

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 341/2019-T

Tema: IS - Operações Financeiras; Isenção

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Vasco Valdez e Victor Calvete, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 14 de Maio de 2019, A..., S.A., NIPC ..., com sede na ..., n.º..., ...-... Lisboa, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de Imposto do Selo n.º 2019..., referente ao ano de 2016, e respetivas liquidações de juros compensatórios, no valor de €632.714,41.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, o seguinte:
 - i. vício de violação de lei por errada aplicação da verba 17.1.4 da TGIS, uma vez que, em seu entender, o crédito concedido à B... não apresenta um prazo de reembolso não determinado ou não determinável;

-
- ii. não sujeição das operações a Imposto do Selo, por se encontrarem fora do âmbito de incidência territorial desse imposto, já que se trata de utilizações de crédito integralmente ocorridas fora do território português;
 - iii. isenção do facto tributário ao abrigo do disposto na alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto do Selo;
 - iv. inconstitucionalidade da interpretação feita pela AT, nomeadamente, por violação do princípio da legalidade previsto no artigo 103.º, n.º 2 da CRP.
3. No dia 16-05-2019, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
 4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º 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.
 5. Em 08-07-2019, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
 6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 29-07-2019.
 7. No dia 30-09-2019, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.
 8. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.

9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
O processo não enferma de nulidades.
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente foi constituída em 27-02-2012, com o objecto social de gestão e exploração de infraestruturas e sistemas de telecomunicações, prestação de serviços de telecomunicações e/ou televisão.
- 2- A Requerente encontra-se enquadrada, para efeitos de IRC, no regime geral de tributação e, para efeitos de IVA, no regime normal de periodicidade mensal.
- 3- A Requerente faz parte do Grupo A... sendo detida em 100% pela sociedade B..., SARL.
- 4- Em Dezembro de 2014, a Requerente chegou a acordo com a C..., SA, para a aquisição da totalidade das acções da D..., SGPS, SA, a qual tem a participação de 100% da E..., SA.

-
- 5- Em 02-06-2015, a Requerente concluiu com a C..., SA o processo de aquisição da totalidade das acções da D... .
- 6- A Requerente efectuou dois empréstimos de curto prazo:
- B..., SARL, que detém 100% do capital da Requerente, no montante total de €153.587.639,59;
 - F..., SARL, que integra o grupo A... na Europa, no montante de €62.465.329,85.
- 7- Nos termos do contrato intitulado “*Short Term Loan Agreement*”, a Requerente fez concessão de crédito à B..., S.a.r.l.
- 8- A Requerente disponibilizou crédito à B..., S.a.r.l. desde 30-07-2015.
- 9- Os pagamentos da Requerente à B..., S.a.r.l. destinavam-se a saldar uma dívida de juros vencidos decorrente de um financiamento intragrupo de longo prazo concedido pela B..., S.a.r.l. à Requerente.
- 10- No referido contrato ficou estipulado que a B..., S.a.r.l. deveria reembolsar os montantes de crédito concedido até à data limite de 01-07-2016.
- 11- As cláusulas 1 e 2 do contrato intitulado “*Short Term Loan Agreement*”, estipulam o seguinte:
- “(...) The delivery dates can only occur between October 23, 2015 (date when one of the payments mentioned in preamble 2 exceeded the accrued interest for the first time) and July 1, 2016.*
- 2 Maturity*
- B... will reimburse the total amount of the short term intercompany loans referred to in clause 1 to A... until July 1 2016, on a date to be agreed by the Parties (“Redemption Date”).*
- 12- As partes Outorgantes do contrato, além de terem acordado um prazo certo para que o reembolso tivesse de ocorrer (até 1 de Julho de 2016), estipularam também uma cláusula que possibilitava às entidades mutuárias a realização de reembolsos antecipados, com vista a amortizarem a dívida ao longo da vigência do contrato.
- 13- No âmbito do referido contrato, a Requerente concedeu fundos à B..., S.a.r.l. no valor de €153.587.733,95:

Data início empréstimo	Data fim empréstimo	Dívida a Dez 15	Dívida a jun 16
Saldo 2015	01-07-16	119.787.640	119.787.640
06-01-16	01-07-16	-	4.825.004
08-02-16	01-07-16	-	16.037.522
23-03-16	01-07-16	-	4.716.695
23-05-16	01-07-16	-	8.220.873
Total		119.787.640	153.587.734

- 14- Em 01-07-2016, a B..., S.a.r.l. saldou a sua dívida, devolvendo a totalidade dos fundos mutuados dentro do prazo contratado.
- 15- Em 31-12-2015, a Requerente detinha uma participação de 100% no capital social da G..., S.A.
- 16- Em 31-01-2016, a Requerente alienou a totalidade dessa participação a uma entidade terceira pelo montante de €65.400.000.
- 17- Por instrução da Requerente, esse valor foi pago diretamente pela entidade terceira à F..., em 31-01-2016, a qual transferiu a totalidade do montante à Requerente em duas tranches, a primeira em 30-09-2016, no valor de €2.945.013,66 e, a segunda, em 31-12-2016, no valor de €62.465.320,85.
- 18- O crédito concedido pela Requerente à F... não foi objecto de formalização contratual.
- 19- Os créditos concedidos pela Requerente tiveram a B... e a F... como destinatárias, entidades com sede no Luxemburgo e sem estabelecimento estável em Portugal.
- 20- A Requerente considerou que, em ambos os casos, as operações de financiamento tinham enquadramento na isenção prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto do Selo.
- 21- A Requerente foi objecto de uma acção inspectiva externa, credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2018..., com referência ao período de tributação de 2016.
- 22- No decurso da acção inspectiva, os Serviços de Inspeção Tributária detetaram a existência de dois empréstimos de curto prazo efetuados pela Requerente à B..., S.a.r.l. e à F... S.a.r.l., ambas com sede no Luxemburgo, não tendo a Requerente procedido à liquidação de Imposto do Selo.

- 23- Através do Ofício n.º..., de 23-11-2018, a Requerente foi notificada do Projecto de Relatório de Inspeção.
- 24- O referido Projecto de Relatório de Inspeção propunha correcções, em sede de Imposto do Selo, no montante de € 632.714,41, por imposto considerado como devido no âmbito de dois empréstimos de curto prazo concedidos pela Requerente à B..., S.a.r.l. e à F..., S.a.r.l.
- 25- Em 11-12-2018, a Requerente exerceu o direito de audição prévia.
- 26- Através do Ofício n.º..., de 26-12-2017, a Requerente foi notificada do Relatório Final de Inspeção Tributária.
- 27- Do relatório final de inspeção tributária consta, além do mais, o seguinte:

III.1.2. Imposto do Selo - Empréstimos Concedidos a Empresas do Grupo sob a forma de Operações de Tesouraria não isentas - €632.714,41

a) Descrição dos Factos

No decurso da análise inspetiva foram detetados dois empréstimos de curto prazo efetuados pela A... sobre os quais o sujeito passivo não procedeu à liquidação de imposto de selo.

As empresas intervenientes nestas operações são, para além da A...

1. B..., S.a.r.l (adiante B...), com sede no Luxemburgo e que detém 100% do capital da A...
2. F..., S.a.r.l (adiante F...), com sede no Luxemburgo e que faz parte da estrutura do grupo A... na Europa.

Empréstimo à B...

No decurso do segundo semestre de 2015 e primeiro semestre de 2016 a A... SA efetuou empréstimos de curto prazo à sua detentora B... que ascendem a €119.787.639,59 e €33.800.094,36, respetivamente, perfazendo um valor total de €153.587.733,95.

Estes empréstimos surgem na sequência de, em 2 de junho de 2015, a A... S.A. ter obtido um financiamento de **5.789,1 milhões de euros** do seu único acionista, B... com o objetivo de financiar a aquisição da D... S.A. O montante recebido foi utilizado para:

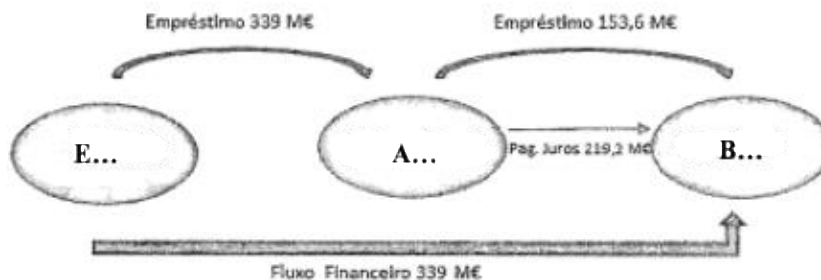
- Adquirir a totalidade das ações da D... S.A., pelo montante de **195,1 milhões de euros**;
- Conceder um financiamento à D... S.A. no montante de **5.593,9 milhões de euros**, com o objetivo de esta reembolsar a dívida anteriormente existente, cláusula que faz parte do acordo da transação celebrado pela A... S.A. com a C... para a aquisição da D...

No segundo semestre de 2015, a A... obteve financiamentos de curto prazo junto da E... no montante total de **339 milhões de euros**. Os montantes destes financiamentos foram transferidos

diretamente da E... para a B... por conta da A... não envolvendo portanto qualquer fluxo monetário nas contas bancárias da A...

Uma parcela do montante total atrás referido foi utilizada para a A... liquidar os juros em dívida à B..., no valor de **219,2 milhões de euros**, tendo o montante remanescente de **119,8 milhões** ficado em dívida pela B... a 31 de dezembro de 2015 e acrescido de **33,8 milhões** no primeiro semestre de 2016, ascendendo ao valor total de 153,6 milhões de euros.

Esquemáticamente:



O sujeito passivo disponibilizou o contrato de financiamento de curto prazo²⁰ celebrado entre a A... e a B... os movimentos contabilísticos registados no razão da conta "1132621100-PartRel-EmpGrupo-Empr Concedidos - CP"²¹ que correspondem nomeadamente, à concessão de fundos à B... no valor de €153.587.733,95, sem que se tenha verificado a devida liquidação e entrega do Imposto do Selo devido sobre estas operações de crédito, nos termos do n.º1 do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo (CIS) conjugado com a verba 17.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS).

A concessão de fundos ocorre através de várias tranches conforme infra se expõe:

Data início empréstimo	Data fim empréstimo	Dívida a Dez 15	Dívida a jun 16
Saldo 2015	01-07-16	119.787.640	119.787.640
06-01-16	01-07-16	-	4.825.004
08-02-16	01-07-16	-	16.037.522
23-03-16	01-07-16	-	4.716.695
23-05-16	01-07-16	-	8.220.873
Total		119.787.640	153.587.734

As operações de tesouraria de curto prazo são caracterizadas por um prazo de reembolso inferior a um ano e visam dar resposta a necessidades imediatas de tesouraria.

No segundo semestre de 2016, a **A...** e a **B...** chegaram a acordo para uma compensação de créditos entre as duas entidades, envolvendo a **E...** sociedade participada indiretamente pela **A...** no valor total de €153.587.733,95.

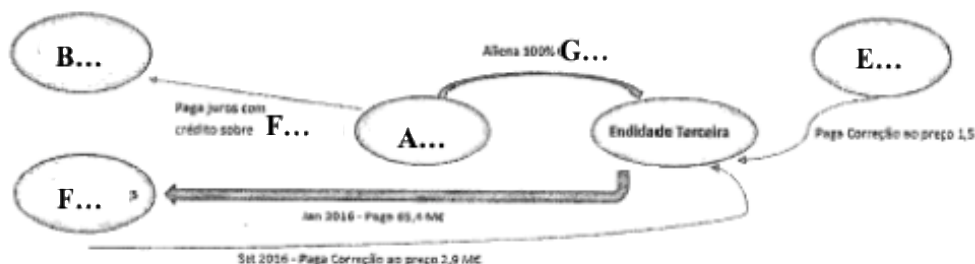
Empréstimo à F...

Conforme descrito na nota 1.c) do ADF, em 31 de dezembro de 2015, a **A...** detinha uma participação social de 100% no capital social da **G...** S.A.

Em virtude da aquisição da **D...**, as autoridades regulatórias requereram a alienação, por parte da **A...** da sua participação na **G...**

Assim, em janeiro de 2016 a **A...** alienou a totalidade da participação que detinha na **G...** pelo montante de 65,4 milhões de euros, ao qual foram subsequentemente deduzidas correções ao preço no montante total de 4,5 milhões de euros, traduzindo-se num preço ajustado de 60,9 milhões de euros, dos quais a **F...** recebeu 65,4 milhões de euros e pagou parte das correções ao preço no valor de 2,9 milhões, no total líquido de 62,5 milhões de euros.²²

Esquemáticamente:



Os movimentos contabilísticos encontram-se registados na conta '1132621100-PartRel-EmpGrupo-Empr Concedidos - CP²³ do razão e correspondem nomeadamente, à concessão de fundos à **F...** no valor final de €62.465.320,85, sem que se tenha verificado a liquidação e entrega do

²² Cujo crédito sobre a **F...** se foi cedido à **B...** a título de reembolso de parte dos suprimentos devidos a essa entidade. A parcela remanescente das correções ao preço, no montante de 1,5 milhões de euros, foi paga pela **E...** por conta da **A...**

Imposto do Selo devido sobre estas operações de crédito, nos termos do n.º1 do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo (CIS) conjugado com a verba 17.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS).

Tipo	Referência	Data doc.	Mont. moeda doc.
OI	ALIEN. G...	31.01.2016	65.410.334,51
OI	PAG.PICONTA 11	09.09.2016	-2.945.013,66
OI	CED.CRÉDITOS	31.12.2016	-62.465.320,85

Foi questionado o sujeito passivo sobre a celebração de um contrato de financiamento entre as partes, a liquidação de juros e de Imposto de Selo, o mesmo informou por email²⁴ que "No que respeita ao valor de realização da G... , recebido inicialmente pela F... , confirmo que não foram apurados juros", que "...não foi celebrado contrato de financiamento" e que "A. A... aplicou a isenção de Imposto do Selo indicada no artigo 7.º, n.º 1, al. g) do Código do Imposto do Selo".

b) Enquadramento Legal

Tendo em conta os factos descritos, as duas situações constituem concessões de crédito e, conforme o n.º 1 do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo (CIS)²⁵, resulta a sujeição ao imposto do selo das operações acima descritas.

De acordo com a alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo, são sujeitos passivos do imposto as "entidades concedentes do crédito e de garantia ou credoras de juros, prémios, comissões e outras contraprestações", que, no presente caso, é a entidade A...

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

Vem o artigo 5.º do referido diploma legal, na sua alínea g), estabelecer o momento em que a obrigação tributária se considera constituída, sendo que, nas "operações de crédito, no momento em que forem realizadas ou, se o crédito for utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outro meio em que o prazo não seja determinado nem determinável, no último dia de cada mês".

O valor tributável é, em conformidade com o n.º 1 do artigo 9.º do Código do Imposto do Selo, "(...) o que resulta da Tabela Geral (...)" sendo que, no caso em análise, o valor é apurado com base na verba 17.1.4 da Tabela Geral do Imposto do Selo, uma vez que se tratam de créditos de curto prazo²⁶ em que o prazo de utilização não é determinado nem determinável, conforme adiante se evidencia, devendo todavia ser objeto de liquidação em prazo inferior a 365 dias.

²⁴ Emails de 12.06.2016, 08.06.2016 e 4.07.2016, respetivamente.

²⁵ "O imposto do selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens."

²⁶ Cláusula primeira do Contrato celebrado com a B... , análise da conta corrente do empréstimo da F...

Por outro lado, encontram-se isentas de Imposto do Selo as "operações financeiras, incluindo os respetivos juros, por prazo não superior a um ano, desde que exclusivamente destinadas à cobertura de carência de tesouraria²⁷ e efetuadas por (...) bem como as efetuadas por outras sociedades a favor de sociedades por elas dominadas (...) e, bem assim, efetuadas em benefício da sociedade com a qual se encontre em relação de domínio ou de grupo." (alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto do Selo).

Tendo em conta os elementos apresentados pelo sujeito passivo e o facto de este não ter liquidado Imposto do Selo alegando a isenção da alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto do Selo²⁸, **importa verificar o preenchimento dos pressupostos de isenção, aplicáveis ao caso concreto e presentes na alínea acima transcrita**, pressupostos esses que constituem condições cumulativas para o benefício da isenção e que a seguir se destacam:

- a) crédito concedido pela **A...** a favor de sociedades com as quais se encontra em relação de domínio e/ou de grupo;
- b) crédito concedido por prazo não superior a um ano;
- c) crédito destinado exclusivamente à cobertura de carências de tesouraria;

Tendo-se demonstrado a sujeição da concessão de crédito em análise, ao Imposto do Selo, analisemos de seguida se é possível isentar a referida operação, mediante a verificação das condições supra referidas.

Por fim, recusa-se a possibilidade de isenção daquelas concessões de crédito por força do n.º 2 do artigo 7.º do Código do Imposto do Selo (ponto iv).

- i. Da verificação da concessão de crédito pela **A...** a favor de sociedades com as quais se encontra em relação de domínio e/ou de grupo

Em relação à situação de domínio e/ou de grupo, em que se encontra uma sociedade o Código das Sociedades Comerciais (CSC) afirma no seu n.º 1 do artigo 486º, "*considera-se que duas sociedades estão em relação de domínio quando uma delas, dita dominante, pode exercer, diretamente ou por sociedades ou pessoas (...), sobre a outra, dita dependente, uma influência dominante*" presumindo-se que uma sociedade é dependente de uma outra se esta, direta ou indiretamente "*detém uma participação maioritária no capital*", de acordo com a alínea a) do n.º 2 do mesmo artigo, o que se considera verificado no caso em apreço relativamente à **B...**

De facto, o capital da **A...** é detido direta e integralmente pela **B...** Quanto à relação da **F...** com a **A...**, esta não é direta, mas consegue-se estabelecer uma relação indireta de grupo.

Do exposto pode concluir-se que a B... é a empresa-mãe do Grupo A... em Portugal verificando-se uma relação de domínio/controlo direto entre a primeira e a segunda e uma relação de grupo entre a F... e a A...

ii) Da verificação da concessão por prazo não superior a um ano

Importa então avaliar se o crédito concedido a cada uma das beneficiárias, no âmbito do financiamento de tesouraria cumpre a condição de ter um prazo inferior a um ano conforme estatuído na norma de isenção acima transcrita.

Previamente a entrar na apreciação individual desta condição, apresentam-se detalhes do Contrato estabelecido entre a A... e a B... É acordado pelas partes o seguinte:

A Cláusula primeira do “Short Term Intercompany Loans” dispõe que deve ser considerado um empréstimo de curto prazo entre entidades relacionadas e os pagamentos deverão ocorrer entre 23 de outubro de 2015 e 1 de julho de 2016 e que deverão ser reembolsados até 1 de julho de 2016²⁹.

Assim, relativamente àquela condição terá de avaliar se os fundos concedidos ao abrigo deste contrato de financiamento de tesouraria, ocorre o cumprimento do prazo não superior a um ano exigido na alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto do Selo (CIS), como uma das condições para a isenção, o que deve ser aferido nomeadamente face ao disposto nas cláusulas contratuais.

Acrescente-se que, tendo o contrato de financiamento de tesouraria previsto que os pagamentos ocorrem entre 23 de outubro de 2015 e que o seu reembolso deve ocorrer até 1 de julho de 2016 e, por outro lado, tendo sido efetuada a verificação contabilística da devolução dos fundos dentro do prazo contratado pode-se assumir o cumprimento da condição de a concessão do crédito ter prazo inferior a um ano.

Relativamente à F... o sujeito passivo informou que não celebrou contrato de financiamento com essa entidade, sendo que da análise da conta corrente verifica-se que o empréstimo foi concedido a 31 de janeiro de 2016 e reembolsado a 30 de setembro e 31 de dezembro do mesmo ano, considera-se igualmente verificada a condição de a concessão do crédito ter prazo inferior a um ano.

Aceitando estar cumpridas as condições do ponto i) e ii), avaliemos a condição de os fundos concedidos à entidade em que se encontra em relação de domínio ou de grupo se destinarem à cobertura de carências de tesouraria das mesmas.

iii) Da verificação de existência de carências de tesouraria

Conforme já mencionado, foi solicitado à A... ³⁰ esclarecimento sobre a não liquidação de Imposto do Selo sobre as operações de financiamento acima descritas. A A... referiu que, tratando-se de financiamentos de curto prazo destinados a suprir carências de tesouraria a operação se encontrava isenta pela alínea g) do n.º1 do artigo 7º do Código do Imposto do Selo.³¹

²⁹ Cláusula 2 – “Maturity”

Posteriormente foi solicitado à A... para "demonstrar as carências de tesouraria...", não tendo a mesma apresentado qualquer elemento que permita demonstrar a situação de tesouraria das empresas utilizadoras dos créditos, além dos seguintes esclarecimentos (apresentados posteriormente)³²:

"No que se refere ao empréstimo concedido pela A... à B... informo que já conseguimos obter os balanços desta entidade, tendo em vista comprovar que se encontrava em situação de carências de tesouraria.

Os balancetes são emitidos trimestralmente e referem-se ao 4º trimestre de 2015, e 1º e 2º trimestres de 2016."

Não obstante a apresentação de tais elementos pela empresa, ainda que a carência de tesouraria fosse o único motivo para a AT alegar a liquidação do imposto em falta, os mesmos apenas serviriam (caso a carência ficasse demonstrada) para justificar 2 dias do período em causa e não a totalidade do mesmo.

É que os documentos apresentados reportam-se ao último dia de cada trimestre de 2016, tal como já referido, (extração) dos citados balancetes e como tal apenas podem atestar a realidade dos dias de extração e não do restante período em análise.

Neste momento, é necessário esclarecer a quem está legalmente atribuído o ónus da prova dos pressupostos da norma em questão.

A este respeito, dispõe o n.º1 do artigo 74.º da Lei Geral Tributária (LGT) que: *"O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque."*

Para além desta norma, quando estejam em causa benefícios fiscais há ainda que atentar no artigo 14.º da LGT, cujo n.º 2 contém uma norma específica sobre o ónus da prova em sede de benefícios fiscais que, no caso concreto, reforça a regra consagrada na norma geral do artigo 74.º, ao dispor que *"Os titulares de benefícios fiscais de qualquer natureza são sempre obrigados a revelar ou autorizar a revelação à administração tributária dos pressupostos da sua concessão (...).*

A AT pretende fazer valer o direito a tributar as operações financeiras em causa. O sujeito passivo, por seu lado, pretende fazer valer o seu direito à isenção de tal tributação. Daí que, no seguimento das normas anteriormente invocadas, à AT incumbirá a prova da existência de uma operação de utilização de crédito tributável em sede de imposto do Selo.

Por sua vez, ao sujeito passivo incumbirá a prova dos pressupostos de uma causa de isenção de tal tributação.

O entendimento tem sido o mesmo do Supremo Tribunal Administrativo em matérias análogas, podendo consultar-se, a tal respeito, o Acórdão de 24-04-1991, proferido no processo 013143, o Acórdão de 14-01-2005, proferido no processo 01480/03, bem como o Acórdão de 29/04/2004, proferido no processo 01680/03.

Nos Tribunais Centrais pode-se encontrar jurisprudência no mesmo sentido, citando-se, a título de exemplo, os Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul (TCA-Sul) de 24-01-2012, proferido no processo 05079/11, onde se pode ler que “Mesmo em data anterior à da entrada em vigor de LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos de um direito à isenção do tributo ou de um outro direito pretendido exercer perante a AT, radica-se no sujeito passivo do imposto que não nesta, tendo a causa de ser julgada contra a parte onerada com tal ónus quando a realidade dos factos, por outra via, também se não logra obter”, bem como o Acórdão do mesmo Tribunal de 02-07-2013, proferido no processo 06629/13, onde se referiu que “Atento o disposto no art.º 74, n.º 1, da LGT, é ao sujeito passivo de imposto que compete fazer prova dos pressupostos de sujeição ao regime de determinado benefício fiscal, enquanto facto impeditivo da tributação-regra.”.

Posto isto, e assente então que é ao sujeito passivo que assiste o ónus de demonstrar os pressupostos da isenção de imposto do Selo, e concretamente da prevista na alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do IS, às operações em causa, cumpre então verificar se tal ónus foi ou não devidamente cumprido.

A alínea g) do n.º 1 do Código do Imposto do Selo refere“(…) operações exclusivamente destinadas à cobertura de carência de tesouraria” o que pressupõe uma utilização exclusiva para aquele efeito, o que não só não foi demonstrado pela **A...** contrariamente ao previsto no artigo 74.º da LGT como também não é evidenciado nos elementos disponibilizados à AT.

Destarte, conclui-se que existe utilização de crédito nos termos acima expostos, e, não tendo sido feita a prova do pressuposto de isenção decorrente da exclusiva utilização para carências de tesouraria da sociedade beneficiária dos fundos, o sujeito passivo – a **A...** como entidade concedente do crédito é o sujeito passivo do imposto em falta.

iv) n.º 2 do artigo 7.º do Código do IS

Por último e mais importante, não obstante o sujeito passivo não ter efetuado a prova da existência de carências de tesouraria, na esfera da beneficiária, pressuposto da isenção, de acordo com o artigo 14.º da LGT, no que respeita a estes empréstimos o Código do IS no n.º 2 do seu artigo 7.º versa o seguinte:

“2 - 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.”

Ora, conforme se referiu logo no início desta análise, as duas entidades a que a **A...** está a conceder crédito têm sede no Luxemburgo.

Do exposto, conforme se pode constatar, ainda que a empresa comprovasse eventuais carências de tesouraria, para assim justificar a não liquidação de imposto do selo, este n.º 2 do artigo 7.º do Código do IS, vem inviabilizar esta isenção, obrigando assim à liquidação de imposto do Selo nestes empréstimos.

De facto, atendendo ao n.º 2 do artigo 7.º do Código do IS, constatamos que os financiamentos concedidos pela A... à B... e à F... não podem aproveitar da isenção de imposto do Selo pois efetivamente, a isenção está condicionada.

Assim, **caso um dos intervenientes não tenha sede em território nacional, as isenções das alíneas g) e h) só prevalecem caso o credor tenha sede ou direção efetiva 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.**

Ora, em face do sentido dos fluxos financeiros realizados constata-se que o credor é a A... sendo ela a entidade concedente de crédito, cuja sede se situa no território nacional, pelo que, nos termos do n.º 2 do artigo 7.º do CIS, não são aplicáveis as isenções das alíneas g) e h) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS.

Em face do referido, tendo presente o previsto no n.º 2 do artigo 7.º do CIS, as isenções das alíneas g) e h) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS não são aplicáveis relativamente às situações em apreço, em virtude de os intervenientes (devedores e beneficiários dos financiamentos) não terem sede no território nacional, e de a A..., com sede em Portugal, surgir como credor.

c) Apuramento do imposto em falta

Assim, procedeu-se: (i) à determinação do valor tributável das operações, que de acordo com a regra geral disposta no n.º 1 do artigo 9.º do Código do Imposto do Selo, "é o que resulta da Tabela Geral", que infra se transcreve; (ii) à aplicação das taxas ao referido montante sendo estas "as constantes da Tabela anexa em vigor no momento em que o imposto é devido" (n.º 1 do artigo 22.º do Código do Imposto do Selo), não podendo haver " (...) acumulação de taxas de imposto relativamente ao mesmo ato ou documento", conforme o n.º 2 do artigo 22.º do Código do Imposto do Selo.

Sendo o prazo, e o seu conhecimento ou não, determinantes para o enquadramento de uma operação financeira em sede de Imposto do Selo, quer quanto à determinação do momento da obrigação tributária, quer quanto à taxa aplicável e bem como à verificação, ou não, de eventuais normas de isenção, afigura-se que a aferição da operação financeira no que se refere ao seu prazo terá de ser feita no momento em que esta operação ocorre, porque só nessa data poderá proceder-se ao adequado enquadramento – sem prejuízo das situações previstas na Lei em que a alteração do prazo inicialmente considerado promove o reenquadramento da operação naquele imposto.

Ou seja, o que decorre da cláusula 1ª é que os créditos utilizados pela B... deverão encontrar-se (estar) pagos (amortizados) na sua totalidade "até" 2016.07.01.

Os créditos já deverão estar (encontrar-se) integralmente amortizados, o que implica que os devedores tenham de o fazer **antes** daquela data ou **até à** mesma.

Deste modo, o Acordo celebrado entre as partes estabeleceu uma data-limite – até ao dia 1 de julho de 2016 – para o reembolso do crédito utilizado "significando a preposição temporal "até" a imposição de uma data limite de tempo – sem prejuízo da existência de reembolsos antes dessa data, que constitui uma fronteira que não poderia ser ultrapassada, daqui resultando que, entre o momento da utilização do crédito mutuado à disposição da entidade mutuária e a data-limite acordada de 2016-07-01, para o

respetivo reembolso à mutuante, pode a **B...** em qualquer momento proceder à respetiva amortização, parcial ou total. O que não poderiam era ultrapassar a data de 2016-07-01, para o efeito. Ou seja, estamos perante uma situação em que não é determinada nem determinável a data efetiva dos reembolsos dos créditos utilizados, que podem ocorrer em qualquer altura (dia) dentro do intervalo que medeia entre o momento da utilização do crédito e o dia 2016.07.01

Face ao exposto concluímos que, no momento do nascimento da obrigação legal de liquidação do Imposto do Selo, o prazo de reembolso do crédito era indeterminado ou indeterminável, razão pela qual a taxa a aplicar é a constante da verba 17.1.4.

O mesmo entendimento se aplica ao crédito concedido à **F...** que, embora reembolsado dentro de 1 ano, não tendo contrato nem prazo definido, este é indeterminado.

Em conformidade com a verba 17.1. da Tabela Geral do Imposto do Selo:

17. Operações Financeiras:

17.1. Pela utilização de crédito, sob a forma de fundos, mercadorias e outros valores, em virtude da concessão de crédito a qualquer título (...), 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 (...)

17.1.4. Crédito utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outra forma em que o prazo de utilização não seja determinado ou determinável, sobre a média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante o mês, divididos por 30 – 0,04%.

Deste modo, o valor tributável é o resultante da média mensal dos saldos apurados diariamente dos fundos cedidos sob a forma de operações de tesouraria que não se destinaram exclusivamente à cobertura de carências de tesouraria, ao qual deve ser aplicada a taxa de 0,04%, de acordo com o descrito no ponto 17.1.4. da Tabela Geral do IS, apurando-se Imposto do Selo no montante de **€632.714,41** conforme quadros seguintes:

Empréstimo B...

MÊS	DIAS	VALOR	IMPOSTO SELO
JANEIRO	6	119.787.639,57 €	9.583,01 €
JANEIRO	25	124.612.643,50 €	41.537,55 €
FEVEREIRO	8	124.612.643,50 €	13.292,02 €
FEVEREIRO	21	140.650.165,12 €	39.382,05 €
MARÇO	23	140.650.165,12 €	43.132,72 €
MARÇO	8	145.366.860,62 €	15.505,80 €
ABRIL	30	145.366.860,62 €	58.146,74 €
MAIO	23	145.366.860,62 €	44.579,17 €
MAIO	8	153.587.733,93 €	16.382,69 €
JUNHO	30	153.587.733,93 €	61.435,09 €
JULHO	1	153.587.733,93 €	2.047,84 €
		TOTAL	345.024,67 €

Empréstimo F...

MÊS	DIAS	VALOR	IMPOSTO SELO
FEVEREIRO	29	65.410.334,51 €	25.292,00 €
MARÇO	31	65.410.334,51 €	27.036,27 €
ABRIL	30	65.410.334,51 €	26.164,13 €
MAIO	31	65.410.334,51 €	27.036,27 €
JUNHO	30	65.410.334,51 €	26.164,13 €
JULHO	31	65.410.334,51 €	27.036,27 €
AGOSTO	31	65.410.334,51 €	27.036,27 €
SETEMBRO	8	65.410.334,51 €	6.977,10 €
SETEMBRO	22	62.465.320,85 €	18.323,16 €
OUTUBRO	31	62.465.320,85 €	25.819,00 €
NOVEMBRO	30	62.465.320,85 €	24.986,13 €
DEZEMBRO	31	62.465.320,85 €	25.819,00 €
		TOTAL	287.689,74 €

Ocorre ainda, que pelo disposto no n.º 1 do artigo 23.º do Código do Imposto do Selo, "a liquidação do Imposto do Selo compete aos sujeitos passivos referidos no n.º 1 do artigo 2.º do mesmo diploma, sendo que "sempre que, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação ou a entrega de parte ou da totalidade do imposto devido, acrescerão ao montante do imposto juros compensatórios, de harmonia com o artigo 35.º de LGT", pelo disposto no n.º 1 do artigo 40.º do Código do Imposto do Selo.

Vem ainda, o n.º 2 do artigo 40.º do Código do Imposto do Selo, referir que os juros compensatórios "serão contados dia a dia, a partir do dia imediato ao termo do prazo para a entrega do imposto ou, tratando-se de retardamento da liquidação, a partir do dia em que o mesmo se iniciou, até à data em que for regularizada ou suprida a falta".

Como o sujeito passivo não efetuou a correspondente liquidação do Imposto do Selo, serão devidos juros compensatórios, nos termos do n.º 10 do artigo 35.º da Lei Geral Tributária, sendo "a taxa dos juros compensatórios é equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do n.º 1 do artigo 559º do Código Civil", que se encontra fixada pela Portaria n.º 261/ 2003 de 8 abril, em 4%.

Por fim, importa saber, que o pagamento do imposto é efetuado pelas pessoas ou entidades a quem compete a liquidação, conforme disposto no artigo 41.º do Código do Imposto do Selo, pelo que será a

A... a entidade a proceder ao pagamento do Imposto do Selo.

d) Conclusões

Faça ao exposto, e porque não foi comprovado pelo sujeito passivo uma das condições exigidas na alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto do Selo, ou seja, os fundos concedidos não se destinaram à cobertura de carências de tesouraria das beneficiárias, e ainda porque o n.º 2 do mesmo artigo se opõe à aplicação daquela isenção apurou-se Imposto do Selo em falta no montante de **€632.714,41** como acima demonstrado.

28- Pronunciando-se sobre o direito de audição oportunamente exercido pela Requerente, mais consta do relatório de inspeção que:

IX – DIREITO DE AUDIÇÃO

O sujeito passivo foi notificado, conforme nosso ofício n.º ... de 23 de novembro de 2018, para exercer o Direito de Audição previsto no artigo 60.º da LGT e no artigo 60.º do RCPITA, aprovados pelo Decreto-Lei n.º 398/98 de 17 de dezembro e Decreto-Lei n.º 413/98 de 31 de dezembro, respetivamente.

O direito de audição foi exercido conforme documento que deu entrada nestes serviços em 11 de dezembro de 2018, com o n.º de entrada n.º ..., tendo o sujeito passivo apresentado a sua posição face à correção inicialmente proposta, conforme Projeto que acompanhou o ofício acima referido.

Analisando o respetivo documento, cumpre-nos informar que, quanto à correção proposta no ponto III.1.2., o sujeito passivo vem alegar a sua discordância pelo que foi o mesmo ponto reanalisado.

Relativamente às correções descritas nos pontos III.1.1.1. e III.1.1.2. do presente Relatório, a A... efetuou regularizações voluntárias de IVA, no montante de €1.170.296,89, através da entrega da competente guia de pagamento. Procedeu ao envio da DP ... para o período 2016/09 acompanhada do respetivo meio de pagamento.

Imposto do Selo - Empréstimos Concedidos a Empresas do Grupo sob a forma de Operações de Tesouraria não isentas - €632.714,41

Veio a empresa apresentar as suas alegações, relativamente ao projeto de relatório de inspeção tributária, nos termos a seguir descritos.

O sujeito passivo entende, conforme parágrafo 2 do direito de audição que a correção de Imposto de Selo em falta no montante de **€632.714,41** proposta pela AT, descrito no ponto III.1.2 deste relatório, tem o seu fundamento na *"não aplicação da isenção de imposto de selo prevista na alínea g) do nº 1 do artigo 7º do Código do Imposto de Selo aos empréstimos de curto prazo efetuados pela A... à B..., S.a.r.l. e à F..., S.a.r.l."*, concluído que correção do imposto de selo acontece porque a A... *"não cumpriu com o ónus de prova desse pressuposto da isenção que sobre si recai."*, conforme parágrafos 3 e 4 do direito de audição.

Nos parágrafos 6 e seguintes a A... informa que *"para efeitos da existência de carências tesouraria da beneficiária B..., S.a.r.l. (...) apresentou os balancetes trimestrais referentes ao 4º trimestre de 2015 e 1º e 2º trimestre de 2016"* e com o direito de audição junta em anexo o documento nº 1 o balancete referente ao período de janeiro de 2016 da F..., S.a.r.l., para justificar as carências de tesouraria com esta última entidade.

Entendendo, no parágrafo 7 do direito de audição, que com a apresentação dos balancetes ante referidos das entidades às quais concedeu financiamentos, é documentação suficiente para comprovar a carência de tesouraria, argumentando que foi essa *"...a documentação que, em sede de inspeção recentemente realizada por esta mesma UGC a uma outra entidade do grupo, foi tida em consideração ... para fundamentar a posição de tesouraria ..."*, apresentando em anexo o documento nº 2 do Relatório de Inspeção Tributária às contas de 2014 da D... SGPS, S.A..

A A... prossegue nos parágrafos 9 a 12 discorrendo os argumentos da UGC utilizados no Relatório de Inspeção Tributária às contas de 2014 da D..., SGPS, S.A. relativamente à situação de **carências de tesouraria**, concluindo que face à metodologia utilizada pela UGC na inspeção à D..., SGPS, SA, a A... teve um tratamento diferente por parte da UGC, o conforme exposto nos parágrafos 13 a 16 do direito de audição.

Assim, acusa a AT de violar os princípios do artigo 55º da LGT, *"decorrendo desta violação a ilegalidade de toda a liquidação subjacente"*, entendendo que *"esta UGC, ao **contradizer a sua própria metodologia** para poder desconsiderar a idoneidade da documentação apresentada pela Exponente, que comprova a existência de carências de tesouraria,..."*, conforme parágrafos 13 e seguintes do direito de audição.

Ou seja, a A... concentra a totalidade dos seus argumentos, não na demonstração dos pressupostos da isenção que aplicou nas concessões de crédito que efetuou mas antes numa alegada contradição da UGC, utilizando para tal documentos que não lhe pertencem.

Assim, quanto à correção reclamada temos a'expor o que de seguida se descreve.

No que respeita à correção proposta em sede de Imposto de Selo, relembra-se a A... do que versa o projeto de relatório de inspeção no seu ponto III.1.2. (páginas 24 e 34).

"...Do exposto, conforme se pode constatar, ainda que a empresa comprovasse eventuais carências de tesouraria, para assim justificar a não liquidação de imposto do selo, este n.º 2 do artigo 7.º do Código do IS, vem inviabilizar esta isenção, obrigando assim à liquidação de Imposto do Selo nestes empréstimos.

De facto, atendendo ao n.º 2 do artigo 7.º do Código do IS, constatamos que os financiamentos concedidos pela A... à B... e à F... não podem aproveitar da isenção de Imposto do Selo pois efetivamente, a isenção está condicionada.

Assim, caso um dos intervenientes não tenha sede em território nacional, as isenções das alíneas g) e h) só prevalecem caso o credor tenha sede ou direção efetiva 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.

Ora, em face do sentido dos fluxos financeiros realizados constata-se que o credor é a A... sendo ela a entidade concedente de crédito, cuja sede se situa no território nacional, pelo que, nos termos do n.º 2 do artigo 7.º do CIS, não são aplicáveis as isenções das alíneas g) e h) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS.

Em face do referido, tendo presente o previsto no n.º 2 do artigo 7.º do CIS, as isenções das alíneas g) e h) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS não são aplicáveis relativamente às situações em apreço, em virtude de os intervenientes (devedores e beneficiários dos financiamentos) não terem sede no território nacional, e de a A... , com sede em Portugal, surgir como credor. ..."

A UGC na sua fundamentação exposta no ponto III.1.2 do projeto de relatório, procurou **verificar o preenchimento dos pressupostos de isenção, aplicáveis ao caso concreto**, visto o sujeito passivo não ter liquidado Imposto do Selo alegando a isenção da alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto do Selo, pressupostos esses que constituem condições cumulativas para o benefício da isenção, nomeadamente: i) crédito concedido pela A... a favor de sociedades com as quais se encontra em relação de domínio e/ou de grupo, ii) crédito concedido por prazo não superior a um ano e iii) crédito destinado exclusivamente à cobertura de carências de tesouraria.

Estando delimitada a incidência do imposto e não existindo qualquer isenção prevista para as operações em análise, procedeu-se ao seu respetivo cálculo, determinando o saldo médio mensal em dívida de cada mês e aplicando a taxa de 0,04%, para apurar o imposto em falta.

Pelo que, como se pode verificar a falta de **prova** da carência de tesouraria na esfera da beneficiária não é o argumento da AT para a liquidação do imposto em falta, é sim, o **n.º 2 do artigo 7.º do Código do IS, que obriga à liquidação de Imposto do Selo nestes empréstimos, inviabilizando qualquer isenção** visto a B... e à F... terem sede no Luxemburgo.

(...)

Esclarecido este ponto, verifica-se que toda a argumentação subsequente da A... fica desprovida de fundamento sendo contrária à atuação da UGC assentando numa premissa errada a "...**questão de prova**" da carência de tesouraria.

29- Caso tivesse sido aplicada a verba 17.1.1 da TGIS ao empréstimo concedido à B..., o Imposto do Selo em falta seria o seguinte:

Data início empréstimo	Data fim empréstimo	Dívida a dez 15 (€)	Dívida a jun 15 (€)	Duração	Taxa IS (%)	IS (€)
Saldo 2015	01.07.16	119.787.640	119.787.640	0	0	
01.01.16	01.07.16		4.825.004	6 meses	0,24	11.580
08.02.16	01.07.16		16.037.522	5 meses	0,2	32.075
23.03.16	01.07.16		4.716.695	4 meses	0,16	7.547
23.05.16	01.07.16		8.220.873	2 meses	0,08	6.576
Total		119.787.640	153.587.734			57.778

30- Na sequência da ação inspectiva, a Requerente foi notificada da liquidação de Imposto do Selo n.º 2019... e correspondentes liquidações de juros compensatórios, referentes ao exercício de 2016, das quais resultou o valor a pagar de €695.265,79.

31- De modo a obter a suspensão do processo de execução fiscal, em 18-03-2019, a Requerente prestou garantia bancária a favor da AT.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

Conforme se enunciou já, previamente, são as seguintes as questões que se apresentam a decidir no presente processo arbitral:

- i. vício de violação de lei por errada aplicação da verba 17.1.4 da TGIS;

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

- ii. não sujeição das operações a Imposto do Selo, por se encontrarem fora do âmbito de incidência territorial desse imposto, já que se trata de utilizações de crédito integralmente ocorridas fora do território português;
- iii. isenção do facto tributário ao abrigo do disposto na alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto do Selo;
- iv. inconstitucionalidade da interpretação feita pela AT, nomeadamente, por violação do princípio da legalidade previsto no artigo 103.º, n.º 2 da CRP.

Vejamos.

*

Dispõe o art.º 124.º do CPPT que:

“1 - Na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação.

2 - Nos referidos grupos a apreciação dos vícios é feita pela ordem seguinte:

- a) No primeiro grupo, o dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos;
- b) No segundo grupo, a indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público ou, nos demais casos, a fixada na alínea anterior.”

Deste modo, e não tendo sido expressamente estabelecida pela Requerente qualquer relação de subsidiariedade entre os vícios arguidos, passar-se-á à apreciação dos vícios supra elencados nos pontos ii. e iii, por serem aqueles cuja procedência determina a mais estável e eficaz tutela dos interesses ofendidos, na medida em que o âmbito invalidante do vício arguido no ponto i. se contém no âmbito daqueles.

*

i. da sujeição das operações a Imposto do Selo

Conforme referem ambas as partes, a questão ora em causa já foi apreciada no âmbito do acórdão do STA de 28-11-2018, proferido no processo 06/11.4BESNT 0436/16, bem como

no acórdão arbitral proferido no âmbito do processo 452/2018-T, do CAAD, citado pela Requerida.

Conforme se escreveu neste último acórdão:

“A Requerente defende, em suma, o seguinte:

- a utilização dos créditos concedidos à C... ocorreu integralmente fora do território português, fora do âmbito de incidência territorial do CIS;
- no caso de operações financeiras de cedência de crédito, «o facto tributário relevante é a efetiva utilização do crédito por parte do beneficiário, considerado, por isso mesmo, nos termos do CIS, o titular do interesse económico correspondente (cfr. artigo 3.º, n.º 3, alínea f), do CIS)» e não o contrato que lhes está subjacente;
- nos termos do artigo 4.º, n.º 1, do CIS, «o imposto do selo incide sobre todos os factos referidos no artigo 1.º ocorridos em território nacional», o que está de acordo com o artigo 13.º, n.º 1, da LGT;
- «quanto à C..., os créditos cedidos pela REQUERENTE tiverem como destinatária uma entidade não-residente sem estabelecimento estável em Portugal que não os utilizou em território português»;
- o titular do interesse económico nas concessões de crédito que é o "utilizador do crédito";
- mesmo nos casos em que esteja em causa uma conta corrente, a utilização efetiva do crédito em território português continuará a ser determinante para a constituição do facto tributário de que depende a sujeição a Imposto do Selo, para os efeitos previstos na verba 17.1 da TGIS;
- se interpretássemos que nas situações em que o beneficiário é não-residente o facto tributário deixa de ser a utilização de crédito para passar a ser a concessão de crédito, tal interpretação normativa padeceria de discriminação e restrição à livre circulação de capitais, proibida pelo Direito Comunitário (cf. artigo 63.º TFUE e ao artigo 40.º do Acordo EEE), aplicável não só em relação a outros Estados-membros (o que se verifica no nosso caso uma vez que a C... é residente na Bélgica), mas também em relação a países terceiros.

Como pertinentemente refere a Autoridade Tributária e Aduaneira, o Supremo Tribunal Administrativo proferiu, em 28-11-2018, decisão no processo n.º 0436/16, citado pela Requerente, em que apreciou as questões de:

Saber se a mera disponibilização de fundos no âmbito de um contrato de centralização de tesouraria (contrato de “cash pooling” na modalidade de “cash concentration”), nos termos do qual uma sociedade canaliza os seus excedentes de tesouraria para uma entidade centralizadora pertencente ao mesmo grupo de sociedades, podendo esta entidade investir os excedentes de tesouraria globais junto de entidades terceiras ou disponibilizá-los a outras sociedades do mesmo grupo em situação deficitária, e devendo restituir os excedentes de tesouraria daquela sociedade sempre e quando aquela o solicitar, configura uma operação de crédito sujeita a IS nos termos da verba 17.1.4 da TGIS;

Saber se o crédito sob a forma de conta corrente, concedido por uma entidade com sede em território português a uma entidade com sede noutro Estado, no qual se procederá à utilização do crédito, é sujeita a IS em Portugal ao abrigo do disposto no artigo 4.º, n.º 1, do CIS.

São precisamente as questões que se colocam no presente processo, como é reconhecido pela Requerente (no artigo 73.º do pedido de pronúncia arbitral).

O Supremo Tribunal Administrativo decidiu o seguinte:

Dispõe a verba 17.1.4 da Tabela Geral do Imposto de selo que, o crédito utilizado sob a forma de conta corrente, descoberto bancário ou qualquer outra forma em que o prazo de utilização não seja determinado ou determinável, sobre a média mensal obtida através da soma dos saldos em dívida apurados diariamente, durante o mês, divididos por 30.

Resumidamente, a situação de facto é a seguinte: a A....., Lda (A.....) celebrou um contrato com a A'..... (A'.....), pelo qual se comprometeu a transferir todos os excedentes de tesouraria para esta A'....., entidade responsável pela gestão centralizada de tesouraria do grupo A..... Por outro lado, passou a poder beneficiar dos fundos da A'....., no caso de necessitar dos mesmos.

Pelas transferências de fundos realizadas a A..... recebeu juros no montante € 3.626.988,59.

A A..... tem sede em Portugal e a A'..... tem sede na Suécia.

Não há dúvida, porque está provado documentalmente, que a impugnante e a referida A'..... fazem parte de um acordo de gestão integrada de tesouraria em que perante a existência de excedentes de tesouraria, no caso da impugnante, tais excedentes foram remetidos

à A'..... que os utilizou no auxílio a outras empresas que necessitavam de capital e em contrapartida pagou juros à impugnante pela disponibilização desses excedentes com os quais contribuiu para a o referido acordo de gestão integrada.

Ocorreu, portanto, uma ou mais operações de transferência de saldos entre a(s) conta(s) da impugnante e a(s) conta(s) da entidade centralizadora, a A'....., 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.

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 artigos 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.

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.

Efectivamente a operação de transferência de capitais realizada entre a impugnante e a dita A'....., e ao contrário do que defende a impugnante, tem que ser necessariamente subsumida ao disposto no artigo 4º, n.º 1 do CIS e respectiva verba 17.1.4 da TGIS, desde logo porque tem que ser qualificada como uma operação de crédito com contrapartida, isto é, remunerada por via do pagamento dos juros calculados a uma taxa acordada entre as partes e

durante o período de tempo de duração da cedência do capital. E sempre que haja a utilização desse mesmo capital por parte da A'.....—crédito utilizado— ocorre a possibilidade de tributação ao abrigo das normas respeitantes ao CIS e à TGIS atrás indicadas.

Podemos, assim, concluir que não procede o recurso que nos vinha dirigido, respondendo-se às duas questões colocadas em sentido contrário ao pretendido pela impugnante.

À luz deste acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, deverá entender-se que, embora o Imposto do Selo seja encargo do utilizador do crédito [nos termos do artigo 3.º, n.º 3, alínea f), do CIS], o Sujeito Passivo é quem concede o crédito [de harmonia com o disposto no artigo 2.º, alínea b), do mesmo Código].

De onde decorre que «incumbiria à impugnante a liquidação do imposto de selo, na qualidade de concedente do crédito, que seguidamente o deveria debitar à (...) não residente», em sintonia com o preceituado no artigo 23.º, n.º 1, 41.º e 44.º, do CIS.

Desta perspectiva, a conexão relevante para aferir a incidência territorial do Imposto do Selo é o local da concessão do crédito, que determina o dever de liquidar do concedente.

Estando-se perante uma decisão do Supremo Tribunal Administrativo, proferida por unanimidade, sobre uma questão idêntica à que se coloca neste processo, adere-se a essa jurisprudência, pelos fundamentos invocados, que têm suporte legal nas normas invocadas.

Como se refere no mesmo acórdão do Supremo Tribunal Administrativo «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», pelo que a sua aplicação 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».”.

A Requerente sustenta a não aplicação da doutrina daqueles acórdãos, sustentando, em suma, que no caso *sub iudice*, não estava previsto o pagamento de juros, tratando-se, por isso, de operações de crédito sem contrapartida.

Ora, a própria Requerente reconhece a irrelevância da existência ou não de contrapartida em sede de imposto de selo, e, designadamente para a questão da territorialidade que coloca.

Assim, como afirma a própria Requerente², a distinção é despicienda “*para efeitos da tributação em sede de Imposto do Selo*”.

Nas palavras da própria Requerente, “*o que é que a circunstância de a operação de crédito ter uma contrapartida (porquanto remunerada por via do pagamento de juros) tem a ver com o âmbito de incidência territorial do Imposto do Selo?!*”³.

A resposta é, obviamente, negativa, não tem, e por isso, tendo o STA decidido já que se verifica incidência territorial do IS, no caso de o credor, na operação de crédito sujeita, se sedear em Portugal, não deverá tal juízo ser diferenciado, conforme estejam em causa operações com ou sem contrapartida.

Ressalvado o respeito devido, a argumentação da Requerente assentará, igualmente, num outro pressuposto equivocado, que é o de que “*a capacidade contributiva em sede de Imposto do Selo revela-se pela utilização do crédito*”⁴, e de que a sua é “*a única leitura coincidente com o critério do “utilizador do crédito”, enquanto titular do interesse económico nas concessões de crédito.*”.

Com efeito, como refere Carlos Lobo⁵, “*a tributação da utilização do crédito parece decorrer da pressuposição por parte do legislador de uma “capacidade contributiva virtual ou aparente” decorrente da disponibilização de liquidez para investimento ou despesa.*”.

Daí que, para além do mais, conforme se refere no supra-citado acórdão arbitral proferido no âmbito do processo 452/2018-T, do CAAD, “*embora o Imposto do Selo seja encargo do utilizador do crédito [nos termos do artigo 3.º, n.º 3, alínea f), do CIS], o Sujeito*

² Cfr. art.º 276.º do Requerimento Inicial.

³ Cfr. art.º 279.º do Requerimento Inicial

⁴ Cfr. art.º 286.º do Requerimento Inicial

⁵ Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 1, Número 1, “*As Operações Financeiras no Imposto do Selo: Enquadramento Constitucional e Fiscal*”, p. 86.

Passivo é quem concede o crédito [de harmonia com o disposto no artigo 2.º, alínea b), do mesmo Código].”.

Por outro lado, os tribunais em geral, e também os tribunais arbitrais, julga-se, estão vinculados ao dever de ter “*em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito.*” (art.º 8.º/3 do Código Civil).

Acresce que, e nos termos do art.º 25.º/2 do RJAT, “*A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é ainda susceptível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.*”.

Daí que uma decisão, na matéria *sub iudice*, que vá contra a jurisprudência firmada pelo STA na matéria, verificando-se, como se verifica, identidade substancial dos factos e do direito a aplicar a estes, entre o presente caso e os já julgados quer pelo STA, quer pelos Tribunais Centrais Administrativos, seria, não só susceptível de recurso nos termos do referido art.º 25.º/2 do RJAT, como, com um elevado grau de probabilidade, passível de ser revogada por aquele Alto Tribunal.

Assim, e em suma, não se crê que tivesse qualquer utilidade, pelo contrário (daria azo a tramitação processual adicional inútil e desnecessária), este Tribunal concluir de outra forma, no que diz respeito à questão ora em apreço.

Face a todo o exposto, deverá improceder esta parte do pedido arbitral.

ii. da isenção do facto tributário

Defende a este respeito a Requerente que deverá reconhecer-se a isenção do facto tributário ao abrigo do disposto na alínea g) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto do Selo.

Na redacção aplicável, dispõe a norma em questão que:

“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.”.

A este propósito, a Requerida argumenta, essencialmente, que *“está bem patente no RIT, que se confirmou que não foi cabalmente demonstrado o preenchimento do requisito que exige que as operações financeiras sejam destinadas exclusivamente à cobertura de carências de tesouraria, adiantando ainda que, mesmo que tal se verificasse, a isenção poderia ser afastada pela limitação do n.º 2 do art.º 7.º, do Código do Imposto do Selo.”*⁶.

Ressalvado o respeito devido, crê-se que a Requerida faz uma leitura truncada do RIT, como se evidencia na referência à página 34 do RIT, que faz no art.º 37.º da Resposta.

Com efeito, a página 34 do RIT, é uma mera reprodução do projecto de decisão, que deve e tem de ser lida à luz da pronúncia ao direito de audição, que lhe sucede e que consta das páginas 37 e ss., do RIT, constantes da matéria de facto dada como provada.

Ora, como a sua leitura linear revela, a AT deixou cair o fundamento relativo à não verificação dos pressupostos da isenção previstos no n.º 1, al. g) do art.º 7.º do CIS, para fundar, exclusivamente, a sua correcção na verificação dos pressupostos previstos no n.º 2 da mesma norma, sendo absolutamente elucidativo o trecho, de resto sublinhado pela Requerente, onde se pode ler que **“como se pode verificar a falta de prova da carência de tesouraria na esfera da beneficiária não é o argumento da AT para a liquidação do imposto em falta, é sim, o n.º 2 do artigo 7.º do Código do IS, que obriga à liquidação de Imposto do Selo nestes empréstimos, inviabilizando qualquer isenção visto a B... e à F... terem sede no Luxemburgo”**⁷.

⁶ Cfr. art.º 41.º da Resposta.

⁷ Sublinhados nossos.

Dúvidas não restam, assim, que o fundamento da AT para a liquidação do imposto é o disposto no supra-referido art.º 7.º/2 do CIS, sendo esse, à luz da jurisprudência consolidada do STA⁸, o fundamento cuja legalidade cumpre sindicar.

A norma em questão, como se viu, exclui a isenção prevista nas alíneas g) e h) do n.º 1 do mesmo art.º 7.º, 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.

No RIT, parece presumir-se que a operatividade da excepção à previsão principal do n.º 2 do art.º 7.º do CIS está excluída nos casos em que o devedor não tenha sede ou direcção efectiva no território nacional, o que é patenteado no trecho acima transcrito, que pretende justificar a não aplicação da norma referida, com a circunstância de a B... e a F... terem sede no Luxemburgo.

Não obstante, o texto da norma é bastante claro, no sentido de que o único pressuposto da operatividade da excepção à previsão principal do n.º 2 do art.º 7.º do CIS, é a circunstância de o credor ter 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, não se fazendo qualquer exigência quanto ao devedor, sendo que, portanto, é irrelevante, para o efeito, o domicílio deste.

Tal, de resto, é coerente com o quanto acima se afirmou, acerca de a tributação da utilização do crédito decorrer da pressuposição por parte do legislador de uma “capacidade contributiva virtual ou aparente” decorrente da disponibilização de liquidez para investimento ou despesa.”, e de o sujeito passivo ser quem concede o crédito, sendo, assim, irrelevante a sede do devedor, quer para efeitos de localização das operações, conforme previamente se apontou, quer para efeitos de exclusão da isenção prevista nas alíneas g) e h) do n.º 1 do art.º 7.º do RIT, prevista no n.º 2 do mesmo artigo.

⁸ Cfr. por todos o Ac. de 23-09-2015, proferido no processo 01034/11, onde se refere que “É exclusivamente à luz da fundamentação externada pela AT quando da prática da liquidação adicional de IVA que deve aferir-se a legalidade desse acto tributário.”.

A própria Requerida aparenta reconhecer isso mesmo, ao expressar que os SIT terão interpretado o quadro legal “*não do modo mais feliz, admite-se*”⁹.

Deste modo, e face ao exposto, julgando-se que o fundamento das correcções operadas, tal como externalizado no RIT, é o disposto no n.º 2 do artigo 7.º do CIS, e que, no caso, tal juízo enferma em erro de facto e de direito, deverão aquelas correcções ser anuladas, procedendo assim o pedido arbitral.

Face ao decidido, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas.

A Requerente formulou pedido de indemnização por garantia indevida.

A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais tributários restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito, conforme resulta expressamente da alínea b) do art.º 24.º do RJAT.

No mesmo preceito “*o legislador deixou claro que os efeitos aí previstos são “sem prejuízo dos demais efeitos previstos no Código do Procedimento e do Processo Tributário”. Considera-se a este propósito que o legislador aqui se está a referir a todos os efeitos que decorram do CPPT, para o sujeito passivo, e que são aplicáveis após a consolidação na ordem jurídica de uma determinada situação jurídico-fiscal, decorrente de uma decisão definitiva seja ela graciosa ou judicial.*”¹⁰

Não obstante o processo de impugnação judicial ser essencialmente um processo de mera anulação, pode nele ser proferida condenação da Administração Tributária no pagamento de indemnização por garantia indevida, conforme resulta do art.º 171.º do CPPT.

⁹ Cfr. art.º 33.º da Resposta.

¹⁰ Carla Castelo Trindade – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária –Anotado, Coimbra, 2016, pág. 122.

Como se referiu na decisão proferida no Processo n.º 28/2013-T¹¹ “é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação. O pedido de constituição do tribunal arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «legalidade da dívida exequenda», pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido art. 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.”

Conclui-se, assim, que este tribunal é competente para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

- “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 objeto a dívida garantida.
2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.
3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.”
4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou.”

¹¹ Disponível em www.caad.org.pt.

No caso em apreço, verifica-se que o erro que padecem os actos de liquidação parcialmente anulados é imputável à Entidade Requerida pois as liquidações foram da sua iniciativa e a Requerente em nada contribuiu para que esse erro fosse praticado.

Tem, por isso, a Requerente direito a indemnização pela garantia prestada.

No entanto, não foram alegados nem provados os encargos que a Requerente suportou para prestar a garantia, pelo que é inviável fixar aqui a indemnização a que aquela tem direito, o que poderá ser efectuado, se necessário, em execução desta decisão.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular o acto de liquidação de Imposto do Selo n.º 2019..., referente ao ano de 2016, e respetivas liquidações de juros compensatórios, no valor de €632.714,41;
- b) Condenar a Requerida no pagamento à Requerente de indemnização pela prestação de garantia indevida, nos termos supra-indicados;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 632.714,41, nos termos do artigo 97.º-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 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 10.098,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela AT, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2020

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Vasco Valdez)

O Árbitro Vogal

(Victor Calvete)