibilidade do artigo 7º do CIS com o Direito Europeu e a desnecessidade de pedido de reenvio prejudicial dos presentes autos ao TJUE

Como bem refere a Requerente, (...) *de acordo com o artigo 267.º, §3 do TFUE, sempre que uma questão relativa à interpretação de norma do Tratado seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional (como é o caso dos tribunais arbitrais a*

funcionar junto do CAAD¹) cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial (ordinário) previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal.

Ora, este dever deixa de existir se se considerar que a questão jurídica controvertida tem uma solução que pode claramente ser deduzida da jurisprudência do TJUE.

Assim, num caso em que o Tribunal decida não aplicar a norma reputada como contrária ao Direito da União Europeia, deixa conseqüentemente de haver uma obrigação de reenvio com fundamento na existência de acto clarificado.

Vejamos,

23. A questão colocada sobre se deve aplicada a isenção prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS, por, em suma, o afastamento da sua aplicação nas situações em que o devedor tem sede ou direcção efectiva num Estado Membro da União Europeia não poder ser aplicado, por ser incompatível com os artigos 63.º e 65.º do Tratado, encontra-se a resposta na jurisprudência do TJUE.

Com efeito, constata-se que aquele Tribunal já se pronunciou sobre uma situação materialmente idêntica à dos autos no Acórdão *Sandoz* (C-439/97), conforme bem sublinha a Requerente (vd. Secção 2.2.5 do PPA)

(...) «28 Com a sua primeira questão, o tribunal nacional pergunta, em substância, se os artigos 73.-B, n.º 1, e 73.-D, n.º 3, do Tratado, bem como os artigos 1.-, n.º 1, e 4.- da directiva, devem ser interpretados no sentido de que são contrários a uma disposição nacional como o § 33 TP 8, n.º 4, primeiro parágrafo, da GebG. 29 A este respeito, deve lembrar-se que a referida disposição prevê, em substância, que, quando o mútuo for celebrado fora do território nacional por uma pessoa singular ou colectiva residente ou estabelecida na Áustria, sem elaboração de documento, mas se encontre inscrito nos livros e documentos contabilísticos do mutuário, lhe é aplicável o imposto previsto no n.º 1 da referida disposição.

¹ Cf., Acórdão de 12 de junho de 2014, *Ascendi* (C-377/13).

30 Estando em causa um mútuo celebrado na Áustria, sem elaboração de documento escrito, a legislação austríaca prevê que o mútuo deve ser obrigatoriamente inscrito nos livros de contabilidade. Em contrapartida, como resulta do processo e das observações do Governo austríaco na audiência, tal empréstimo não está sujeito ao pagamento do imposto previsto no § 33 TP 8, n. 1, da GebG.

31 Consequentemente, aquela disposição contém uma discriminação em razão do lugar da celebração do mútuo. Ora, tal discriminação é de molde a dissuadir os residentes de celebrarem contratos de mútuo com pessoas estabelecidas noutros Estados-Membros e constitui, por isso, uma restrição aos movimentos de capitais no sentido do artigo 73. -B, n. 1, do Tratado.

[...]

36 Do referido se conclui que uma disposição como o § 33 TP 8, n. 4, primeiro parágrafo, da GebG não se pode justificar como uma medida prevista no artigo 73. -D, n. 1, alínea b), do Tratado» (...)"

24. Acompanhando os argumentos apresentados pela Requerente, nomeadamente baseada na jurisprudência do TFUE, podemos concluir que:

- a. as normas internas relativas ao IS podem constituir uma ingerência na liberdade e circulação capitais na medida em que dissuadam os residentes de celebrar contratos de mútuo com pessoas estabelecidas noutros Estados-membros;
- b. o mutuante está abrangido pela liberdade de circulação de capitais;
- c. no contexto da aplicação de IS sobre operação financeira, situação puramente interna e situação transfronteiriça são equiparáveis;
- d. pelo que, o seu tratamento diferenciado implica uma discriminação (injustificada).

Não é, por isso, surpreendente que os nossos Tribunais superiores repliquem as conclusões do supra citado Acórdão Sandoz (C-439/97) (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), de 28 de novembro de 2018, Processo n.º 0436/16.

O STA considera ter plena aplicação ao IS português a decisão do TJUE no caso Sandoz (C-439/97), em situações onde se verifique um tratamento diferente em razão do território em que o investimento tem lugar, como ocorre no caso em análise.

Trata-se, pois, de um posicionamento constante por parte do STA.

Veja-se nesse sentido, e conforme destacado pela Requerente, por exemplo, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 16 de janeiro de 2018, Processo n.º 439/06; 22 de março de 2011, Processo n.º 1031/10; 30 de abril de 2013, Processo n.º 1374/12; 18 de novembro de 2015, Processo n.º 0699/15 ou 30 de fevereiro de 2016, Processo n.º 1172/14).²

25. A luz do acima exposto, em função da jurisprudência vinculativa do TJUE e da jurisprudência dos tribunais nacionais, não pode este Tribunal deixar de considerar que a questão se encontra devidamente clarificada, no sentido de se dever desaplicar, por ser incompatível Direito da União Europeia, a norma interna no artigo 7.º, n.º 2 do Código de Imposto do Selo, no segmento em que recusa o acesso a isenção de imposto economicamente suportado pela entidade beneficiária (artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do Código de Imposto do Selo), por esta não estar situada em território português.

26. De referir que mais recentemente a decisão arbitral proferida no Processo n.º 277/2020-T de 6-10-2020, cujo fundamentação se perfilha na integra, segue o mesmo entendimento:

“A Requerente defende que deve ser aplicada a isenção prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS, por, em suma, o afastamento da sua aplicação na situações em que o devedor tem sede ou direcção efectiva num Estado Membro da União Europeia não poder ser

² Veja-se, também, nomeadamente, a jurisprudência dos tribunais arbitrais a funcionar junto do CAAD, nos processos n.ºs 45/2012-T; 127/2012-T; 748/2015-T; 89/2017-T; 644/2017-T; 520/2017-T e 617/2017-T.

aplicado, por ser incompatível com os artigos 63.º e 65.º do Tribunal de Justiça da União Europeia (TFUE) e ser discriminatório. [...]

Os empréstimos de curto prazo são movimentos de capitais, como resulta da Directiva n.º 88/361/CEE, do Conselho de 24-06-1988, o que não é objecto de controvérsia. O TJUE, no acórdão 14-10-1999, proferido no processo n.º C-439/97, Sandoz GmbH, o seguinte (com actualização dos números dos artigos), em suma:

– a proibição do artigo 63.º, n.º 1, do TFUE (anteriores artigo 73.º-B, n.º 1, e 56.º do Tratado CE) abrange quaisquer restrições aos movimentos de capitais entre os Estados-Membros e entre os Estados-Membros e países terceiros (n.º 18);

– uma legislação que priva os residentes num Estado-Membro da possibilidade de beneficiarem de uma eventual não tributação dos mútuos contraídos fora do território nacional, é um medida de molde a dissuadi-los de contraírem mútuos com pessoas estabelecidas noutros Estados-Membros (n.º 19 daquele acórdão, citando o acórdão de 14 de Novembro de 1995, Svensson e Gustavsson, C-484/93, Colect., p. I-3955, n.º 10). p. 2/2 [0076-0003/MDA/PRP/RPA] – tal legislação constitui por isso uma restrição aos movimentos de capitais no sentido do artigo 63.º, n.º 1 do TFUE (anteriores artigos 73.º-B, e 56.º) (n.º 20).

É precisamente uma situação deste tipo que gera o afastamento da isenção prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS.

Na verdade, à face deste regime, os residentes num Estado-Membro (França, neste caso) são privados da possibilidade de beneficiarem de uma eventual não tributação dos mútuos contraídos fora do seu território nacional. O facto de o sujeito passivo do imposto ser o credor (a Requerente) e não o devedor (B...) não afasta esta conclusão.

Na verdade, embora não se esteja perante uma situação de substituição tributária em sentido próprio (que se efectua através de retenção na fonte do imposto liquidado pelo substituto, nos termos do artigo 20.º da LGT), está-se perante situação em que se admite (e legalmente se pretende) a repercussão económica do imposto em relação ao titular do interesse económico, que é o utilizador do crédito, que deve suportar o encargo do imposto, nos termos dos n.ºs 1 e 3 alínea f) do artigo 3.º do CIS. Aliás, no caso de não pagamento do imposto pelo sujeito passivo (credor), o imposto até poderá ser exigido directamente ao titular do interesse económico [...].

[...]

Pelo exposto, conclui-se que o afastamento da aplicação da isenção prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS que se prevê no n.º 2 do mesmo artigo, nas situações em que o devedor não tem sede ou direcção efectiva em Portugal, mas a tem num Estado Membro da União Europeia, constitui uma restrição injustificada à liberdade de movimentos de capitais garantida pelo artigo 63.º do TFUE, pelo que esta restrição não pode ser aplicada, por forma do preceituado no n.º 4 do artigo 8º da CRP.

V. CONCLUSÃO

27. O artigo 8.º, n.º 4, da CRP estabelece a primazia das disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático.

A obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia sempre que uma questão relativa à interpretação de norma do Tratado seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional (como é o caso dos tribunais arbitrais a funcionar junto do CAAD³) cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial (ordinário) previsto no direito interno, deixa de existir quando as normas são claras e exista um precedente na jurisprudência europeia.

Pode entender-se com segurança que a jurisprudência do TJUE fornece uma solução jurídica.

28. É de concluir que as liquidações são ilegais pois padecem de vício de violação de lei, na medida em que a norma prevista no artigo 7º, nº2 do CIS ao restringe a aplicação da isenção de IS, a operações de financiamento transfronteiriças, que estariam isentas em situações puramente internas, viola a liberdade de circulação de capitais (artigo 63.º, n.º 1 do TFUE).

³ Cf., Acórdão de 12 de junho de 2014, *Ascendi* (C-377/13).

29. Pelo exposto, justifica-se a declaração de ilegalidade e, conseqüentemente a anulação das liquidações de IS.

V. DOS JUROS COMPENSATÓRIOS

Atenta a ilegalidade das liquidações de IS, deverão as correspondentes liquidações de juros compensatórios ser anuladas.

Determina a jurisprudência consistente dos tribunais superiores que os juros compensatórios só serão devidos se existir facto culposos do contribuinte, o que não é o caso.

Não tendo sido apurada culpa da Requerente que permitisse a liquidação dos juros compensatórios em crise, devem os mesmos ser anulados.

V. DA INDEMNIZAÇÃO PELA GARANTIA PRESTADA

Por último, resta abordar a questão de saber se o Requerente tem direito a receber uma indemnização pelos prejuízos decorrentes de prestação de garantia indevida.

A indemnização pelo pagamento de garantia indevida encontra-se prevista no artigo 53º nº 1 da LGT⁴.

A Requerente apresentou garantia bancária, no valor fixado na citação de processo de execução fiscal, para efeitos da respetiva suspensão.

Considerando que o artigo 171º do CPPT estabelece que a *«indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda»*, condena-se a Requerida pagamento de

⁴ Artigo 53º LGT:

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

2. do mesmo artigo que “o prazo referido no número anterior não se aplica quando se verificar, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo”.

uma indemnização à Requerente por todos os custos e encargos decorrentes da suspensão do processo de execução fiscal instaurado.

VI. DECISÃO

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto ao pedido de anulação das liquidações de Imposto do Selo (“IS”) n.º 2019... e de juros compensatórios n.ºs 2019...; 2019...; 2019...; 2019...; 2019...; 2019...; 2019...; 2019..., no valor total de € 48 962,60, com as devidas consequências legais, designadamente, a extinção do processo executivo no prazo legalmente estipulado.
- b) Condenar a AT a indemnizar a Requerente pelos custos suportados com a prestação de garantia, despesa de constituição e juros, contabilizados, desde o momento da constituição até à extinção da garantia, de acordo com a informação apresentada no requerimento de 22-06-2020.

VI. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€ 48 962,60**.

VII. CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€2.142,00** nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 28 de Fevereiro de 2021

O Árbitro

(Maria da Graça Martins)