

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 171/2020-T

Tema: Imposto do Selo – Incidência – Princípio da Territorialidade.

SUMÁRIO:

1. O elemento de conexão relevante para aferir a incidência territorial do IS é o local da concessão do crédito; é este que determina o dever de liquidar do concedente.
2. O afastamento da aplicação da isenção prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 7º 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 art.º 63º do TFUE, pelo que esta restrição não pode ser aplicada, por forma do preceituado no n.º 4 do artigo 8º da CRP.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

- a) Em 13 de Março de 2020, a Requerente, A..., SA, NIPC..., com sede em ..., na ..., n.º..., ...-..., ..., veio deduzir pedido de pronúncia arbitral (PPA), ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), pedindo a anulação do acto de liquidação de imposto do selo com o n.º 2019... e de juros compensatórios com o n.º 2019... .

- b) Conclui pedindo, além da anulação das referidas liquidações que a Requerida seja condenada no pagamento de juros indemnizatórios.
- c) É demandada a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, adiante designada por AT ou Requerida;
- d) O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 16-03-2020.
- e) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi a signatária designada como árbitro e as partes notificadas dessa decisão em 06-07-2020, não tendo manifestado vontade de recusar a designação, nos termos do art.º 11º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos art.ºs 6º e 7º do Código Deontológico.
- f) O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído, desde 05-08-2020, para apreciar e decidir o objecto deste dissídio (artigos 2º, n.º 1, alínea a) e 30º, n.º 1, do RJAT).
- g) A fundamentar o pedido, a Requerente alega, em síntese, o seguinte:
- i. O seu objecto social consistia na gestão de participações sociais noutras sociedades como forma indirecta do exercício de actividades económicas.
 - ii. Concedeu dois empréstimos a sociedades não residentes em território nacional, com as quais mantinha relações especiais de participação.
 - iii. No ano de 2015 à sociedade B... SARL, com sede na Roménia.
 - iv. No ano de 2016 à sociedade C... LTDA, com sede no Brasil.
 - v. A questão sobre que deve incidir a decisão dos autos é relativa ao campo da incidência do Imposto do Selo sobre operações financeiras realizadas entre uma entidade residente em território nacional (a Requerente) e duas entidades residentes fora de Portugal, em rigor, sobre a problemática da aplicação do princípio da territorialidade, acolhido no n.º 1 do art.º 4º do CIS, no âmbito de uma operação de financiamento realizada entre entidades com afinidades societárias, uma, a mutuante, residente em Portugal, a outra, mutuária, residente fora do território nacional.
 - vi. Com a entrada em vigor da Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, passou a ser entendido que o facto gerador do imposto tem que coincidir com um evento revelador de capacidade contributiva do sujeito passivo o que, em situações desta natureza,

apenas ocorre quando se verifica a utilização efectiva do crédito, o que se encontra bem patente na letra da lei, designadamente, na verba 17.1. da Tabela Geral, donde resulta que, no caso das operações financeiras, o imposto é devido “pela utilização do crédito”.

vii. Da conjugação da verba 17.1 da Tabela Geral com a regra da territorialidade constante do n.º 1 do artigo 4º do CIS resulta, inequivocamente, que há incidência de imposto sempre que uma utilização de crédito ocorre em território nacional.

viii. O legislador do CIS cuidou de criar uma extensão da incidência territorial do imposto “às operações de crédito realizadas e [à]s garantias prestadas ... por quaisquer ... entidades, independentemente da sua natureza, sediadas no estrangeiro, ou ... por quaisquer ... entidades, sediadas em território nacional, a quaisquer entidades, independentemente da sua natureza, domiciliadas neste território”.

ix. No entanto, esta extensão é unicamente aplicável a casos de operações de crédito em que o mutuário - e não o mutuante - é uma entidade domiciliada em território nacional, independentemente do local da utilização dos fundos; não se aplicando, por isso, à situação dos autos.

x. Apenas estão abrangidas pelo campo de incidência do IS as operações de crédito cuja utilização dos fundos ocorra em território nacional ou, em qualquer caso, sempre que o mutuário aqui esteja domiciliado; a contrario, não estão abrangidas pelo campo de incidência do IS as operações de crédito cuja utilização de fundos ocorra fora do território nacional e em que o mutuário não seja aqui residente.

xi. Por outro lado, a alínea g) do n.º 1 do artigo 7º do CIS contempla uma isenção do IS relativamente às operações financeiras efectuadas por SGPS a favor de sociedades por elas dominadas ou controladas, ou por estas em benefício daquelas.

xii. Acresce que a alínea h) do n.º 1 do art.º 7º do CIS isenta de IS as operações realizadas por sociedades detentoras de capital social em benefício de entidades nas quais detenham directamente uma participação no capital não inferior a 10%, por um período de ano consecutivo; acrescentando o n.º 2 do mesmo artigo que o disposto no n.º 1 não é aplicável quando qualquer dos intervenientes não tenha sede ou direcção efectiva noutro Estado membro da União Europeia ou num Estado em relação ao qual

vigore uma convenção para evitar a dupla tributação sobre o rendimento e o capital acordada com Portugal, caso em que subsiste o direito à isenção.

xiii. O legislador não precisou de estender a referência ao devedor (mutuário) residente de um Estado da União Europeia uma vez que tinha já por certo que, nestas situações, a utilização do crédito no domicílio do mutuário estaria sempre fora do campo de incidência do imposto.

xiv. Se assim não se entendesse - numa tese em que fosse possível incluir no campo de incidência do IS as operações financeiras utilizadas fora do território nacional por um mutuário não residente em Portugal - o n.º 2 do art.º 7º constituiria uma restrição injustificada à liberdade de circulação de capitais e um tratamento discriminatório dos não residentes.

xv. A fundamentação da AT não é clara quanto às razões que subjazem a esta sua tese, mas a conclusão que dela se extrai é a de que a mesma terá derivado de uma leitura demasiadamente rígida do texto da circular n.º 15/2000, além de que uma orientação genérica (circular) não pode ser, nos termos da alínea b) do n.º 4 do art.º 68º da LGT, vinculativa para os sujeitos passivos que, em matéria tributária, apenas devem obediência à lei (art.ºs 103º, n.º 2 e 112º da CRP).

xvi. É ilegal a utilização, pela AT, de uma asserção conclusiva e ilegal, retirada de um excerto de uma orientação genérica apenas vinculativa da Administração.

xvii. A presunção de que os empréstimos efectuados por residentes em Portugal a entidades não residentes neste território, cabem no campo de incidência do CIS, contraria os princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva e da neutralidade (cfr. art.ºs 2º, 13º, 103º, n.º 1 da CRP e o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 63/96).

xviii. Conclui pela ilegalidade da liquidação em causa, requerendo a sua anulação e a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

h) A AT apresentou resposta, alegando, em síntese:

i. Não notando qualquer vício no relatório inspectivo da AT que fundamenta o acto, dá o seu teor por integralmente reproduzido.

- ii. É incontestável que foram utilizados os fundos emprestados pela Requerente, pelo que ficam convocadas as normas de incidência (n.º 1, art.º 1º do CIS e verba 17.1.2 da TGIS).
- iii. Os empréstimos em causa foram realizados em Portugal, ainda que os destinatários estejam sedeados no estrangeiro.
- iv. Assim, competia à Requerente (concedente do crédito e sujeito passivo do imposto) liquidar, cobrar e entregar nos cofres do Estado o IS que deveria repercutir às suas subsidiárias, cumprindo com a alínea b) do n.º 1 do art.º 2º, alínea f) do n.º 3 do art.º 3º, alínea g) do n.º 1 do art.º 5º, n.º 1 do art.º 9º, n.º 1 do art.º 22º, n.º 1 do art.º 23º, art.ºs 41º e 43º e n.º 1 do art.º 44º, todos do CIS.
- v. Ao contrário do defendido pela Requerente, não existe qualquer exclusão ou isenção de IS pelo simples facto de no negócio terem participado, também, sociedades sedeadas no estrangeiro (até porque a utilização efectiva do crédito pode ter sido em Portugal).
- vi. A Lei, *in casu*, não atribui um tratamento privilegiado (e discriminatório) a sociedades pelo simples facto de terem sede no estrangeiro (desprezando o facto da mutuária – sujeito passivo – ter sede em Portugal, do contrato ser celebrado em Portugal e do empréstimo poder ser usado em Portugal).
- vii. Também não pode ser acolhido o argumento da Requerente de que a AT sustentou a incidência a IS apenas com base numa instrução administrativa: as normas de incidência estão expressamente referidas (incluindo na própria circular 15/2000), pela que a Requerente conhece o itinerário legal que conduziu à liquidação contestada.
- viii. O acórdão do STA proferido no processo n.º 0436/16 é uma decisão bem fundamentada, é propensa a “fazer escola” e a ser repetida por quem aplica o Direito.
- ix. Conclui sustentando a legalidade da liquidação em causa.
- i) Por despacho de 25-09-2020, foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT.
- j) Nenhuma das partes apresentou alegações.

II – SANEAMENTO

- a) As partes são legítimas, gozam de personalidade jurídica e de capacidade judiciária e estão devidamente representadas (art.ºs 4º e 10º, n.º 2, do RJAT e art.º 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
- b) O processo arbitral não padece de nulidades, não havendo qualquer obstáculo à apreciação da causa.

III - MÉRITO

III-1- MATÉRIA DE FACTO

III-1-1-Factos considerados provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) A Requerente é uma sociedade cujo objecto social consistia na gestão de participações sociais noutras sociedades como forma indirecta do exercício de actividades económicas.
- b) Nos anos de 2015 e 2016, além da actividade de gestão de participações sociais prestou também serviços técnicos de administração e gestão às empresas participadas.
- c) Naqueles anos era titular, entre outras, de participações de 100% no capital sociais das sociedades B... SARL, com sede na Roménia, e C... LTDA, com sede no Brasil.
- d) No ano de 2015, a Requerente concedeu à sociedade B... SARL um empréstimo remunerado de 3.000,00 €, por esta utilizado em 16-01-2015.
- e) E no ano de 2016, a Requerente concedeu à sociedade C... LTDA um empréstimo remunerado de 2.035.599,92 €, por esta utilizado em 31-12-2016.

- f) A Requerente foi objecto de acção inspectiva, de âmbito geral, aos exercícios de 2015 e 2016, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º 2018..., da qual resultaram correcções em sede de imposto do selo.
- g) Do RIT consta que:
- *“... a concessão de empréstimos pela A... SGPS (sociedade residente) a sociedades não residentes em Portugal, por força do disposto nos art.º 1º e 4º 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 Direcção de Serviços dos Impostos do selo e das Transmissões do Património, quando relativamente aos «empréstimos efectuados em Portugal a não residentes» refere o seguinte (ponto II.A.4):*
«Os empréstimos efectuados 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 4º do Código».
 - *O encargo do imposto na concessão do crédito é, por força do disposto no art.º 3º, n.º 3, alínea f) do CIS, da responsabilidade do respectivo utilizador, isto é, no caso concreto, das sociedades não residentes beneficiárias dos empréstimos concedidos pela A..., SGPS.*
 - *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... SGPS que é assim sujeito passivo do imposto, de acordo com o estatuído no art.º 2º, n.º 1, alínea b), conjugado com os artigos 23 e 41º, todos do CIS”.*
- h) A Requerente foi notificada da liquidação de IS, relativa ao ano de 2016, com o n.º 2019.... e respectivos juros compensatórios, no valor global de 11.302,32€.
- i) A Requerente procedeu ao pagamento do imposto liquidado.

III-1-2-Factos considerados não provados

Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada e que seja relevante para a composição da lide processual.

III-1-3-Fundamentação da fixação da matéria de facto

Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

III-2- DO DIREITO

III-2-1-Questão principal

A questão a apreciar, no presente pedido arbitral consiste, em suma, e em primeira linha, em determinar o campo da incidência do Imposto do Selo sobre operações financeiras realizadas entre uma entidade residente em território nacional (como é o caso da Requerente) e entidades residentes fora de Portugal. Quer dizer, está em causa a problemática da aplicação do princípio da territorialidade, acolhido no n.º 1 do art.º 4º do CIS, no âmbito de uma operação de financiamento realizada entre entidades com afinidades societárias: a mutuante, residente em Portugal e as mutuárias, residentes fora do território nacional.

Por outro, há que apreciar se - como defende a Requerente - mesmo que se considere que o simples facto de o concedente do crédito ser entidade domiciliada em Portugal ser determinante para localizar o facto tributário em Portugal, ainda assim haveria que concluir que a operação de crédito estaria isenta de tributação, sob pena de ocorrer uma restrição injustificada à liberdade de circulação de capitais e um tratamento discriminatório dos não residentes.

Dispõe o n.º 1 do art.º 1º do CIS que *“o imposto do selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens”*.

E o artigo 4º do mesmo diploma que *“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 1º, ocorridos em território nacional”*.

Por último, dispõe o art.º 3º do mesmo código, no seu n.º 1, que **“o imposto constitui encargo dos titulares do interesse económico nas situações referidas no n.º 1”**. Considerando na alínea f) do seu n.º 3 que o titular do interesse económico é **“na concessão do crédito, o utilizador do crédito”**.

É incontroverso que, no caso em apreço, estamos perante a concessão de crédito por parte de uma entidade residente em território nacional - a Requerente - a entidades aqui não residentes.

Embora a propósito de uma questão específica de cash pooling, pronunciou-se o Supremo Tribunal Administrativo no Proc. 06/11.4BESNT-0436/16, de 28-11-2018, no sentido de que *“... não podem deixar de consubstanciar financiamentos concedidos através da realização de operações de tesouraria, verificando-se, assim, a concessão de crédito a que alude a referida verba 17.1.4 da TGIS. Com esta verba do IS pretende-se tributar as transferências de saldos entre a impugnante, enquanto empresa nacional, e a entidade centralizadora, sediada na Suécia, devendo tais transferências de saldos ser qualificadas como financiamentos concedidos também para efeitos do disposto no artigo 4º, n.º 1 do CIS. Portanto, no caso concreto, incumbiria à impugnante a liquidação do imposto de selo, na qualidade de concedente do crédito, que seguidamente o deveria debitar à A... não residente”*.

Continuando *“e tais transferências de saldos, tanto são tributadas quando ocorrem entre empresas nacionais, entre empresas de estados-membros ou até entre empresas de estados-membros e de países terceiros, aplicando-se sempre as normas constantes dos art.ºs 1º, n.º 1, 2º, b), 3º, n.º 1, f), 4º, n.º 1, 23º, n.º 1, 41º e 44º, todos do CIS”*.

Na linha deste aresto, o acórdão arbitral de 06-10-2020, proferido no Proc. 277/2020 sustenta que “... *deverá entender-se que, embora para efeitos do CIS o titular do interesse económico, sobre quem recai o encargo do Imposto do Selo, seja o utilizador do crédito - nos termos do artigo 3.º, n.º 3, alínea f), do CIS - o facto tributário é a concessão de crédito, o que decorre do próprio texto desta alínea f) ao referir que se considera titular do interesse económico na concessão do crédito, o utilizador do crédito» (e não «na utilização do crédito, o utilizador do crédito», com seria adequado se o facto tributário fosse a utilização). No mesmo sentido de o facto tributário ser a concessão do crédito aponta a globalidade do regime legal, ao considerar sujeito passivo quem concede o crédito [de harmonia com o disposto no artigo 2.º, alínea b), do mesmo Código], incumbi-lo da liquidação do imposto «devido por operações de crédito» (nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 23.º do mesmo Código) e impondo-lhe a obrigação de efectuar o seu pagamento (artigo 41.º do CIS)”.*

Acresce que o facto de apenas haver lugar a tributação quando o crédito concedido for utilizado, que resulta da verba 17.1 da TGIS, não obsta ao entendimento, que estará subjacente ao referido acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de que as operações financeiras que se pretendem tributar são as de concessão de crédito que apenas se consideram concretizadas no momento em que o crédito concedido é utilizado, na linha, aliás, do Acórdão do STA de 14-03-2018 - Proc. 0800/17.

Seguindo o entendimento destas decisões do STA, somos forçados a concluir que a conexão relevante para aferir a incidência territorial do Imposto do Selo é o local da concessão do crédito; é este que determina o dever de liquidar o imposto do concedente do financiamento”.

Igual entendimento foi acolhido pelo acórdão arbitral de 03-11-2020, proferido no processo n.º 279/2020-T, dizendo-se expressamente que “... *pretende-se tributar as transferências de saldos entre uma empresa nacional e a entidade centralizadora, ainda que sediada noutro Estado-Membro da União Europeia, devendo tais transferências de saldos ser qualificadas como financiamentos concedidos também para efeitos do disposto no artigo 4.º, n.º 1, do CIS. O facto*

tributário seria assim a concessão do crédito, pressuposto da posterior utilização, sendo o sujeito passivo o concedente do crédito, nos termos dos artigos 2.º, 23.º, n.ºs 1 e 2, e 41.º do CIS. O elemento de conexão relevante para aferir a incidência territorial do IS é o local da concessão do crédito, que determina o dever de liquidar do concedente. Incumbiria à Requerente a liquidação do IS, na qualidade de concedente do crédito, que seguidamente o deveria debitar à E..., não residente”.

Mas, mais do que isso, o STA, sustenta, no primeiro dos acórdãos citados, 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*”.

Daqui decorre que, contrariamente ao que sustenta a Requerente, a aplicação das normas do IS neste sentido, não envolve violação do princípio da igualdade, nem discriminação entre empresas situadas em território nacional e as localizadas em outros Estados membros da União Europeia, que possa considerar-se incompatível com o artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, *que proíbe as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-Membros e países terceiros.*

Quanto à questão da isenção de imposto, sustenta a Requerente que “*... o legislador optou por, na norma do n.º 2 do artigo 7º do Código do Imposto do Selo, afastar da sua previsão as situações em que o credor (mutuante) - e apenas este - é residente de um Estado da União Europeia*”.

Diz o invocado n.º 2 do art.º 7º:

- “O disposto nas alíneas g) e h) do n.º 1 não se aplica quando qualquer dos intervenientes não tenha sede ou direcção efectiva no território nacional, com excepção das situações em que o credor tenha sede ou direcção efectiva noutro Estado membro da União Europeia ou num Estado em relação ao qual vigore uma convenção para evitar a dupla tributação sobre o rendimento e o capital acordada com Portugal, caso em que subsiste o direito à isenção, salvo se o credor tiver previamente realizado os financiamentos previstos nas alíneas g) e h) do n.º 1 através de operações realizadas com instituições de crédito ou sociedades financeiras sediadas no estrangeiro ou com filiais ou sucursais no estrangeiro de instituições de crédito ou sociedades financeiras sediadas no território nacional”.

Em abstracto, a situação em apreço poderia enquadrar-se no disposto nas alíneas g) e h) daquele n.º 1 do art.º 7º, como defende a Requerente, a isso não obstante o facto de o n.º 2 do mesmo artigo restringir o âmbito de aplicação daquela isenção, estabelecendo a regra de que a mesma “não se aplica quando qualquer dos intervenientes não tenha sede ou direcção efectiva no território nacional”. E assim é, uma vez que a regra de afastamento da isenção tem uma excepção para as “situações em que o credor tenha sede ou direcção efectiva noutro Estado membro da União Europeia ou num Estado em relação ao qual vigore uma convenção para evitar a dupla tributação sobre o rendimento e o capital acordada com Portugal, caso em que subsiste o direito à isenção”, e não “tiver previamente realizado os financiamentos ... através de operações realizadas com instituições de crédito ou sociedades financeiras sediadas no estrangeiro ou com filiais ou sucursais no estrangeiro de instituições de crédito ou sociedades financeiras sediadas no território nacional”.

Ora, é manifesto que, no caso, o aludido n.º 2 não se aplica uma vez que a isenção só subsiste quando o credor tenha sede ou direcção efectiva noutro Estado membro da União Europeia ou num Estado em relação ao qual vigore uma convenção para evitar a dupla tributação sobre o rendimento e o capital acordada com Portugal. O que não ocorre na situação em apreço uma vez que o credor - no caso, a Requerente - tem sede em território nacional e não no estrangeiro.

Invoca a Requerente que tal entendimento do n.º 2 do art.º 7º traduz uma violação da liberdade de circulação de capitais e um tratamento discriminatório dos não residentes.

Em sentido contrário, se manifestou o acórdão arbitral 279/2020-T, acima citado, concluindo que *“não entende, contudo, o presente tribunal que se deva considerar que o n.º 2 do artigo 7º do CIS – ao limitar a subsistência das isenções previstas nas alíneas h) e g) do n.º 1 desse artigo aos casos em que o credor (e não o devedor) tenha sede ou direcção efectiva noutro Estado-Membro da União Europeia ou num Estado em relação ao qual vigore uma convenção para evitar a dupla tributação sobre o rendimento e o capital acordada com Portugal – se traduz numa violação da liberdade de circulação de capitais. Com efeito, a jurisprudência do TJUE reconhece o direito de os Estados-Membros tributarem, nomeadamente através de imposto de selo, as operações de concessão de crédito, incluindo as ocorridas noutro Estado-Membro, desde que não o façam de uma forma arbitrária e discriminatória”*.

Na linha do sustentado pela Requerente, no acórdão arbitral proferido no processo 277/2020-T, também já citado, defende-se que a liberdade de circulação de capitais, enquanto liberdade fundamental do mercado interno, deve ser objecto de interpretação restritiva, não pode ser interpretada no sentido de que qualquer legislação fiscal que comporte uma distinção entre os contribuintes em função do lugar onde residam ou do Estado-Membro onde invistam os seus capitais será automaticamente compatível com o TFUE. Para que uma restrição possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é necessário que a diferença de tratamento que daí resulta respeite a situações não comparáveis objectivamente ou se justifique por uma razão imperativa de interesse geral.

É também esse o nosso entendimento.

Como se refere nessa decisão arbitral, os empréstimos de curto prazo são movimentos de capitais, como resulta da Directiva n.º 88/361/CEE do Conselho, de 24-06-1988.

E resulta do acórdão do TJUE de 14-10-1999, proferido no processo n.º C-439/97, Sandoz GmbH, invocado naquela decisão arbitral, o seguinte (com actualização dos números dos artigos):

– a proibição do art.º 63º, n.º 1, do TFUE (anteriores art.º 73º-B, n.º 1, e 56º 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 uma 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).

- tal legislação constitui por isso uma restrição aos movimentos de capitais no sentido do art.º 63º, n.º 1 do TFUE (anteriores artigos 73º-B, e 56º) (n.º 20).

Concluindo-se naquela decisão arbitral 277/2020-T:

- *“É precisamente uma situação deste tipo que gera o afastamento da isenção prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 7º 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 20º 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 3º do CIS.

Assim, o afastamento da isenção nas situações em que devedor tenha sede ou direcção efectiva num Estado Membro constitui uma restrição aos movimentos de capitais no sentido do artigo 63º, n.º 1, do TFUE, que só pode ser admitida nas situações previstas no artigo 65º do mesmo diploma.

Na alínea a) do n.º 1 do artigo 65º do TFUE, permites aos Estados-Membros «aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido».

Na interpretação deste artigo 65º o TJUE entendeu o seguinte, no acórdão de 22-11-2018, proferido no processo n.º C-575/17 - Sofina SA:

45. Esta disposição, na medida em que constitui uma derrogação ao princípio fundamental da livre circulação de capitais, deve ser objecto de interpretação estrita. Por conseguinte, não pode ser interpretada no sentido de que qualquer legislação fiscal que comporte uma distinção entre os contribuintes em função do lugar onde residam ou do Estado-Membro onde invistam os seus capitais será automaticamente compatível com o Tratado. Com efeito, a derrogação prevista no artigo 65º, n.º 1, alínea a), TFUE é ela própria limitada pelo disposto no n.º 3 desse mesmo artigo, que prevê que as disposições nacionais a que se refere o n.º 1 «não devem constituir um meio de discriminação arbitrária, nem uma restrição dissimulada à livre circulação de capitais e pagamentos, tal como definida no artigo 63º

[TFUE]» (Acórdão de 17 de Setembro de 2015, Miljoen e o., C-10/14, C-14/14 e C-17/14, EU:C:2015:608, n.º 63)».

46. Assim, há que distinguir as diferenças de tratamento autorizadas pelo artigo 65º, n.º 1, alínea a), TFUE das discriminações proibidas pelo artigo 65º, n.º 3, TFUE. Ora, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, para que uma legislação fiscal nacional possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é necessário que a diferença de tratamento que daí resulta respeite a situações não comparáveis objectivamente ou se justifique por uma razão imperativa de interesse geral (Acórdão de 17 de Setembro de 2015, Miljoen e o., C- 10/14, C-14/14 e C-17/14, EU:C:2015:608, n.º 64).

No caso em apreço, está-se perante um imposto de obrigação única, devido relativamente a cada acto de concessão de crédito, e os intervenientes num contrato de cash pooling encontram-se em situações idênticas, independentemente do local da sua residência ou do local onde o capital é investido, havendo mesmo possibilidade de frequentes inversões das posições de credor e devedor no âmbito do mesmo contrato, em função das disponibilidades e necessidades de tesouraria de cada um dos intervenientes.

Assim, tem de se concluir pela comparabilidade das situações entre residentes e não residentes, para efeitos da isenção em causa, em contratos do tipo do dos autos.

Neste contexto, a atribuição de uma vantagem fiscal aos devedores residentes em Portugal que é recusada aos devedores não residentes constitui, como defende a Requerente, uma diferença de tratamento entre estas duas categorias de contribuintes, que é de qualificar como discriminação, na acepção do Tratado, por não existir qualquer diferença objectiva de situação susceptível de justificar tratamento diferenciado.

Assim, a alínea a) do n.º 1 e o n.º 3 do artigo 65º do TFUE não permitem o regime consubstanciado nas referidas normas do CIS, pois a diferença de tratamento não é justificada por uma diferença de situação objectiva.

A alínea b) do n.º 1 deste artigo 65º do TFUE admite que os Estrados Membros tomem «todas as medidas indispensáveis para impedir infracções às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal e de supervisão prudencial das instituições financeiras, preverem processos de declaração dos movimentos de capitais para efeitos de informação administrativa ou estatística, ou tomarem medidas justificadas por razões de ordem pública ou de segurança pública».

Como se vê pelo n.º 46 do citado acórdão proferido no processo n.º C-575/17, o TJUE entende que, relativamente a situações comparáveis, a diferença de tratamento só pode ser justificada «por uma razão imperativa de interesse geral».

No caso em apreço, afigura-se ser manifesto que não existe qualquer razão de interesse geral que possa justificar a referida discriminação, o que nem sequer é aventado pela Administração Tributária.

Na verdade, está-se perante uma situação que não há dificuldades de eficaz controlo fiscal, pois há possibilidade de a Administração Tributária fazer uso das trocas de informações previstas na generalidade das Convenções para evitar Dupla Tributação.

Por outro lado, não se vislumbra qualquer outra razão de interesse público que possa justificar o tratamento discriminatório referido, designadamente uma hipotética intenção legislativa de evitar fraudes e abusos no âmbito das operações de tesouraria de curto prazo entre empresas do mesmo grupo, pois a intenção geral que está ínsita na atribuição dos benefícios fiscais previstos nas alíneas g) a i) do n.º 1 do artigo 7º do CIS, não pode ser a de «impedir comportamentos que consistam em criar expedientes puramente artificiais, desprovidos de realidade económica, cujo objectivo é beneficiar indevidamente de uma vantagem fiscal», que

podem justificar restrições à livre circulação de capitais (Acórdãos do TJUE de 05-07-2012, SIAT, processo C-318/16, EU:C:2017:415, n.º 40; de 07-09-2017, Eqiom e Enka, processo C-6/16, EU:C:2017:641, n.º 30; e de 20-09-2018, EV, processo C-685/16, n.º 95), mas, será, pelo contrário, de admitir ou mesmo incentivar esses comportamentos, concedendo benefícios fiscais.

Pelo exposto, conclui-se que o afastamento da aplicação da isenção prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 7º 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 63º do TFUE, pelo que esta restrição não pode ser aplicada, por forma do preceituado no n.º 4 do artigo 8º da CRP”.

Quando as normas de direito ordinário interno não são compatíveis com o direito comunitário, o Tribunal não as pode aplicar suspendendo a sua força vinculativa no caso concreto. «O juiz nacional, encarregado de aplicar, no âmbito da sua competência, as disposições do direito comunitário, tem a obrigação de assegurar o pleno efeito dessas normas, deixando se necessário inaplicadas, por sua própria autoridade, qualquer disposição contrária da legislação nacional, ainda que posterior, sem que tenha de pedir ou aguardar a eliminação prévia desta por via legislativa ou por qualquer outro processo constitucional» (Acórdão de 09.03.1978 do TJUE, no processo C-106/77 - Acórdão Simmenthal). Daqui se retira que o primado do direito da União Europeia é absoluto e impõe-se à própria Constituição.

Assim, sufragando-se integralmente o decidido na decisão arbitral transcrita, concluímos que a liquidação impugnada é ilegal, por vício de violação da lei, por erro sobre os pressupostos de direito, na medida em que se sustenta numa norma que é ilegal, por ser incompatível com o Direito da união Europeia.

III-2-1-Juros indemnizatórios

Além da restituição do imposto indevidamente pago, pretende a Requerente que seja declarado o direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

Tal direito vem consagrado no art.º 43º da LGT o qual tem como pressuposto que se apure, em reclamação graciosa ou impugnação judicial - ou em arbitragem tributária – que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida em montante superior ao legalmente devido.

Importa assim, determinar se se verifica, *in casu*, erro imputável aos serviços. Não podendo imputar-se aos serviços qualquer erro de facto, importa averiguar se lhes poderá ser imputado erro de direito. A este propósito já decidiu o STA, ao estabelecer no acórdão proferido em 19-11-2014, no processo 0886/14 que *«(...) tem desde há muito entendido este Supremo Tribunal de forma pacífica que “existindo um erro de direito numa liquidação efectuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, pois tanto o n.º 2 do artigo 266º da Constituição como o artigo 55º da Lei Geral Tributária estabelecem a obrigação genérica de a administração tributária actuar em plena conformidade com a lei, razão por que qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável à própria Administração, sendo que esta imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer um dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectado pelo erro, conforme se deixou explicado, entre outros, no acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo em 12.12.2001, no recurso n.º 026233, pois “havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro” já que “a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266º, n.º 1 da CRP e 55º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de*

qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços”. - cfr., por todos, o Acórdão deste STA de 14 de Março de 2012, rec. n.º 1007/11, e numerosa jurisprudência aí citada.»

O mesmo resulta do acórdão do TCAS n.º 1058/10.0BELRS, de 31.01.2019, onde se decidiu, mais recentemente no sentido de que «(...) o erro imputável aos serviços concretiza qualquer ilegalidade, não imputável ao contribuinte, mas à Administração, compreendendo o erro material ou o erro de facto, como também o erro de direito, no âmbito do qual se enquadra a violação das normas de direito da UE.»

É verdade que foram praticados actos que agora se decide serem ilegais. E, na esteira do decidido no acórdão do STA, de 19-11-2014, proferido no processo 0886/14, entendemos que existindo um erro de direito numa liquidação efectuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços.

Pelo que assiste à Requerente o direito ao pretendido pagamento de juros indemnizatórios relativamente ao imposto pago indevidamente.

IV- DECISÃO

Termos em que se decide:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral formulado, determinando-se a anulação da liquidação de Imposto do Selo n.º. 2019..., e respectivos juros compensatórios, com as demais consequências legais.
- b) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

c) Condenar a Requerida nas custas do processo.

V-VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 11.302,32 €, nos termos do artigo 97º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária e do n.º 2 do artigo 3º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI-CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 918,00 €, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12º, n.º 2, e 22º, n.º 4, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, e artigo 4º, n.º 4, do citado Regulamento.

Lisboa, 18 de Abril de 2021

O Árbitro,

Cristina Aragão Seia