



Tax & Business Lawyers

NEWSLETTER

3 SETEMBRO 2024

SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA FISCAL ARBITRAL (2º 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 2º trimestre de 2024.

Litigation Team



1.

NÚMERO DO PROCESSO: 722/2023-T

DATA: 22 de abril de 2024

ASSUNTO: Imposto do Selo – Comissões de Comercialização de Subscrições de Unidades de Participação em Fundos de Investimento Mobiliário – Verba 17.3.4 a TGIS – Diretiva de Reuniões de Capitais

A Requerente apresentou um Pedido de Pronúncia Arbitral, tendo em vista a declaração de ilegalidade e conseqüente anulação dos despachos de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e da reclamação graciosa apresentados e, bem assim, dos atos de autoliquidação de Imposto do Selo, no montante correspondente a € 143.362,61.

FACTOS:

A Requerente é uma sociedade gestora de vários fundos de investimento mobiliário abertos, que não possui os canais de distribuição e comercialização das unidades de participação dos fundos cujo património é por si gerido, recorrendo, para esse efeito, à banca.

A Requerente recorre a instituições financeiras (bancos) com uma rede de balcões disseminada e com experiência na intermediação financeira e na colocação de valores mobiliários junto do público, para dar a conhecer os seus fundos de investimentos e comercializar a subscrição de unidades de participação dos mesmos.

No caso de fundos de investimento mobiliário abertos, a subscrição das unidades de participação pelo público é essencial para a obtenção de capitais, por forma a financiar a respetiva atividade.

Ora, entre 2019 e 2020, foram prestados ao Requerente, por uma instituição financeira, junto dos clientes desta, serviços de colocação de novas unidades de participação nos fundos de investimento.

Conforme descrito no contrato celebrado entre o Banco e a Requerente, o Banco informa os seus clientes dos produtos (unidades de participação a inscrever) e recebe destes as ordens de subscrição, sendo que por esta intermediação cobra uma comissão mensal, e caso seja atingido um dado limiar de comercialização, numa base anual, tem direito a debitar uma comissão adicional ou extraordinária.

Sucedo que, entre 2020 e 2023, a instituição financeira emitiu ao Requerente faturas relativas às comissões adicionais de ajustamento anuais de comercialização de unidades de

participação em fundos de investimento mobiliário abertos geridos pela Requerente, sobre as quais liquidou o Imposto do Selo, à taxa de 4%, previsto na verba n.º 17.3.4 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS)

A Requerente alega que estas comissões estão abrangidas pela proibição constante do artigo 5.º, n.º 2, alínea a) da Diretiva de Reunião de Capitais, e a Requerida, por sua vez, entende ser devida a tributação em Imposto do Selo, ao abrigo do disposto na verba 17.3.4 da TGIS, invocando falta de prova em relação às comissões de comercialização e o facto de existir um leque de serviços vasto não abrangido por aquela proibição.

Assim, entendendo não ser devido Imposto do Selo sobre estas comissões, o Requerente apresentou, em junho de 2023, um pedido de revisão oficiosa relativo às liquidações de 2020 e de 2021, no valor de € 37.015,60, e uma reclamação graciosa em relação às liquidações de 2022 e 2023, no valor de € 106.347,01.

Quanto ao pedido de revisão oficiosa, o mesmo foi rejeitado liminarmente, com fundamento em intempestividade, tendo a Administração Tributária concluído que não se encontravam preenchidos os pressupostos para a utilização desse meio de reação.

Por seu turno, a Reclamação Graciosa foi indeferida por Despacho da Administração Tributária.

Face à decisão de rejeição do pedido de revisão oficiosa e de indeferimento da Reclamação Graciosa, a Requerente apresentou o competente Pedido de Pronúncia Arbitral contra as mesmas e, bem assim, contra as liquidações de Imposto do Selo.

ANÁLISE DO TRIBUNAL

Fixada a matéria de facto dada como provada e não provada, o Tribunal identificou como questão de mérito da causa averiguar a incidência de Imposto do Selo relativamente às comissões adicionais de comercialização de subscrições de unidades de participação em fundos de investimento mobiliários, abertos ao Requerente por uma instituição de crédito (Banco) sediado em Portugal.

No que concerne à análise da questão da proibição do artigo 5.º, n.º 2, alínea a) da Diretiva de Reunião de Capitais, invocada pela Requerente, o Tribunal Arbitral aderiu integralmente à posição adotada pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, no âmbito do Acórdão de 22 de dezembro de 2022, C-656/21, nos termos do qual se concluiu pela incompatibilidade da tributação em Imposto do Selo face ao disposto na Diretiva de reunião de capitais.

Nesse sentido, referiu o Tribunal Arbitral que “[p]ara o Tribunal de Justiça, os fundos de investimento consubstanciam acervos patrimoniais, sem personalidade jurídica, que

pertencem aos particulares segundo o regime geral de comunhão, pelo que devem ser equiparados a sociedades de capitais, de acordo com a Diretiva 2008/7/CE.”, constando logo de seguida que os fundos geridos pela Requerente são abrangidos pelo regime feral dos organismos de investimento coletivo, que transpôs (parcialmente) as Diretivas 2011/61/EU e 2013/14/UE.

Com efeito, O Tribunal Arbitral entendeu, desde logo, que “*o artigo 5.º, n.º 2, alínea a) proíbe os Estados-Membros de sujeitarem a qualquer forma de imposto indireto (exceto o IVA) a criação, emissão, admissão à cotação em bolsa, colocação em circulação ou negociação de ações, de partes sociais ou de outros títulos da mesma natureza, bem como de certificados representativos desses títulos, independentemente de quem os emitiu.*”.

Adicionalmente, referiu que “*considera aquele Tribunal Europeu que o citado artigo 5.º, n.º 2, alínea a) da Diretiva de reunião de capitais deve ser objeto de uma interpretação lato sensu, abrangendo, de igual forma, operações que não estão aí expressamente referidas, desde que façam parte integrante de uma operação global do ponto de vista da reunião de capitais, para evitar que as proibições que a norma prevê sejam privadas de efeito útil.*”.

Nessa sequência, e na mesma linha de pensamento seguida pelo Tribunal de Justiça, o Tribunal Arbitral referiu que, *uma vez que os serviços de comercialização de participações em fundos comuns de investimento, como os do caso em análise, apresentam uma ligação estreita com as operações de emissão e de colocação em circulação de unidades de participação, equiparadas a “partes sociais”, na aceção do artigo 5.º, n.º 2, alínea a) da Diretiva 2008/7/CE, devem ser considerados parte integrante de uma operação global à luz da reunião de capitais.*”.

Mais referiu que “*o facto de o Banco dar a conhecer junto do público e da sua clientela a existência de instrumentos de investimento de modo a promover a subscrição de participações de fundos comuns de investimento constitui uma diligência comercial necessária e que, a esse título, deve ser considerada uma operação acessória, integrada na operação de emissão e de colocação em circulação de participações nos referidos fundos.*”, acrescentando, ainda, que “*dada a estreita ligação dos serviços de comercialização com as operações de emissão e de colocação em circulação das novas unidades de participação, não é relevante se essa comercialização é efetuada diretamente ou por terceiros (...)*”.

Para o Tribunal Arbitral, “*a Diretiva de reunião de capitais inclui na sua previsão [artigo 5.º, n.º 2, alínea a)] as operações em presença e proíbe a sua tributação, com a conseqüente incompatibilidade da incidência do Imposto do Selo sobre as mesmas resultante da aplicação literal das normas de direito interno.*”.

Assim, concluiu que “[a]tenta a pronuncia do Tribunal de Justiça, declarativa da incompatibilidade com o disposto no artigo 5.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2008/7/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, relativa aos impostos indiretos que incidem sobre as reuniões de capitais, da incidência de Imposto do Selo sobre as remunerações que uma instituição financeira recebe de uma sociedade de gestão de fundos comuns de investimento pela prestação de serviços de comercialização, pra efeitos de novas entradas de capital destinadas à subscrição de (novas unidades de) participações de fundos.” e que “atento o principio do primado do direito da União Europeia e o disposto no artigo 8.º, n.º 4 da Constituição, são inválidas as autoliquidações de Imposto do Selo impugnadas nos autos, porque contrárias ao direito da União Europeia (violação de lei) (...)”.

Por fim, no que respeita aos juros indemnizatórios, o Tribunal Arbitral constatou que de acordo com a jurisprudência do TJUE, a cobrança de impostos em violação da União Europeia confere o direito a juros, nos termos a regular pelos Estados Membros.

Nesse sentido, considerou, por fim, que nos termos da Lei Geral Tributária, “o direito a juros indemnizatórios depende da ocorrência de «erro imputável aos serviços de que resulte pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”, concluindo que, uma vez que na situação em concreto se verificou efetivamente erro de direito, por violação do Direito da União Europeia, para o qual Requerente não contribuiu, o erro da liquidação não pode deixar de ser imputável aos serviços.

Em face de todo o exposto, o Tribunal Arbitral decidiu anular as autoliquidações de Imposto do Selo referentes aos anos de 2020, 2021, 2022 e 2023, no valor de € 143.362,61 e determinar o pagamento de juros indemnizatórios.

2.

NÚMERO DO PROCESSO: 836/2023 – T

DATA: 22 de maio de 2024

ASSUNTO: IRC – IVA - Artigo 23.º, n.º 1 do Código do IRC - Gastos afetos a atividade da empresa

A REQUERENTE apresentou Pedido de Pronúncia Arbitral, tendo em vista a declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), no montante a pagar de € 12.566,49, e da declaração parcial da ilegalidade do ato tributário de liquidação em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) do ano de 2019, no montante de € 29.376,60, emitidas pela AT, na sequência de uma ação de inspeção tributária.

FACTOS:

A Requerente é uma sociedade por quotas de direito português e a sua atividade consiste na prestação de serviços de consultoria de apoio à gestão, à área administrativa e financeira, à logística de empresa, na representação comercial, na compra e venda de participações sociais no âmbito da gestão da sua carteira de títulos e, bem assim, na prestação de serviços conexos com essas atividades e na atividade agrícola e produção animal combinados.

Em novembro de 2015, a Requerente apresentou uma Declaração de Alterações de Atividade, na qual comunicou o exercício da atividade de “*compra, venda e arrendamento de bens imobiliários*” e da atividade secundária de “*agricultura e produção animal combinadas*”.

Sucedeu que, foi a Requerente alvo de uma ação de inspeção externa, de âmbito geral, tendo por referência o ano de 2019.

Nessa sequência, em agosto de 2023, foi a Requerente notificada do Relatório de Inspeção Tributária, ao qual se seguiram as liquidações de IRC e de juros compensatórios, do ano de 2019, que conduziram à demonstração de acerto de contas, no montante total a pagar de € 14.055,18 e da liquidação de IVA referentes aos períodos de IVA do ano de 2019, no montante de € 29.376,60.

No caso do IRC, as liquidações advieram da desconsideração por parte da Administração Tributária de um conjunto de gastos que a AT considerou como não relacionados com a atividade, designadamente, os gastos com fornecimentos e serviços externos e com ativos fixos tangíveis.

Por seu turno, em sede de IVA, as liquidações surgiram na sequência da correção do IVA deduzido referente a gastos não relacionados com a atividade e gastos com ativos fixos tangíveis.

ANÁLISE DO TRIBUNAL

Fixada a matéria de facto dada como provada, o Tribunal identificou como questão de mérito da causa averiguar se os gastos declarados pela Requerente e que foram alvo de correção por parte da Requerida, cumprem os requisitos previstos no artigo 23.º do Código do IRC, mais concretamente, se os gastos inerentes a atividade agrícola, os relacionados com a prestação de serviços jurídicos e aqueles relacionados com depreciação de amortização de

ativos fixos tangíveis foram incorridos ou suportados para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC e, conseqüentemente se são gastos válidos para efeitos de IVA.

O Tribunal iniciou a sua exposição analisando sobre quem recaía o ónus da prova, referindo que no caso em análise competia à Requerente o ónus da prova dos factos inscritos na sua declaração de rendimentos relativos ao ano de 2019, isto é, provar que os gastos foram incorridos no interesse da empresa, nos termos do artigo 23.º do Código do IRC, e apresentar as faturas e documentos que os suportam, cumprindo, assim, os requisitos para o direito de dedutibilidade do artigo 19.º do Código do IVA.

Com efeito, concluiu o mesmo Tribunal que *“(...) de acordo com a matéria de facto consignada como provada, por via da prova documental e testemunhal, ficaram demonstrados os rendimentos, bem como os gastos incorridos no interesse da empresa, e as faturas e documentos que os suportam para efeitos do direito de dedutibilidade do artigo 19.º do CIVA.”*.

De seguida, e após fazer menção a vários entendimentos vertidos em jurisprudência e doutrina, entendeu o Tribunal que *“(...) a não dedutibilidade de um gasto para efeitos fiscais terá de passar no teste da «motivação», sendo que para efeitos de consideração da referida não dedutibilidade «tem de ser visível e identificável o interesse fiscal específico que se visa acautelar. Ora se esta exigência recai sobre o legislador, mais se justifica que na tarefa de aplicação do preceito ao caso concreto o julgador tenha presente que está a aplicar uma norma que constitui uma exceção à regra geral de identidade conceptual entre custos contabilísticos e custos fiscais».”*.

O Tribunal acrescentou, ainda, que *“[o] artigo 23.º-A do Código do IRC tem funcionado como uma espécie de cláusula geral antiabuso invertida, na medida em que não se exige à Administração Tributária um concreto dever de fundamentação quanto à exclusão de dedutibilidade de um determinado gasto para efeitos de apuramento do lucro tributável, que de resto deve pautar toda a sua atuação.”*.

Assim, concluiu que *“(...) da análise efetuada aos factos apresentados, e atentos os requisitos de aplicação do artigo 23.º do Código do IRC, os gastos foram incorridos no interesse da empresa, sendo manifesta a sua adequação atendendo à regular prossecução do objeto societário (e, portanto, à atividade económica desenvolvida pela Requerente), não tendo ficado comprovada qualquer outra motivação.”*.

Quanto às correções efetuadas em sede de IVA, referiu o Tribunal que *“(...) o artigo 19.º, n.º 2 do CIVA (na linha do artigo 178.º, n.º 1, da Diretiva n.º 2006/112/CE), assegura o direito à dedução desde que o imposto seja mencionado em faturas passadas em forma legal, em nome e na posse do sujeito passivo.”*, concluindo que, *“[n]ão tendo a AT questionado os*

valores indicados de IVA e, não tendo sido invocada a falta de requisitos das faturas, em sede do RIT, bem como nestes autos, não se vê motivo atendível para recusar o direito à dedução.”.

Por último, no que concerne aos juros indemnizatórios peticionados pela Requerente, entendeu o Tribunal que “[n]a sequência da anulação do ato de liquidação de IRC e IVA tem a Requerente direito a ser reembolsada da quantia paga peticionada, no valor de €32.862,56 como consequência da anulação total do ato de liquidação de IRC e anulação parcial do ato de liquidação de IVA, e a juros compensatórios nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT, desde a data de pagamento do imposto até ao integral pagamento.”.

Em face do que antecede, o Tribunal Arbitral decidiu declarar a ilegalidade e consequente anulação do ato de liquidação de IRC e juros compensatórios, referente ao período de 2019, no montante total de € 14.055,18 e, ainda, declarar a ilegalidade parcial e consequente anulação parcial do ato tributário de liquidação em sede de IVA e juros compensatórios referentes aos períodos de IVA do ano de 2019, no montante de € 18.807,38.

3.

NÚMERO DO PROCESSO: 896/2023-T

DATA: 3 de junho de 2024

ASSUNTO: IRS - Transparência fiscal – sociedade de administradores judiciais

A Requerente apresentou um Pedido de Pronúncia Arbitral, com vista à declaração de ilegalidade das liquidações de IRS dos anos de 2018, 2019 e 2020, com todas as consequências legais. Incluindo o reembolso do imposto indevidamente pago e o pagamento dos juros indemnizatórios sobre o valor que se demonstrar ter sido pago em excesso.

FACTOS:

A Requerente é a única sócia de uma sociedade civil sob a forma comercial, a qual tem por objeto exclusivo o exercício de funções de Administrador Judicial confiadas à Requerente.

Sucedeu que, a Requerente foi alvo de uma inspeção tributária por referência aos exercícios de 2015 e 2016, da qual resultou o entendimento de que a Sociedade da Requerente seria uma sociedade de profissionais, pelo que os rendimentos por aquela obtidos deveriam estar sujeitos ao regime de transparência fiscal em sede de IRC e, portanto, tributados em sede do IRS da sua sócia única.

Nessa sequência, a Administração Tributária promoveu correções que deram origem a liquidações de IRS, no valor de € 46.156,47.

Nos exercícios de 2018, 2019 e 2020, a Requerente passou a declarar os rendimentos da sua sociedade no Anexo D da declaração modelo 3 do IRS, contudo, essas declarações geraram igualmente liquidações de IRS, no valor de € 594.427,60.

Posteriormente, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa, tendo a Administração Tributária, em resposta, proferido despacho de indeferimento total, ao qual se seguiu a apresentação do competente Pedido de Pronúncia Arbitral.

Por um lado, a Requerente entende que a sociedade da qual é socia seja uma sociedade de profissionais, nos termos e para os efeitos da alínea b) do n.º 1 e alínea a) do n.º 4 do artigo 6.º do Código do IRC e, por outro lado, a Administração Tributária entende que o sócio único da sociedade exerce, através desta, a atividade profissional especificamente prevista na lista de atividades a que alude o artigo 151.º do Código do IRS.

ANÁLISE DO TRIBUNAL

Fixada a matéria de facto dada como provada e elencadas as posições das partes, o Tribunal identificou como questão de mérito da causa aferir da existência do alegado erro de direito na qualificação da sociedade como sujeita o regime de transparência fiscal em sede de IRC.

Para responder à questão, o Tribunal Arbitral aderiu integralmente à posição levada a cabo pelo Supremo Tribunal Administrativo, e vertida no Acórdão proferido no âmbito do processo n.º 0871/19.7BEPRT, de agosto de 2022, segundo a qual *“(…) não é aplicável às sociedades de Administradores de Insolvência o regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º do Código do IRC, para efeito de ser imputada no rendimento dos sócios, em sede de IRS, a matéria coletável da sociedade, nos termos do n.º 1 do mesmo artigo, uma vez que a atividade do Administrador Judicial não está especificamente prevista na tabela a que refere o artigo 151.º do Código do IRS.”*.

Acrescentou, ainda, o Tribunal que *“(…) é, pois, natural que, com base na jurisprudência emanada de tribunal superior, os Requerentes pretendam agora corrigir as suas declarações de IRS, nos limites do prazo de 4 anos que ainda lhes é conferido pelo artigo 78.º, n.º 1 da LGT, uma vez que essas declarações se encontravam em consonância com a orientação da AT, posteriormente julgada ilegal pelo STA.”*.

A respeito dos juros indemnizatórios o Tribunal aderiu à posição uniformizada da jurisprudência pelo Acórdão do Pleno do STA, de 30 de setembro de 2020, proferido no âmbito do processo n.º 040/19.6BALSb, nos termos do qual *“(…) só são devidos juros*

indemnizatórios decorrido um ano após o pedido de promoção da revisão oficiosa e até à data da emissão das respetivas notas de crédito.”, concluindo que os juros indemnizatórios só devem começar a contar um ano após a entrega do pedido de revisão oficiosa, que foi em julho de 2022, sendo, portando devidos juros desde 1 de julho de 2023 até à emissão das notas de crédito.

Em face do exposto, determinou o Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido de pronuncia arbitral, declarando a ilegalidade das liquidações de IRS dos anos de 2018, 2019 e 2020 e, bem assim, julgar procedente o pedido de pagamento dos juros indemnizatórios.

Rogério Fernandes Ferreira
Vânia Codeço
José Pedro Barros
Álvaro Pinto Marques
Mariana Baptista de Freita
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.