

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 261/2020-T

Tema: EBF – Artigo 22.º; Rendimentos respeitantes a unidades de participação em fundos de investimento.

SUMÁRIO:

O imposto pago por um fundo de investimento, dedutível nos termos do art.º 22.º, n.º 3, do EBF vigente em 2014, não concorre para a formação do lucro tributável do titular de unidades de participação daquele, beneficiário de rendimentos respeitantes a tais unidades.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 13 de Maio de 2020, A..., S.A., NIPC..., com sede na Rua ..., 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 parcial do acto de autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) relativo ao período de tributação de 2014, com o n.º 2017..., no valor de € 127.490,88, bem como da decisão do pedido de revisão oficiosa que teve aquele acto como objecto.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que, nos termos previstos no n.º 3 do art.º 22.º, do EBF, os rendimentos gerados com unidades de participação no

- fundo de investimento imobiliário – FUNDO B...– que concorreram para o cômputo do seu lucro tributável, não deverão ser acrescidos do correspondente montante de imposto suportado por aquele fundo.
3. No dia 14-05-2020, 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 07-07-2020, 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 06-08-2020.
 7. No dia 30-09-2020, 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, abstiveram-se ambas as partes de as apresentar.

10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT, com as prorrogações determinadas nos termos do n.º 2 do mesmo artigo.
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 da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente é uma instituição de crédito controlada pelo C..., tendo sido constituído em 24 de Março de 1844.
- 2- Supervisionada pelo Banco de Portugal, a Requerente tem por objecto o exercício da actividade própria das instituições de crédito do seu tipo, praticando operações de captação de recursos de terceiros, sob a forma de depósitos, os quais, aplica, conjuntamente com recursos próprios na concessão de créditos, títulos e activos.
- 3- No âmbito da sua actividade, a Requerente realizou diversos investimentos, entre os quais a subscrição de unidades de participação do Fundo B..., relativamente ao qual o Requerente actuou como entidade depositária à data dos factos.
- 4- No período de 2014, a Requerente auferiu rendimentos daquele Fundo no montante de € 4.278.506,69, aos quais está associado um montante de imposto de € 832.729,49, pago

- ao abrigo do artigo 22.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais ("EBF") na redacção em vigor à data.
- 5- A 28 de Maio de 2015, a Requerente entregou a sua declaração de rendimentos Modelo 22, relativa ao exercício de 2014.
 - 6- No dia 24 de Junho de 2016, o Requerente entregou uma declaração Modelo 22 de IRC de substituição com referência ao mesmo período de tributação de (2014), na qual apurou um lucro tributável no montante de € 45.425.966,03.
 - 7- Em 2 de Dezembro de 2016, foi submetida uma outra declaração Modelo 22 de substituição do período de 2014, no âmbito de regularizações voluntárias referentes a um procedimento inspectivo em curso naquela data e que serviu de base à liquidação n.º 2017 ... a qual se consubstanciou num valor a reembolsar de € 7.751.491,62.
 - 8- Naquela declaração, e tendo a Requerente obtido rendimentos daquele Fundo, foi deduzido a título de pagamento por conta, no campo 359, o imposto por ela suportado, no montante de € 832.729,49, determinado nos termos do regime previsto no artigo 22.º do EBF, na redacção em vigor à data.
 - 9- Aquele imposto foi incluído como componente positiva na determinação do lucro tributável do Banco D..., através do respectivo acréscimo no campo 752 do Quadro 07 daquela declaração Modelo 22.
 - 10- O total inscrito no campo 752 do Quadro 07 ascendeu ao montante de € 1.486.373,11, o qual resulta da soma dos seguintes ajustamentos:

Valores em Euro

Natureza dos ajustamentos	Valor
Quotizações não aceites	504,00
Imposto do Selo - TSC (Inspecção 2012)	162.933,02
Imposto retido aos fundos de investimento	832.729,49
Indemnizações e falhas na execução de procedimentos	334.089,33
Indemnizações por processos judiciais	156.117,27
Total ajustamentos campo 752	1.486.373,11

- 11- Em 29 de Maio de 2019, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa contra o acto tributário de autoliquidação de IRC n.º 2017..., referente ao período de tributação de 2014.

12- Em 28-01-2020, foi proferido despacho de deferimento parcial da reclamação graciosa, que manteve a concorrência do montante de imposto suportado pelo Fundo B... como componente positiva na determinação do lucro tributável do Banco D... .

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 selecionar 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.

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

Nos presentes autos de processo arbitral, está, exclusivamente, em causa a aplicação do artigo 22.º, n.ºs 1 e 3 do EBF/2013, cujo teor é o seguinte:

“1 - Os rendimentos dos fundos de investimento mobiliário, que se constituam e operem de acordo com a legislação nacional, têm o seguinte regime fiscal:

a) Tratando-se de rendimentos que não sejam mais-valias, obtidos em território português, há lugar a tributação, autonomamente:

1) Por retenção na fonte, como se de pessoas singulares residentes em território português se tratasse;

2) Às taxas de retenção na fonte e sobre o montante a esta sujeito, como se de pessoas singulares residentes em território português se tratasse, quando tal retenção na fonte, sendo devida, não for efectuada pela entidade a quem compete; ou

3) À taxa de 25 % sobre o respectivo valor líquido obtido em cada ano, no caso de rendimentos não sujeitos a retenção na fonte, sendo o imposto entregue pela respectiva entidade gestora até ao fim do mês de Abril do ano seguinte àquele a que respeitar;

b) Tratando-se de rendimentos que não sejam mais-valias, obtidos fora do território português, há lugar a tributação, autonomamente, à taxa de 20 %, relativamente a rendimentos de títulos de dívida, a lucros distribuídos e a rendimentos de fundos de investimento, e à taxa de 25 %, nos restantes casos, incidente sobre o respectivo valor líquido obtido em cada ano, sendo o imposto entregue ao Estado pela respectiva entidade gestora até ao fim do mês de Abril do ano seguinte àquele a que respeitar;

c) Tratando-se de mais-valias, obtidas em território português ou fora dele, há lugar a tributação, autonomamente, nas mesmas condições em que se verificaria se desses rendimentos fossem titulares pessoas singulares residentes em território português, à taxa de 25 %, sobre a diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias obtidas em cada ano, sendo o imposto entregue ao Estado pela respectiva entidade gestora, até ao fim do mês de abril do ano seguinte àquele a que respeitar. (Redacção da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro) (...)

3 - Relativamente a rendimentos respeitantes a unidades de participação nos fundos referidos no n.º 1, de que sejam titulares sujeitos passivos de IRC ou sujeitos passivos de IRS, que os obtenham no âmbito de uma atividade comercial, industrial ou agrícola, residentes em território português ou que sejam imputáveis a estabelecimento estável de entidade não residente situado neste território, os mesmos não estão sujeitos a retenção na fonte e são pelos seus titulares considerados como proveitos ou ganhos, e o montante do imposto retido ou

devido nos termos do n.º 1 a natureza de imposto por conta, para efeitos do disposto no artigo 83.º do Código do IRC e do artigo 78.º do Código do IRS.”

Fundando-se na norma transcrita, pretende a Requerente a anulação parcial da sua autoliquidação relativa ao exercício de 2014, na parte em que incluiu o montante de imposto suportado pelo Fundo B... como componente positiva na determinação do lucro tributável do Banco D..., no montante de imposto de € 127.490,88.

Vejamos.

*

Entende a Requerida que resulta da interpretação articulada do disposto nos números 1, 3, 4 e 7 do art.º 22.º do EBF, da alínea d) do n.º 2 do art.º 90.º e n.º 2 do art.º 68.º do CIRC, que quando os rendimentos respeitantes a unidades de participação em fundo de investimento (mobiliário ou imobiliário) afluem à esfera dos participantes (sujeitos passivos de IRC), os rendimentos devem ser considerados como proveitos ou ganhos e reflectidos no lucro tributável pelo valor líquido do imposto retido ou devido, a fim de que a tributação definitiva dos rendimentos obtidos por intermédio do Fundo seja efectuada de acordo com o regime aplicável a cada titular das unidades de participação, tendo, por isso, este imposto a natureza de pagamento por conta ou de pagamento antecipado por parte do Fundo.

Para a Requerida, a dedução à colecta do IRC do imposto retido ou devido pelo Fundo, nos termos previstos na alínea d) do n.º 2 do art.º 90.º – actual alínea e) – do CIRC assimila esse imposto a “retenção na fonte” com a natureza de pagamento por conta e, conseqüentemente, em linha com a regra geral ínsita no n.º 2 do art.º 68.º do CIRC, os rendimentos a que o imposto está associado devem ser incorporados na matéria colectável pelos respectivos valores líquidos, i.e., acrescidos do imposto suportado pelo fundo.

Como a Requerente aponta, sem que a Requerida contradite qualquer dos seus fundamentos essenciais, tal matéria foi já objecto de apreciação em várias decisões arbitrais, tendo-se escrito, por exemplo, no processo arbitral n.º 758/2019 do CAAD¹:

¹ Disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?listPageSize=100&listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&listPage=4&id=4997

“Alega, em sentido diverso, a Requerida que o objetivo do regime previsto no n.º 3 do artigo 22.º era assegurar que a tributação definitiva dos rendimentos obtidos através dos fundos se aproximasse à que se verificaria se os ativos fossem fruto de investimento direto dos titulares das unidades de participação, criando uma “técnica de quase transparência fiscal”. Ora, quando o legislador determina que o imposto retido assume a natureza de pagamento por conta e remete para as deduções previstas no artigo 83.º [atual artigo 90.º], teremos que atender ao disposto no n.º 2 do artigo 68.º, nomeadamente a obrigação de incluir os rendimentos ilíquidos. Atentos à letra da lei e sentido do regime, é para nós claro que o artigo 22.º estabelece um regime de tributação autónomo na esfera do fundo, tendo em vista isentar “à saída” a generalidade dos respetivos titulares. De forma diferenciada, o n.º 3, pela sua natureza de entidades que exerce uma atividade comercial, industrial ou agrícola, estabelece que os rendimentos respeitantes às unidades de participação nos fundos são considerados como “proveitos ou ganhos” na esfera dos seus titulares.

Atendendo a que a tributação foi feita exclusivamente na esfera do fundo, os rendimentos a declarar nunca poderão incluir o imposto suportado autonomamente por uma terceira entidade. Se tal fosse a intenção do legislador, tê-lo-ia expresso de forma categórica (“rendimentos ilíquidos gerados pelo fundo de investimento”). Não podemos, por isso, atender, in casu, a uma interpretação “que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso” (artigo 9.º, n.º 2, do Código Civil, ex vi artigo 11.º da Lei Geral Tributária).

Por outro lado, a interpretação conforme à letra da lei não é, sublinhamos, contrária ao espírito e sistematização da norma que, na sua essência, consagra um sistema de tributação autónoma dos rendimentos dos fundos e reconhecimento de um tratamento mais favorável - daí a sua inclusão no Estatuto dos Benefícios Fiscais - aos titulares das unidades, de participação, seja pela isenção tout court, seja pela possibilidade de dedução na sua esfera do imposto pago pelo Fundo.

No mesmo sentido, refere-se na decisão do CAAD de 27 de junho de 2019, proferida no processo n.º 309/2018-T que:

“A nosso ver, é isso mesmo que o texto legal – o disposto no n.º 3 do art.º 22.º do EBF – pretende, ou seja, que o proveito a reconhecer pelo titular das UPs deverá corresponder ao

montante pago pelo Fundo, sem que haja lugar ao acréscimo do valor respeitante ao imposto pago por este relativamente àquele rendimento. Mesmo que se entenda que esse regime seja mais benéfico do que o regime geral (o que não sucede em todos os casos, note-se), a verdade é que é nesse sentido que milita a letra da lei, não cabendo ao intérprete fazer conclusões interpretativas que se afastem da letra e espírito da lei. Acresce que a lei em causa regula precisamente os denominados benefícios fiscais, ou seja, medidas de carácter excepcional instituídas para a tutela de interesses extra-fiscais relevantes.”

Também assim se conclui na decisão do CAAD de 6 de junho de 2018, proferida no Proc. n.º 371/2017-T:

“Ora, o que o sujeito passivo fez, e que não é desmentido pela AT, foi considerar o montante dos rendimentos recebidos como proveito, incluindo-o na sua declaração de IRC, sendo isso o que determina aquela disposição, uma vez que, como se referiu, não há lugar a retenção na fonte. Assim sendo, não é aplicável o art.º 68º, n.º2 do CIRC, não podendo, conseqüentemente, a AT ter feito a correção a que procedeu.

A Requerida deveria ter considerado a importância líquida dos valores recebidos para efeitos de tributação, que é o que determina o art.º 22º, n.º3, do EBF.””.

Com efeito, a letra da lei é totalmente clara, no sentido de que:

- os rendimentos respeitantes a unidades de participação nos fundos em causa não estão sujeitos a retenção na fonte;
- tais rendimentos são claramente distinguidos do imposto retido ou devido nos termos do n.º 1 do mesmo art.º 22.º, que é relativo aos rendimentos dos fundos de investimento mobiliário;
- são aqueles primeiros rendimentos que são pelos seus titulares considerados como proveitos ou ganhos; e que
- o montante do imposto retido ou devido nos termos do n.º 1 tem a natureza de imposto por conta, para efeitos do disposto no actual artigo 90.º (anterior 83.º) do Código do IRC, e não para qualquer outro.

Assim sendo, como não se tem dúvidas que é, por muito razoável e coerente que seja a construção jurídica apresentada pela Requerida – que também o é –, apenas poderá a mesma

ser considerada *de iure condendo*, já que não tem qualquer correspondência no direito constituído, a aplicar.

Se o legislador, por descuido ou por qualquer outro motivo, optou por formular a norma ora em causa da maneira que o fez, não poderá o intérprete e aplicador, substituí-la por outra, ainda que objectivamente melhor, sem que tenha um mínimo de amparo nos elementos relevantes da interpretação jurídica.

Com efeito, ao intérprete e ao aplicador da lei está impedido alargar o âmbito da norma aos casos não previstos.

Daí que a alegação ora em apreço não seja susceptível de obstar à procedência da pretensão da Requerente.

Esclareça-se, ainda, que não se julga que a presente decisão esteja em contradição com o decidido no processo arbitral 104/2019T do CAAD², invocado pela Requerida, porquanto ali, bem ou mal, parece ter sido tido como provado que o sujeito passivo foi objecto, ele próprio, de retenção na fonte, ao contrário do que, inquestionavelmente, sucede no caso *sub iudice*.

Face ao exposto, deve proceder o pedido arbitral, anulando-se a autoliquidação na parte contestada na presente acção arbitral.

*

Quanto ao pedido acessório de restituição do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios formulado pela Requerente, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, estamos perante uma autoliquidação de IRC, motivo pelo qual o erro passa a ser imputável aos serviços a partir do momento em que o contribuinte deduz impugnação administrativa desses actos e a AT se pronuncia pelo seu indeferimento.

² Disponível em:

https://caad.org.pt/tributario/deciso/es/decisao.php?listOrder=Sorter_data&listDir=DESC&listPage=50&id=4231

Como refere o Acórdão do STA, processo n.º 0926/17, de 19-09-2018,³ o erro “*passará a ser imputável aos serviços a partir do momento em que, pela primeira vez, a administração tributária toma posição desfavorável ao contribuinte e indefere a sua pretensão*”.

Tem, portanto, a Requerente direito a ser reembolsada da quantia que indevidamente pagou (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) por força do acto anulado e, ainda, a ser indemnizada pelo pagamento indevido através da atribuição de juros indemnizatórios, desde a data da notificação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, até ao reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

*

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 autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) relativo ao período de tributação de 2014, com o n.º 2017... no valor de € 127.490,88, bem como da decisão do pedido de revisão oficiosa que teve aquele acto como objecto;
- b) Condenar a Requerida na restituição do imposto pago em excesso, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos acima indicados.
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 127.490,88, 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.

³ Disponível em www.dgsi.pt.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.060,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, 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, 14 de Outubro de 2021

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Rita Guerra Alves)

O Árbitro Vogal

(Rui Miguel Marrana)