



Tax & Business Lawyers

NEWSLETTER

23 JULHO 2024

SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA FISCAL ARBITRAL (1º TRIMESTRE DE 2024)

A presente informação fiscal apresenta uma síntese trimestral das principais decisões proferidas pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), em matéria tributária, analisando o impacto e o contributo que tais decisões poderão vir a ter e tem por referência ao 1º trimestre de 2024.

Litigation Team



1.

NÚMERO DO PROCESSO: 777/2022 – T

DATA: 19 de fevereiro de 2024

ASSUNTO: IRC - Crédito de imposto por dupla tributação internacional dupla tributação - Duplicação de coleta - Revisão oficiosa.

A Requerente apresentou um Pedido de Pronúncia Arbitral, tendo em vista a anulação de um ato de indeferimento total de pedido de revisão oficiosa, bem como a correção do ato de autoliquidação de IRC referente ao ano de 2017 e, em consequência, o reconhecimento do seu direito a um crédito de imposto no montante de € 30.840,87, por dupla tributação internacional, com as demais consequências legais, incluindo o pagamento de juros indemnizatórios.

FACTOS:

A Requerente é uma sociedade anónima de direito português, que se encontra sujeita ao regime geral de tributação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC).

Em outubro de 2018, a Requerente submeteu a sua declaração de rendimentos Modelo 22 do IRC, relativa ao período de tributação de 2017 e, em outubro de 2019, apresentou declaração de substituição, tendo considerado, no campo 353 do Quadro 10 dessa declaração, como dedução à coleta, a título de crédito de imposto por dupla tributação internacional, o valor de € 419.588,78.

Ora, os clientes da Requerente nem sempre procedem o pagamento dos respetivos serviços, no período em que os mesmos foram faturados, o que resultou em situações de claro desfasamento entre o período em que os rendimentos associados aos serviços prestados são contabilisticamente reconhecidos e faturados e o período em que esses mesmos rendimentos são objeto de retenção na fonte no respetivo país da fonte.

Com efeito, relativamente aos mesmos rendimentos de fonte estrangeira, para o mesmo período de 2017, a Requerente foi tributada duas vezes em sede de IRC ou de imposto equivalente, relativamente a clientes sediados em Angola e no Brasil.

O imposto a que a Requerente julga ter direito diz respeito às retenções na fonte sofridas em Angola e no Brasil e ascende ao montante total de € 30.840,87 e

Assim, em outubro de 2021, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa relativamente à autoliquidação de IRC do ano de 2017.

Face à decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, a Requerente apresentou o competente Pedido de Pronúncia Arbitral.

ANÁLISE DO TRIBUNAL

Fixada a matéria de facto dada como provada, o Tribunal começou por se pronunciar quando às exceções invocadas pela Administração Tributária, em sede de contestação, designadamente sobre as duas exceções de incompetência do Tribunal Arbitral em razão de matéria e a da impropriedade do meio processual.

Após se pronunciar pelo indeferimento das mencionadas exceções invocadas, o Tribunal Arbitral identificou como questão de mérito da causa averiguar se deveria ser considerado uma efetiva dupla tributação internacional que deriva em duplicações da coleta e correspondente às faturas/rendimentos contabilizados no exercício de 2017 e cujas retenções de imposto apenas vieram a ser efetivadas em exercício posterior.

Quanto à questão de mérito da causa, o Tribunal clarificou, desde logo, que os conceitos legais de duplicação de coleta e de dupla tributação não se confundem, referindo que “[p]ara que se verifique uma situação de dupla tributação, é necessário, nos termos do artigo 205.º, n.º 1 do CPPT, que se verifique o preenchimento cumulativo dos seguintes requisitos: a) a unidade dos factos tributários; b) identidade de natureza entre a contribuição ou imposto e o que de novo se exige e; c) coincidência temporal do imposto pago e o que de novo se pretende cobrar, conforme sublinhou o TCA Sul no Acórdão proferido no âmbito do processo n.º 810/20.2BELRA, em 15 de dezembro de 2021. Diferente é a aplicação de duas normas distintas pertencentes a ordenamentos jurídicos também distintos (o angolano e o português; ou o brasileiro e o português) ao mesmo facto tributário, o que integra o conceito de dupla tributação.”, tendo concluído que no caso em apreço estávamos perante uma situação de dupla tributação.

Prosseguiu o Tribunal Arbitral com a constatação de que não existindo duplicação da coleta no caso concreto, não se encontravam preenchidos os requisitos para recorrer ao instituto de revisão de revisão do ato tributário preceituado no artigo 78.º da LGT

Referiu, contudo, que conforme decorre da Lei Geral Tributária, o dirigente máximo dos serviços pode autorizar, excecionalmente, nos três anos posteriores ao ato tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.

Mais referiu que, conforme resulta da mesma Lei, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e

desproporcionada com a realidade ou de tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Pública.

Com efeito, e a respeito do preenchimento dos pressupostos para aplicação da exceção referida, o Tribunal considerou, em primeiro lugar, que se verifica que o prazo de três anos decorridos desde a data da emissão do ato tributário não se mostra ultrapassado.

De seguida, entendeu o Tribunal que “[d]os elementos coligidos no probatório resulta que, por referência a rendimentos auferidos em Angola e no Brasil, verificou-se um desfasamento temporal entre o período de tributação em que ocorreu o reconhecimento contabilístico desses rendimentos associados aos serviços prestados e o período em que esses rendimentos foram objeto de retenção no país da fonte (Angola e Brasil)”, para daí concluir que “[e]m resultado desse desfasamento, só em período posterior é que tais valores foram sujeitos a retenção na fonte, o que significa que a Requerente teria direito ao respetivo crédito de imposto que, naturalmente, teria um impacto na sua matéria tributável a final, pelo que esta seria sempre diferente da matéria coletável que foi considerada na liquidação.”.

Adicionalmente, o Tribunal constatou ser evidente no caso concreto a inexistência de qualquer erro ou comportamento censurável por parte da Requerente, concluindo, por fim, que todos os requisitos de que depende a revisão da matéria tributável se encontram preenchidos e que, nessa sequência, deveria ser efetuada a revisão e anulada parcialmente a liquidação de IRC impugnada.

Por fim, no que respeita aos juros indemnizatórios, referiu o Tribunal que “(...) a norma à face da qual tem de ser aferida a existência de direito a juros indemnizatórios é a linha c) deste n.º 3 do artigo 43.º da LGT, que estabelece que eles são devidos quando a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributável à administração tributável.”, concluindo que, tendo o pedido sido, no caso concreto, apresentado em 27 de outubro de 2021, o prazo de um ano já se encontra ultrapassado, havendo por isso direito a juros indemnizatórios contados desde o dia 27 de outubro de 2022 até à data de emissão da nota de crédito de reembolso.

Neste sentido, decidiu o Tribunal, não só considerar improcedentes as exceções de incompetência do tribunal arbitral e de impropriedade do meio processual, como também considerar totalmente procedente o pedido da Requerente e, bem assim, declarar a ilegalidade dos atos impugnados.

2.

NÚMERO DO PROCESSO: 777/2023-T

DATA: 23 de fevereiro de 2024

ASSUNTO: IRC – Retenção na Fonte – Organismo de investimento coletivo – Violação do Direito da União Europeia

O Requerente apresentou Pedido de Pronúncia Arbitral, tendo em vista a anulação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa por si apresentado, e bem assim, do ato tributário de retenção na fonte, a título de IRC, que foi efetuada sobre os dividendos de fonte portuguesa auferidos, em maio de 2020, no valor global de € 114.330,36.

FACTOS:

O Requerente é uma pessoa coletiva de direito francês que está constituída como organismo de investimento coletivo (OIC), sendo sujeito passivo de IRC não residente e sem estabelecimento estável em Portugal.

O Requerente é administrada pela Sociedade B, também sediada em França.

Em maio de 2020, o Requerente recebeu dividendos pagos por uma sociedade comercial com residência fiscal em território português, no montante de € 457.321,45, tendo sido efetuada, em Portugal, retenção na fonte a título liberatório, no montante de € 114.330,36.

Posteriormente, em maio de 2023, o Requerente apresentou o pedido de revisão oficiosa do referido ato de retenção na fonte, nos termos do qual invocou a ilegalidade da liquidação de IRC por retenção na fonte, por violação do princípio da livre circulação de capitais previsto no artigo 63.º do Tratado sobre o Fundamento da União Europeia (TFUE) e, consequentemente, do primado do Direito Comunitário sobre o Direito Interno, ínsito no n.º 4 do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Não tendo sido proferida qualquer decisão sobre o pedido de revisão oficiosa apresentado até novembro de 2023, a Requerente apresentou o competente Pedido de Pronúncia Arbitral.

ANÁLISE DO TRIBUNAL

Fixada a matéria de facto dada como provada, o Tribunal começou por mencionar quais as posições defendidas pelo Requerente e pela Administração Tributário, donde se retira que o Requerente defende, em suma, que do regime previsto no artigo 22.º do Estatuto dos

Benefícios Fiscais (EBF) resulta um tratamento discriminatório para os OIC não residentes em relação aos residentes, que é incompatível com o artigo 63.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) e a Autoridade Tributária defende que o regime do n.º 1 do artigo 22.º do EBF não é incompatível com o Direito da União Europeia,

De seguida, o Tribunal destacou o facto de que a questão da compatibilidade ou não do n.º 1 do artigo 22.º do EBF com o Direito da União Europeia, designadamente o artigo 63.º do TFUE, foi já apreciada no Acórdão do TJUE, de 17 de março de 2022, proferido no processo n.º C-545/19, no qual se concluiu que *“(…) o artigo 63.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro por força da qual os dividendos distribuídos por sociedades residentes a um organismo de investimento coletivo (OIC) não residente são objeto de retenção na fonte, ao passo que os dividendos distribuídos a um OIC residente estão isentos dessa retenção.”*.

Referiu, ainda, o Tribunal que *“[a] supremacia do Direito da União sobre o Direito Nacional tem suporte no n.º 4 do artigo 8.º da CRP, em que se estabelece que «as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático.»”*.

Assim, concluiu o Tribunal, aderindo integralmente ao Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia suprarreferido, ser *“(…) ilegal, por incompatibilidade com o artigo 63.º do TFUE, o artigo 22.º, n.º 1, do EBF, na parte em que limita o regime nele previsto a sociedades constituídas segundo a legislação nacional, excluindo das sociedades constituídas segundo legislações de Estados Membros da União Europeia.”*.

No que respeita aos juros indemnizatórios peticionados pela Requerente, entendeu o Tribunal que *“(…) a norma à face da qual tem de ser aferida a existência de direito a juros indemnizatórios é a alínea c) deste n.º 3 do artigo 43.º da LGT, que estabelece que eles são devidos quando o ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.”*, tendo concluído a este respeito que *o pedido de revisão oficiosa foi apresentado antes da decorrência de um ano necessário para haver direito a juros indemnizatórios.”*.

Em face do que antecede, o Tribunal Arbitral declarou ilegal o n.º 1 do artigo 22.º do EBF, na parte em que limita o regime previsto a sociedades constituídas segundo a legislação nacional, excluindo das sociedades constituídas segundo legislações de Estados-Membros da União Europeia e julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, quanto aos pedidos de anulação da retenção na fonte e do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa.

3.

NÚMERO DO PROCESSO: 319/2023-T

DATA: 6 de março de 2024

ASSUNTO: IRC – Tributação Autónoma – despesas relacionadas com a atribuição de utilização exclusiva de viaturas aos funcionários

A Requerente apresentou um Pedido de Pronúncia Arbitral, com vista à declaração de ilegalidade do ato de liquidação adicional, referente ao IRC de 2019, no valor de € 201.263,80 e respetivos juros compensatórios de € 16.955.

FACTOS:

A Requerente é uma sociedade por quotas que, em virtude de uma operação de cisão-fusão operou o destaque da atividade de supermercados, tendo a gestão e exploração de bens imóveis afetos ao desenvolvimento da sua atividade sido afeta à Requerente.

No ano de 2019, a Requerente tinha por objeto social o “Comércio por grosso a retalho de géneros alimentares e artigos domésticos, como a importação e exportação e o embalado dos respetivos produtos.

Ora, em dezembro de 2021, a Requerente foi objeto de uma ação inspetiva, de âmbito geral, a qual incidiu sobre o período de tributação de 2019, tendo o Relatório de Inspeção Tributária concluído que estaria sujeita a tributação autónoma sobre os encargos suportados com a totalidade das suas viaturas ligeiras de passageiros.

Posteriormente, em setembro de 2022 foi emitida a liquidação adicional referente a tributações autónomas de IRC, no valor total a pagar de €201.263,80, incluindo juros compensatórios no valor de € 16.965,53 e, nessa sequência, a Requerente apresentou o competente Pedido de Pronúncia Arbitral aqui em crise.

ANÁLISE DO TRIBUNAL

Fixada a matéria de facto dada como provada e elencadas as posições das partes, o Tribunal identificou como questão decidenda averiguar se foi ou não celebrado pela Requerente um acordo escrito com os seus funcionários beneficiários da atribuição de viatura para fins profissionais e particulares na aceção do 9) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS e da alínea b) do n.º 6 do artigo 88.º do Código do IRC, tendo em vista determinar se os encargos suportados pela Requerente com as referidas viaturas se encontram sujeitos a

tributação em sede de tributação autónoma, nos termos do n.º 3 do artigo 88.º do Código do IRC.

O Tribunal Arbitral iniciou a sua apreciação da questão de mérito com uma breve nota sobre a natureza da tributação autónoma, para seguidamente analisar a previsão normativa constante da alínea b) do n.º 6 do artigo 88.º do Código do IRC, à luz da qual devem ser enquadrados os elementos de prova oferecidos pelas partes.

Com efeito, usou da transcrição dos entendimentos sufragados em Acórdãos do Tribunal Constitucional, para daí retirar que *“(…) a tributação autónoma tem ínsita a ideia de desmotivar uma prática que, para além de afetar a igualdade na repartição de encargos públicos, poderá envolver situações de menor transparência fiscal, e é explicada por uma intenção legislativa de estimular as empresas a reduzirem tanto quanto possível as despesas indesejáveis ou que tenham uma dupla natureza, e que afetem negativamente a receita fiscal. O legislador tem em vista desincentivar a realização de certas despesas, admitindo a dedutibilidade do custo, mas reduzindo a vantagem fiscal por via da tributação autónoma, assim se compreendendo que a tributação incida não sobre a perceção de um rendimento, mas sobre a realização de despesas.”*

De seguida, o Tribunal arbitral fez uma exposição dos normativos legais, designadamente da alínea b) do n.º 6 do artigo 88.º do Código do IRC e o 9) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, constatando que da leitura conjugada destas normas *“(…) dir-se-á que se encontram excluídos de tributação autónoma os encargos relacionados com a tributação autónoma os encargos relacionados com a atribuição de viaturas automóveis, relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo escrito com o trabalhador a que se reporta o n.º 9 da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS. Nesse sentido, a incidência da tributação autónoma determina-se em função de certos aspetos relacionados com a específica situação tributária que está em causa, em concreto, encontra-se relacionada com a sujeição (ou não) do rendimento que resulta da utilização pessoal da viatura atribuída pela entidade empregadora, a tributação, na esfera do trabalhador.”*

Mais referiu o Tribunal que a sujeição a IRC resulta como consequência jurídica da verificação cumulativa de dois factos *“(…) a) a realização das despesas relacionadas com aquisição e utilização de viatura ligeira de passageiros, atribuída a um trabalhador com permanência, pelo sujeito; b) que a despesa não se encontre contratualmente configurada como remuneração do trabalhador, situação que a contrário se verifica quando exista um acordo escrito entre o utilizador e a respetiva entidade patronal sobre a imputação àquele da referida viatura.”*

No que concerne às características do referido acordo, o Tribunal Arbitral mencionou o Ofício da Autoridade Tributária sobre esse mesmo tema, de Dezembro de 2011, o qual clarifica que *“(…) o acordo pode revestir qualquer forma, desde que escrita, tendo o mesmo de manifestar validamente, por um lado, a vontade ou decisão de atribuir a viatura ao trabalhador ou membro do órgão social e, por outro lado, a vontade do trabalhador em aceitar essa atribuição.”*, concluindo o Tribunal Arbitral que, no caso concreto *“se for provada pela Requerente a existência de acordo escrito entre as partes, que titule a aceitação esclarecida da atribuição da viatura em tais condições, não pode a Requerente ser responsabilizada por qualquer eventual e hipotética omissão declarativa de imposto por parte do trabalhador.”*.

Nessa sequência, entendeu o Tribunal Arbitral que *“(…) a Requerente forneceu em audiência prévia um acervo de documentos que permitiam por si só comprovar a existência de acordo escrito com os seus trabalhadores relativamente à atribuição das viaturas para fins profissionais e pessoais.”*.

Com efeito, o Tribunal considerou que foram demonstrados pela Requerente os pressupostos de exclusão da referida tributação através da prova oferecida nos autos, não decorrendo da letra nem do espírito da lei a exigência de comprovação por parte da Requerente da efetiva tributação do rendimento correspondente à atribuição da viatura, em sede de IRS, ou seja, pelo trabalhador.

Adicionalmente, quanto à distribuição do ónus probatório, entendeu o Tribunal que *“(…) caberia à Requerente demonstrar a existência de acordo escrito firmado com os seus funcionários em relação à atribuição de viatura para fins profissionais e provados e, hipoteticamente, caberia à AT, a fim de assegurar os pressupostos de legitimação da sua atuação corretiva esclarecer um facto que reputa como essencial no âmbito da liquidação adicional efetuada, relativo à necessidade de demonstração da efetiva tributação dos rendimentos acessórios em sede de IRS, como pressupostos da exclusão da sujeição a tributação autónoma.”*, concluindo que a Administração Tributária não apresentou informação clarificadora daquilo que lhe competia.

No que concerne à indemnização peticionada pela Requerente pela prestação de garantia no processo executivo, entendeu o Tribunal que resultou provado que a Requerente prestou garantia bancária para suspender o processo executivo instaurado na sequência da liquidação de imposto impugnada. Referiu, contudo, que uma vez que tais custos seriam computados até à data da libertação da garantia prestada, inexistiam elementos suficientes que permitiam determinar o montante exato da indemnização, rematando que, nos termos da lei, a condenação teria de ser efetuada com referência ao que viesse a ser liquidado em sede de execução desta sentença arbitral.

Em face de todo o exposto, decidiu o Tribunal julgar procedente o Pedido de Pronúncia Arbitral deduzido pela Requerente, determinando a ilegalidade e anulação da liquidação de IRC e juros compensatórios de 2019 e, bem assim, condenar a Requerida em indemnização por prestação indevida de garantia em montante a liquidar em execução de julgado.

Rogério Fernandes Ferreira

Vânia Codeço

José Pedro Barros

Álvaro Pinto Marques

Mariana Baptista de Freitas

Bárbara Malheiro Ferreira

Alice Ferraz de Andrade

Raquel Tomé Castelo

Avenida da Liberdade 136 4º (receção)

1250-146 Lisboa • Portugal

T: +351 215 915 220

contact@rfflawyers.com

www.rfflawyers.com



This Information is intended for general distribution to clients and colleagues and the information contained herein is provided as a general and abstract overview. It should not be used as a basis on which to make decisions and professional legal advice should be sought for specific cases. The contents of this Information may not be reproduced, in whole or in part, without the express consent of the author. If you should require further information on this topic, please contact.

**

Awards & recognitions 2024 Legal 500 | Chambers & Partners | International Tax Review | Best Lawyers | WWL | Leaders League and others.