

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 9/2024-T

Tema: Imposto de Selo, verba 17.3.4 da TGIS. SGOIC; Revogação parcial do ato tributário; Imposto do selo. Comissões de serviços de comercialização de unidades de participação de fundos de investimento. Violação do Direito da União Europeia.

SUMÁRIO:

1. A verba 17.3.4 da Tabela Geral do Imposto do Selo, quando aplicada a encargos com comissões bancárias cobradas pelas instituições de crédito na comercialização de unidades de participação de fundos de investimento, viola a alínea a), do n.º 2, do artigo 5.º, da Diretiva 2008/7/CE, conforme interpretação extensiva do TJUE no acórdão de 22/12/2022, proferido no processo n.º C-656/21.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Regina de Almeida Monteiro (Presidente), Paulo Ferreira Alves e A. Sérgio de Matos (Adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 12 de março de 2024, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A. (doravante designada, abreviadamente, por “A...” ou “Requerente”), com o número único de matrícula e identificação fiscal..., com sede na ..., ..., ...-... Lisboa, no seguimento da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2023..., deduzida pela Requerente contra os atos tributários de liquidação de Imposto do Selo realizados no período compreendido entre junho de 2021 e maio de 2023, ao abrigo do disposto no artigo 10.º do DL n.º10/2011, de

1.

20 de janeiro e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requereu a constituição de tribunal arbitral com vista à declaração da ilegalidade dos atos tributários de liquidação de Imposto do Selo relativos ao período compreendido entre junho de 2021 e maio de 2023 comprovados através das faturas de pagamento do referido imposto de Selo (IS) no valor de € 1.677.237,03.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

1.1. Do Pedido:

A Requerente a final concretiza o seu pedido:

“que seja determinada a ilegalidade e anulada a decisão de indeferimento proferida em sede de procedimento de reclamação graciosa, e bem assim declarada a ilegalidade dos atos de liquidação de Imposto do Selo da Requerente respeitantes ao período decorrido entre junho de 2021 e maio de 2023, sobre as comissões de comercialização cobradas pelas entidades comercializadoras, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios.

1.2. Tramitação processual

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 03-01-2024.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 21-02-2024, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 12-03-2024 e nessa data foi proferido o despacho previsto no artigo 17.º do RJAT, notificado em 13-03-2024.

Por requerimento de 23-02-2024 a Requerente juntou documento comprovativo de que em 12-02-2024 foi notificada da revogação parcial dos atos de liquidação pela AT, no montante de €700.459,83 e requereu *“seja admitida a desistência parcial do pedido nos termos supra expostos e, ademais, por manter as suas razões de discordância com a AT, que prossigam os presentes autos quanto ao restante pedido deduzido”*.

Por requerimento de 17-04-2024 a Requerente veio requerer a junção de 3 documentos. Pedido que foi reiterado a 23-04-24, com o envio efetivo dos documentos.

Em 26-04-2024 a AT veio requerer:

“A DIRECTORA-GERAL DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, foi notificada no dia 16 de Março de 2024 do prazo a que alude o artigo 17.º do RJAT, para apresentar Resposta, prazo que termina hoje, 26 de Abril de 2024.

Estando em curso a sua finalização foi a Requerida hoje notificada da junção de 5 elementos supervenientes, os quais poderão influir na manutenção parcial do ato em dissídio. Em face da junção de tais documentos, os mesmos precisam de ser analisados, pelo que foram remetidos à Direcção de Serviços de IMT, Imposto do Selo, o que impede de ser hoje apresentada a respectiva Resposta.

Em face do exposto, vem a Requerida Solicitar a prorrogação do prazo de Resposta em 15 dias, contados do termo de apresentação inicial da Resposta, que ocorreria hoje.”

Por despacho de 28-04-2024 o Tribunal Arbitral deferiu esse requerimento.

Em 13-05-2024 AT apresentou a Resposta, em que se pronunciou sobre os referidos documentos e defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 14-05-2024, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e foi facultada às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem, alegações escritas no prazo simultâneo de 20 dias, contados da notificação do mesmo.

Por requerimento de 23-05-2024 a Requerente juntou o despacho de revogação dos atos de liquidação que já havia juntado com o requerimento de 23-02-2024.

A 06-06-2024 a Requerente apresentou alegações escritas.

A Requerida não apresentou as Alegações e não juntou o Processo Administrativo.

Considerando a complexidade da matéria em causa neste processo e a interposição das férias judiciais o prazo para a emissão da decisão arbitral foi prorrogado, primeiramente por despacho

de 11-09-2024 e, depois, por despacho de 11-11-2024, ao abrigo do disposto no artigo 21.º, n.º 2, do RJAT.

1.3. Admissão dos documentos supervenientes apresentados pela Requerente

Por se tratar de documentos que foram juntos com a dedução da Reclamação Graciosa, constata-se que apesar de as referidas faturas não terem sido apresentadas aquando da submissão do pedido de pronúncia arbitral, as mesmas já integravam o processo administrativo instrutor, (cfr. doc. 6 junto com o PPA) pelo que não pode deixar de se verificar que foi produzida prova suficiente do pagamento do Imposto do Selo sobre as comissões de comercialização.

Por Requerimento de 17-04-2024 afirma a Requerente:

(...)Não obstante, segundo entende a Requerente, o meio de prova primordial, e que cabia ser apresentado (e que o foi), é o conjunto de faturas emitidas por parte do Banco comercializador, nas quais são cobradas as comissões de comercialização aos fundos de investimento geridos pela Requerente.

5.º

Ora, quando a AT indica não existir evidência concreta de que o imposto mencionado nas faturas emitidas em nome dos fundos pelo Banco comercializador, na qualidade de sujeito passivo, alguma vez tenha sido entregue junto dos cofres do Estado, a Requerente entende que não lhe cabe a si, sendo o sujeito passivo do imposto outra entidade (i.e., Banco comercializador), a apresentar essa informação.

6.º

Com efeito, a referida informação consta dos sistemas informáticos da AT e, portanto, o ónus da prova encontra-se, no entender da Requerente, satisfeito.

7.º

Ainda assim, e atendendo a um princípio de colaboração e de boa-fé que norteia o processo tributário, juntamos ao processo o Documento n.º 2 superveniente, que constitui uma declaração por parte do Banco comercializador, na qual se desagregam, de forma completa e detalhada, os montantes das comissões de comercialização cobradas a cada fundo de investimento, os montantes do Imposto do Selo liquidado, respetivas faturas e, bem assim, a identificação das correspondentes Declarações Mensais de Imposto do Selo (“DMIS”)

4.

entregues pelo Banco comercializador e respetivas datas de pagamento do imposto, procurando, assim, sanar as dificuldades encontradas pela AT na identificação dos montantes entregues junto dos cofres do Estado.

8.º

Ademais, na notificação supra referida, a AT refere a existência de uma divergência entre o valor peticionado e o valor dado como prova através das faturas das comissões de comercialização, no montante de € 196.557,12.

9.º

A este respeito, vem a Requerente juntar aos autos as faturas das comissões de comercialização relativas aos meses de março, abril e maio de 2023 como Documento n.º 3, Documento n.º 4 e Documento n.º 5, respetivamente, as quais justificam a divergência identificada pela AT entre o montante peticionado e o montante das faturas disponibilizadas, o qual totaliza o valor de € 196.557,12.”

A Requerida na Resposta alega:

“(…) Sucede que, nesta situação em concreto, os documentos agora apresentados não justificam a sua entrega tardia, prevista nos n.ºs 2 e 3 do referido artigo 423.º do CPC, dado que a Requerente não prova em momento algum que a sua entrega se deveu a circunstâncias que lhe foram verdadeiramente alheias ou superveniente.

De facto, tais documentos, independentemente de poderem ter contribuído (ou não) para a formação da decisão, deveriam ter sido entregues com o requerimento inicial da Requerente, que atendendo ao seu estatuto pessoal e relacionamento com o Banco B..., entidade comercializadora, não teria com certeza, àquela data, qualquer dificuldade em obtê-los.

Os documentos em questão não são supervenientes, nem resultam de questões novas inserindo-se no tema da prova, pelo que não se vislumbra fundamento legal para a sua junção tardia ao processo, nos termos ilustrados pela Requerida, face ao disposto no artigo 86.º do CPTA, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT, pelo que se REQUER o respetivo desentranhamento dos autos.

Considerando o exposto e a relevância dos mencionados documentos para o esclarecimento dos fatos, decide-se admitir os documentos apresentados, atendendo ao disposto no artigo 651.º, n.º 1 do CPC, *ex vi* artigo 29.º n.º 1 e do RJAT considerando a sua relevância para a decisão e por se considerar que não procedem os argumentos da Requerida.

1.4. Revogação parcial da liquidação pela AT e o prosseguimento do processo quanto aos valores não anulados

Em 23-02-2024, a Requerente apresentou um requerimento com o seguinte teor:

A..., S.A., na qualidade de sociedade gestora dos fundos de investimento e Requerente no processo supra identificado, tendo sido notificada da revogação parcial dos atos de liquidação pela AT, no montante de € 700.459,83 (cfr. comunicação de revogação parcial que se junta como Documento n.º 1), vem, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 283.º do Código de Processo Civil, aplicável ex vi alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, desistir deste procedimento arbitral quanto aos atos de liquidação revogados e respetivo montante de imposto, sem prejuízo do normal prosseguimento dos autos quanto ao restante pedido formulado, em particular, a declaração da ilegalidade dos atos tributários de liquidação de Imposto do Selo mantidos pela AT, num total de € 780.220,08.

Nestes termos e nos demais de Direito aplicáveis, requer que seja admitida a desistência parcial do pedido nos termos supra expostos e, ademais, por manter as suas razões de discordância com a AT, que prossigam os presentes autos quanto ao restante pedido deduzido, sendo o mesmo julgado procedente, por provado.”

A Requerida na Resposta refere-se expressamente à revogação parcial da liquidação e não se opôs à continuação do processo quanto ao valor do pedido arbitral não incluído no ato de revogação parcial suprarreferido.

O Supremo Tribunal Administrativo em acórdão de 30 de Julho de 2014, proferido no âmbito do processo n.º 0875/14, pronunciou-se sobre a inutilidade superveniente da lide: “*A inutilidade superveniente da lide (que constitui causa de extinção da instância - al. e) do art. 277º do CPC) verifica-se quando, por facto ocorrido na pendência da instância, a solução do litígio deixe de interessar, por o resultado que a parte visava obter ter sido atingido por outro meio”.*

(...)

o acto tributário impugnado pelo Requerente foi revogado pela AT, o que implica a inutilidade e impossibilidade deste Tribunal declarar a ilegalidade e determinar a consequente anulação de um acto que já se encontra suprimido da ordem jurídica. Com a referida revogação o Requerente atingiu a totalidade dos efeitos pretendidos com o presente pedido de pronúncia arbitral, já que a AT reconheceu no acto de revogação anulatória o direito aos juros indemnizatórios que aquele havia peticionado.”

A inutilidade superveniente da lide está, assim, incontornavelmente demonstrada nos presentes autos, relativamente aos atos de liquidação revogados pela Requerida no montante total de € **700.459,83**.

Considerando a revogação parcial da liquidação pela Autoridade Tributária e o pedido da Requerente para a continuação do processo quanto à parte não anulada, decide-se confirmar a revogação parcial da liquidação, conforme comunicado nos autos.

Consequentemente, no que se refere à parte da presente ação arbitral que se baseia na causa de pedir mencionada e que foi revogada, este Tribunal Arbitral declara a extinção da instância processual. Isso porque o objetivo da ação já foi alcançado por outros meios, conforme disposto nos artigos 277.º, alínea e), e 611.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT).

Dada a extinção parcial da lide, a ação continuará em relação à apreciação da parte da liquidação não revogada.

2. Saneamento

O Tribunal Arbitral coletivo foi regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer do pedido, que foi tempestivamente apresentado nos termos dos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT.

O processo não enferma de nulidades, nem existem outras exceções ou questões prévias que cumpram conhecer e que obstem à apreciação do mérito da causa.

7.

3. Matéria de facto

3.1. Factos provados

O Tribunal Arbitral considera provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- a)** A Requerente tem por objeto social o exercício da atividade das sociedades gestoras de organismos de investimento coletivo, no âmbito da qual gere diversos fundos de investimento mobiliário e imobiliário (doravante designados por “fundos de investimento”); (facto não controvertido).
- b)** Em virtude da sua atividade, a Requerente cobra comissões de gestão àqueles fundos de investimento, sobre as quais tem vindo a liquidar Imposto do Selo, à taxa de 4%, nos termos da verba 17.3.4 da Tabela Geral do Imposto do Selo (“TGIS”); (facto não controvertido).
- c)** A atividade de comercialização das unidades de participação dos referidos fundos de investimento junto de investidores privados e institucionais é desenvolvida pelo Banco B..., S.A. (adiante designado por “BancoB...”), o qual atua no papel de intermediário financeiro; (cfr. doc. 5 junto com o PPA e facto não controvertido).
- d)** Pela prestação dos serviços de comercialização das unidades de participação dos fundos de investimento junto de investidores, o Banco B... cobra comissões de comercialização; (facto não controvertido).
- e)** Até abril de 2020, o Banco B... cobrava a componente correspondente às comissões de comercialização à Requerente, a qual, por sua vez, imputava aqueles custos aos fundos de investimento por si geridos através das comissões de gestão; (facto não controvertido).
- f)** A partir de maio de 2020, o Banco B... passou a cobrar as comissões de comercialização diretamente aos fundos de investimento geridos pela Requerente; (facto não controvertido).
- g)** A alteração ocorrida ao artigo 139.º do Regime Geral dos Organismos de Investimento Coletivo (“RGOIC”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 144/2019, de 23 de setembro, passou a permitir que as comissões de comercialização cobradas pelas entidades comercializadoras (*i.e.*, os Bancos) pudessem ser diretamente suportadas pelos fundos de investimento; (facto não controvertido).
- h)** Até abril de 2020, as entidades comercializadoras cobravam a componente correspondente às comissões de comercialização à Requerente, a qual por sua vez, conforme

acima se referiu, imputava aqueles custos aos fundos de investimento por si geridos através da comissão de gestão; (facto não controvertido).

i) Entre junho de 2021 e maio de 2023, foram cobradas pelo Banco B... diretamente aos fundos de investimento comissões de comercialização, sobre as quais incidiu, nos termos da verba 17.3.4 da TGIS, Imposto do Selo, à taxa de 4% (cfr. faturas juntas como doc. 1 a 3 do PPA.);

j) Na medida em que o serviço de comercialização de unidades de participação não é prestado pela Requerente, a comissão de comercialização é cobrada desde aquela data unicamente pela entidade comercializadora aos Fundos, assumindo desta forma a Requerente uma posição externa ou terceira àquela relação, designadamente à cobrança da comissão de comercialização; (facto não controvertido).

k) No período compreendido entre junho de 2021 e maio de 2023, considera a A... que foi liquidado indevidamente Imposto do Selo sobre as referidas comissões de comercialização, no montante total de € **1.677.237,03** conforme se refere nas tabelas que seguem: (faturas que constam dos documentos n.ºs 1, a 4, relativamente à cobrança de Imposto:

Tabela 1: Comissões de comercialização cobradas em 2021 e respetivo Imposto de Selo liquidado

Valores em Euros

Meses	Comissão de comercialização	Imposto do Selo (4%)
Junho	1.767.232,15	70.435,17
Julho	1.874.844,06	74.993,79
Agosto	1.908.505,10	76.340,21
Setembro	1.870.210,84	74.808,44
Outubro	1.893.727,39	75.749,08
Novembro	1.841.008,27	73.640,34
Dezembro	1.952.207,99	78.088,33
Total	13.107.735,80	524.055,36

Tabela 2: Comissões de comercialização cobradas em 2022 e respetivo Imposto de Selo liquidado

Valores em Euros

Meses	Comissão de comercialização	Imposto do Selo (4%)
Janeiro	1.960.453,75	78.418,16
Fevereiro	1.726.859,97	69.074,42
Março	1.879.403,78	75.176,16

Abril	1.798.106,26	71.924,27
Maior	1.791.676,84	71.667,05
Junho	1.668.824,28	66.752,97
Julho	1.713.808,53	68.552,33
Agosto	1.733.558,06	69.342,31
Setembro	1.616.023,86	64.640,95
Outubro	1.618.131,40	64.725,23
Novembro	1.595.276,70	63.811,07
Dezembro	1.648.349,63	65.933,99
Total	20.750.473,06	830.018,91

Tabela 3: Comissões de comercialização cobradas em 2023 e respetivo Imposto de Selo liquidado

Valores em Euros

Meses	Comissão de comercialização	Imposto do Selo (4%)
Janeiro	1.659.250,64	66.370,03
Fevereiro	1.506.041,78	60.241,66
Março	1.648.458,45	65.938,34
Abril	1.604.297,38	64.169,09
Maior	1.661.091,00	66.443,64
Total	8.079.069,25	323.162,76

- l)** A Requerente juntou aos autos as DMIS relativas a todos os meses do período compreendido entre junho de 2021 a maio de 2023; (cfr. Doc. 4 junto com o PPA e não contestado pela Requerida).
- m)** A Requerente apresentou reclamação graciosa em 20-07-2023 a que foi atribuído o n.º ...2023..., (Unidade dos grandes contribuintes); (cfr. doc. 6 junto com o PPA).
- n)** Por despacho de 21-09-2023, enviado via CTT em 22-09-2023 e rececionado a 25-09-2023, a AT indeferiu a reclamação graciosa; (cfr. doc. 7 e 8 juntos com o PPA).
- o)** Na referida decisão final de indeferimento, a Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) alega que *“as comissões de comercialização cobradas pelas entidades depositárias às sociedades gestoras preenchem cumulativamente os elementos de natureza objetiva e subjetiva previstos na verba 17.3.4 da TGIS, sendo que também não se encontram abrangidas pelo âmbito de aplicação da Diretiva n.º 2008/7/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008”*; (cfr. doc. 7 e 8 juntos com o PPA).
- p)** A Requerida afirma na Resposta que: *“Por despacho datado de 07 de fevereiro de 2024 (Proc. ...2024...), a Subdiretora-Geral da DS IMT concluiu pela revogação parcial dos atos de autoliquidação de Imposto do Selo contestados no pedido de pronúncia arbitral n.º*

009/2024-T, “porquanto estando-se perante OIC que objetivamente se qualificam como “fundos comuns de investimento” abrangidos pelo âmbito de aplicação da Diretiva 2009/CE/65, em aplicação da jurisprudência que emana do acórdão C-656/21 do TJUE e do primado do Direito da União Europeia sobre o Direito Nacional, consagrado no n.º 4 do artigo 8.º da CRP, é de concluir que a verba 17.3.4. da TGIS, que prevê a sujeição a Imposto do Selo de comissões e contraprestações cobradas por serviços financeiros, é ilegal quando aplicável à comercialização das suas UP, por incompatibilidade com a alínea a) do n.º 2 do artigo 5.º da Diretiva 2008/7/CE.

Pelo que, as autoliquidações de Imposto do Selo impugnadas, tendo tido por base aquela disposição da TGIS, enfermam de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito, tendo, em consequência, vindo a ser parcialmente anuladas pelo valor de € 700 459,83, mantendo-se quanto às restantes, em conformidade com a tabela em anexo à presente informação, designada de “ANEXO - TABELA DE IS A RESTITUIR - CAAD 9_2024-T”, de que faz parte integrante.

No que concerne ao pedido de juros indemnizatórios, sendo parcialmente ilegais as autoliquidações de Imposto do Selo sub judice, tem de se concluir que os mesmos são devidos, devendo ser calculados sobre o valor de € 700 459,83 a partir da data da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, isto é, desde 21-09-2023, até ao integral reembolso do mesmo.”

q) Na fundamentação da decisão de revogação parcial da liquidação, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais, o seguinte:

Informação

CAAD 9/2024-T - SICJUT 2023 1 (Proc. DSIMT n.º 2024)

Requerente - A...
, S.A., contribuinte fiscal n.º

Valor do pedido - € 1.677.237,03

Período de imposto impugnado – entre junho de 2021 e maio de 2023

Mandatária –

I – INTRODUÇÃO

1. Na sequência do pedido de constituição de tribunal arbitral à margem identificado, efetuado pelo contribuinte A...), S.A., contribuinte fiscal n.º (doravante apenas Requerente ou A...), solicita a Direção de Serviços de Consultoria Jurídica e Contencioso (DSCJC) emissão de informação, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 13.º do RJAT.

2. Em suma, a Requerente entende que a sujeição a Imposto do Selo das comissões de comercialização cobradas pelas entidades comercializadoras a si (até abril de 2020) e aos fundos por si geridos (repercutida na comissão de gestão até abril de 2020 e a partir de maio de 2020 cobrada diretamente aos fundos) não se encontra em linha com as disposições da Diretiva n.º 2008/7/CE, do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, relativa aos impostos que incidem sobre as reuniões de capitais (doravante Diretiva 2008/7/CE ou, simplesmente, Diretiva), em particular com a alínea a) do n.º 2 do seu artigo 5.º, como demonstra o julgamento do TJUE sobre esta questão no acórdão C-656/21, e, bem assim, a decisão 88/2021-T do CAAD que a aplicou e confirmou.

3. Neste contexto, considera que no período compreendido entre junho de 2021 e maio de 2023, foi indevidamente liquidado Imposto do Selo sobre as referidas comissões de comercialização, no montante total de € 1.677.237,03, cujos valores por período de imposto estão descritos nas três tabelas do artigo 17.º da sua PI, que aqui se dão como integralmente reproduzidas.

4. Em face do exposto, deduziu reclamação graciosa – registada com o n.º 2023 - dos atos tributários de autoliquidação de Imposto do Selo referentes ao período compreendido entre junho de 2021 e maio de 2023 (cf. Documento n.º 6), tendo sido notificada da decisão final de indeferimento da reclamação graciosa a 22 de setembro de 2023.

5. Não se conformando com a decisão da AT, solicitou a constituição de tribunal arbitral pedindo que seja determinada a ilegalidade e anulada a decisão de indeferimento proferida em sede de procedimento de reclamação graciosa e, bem assim, declarada a ilegalidade dos atos de liquidação de Imposto do Selo respeitantes ao período decorrido entre junho de 2021 e maio de 2023, sobre as comissões de comercialização cobradas pelas entidades comercializadoras, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios.

II – INFORMAÇÃO

6. Antes de entrarmos no cerne da questão em causa, importa dar nota da seguinte questão prévia.

II.A – QUESTÃO PRÉVIA – DO IMPOSTO DO SELO INCIDENTE SOBRE AS COMISSÕES DE

Informação

COMERCIALIZAÇÃO COBRADAS PELO BANCO B... DIRETAMENTE AOS FUNDOS

7. Pretende a Recuerente obter do tribunal a anulação das liquidações de Imposto do Selo efetuadas pelo B..., no valor total € 1.677.237,03, relativas ao período compreendido entre junho de 2021 e maio de 2023, cujo resumo por períodos de imposto (mês/ano), como já se disse, consta das três tabelas presentes no artigo 17.º da sua PI, que aqui se dão como integralmente reproduzidas.

8. Sucede, porém, que ao confrontar os valores peticionados com as cópias das faturas (juntas como Docs. n.ºs 1 a 3) emitidas pelo B... aos respetivos Fundos (1), verifica-se que a Recuerente está a reivindicar valor a mais do que efetivamente foi faturado.

9. Com efeito, a Recuerente peticiona o total de € 1.677.237,03 a título de Imposto do Selo, contudo, o cômputo total das faturas juntas ao processo perfaz apenas € 1 480 679,91, conforme melhor se extrai da tabela em anexo à presente informação, designada de "ANEXO - TABELA DE IS A RESTITUIR - CAAD 9_2024-T", de que faz parte integrante.

10. Ou seja, entre os valores de Imposto do Selo peticionados pela Recuerente, relativos a comissões de comercialização, e os valores efetivamente comprovados pelas faturas emitidas aos Fundos pelo B... existe uma diferença de € 196.557,12, que consideramos, no mínimo, incompreensível.

11. Mas não ficamos por aqui,

12. Porque desses € 1 480 679,91 cobrados pelo B... a título de Imposto do Selo apenas aparecem evidenciados, nas Declarações Mensais de Imposto do Selo (DMIS) relativas a esses períodos, € 700 465,40, conforme melhor se extrai da tabela em anexo à presente informação, designada de "ANEXO - TABELA DE IS A RESTITUIR - CAAD 9_2024-T", de que faz parte integrante.

13. Conforme se pode verificar há períodos sem qualquer declaração submetida e/ou entrega de imposto, e períodos em que houve apenas entregas de alguns cêntimos.

14. Em relação aos períodos de imposto em que houve apenas entregas de alguns cêntimos, que somados perfazem € 5,57, de acordo com o estatuído no n.º 2, do artigo 103.º do CIRC, ex vi artigo 67.º do CIS, não pode ser anulado e, consequentemente, restituído, imposto cujo quantitativo seja inferior a € 25, pelo que só as liquidações de valor igual ou superior a este montante poderão ser anuladas e reembolsadas, conforme melhor se extrai da tabela em anexo à presente informação, designada de "ANEXO - TABELA DE IS A RESTITUIR - CAAD 9_2024-T", de que faz parte integrante.

15. Ou seja, entre os valores de Imposto do Selo, de acordo com as faturas juntas aos autos, faturados pelo B... aos Fundos, e os valores efetivamente declarados nas DMIS entregues pelo banco, na qualidade de sujeito passivo, nos cofres do Estado, existe uma diferença de € 780 220,08, que, (uma vez mais), consideramos, no mínimo, incompreensível

16. Por outras palavras: relativamente a € 780 220,08 não há evidência concreta de que o imposto mencionado nas faturas emitidas em nome dos Fundos pelo Banco B... na qualidade de sujeito passivo, alguma vez tenha entrado nos cofres do Estado.

17. Conforme decorre do disposto no n.º 1 do artigo 74.º da LGT, "o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque."

 tributária e aduaneira

Informação

18. E o que a AT sabe, e está em condições de provar, é que consultada a sua base de dados o valor peticionado pela Requerente não tem qualquer aderência ao que aparece evidenciado nas faturas apresentadas e nas DMIS submetidas pelo sujeito passivo (A...), referentes àqueles períodos de imposto.

19. Incumbe à Requerente, nos termos das regras do ónus da prova, demonstrar a existência dos factos tributários que alega como fundamento do seu direito à não sujeição a Imposto do Selo.

20. Demonstração que, a nosso ver, no caso concreto, não consegue fazer, porquanto não resulta inequivocamente claro que a totalidade do Imposto do Selo reivindicado, alegadamente liquidado sobre as comissões de comercialização cobradas pelo B... aos Fundos por si geridos entre junho de 2021 e maio de 2023, alguma vez tenha sido (integralmente) entregue nos cofres do Estado.

21. Por conseguinte, entendemos estar perante uma situação de dissonância entre a prova apresentada nos autos e os factos que sustentam o pedido e a causa de pedir, devendo em consequência, e de acordo com as regras da repartição do ónus da prova, essa circunstância ser processualmente valorada pelo tribunal arbitral contra a Requerente que é quem legalmente tem essa obrigação.

22. Termos em que, por manifesta falta de prova, deve o tribunal arbitral desconsiderar do presente pedido o valor de € 780 220,08, referente a Imposto do Selo alegadamente liquidado pelo B... sobre comissões de comercialização cobradas aos Fundos, nos termos da verba 17.3.4 da TGIS.

II.B – DA JURISPRUDÊNCIA QUE RESULTA DO ACÓRDÃO C-656/21 DO TJUE

23. Terminado este ponto prévio analisemos de seguida as restantes liquidações de Imposto do Selo, isto é, as efetivamente declaradas na DMIS referentes aos períodos em causa com o competente imposto entregue nos cofres do Estado, cujo valor é de € 700 459,83.

24. No presente processo ninguém põe em causa que as comissões cobradas por “[o]perações realizadas por ou com intermediação de instituições de crédito, sociedades financeiras ou outras entidades a elas legalmente equiparadas e quaisquer outras instituições financeiras” preenchem cumulativamente os elementos de natureza objetiva e subjetiva previstos na verba 17.3.4 da TGIS, estando, sujeitas a Imposto do Selo, a uma taxa de 4%, por força do disposto no n.º 1 do artigo 1.º do CIS.

25. A questão a decidir consiste apenas em saber se as comissões cobradas pelo BBPI aos FUNDOS, aqui representados e geridos pela Requerente, pela comercialização das suas unidades de participação, devem ou não ser excluídas de tributação em sede de Imposto do Selo, ao abrigo da verba 17.3.4 da TGIS, por tal tributação poder configurar uma violação da alínea a) do n.º 2 do artigo 5.º da Diretiva 2008/7/CE, que proíbe a tributação indireta das reuniões de capital.

26. Acontece que, a questão de aqui se discute foi analisada, em reenvio suscitado, no processo n.º 88/2021-T, tendo o TJUE por Acórdão, de 22 de dezembro de 2022, proferido no processo C-656/21, estabelecido a jurisprudência que se passa a reproduzir:

«Nestas condições, o Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

r) Da TABELA DE IS A RESTITUIR - CAAD 9_2024-T, consta o seguinte: (cfr. doc. 1 junto pela Requerente em 23-02-2024):

ANEXO - TABELA DE IS A RESTITUIR - CAAD 9 2024-T				SUJEITO PASSIVO -	- BANCO B...
PERÍODO		DMIS		TITULAR DO ENCARGO	
ANO	MÊS	N.º	ANO		
2021	6	1	2021	- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXÍVEL	
				- OBRIGAÇÕES DE ALTO RENDIMENTO ALTO RISCO - FUNDOS INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES DE TAXA FIXA	
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES	
				- FUNDO DE INVESTIMENTO MOBILIÁRIO ABERTO	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE FUNDOS DE ACÇÕES	
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES	
				GRANDES CAPITALIZAÇÕES	
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES	
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXÍVEL	
				/OICVM FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE POUPANÇA	
				REFORMA DE OBRIGAÇÕES	
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES DE TAXA FIXA	
				/ OICVM - FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE	
				POUPANÇA REFORMA	
				/OICVM FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE POUPANÇA	
				E REFORMA	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXÍVEL	
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXÍVEL	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXÍVEL	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXÍVEL	
				/OICVM - FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE	
				POUPANÇA REFORMA	
2021	7	1	2021	FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXÍVEL	
				- FUNDOS INVESTIMENTO ABERTO	
				DE OBRIGAÇÕES DE TAXA FIXA	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO MOBILIÁRIO ABERTO	
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE FUNDOS DE ACÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES	
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES	
				GRANDES CAPITALIZAÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXÍVEL	
				/OICVM FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE POUPANÇA	
				REFORMA DE OBRIGAÇÕES	
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES DE TAXA FIXA	
				/ OICVM - FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE	
				POUPANÇA REFORMA	
				/OICVM FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE POUPANÇA	
				E REFORMA	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXÍVEL	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXÍVEL	

ANEXO - TABELA DE IS A RESTITUIR - CAAD 9 2024-T				
SUJEITO PASSIVO - - 5 - BANCO B...				
PERÍODO		DMIS		TITULAR DO ENCARGO
ANO	MÊS	N.º	ANO	
2022	2		2022	- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE AÇÕES
				FUNDOS DE CAPITALIZAÇÕES
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE AÇÕES
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				PR/OICVM FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE POUPANÇA
				REFORMA DE OBRIGAÇÕES
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES DE TAXA FIXA
				PR/OICVM - FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE
				POUPANÇA REFORMA
				OICVM FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE POUPANÇA
				REFORMA
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE AÇÕES
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE AÇÕES
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				PR/OICVM FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE
				POUPANÇA REFORMA
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				OBRIGAÇÕES DE ALTO RENDIMENTO ALTO RISCO - FUNDOS DE INVESTIMENTO ABERTO
				DE OBRIGAÇÕES DE TAXA FIXA
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE AÇÕES
				IAIS - FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE AÇÕES
				- FUNDO DE INVESTIMENTO MOBILIÁRIO ABERTO
				L - FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE FUNDOS DE AÇÕES
				S - FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE AÇÕES
				FUNDOS DE CAPITALIZAÇÕES
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE AÇÕES
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				PR/OICVM FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE POUPANÇA
				REFORMA DE OBRIGAÇÕES
				RO TAXA FIXA - FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES DE TAXA FIXA
				PR/OICVM - FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE
				POUPANÇA REFORMA
				PR/OICVM FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE POUPANÇA
				REFORMA
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE AÇÕES
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE AÇÕES
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				EQUITIES PPR/OICVM - FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE
				POUPANÇA REFORMA
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				FUNDOS DE ALTO RENDIMENTO ALTO RISCO - FUNDOS DE INVESTIMENTO ABERTO

ANEXO - TABELA DE IS A RESTITUIR - CAAD 9 2024-T				SUJEITO PASSIVO - -	- BANCC B...
PERÍODO		DMIS		TITULAR DO ENCARGO	
ANO	MÊS	N.º	ANO		
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL	
				PPR/OICVM - FUNDO DE INESTIMENTO ABERTO DE	
				POUPANÇA REFORMA	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL	
				FUNDOS INVESTIMENTO ABERTO	
				DE OBRIGAÇÕES DE TAXA FIXA	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO MOBILIARIO ABERTO	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE FUNDOS DE ACÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES	
				JRO GRANDES CAPITALIZAÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL	
				OICVM FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE POUPANÇA	
2022	8		2022	REFORMA DE OBRIGAÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES DE TAXA FIXA	
				INVESTIMENTO PPR / OICVM - FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE	
				POUPANÇA REFORMA	
				PPR/OICVM FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE POUPANÇA	
				E REFORMA	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL	
				EQUITIES PPR/OICVM - FUNDO DE INESTIMENTO ABERTO DE	
				POUPANÇA REFORMA	
				IL - FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL	
				ALTO RENDIMENTO ALTO RISCO - FUNDOS INVESTIMENTO ABERTO	
				DE OBRIGAÇÕES DE TAXA FIXA	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO MOBILIARIO ABERTO	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE FUNDOS DE ACÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES	
				DES CAPITALIZAÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL	
				OICVM FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE POUPANÇA	
				REFORMA DE OBRIGAÇÕES	
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES DE TAXA FIXA	
				OICVM - FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE	
2022	9		2022		

ANEXO - TABELA DE IS A RESTITUIR - CAAD 9_2024-T				
SUJEITO PASSIVO - B... ISA				
PERÍODO		DMIS		TITULAR DO ENCARGO
ANO	MÊS	N.º	ANO	
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				- EQUITIES PPR/OICVM - FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE POUPANÇA REFORMA
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				- FUNDOS INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES DE TAXA FIXA
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES
				- FUNDO DE INVESTIMENTO MOBILIARIO ABERTO
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE FUNDOS DE ACÇÕES
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES
				- CAPITALIZAÇÕES
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				- OICVM FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE POUPANÇA REFORMA DE OBRIGAÇÕES
2022	8		2022	- A - FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES DE TAXA FIXA
				- OICVM - FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE POUPANÇA REFORMA
				- R/OICVM FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE POUPANÇA REFORMA
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				- EQUITIES PPR/OICVM - FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE POUPANÇA REFORMA
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				- FUNDOS INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES DE TAXA FIXA
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES
				- FUNDO DE INVESTIMENTO MOBILIARIO ABERTO
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE FUNDOS DE ACÇÕES
				- FUNDIAIS - FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES
				- CAPITALIZAÇÕES
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE ACÇÕES
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				- PR/OICVM FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE POUPANÇA REFORMA DE OBRIGAÇÕES
2022	9		2022	- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES DE TAXA FIXA
				- OICVM - FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE

ANEXO - TABELA DE IS A RESTITUIR - CAAD 9_2024-T				
SUJEITO PASSIVO - R - -BANCC B...				
PERÍODO		DMIS		TITULAR DO ENCARGO
ANO	MÊS	N.º	ANO	
2023	1			FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES
				- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE AÇÕES
				GRANDES CAPITALIZAÇÕES
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE AÇÕES
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES DE TAXA FIXA
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES DE TAXA FIXA
				POUPANÇA REFORMA
				POUPANÇA REFORMA
				POUPANÇA REFORMA
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE AÇÕES
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE AÇÕES
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES
				FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES
FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL				
FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL				
FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES DE TAXA FIXA				
FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES DE TAXA FIXA				
FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE AÇÕES				
FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE AÇÕES				
FUNDO DE INVESTIMENTO MOBILIARIO ABERTO				
- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE FUNDOS DE AÇÕES				
FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES				
- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE AÇÕES				
GRANDES CAPITALIZAÇÕES				
FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE AÇÕES				
- FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL				
FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES				
FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES DE TAXA FIXA				
FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE OBRIGAÇÕES DE TAXA FIXA				
POUPANÇA REFORMA				
POUPANÇA REFORMA				
POUPANÇA REFORMA				
FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE AÇÕES				
FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL				
FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO DE AÇÕES				
FUNDO DE INVESTIMENTO ABERTO FLEXIVEL				

3.2. – Factos não provados

Não há factos não provados com relevo para a decisão.

3.3. – Fundamentação da fixação da matéria de facto

O Tribunal Arbitral tem o dever de seleccionar os factos relevantes para a decisão da causa e discriminar os factos provados e não provados. Não tem de se pronunciar sobre todos os

elementos da matéria de facto alegados pelas partes, conforme previsto no artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e no artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (CPC), ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram selecionados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Os factos considerados provados resultaram da análise da prova documental apresentada pela Requerente, a qual foi avaliada pelo Tribunal Arbitral de acordo com o princípio da livre apreciação dos factos, tendo em conta a ausência de contestação especificada pelas partes. Este procedimento está conforme o artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e o artigo 607.º, n.ºs 4 e 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

4. Matéria de direito

4.1. Questões *dicidendas*

A questão em causa neste processo refere-se à legalidade de atos de liquidação de Imposto de Selo (IS), ocorridos de junho de 2021 e maio de 2023 no valor de € 1.677.237,03 sobre as comissões de comercialização cobradas pelas entidades comercializadoras de unidades de participação de fundos de investimento, aos fundos de investimento por si geridos na medida em que incorporam as comissões de comercialização, nos termos previstos na verba 17.3.4. da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS).

É crucial determinar se a situação dos autos se enquadra no artigo 5.º da Diretiva 2008/7/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, particularmente se se enquadra nas operações referidas na alínea a) do seu n.º 2.

4.2. Do montante de € 196.557,12 e do valor de € 780.220,08 não abrangido pelo despacho de revogação da liquidação

4.2.1. Posição da Requerida

Na Resposta alega a Requerida que:

“Pretende a Requerente obter do tribunal a anulação das liquidações de Imposto do Selo efetuadas pelo B..., no valor total € 1.677.237,03, relativas ao período compreendido entre junho de 2021 e maio de 2023, cujo resumo por períodos de imposto (mês/ano), como já se disse, consta das três tabelas presentes no artigo 17.º da sua PI, que aqui se dão como integralmente reproduzidas.

Sucedede, porém, que ao confrontar os valores peticionados com as cópias das faturas (juntas como Docs. n.ºs 1 a 3) emitidas pelo B... aos respetivos Fundos, verifica-se que a Requerente está a reivindicar valor a mais do que efetivamente foi faturado. Com efeito, a Requerente peticiona o total de € 1.677.237,03 a título de Imposto do Selo, contudo, o cômputo total das faturas juntas ao processo perfaz apenas € 1 480 679,91, conforme melhor se extrai da tabela em anexo à presente informação, designada de “ANEXO - TABELA DE IS A RESTITUIR - CAAD 9_2024-T”, de que faz parte integrante. Ou seja, entre os valores de Imposto do Selo peticionados pela Requerente, relativos a comissões de comercialização, e os valores efetivamente comprovados pelas faturas emitidas aos Fundos pelo Banco B... existe uma diferença de € 196.557,12, que consideramos, no mínimo, incompreensível. Porque desses € 1 480 679,91 cobrados pelo Banco B... a título de Imposto do Selo apenas aparecem evidenciados, nas Declarações Mensais de Imposto do Selo (DMIS) relativas a esses períodos, € 700 465,40, conforme melhor se extrai da tabela em anexo à presente informação, designada de “ANEXO - TABELA DE IS A RESTITUIR - CAAD 9_2024-T”, de que faz parte integrante. Conforme se pode verificar há períodos sem qualquer declaração submetida e/ou entrega de imposto, e períodos em que houve apenas entregas de alguns cêntimos.

Em relação aos períodos de imposto em que houve apenas entregas de alguns cêntimos, que somados perfazem € 5,57, de acordo com o estatuído no n.º 2, do artigo 103.º do CIRC, ex vi artigo 67.º do CIS, não pode ser anulado e, conseqüentemente, restituído, imposto cujo quantitativo seja inferior a € 25, pelo que só as liquidações de valor igual ou superior a este montante poderão ser anuladas e reembolsadas, conforme melhor se extrai da tabela em anexo à informação de revogação parcial, designada de “ANEXO - TABELA DE IS A RESTITUIR - CAAD 9_2024-T”, de que faz parte integrante. – cfr. DOC. 1 anexo ao pedido de desistência parcial apresentado pela Requerente em 23.02.2024.

Ou seja, entre os valores de Imposto do Selo, de acordo com as faturas juntas aos autos, faturados pelo Banco B... aos Fundos, e os valores efetivamente declarados nas DMIS entregues pelo banco, na qualidade de sujeito passivo, nos cofres do Estado, existe uma diferença de € 780 220,08, que, (uma vez mais), consideramos, no mínimo, incompreensível

Pelo que,

Relativamente a € 780 220,08 não há evidência concreta de que o imposto mencionado nas faturas emitidas em nome dos Fundos pelo Banco B..., na qualidade de sujeito passivo, alguma vez tenha entrado nos cofres do Estado. Conforme decorre do disposto no n.º 1 do artigo 74.º da LGT, “o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.”.

E o que a AT sabe, e está em condições de provar, é que consultada a sua base de dados o valor peticionado pela Requerente não tem qualquer aderência ao que aparece evidenciado nas faturas apresentadas e nas DMIS submetidas pelo sujeito passivo Banco B... SA, referentes àqueles períodos de imposto.”

Incumbe à Requerente, nos termos das regras do ónus da prova, demonstrar a existência dos factos tributários que alega como fundamento do seu direito à não sujeição a Imposto do Selo. Demonstração que, a nosso ver, no caso concreto, não consegue fazer, porquanto não resulta inequivocamente claro que a totalidade do Imposto do Selo reivindicado, alegadamente liquidado sobre as comissões de comercialização cobradas pelo Banco B... aos Fundos por si geridos entre junho de 2021 e maio de 2023, alguma vez tenha sido (integralmente) entregue nos cofres do Estado.

Com efeito, em momento algum o Requerente prova o que cauciona ao longo do seu pedido de pronúncia arbitral”.

(...)

Começando pela questão dos € 196.557,12, como suporte à sua pretensão a Requerente junta aos autos as faturas das comissões de comercialização relativas aos meses de março, abril e maio de 2023 (Documento n.º 3, Documento n.º 4 e Documento n.º 5, respetivamente).

Ora, cotejando as faturas só agora juntas e confrontando-as com as DMIS entregues referentes àqueles três períodos mensais de imposto constata-se que o imposto faturado aos Fundos foi

tempestiva e efetivamente entregue nos cofres do Estado pelo B..., conforme se extrai da tabela resumo anexa a esta resposta , designada de “1.º ADITAMENTO AO ANEXO - TABELA DE IS A RESTITUIR - CAAD 9_2024-T”, de que faz parte integrante.

Não obstante, ressalva-se, no entanto, o seguinte:

(i) Pese embora se tenha na informação inicial apurado um valor de € 196.557,12, o cômputo do Imposto do Selo efetivamente evidenciado nas faturas e entregue pelas respetivas DMIS nos cofres do Estado pelo B... cifra-se apenas em € 196 551,07;

(ii) A estes € 196 551,07 há ainda que abater € 6 962,59, respeitantes ao Imposto do Selo faturado ao C..., NIPC ..., (Factura/Recibo (1) LILIQ/3775), valor já deferido conforme se atesta na última linha tabela designada de “ANEXO 1 - TABELA DE IS A RESTITUIR - CAAD 9_2024-T”, anexa à anterior informação;

(iii) Pelo que, o montante de Imposto do Selo a considerar nos meses de março, abril e maio de 2023, é apenas € 189 588, 48.

Assim, quanto ao imposto liquidado pelo Banco B..., nos termos da verba 17.3.4 da TGIS, sobre a cobrança de comissões de comercialização relativas aos meses de março, abril e maio de 2023, veio a Requerente fazer a alegada prova montante de € 189 588, 48 (e não de € 196.557,12).

Quanto a este valor, a Requerida mantém o mencionado supra nos artigos 15.º e seguintes, uma vez que o agora argumentado não faz prova que o Imposto do Selo alegadamente liquidado aos Fundos geridos pela Requerente alguma vez tenha dado entrada nos cofres do Estado.

As faturas comprovam apenas que o serviço de intermediação financeira foi faturado, não comprovam que o mesmo chegou a ser pago, nem tão pouco que o Imposto do Selo nelas descrito foi recebido e efetivamente entregue nos cofres do Estado.

Note-se que as faturas emitidas pelo Banco. B..., documentos a que a AT não tem acesso, salvo em situações de fiscalização e mediante certos pressupostos, só por si não provam, como é bom de ver, se o imposto reivindicado foi efetivamente liquidado e cobrado em determinado período, ou se apesar de liquidado e cobrado foi tempestivamente entregue nos cofres do Estado, ou sequer se foi entregue ou se houve alguma compensação posterior desse imposto.

Apesar da Requerente apresentar nesta sede uma declaração emitida, a seu pedido, pelo Banco B... (documento n.º 2), a verdade é que ela em nada altera o facto de em alguns períodos haver uma enorme e injustificada discrepância entre o Imposto do Selo que a Requerente aparece a reivindicar e aquele que efetivamente foi entregue pelo sujeito passivo nos cofres do Estado.

(...)

há um conjunto de alegadas liquidações de IS, no valor total de € 780 220,08, que não estão evidenciadas nas DMIS do sujeito passivo, conforme cabalmente demonstrado pela AT período a período na tabela anexa à informação que revogou parcialmente as liquidações de Imposto do Selo contestadas, designada de “ANEXO - TABELA DE IS A RESTITUIR - CAAD 9_2024-T”

Sublinhe-se que a AT não tem como saber o que acontece na relação entre os particulares (Banco B... e Requerente).

Só conhece o que consta da DMIS, pelo que não pode colmatar a falta de prova que não resulte do seu conteúdo.

Daí não ser razoável, nem tão pouco admissível, obrigar a AT a devolver o Imposto do Selo que não consta (vigente) na DMIS, sob pena do seu “empobrecimento sem causa”.

Por outro lado, a argumentação da Requerente em torno deste assunto tem como pressuposto que o que consta de uma fatura é imutável (inexistindo anulações, notas de crédito, compensações, etc), e que a mesma foi imediatamente paga.

Recorde-se que, em conformidade com a primeira parte da alínea h) do n.º 1 do artigo 5.º, o CIS localiza temporalmente o facto tributário no momento em que ocorre a cobrança da comissão e não da sua faturação.

(...)

Caso assim não se entenda, e o Tribunal admita a prova só agora produzida pela Requerente, então, e no limite, será de admitir a revogação das liquidações de Imposto do Selo, no montante de € 189 588, 48, nos termos acima expostos, mantendo-se ainda assim, como legal e devido, o Imposto do Selo no valor € 780 220,08.

Em face de todo o exposto não assiste razão à pretensão da Requerente, devendo a correção fiscal em apreço ser mantida.”

4.2.2. Posição da Requerente

Nas Alegações a Requerente defende que:

“...em 22 de dezembro de 2022, foi proferido pelo TJUE, no âmbito do Processo C-656/21 (que tem por objeto um pedido de reenvio prejudicial apresentado pelo Tribunal Arbitral no âmbito do Processo n.º 88/2021-T), acórdão que afirmou que se opõe ao disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 5.º da Diretiva 2008/7/CE, “(...) uma legislação nacional que prevê a incidência de um imposto do selo, por um lado, sobre a remuneração que uma instituição financeira recebe de uma sociedade de gestão de fundos comuns de investimento pela prestação de serviços de comercialização para efeitos de novas entradas de capital destinadas à subscrição de participações de fundos recentemente emitidas e, por outro, sobre os montantes que essa sociedade de gestão recebe dos fundos comuns de investimento na medida em que esses montantes incluem a remuneração que a referida sociedade de gestão pagou às instituições financeiras por esses serviços de comercialização.”.

Neste seguimento, o Tribunal Arbitral, no âmbito do Processo n.º 88/2021-T, procedendo à aplicação da jurisprudência do TJUE (sem deixar de fazer referência ao seu carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, estando em causa questões de Direito da União Europeia), concluiu pela anulação das liquidações de Imposto do Selo incidentes sobre comissões de comercialização, decorrente da incompatibilidade com a alínea a) do n.º 2 do artigo 5.º da Diretiva 2008/7/CE da verba 17.3.4. da TGIS quando interpretada no sentido de que a mesma inclui no seu âmbito de incidência as comissões de comercialização cobradas por bancos comercializadores.

(...)

Quanto atos de liquidação de Imposto do Selo no montante de €196.557,12, referentes a faturas apresentadas nos autos arbitrais após a data de entrada do pedido de pronúncia arbitral, alega a AT que, não se tratando de documentos supervenientes, nem tendo lugar nos presentes autos apresentação de réplica/terceiro articulado, a sua apresentação em data posterior à entrada do pedido de pronúncia arbitral não pode ser relevada, por inexistir fundamento legal para a sua junção tardia, devendo as mesmas ser desentranhadas e, no entender da AT, considerar-

se que não foi produzida prova bastante da liquidação e pagamento de Imposto do Selo no referido montante de €196.557,12 (cfr. artigos 16.º a 18.º e 38.º a 48.º da resposta da AT);

Subsidiariamente, caso o Tribunal Arbitral assim não o entenda, reconhece a AT que o montante de €196.557,12 foi tempestiva e efetivamente entregue nos cofres do Estado, e admite a revogação das liquidações de Imposto do Selo, no montante de €189.588,48, excluindo o montante de €6.962,59, respeitante a Imposto do Selo faturado à C..., cuja liquidação já havia sido objeto de revogação por via do despacho datado de 12 de fevereiro de 2024 (cfr. artigos 49.º a 53.º e 77.º da resposta da AT);

Por outro lado, relativamente aos períodos de imposto em que houve apenas entregas de alguns cêntimos, aduz a AT que não pode ser restituído imposto cujo quantitativo seja inferior a €25,00, baseando o seu entendimento no estatuído no n.º 2 do artigo 103.º do Código do IRC, ex vi artigo 67.º do Código do Imposto do Selo (cfr. artigos 21.º e 22.º da resposta da AT);

iv) No que concerne à peticionada anulação dos restantes atos de liquidação de Imposto do Selo, no montante de €780.220,08, aduz a AT que a REQUERENTE não cumpriu o ónus de prova que lhe competia, não tendo sido feita prova de que o Imposto do Selo mencionado nas referidas faturas emitidas em nome dos fundos de investimento tenha sido efetivamente entregue ao Estado (cfr. artigos 20.º, 23.º a 37.º e 54.º a 78.º da resposta da AT);

v) Por último, alega a AT que não é devido o pagamento de quaisquer juros indemnizatórios, uma vez que não se verifica qualquer ilegalidade que decorra de erro imputável aos serviços (cfr. 79.º a 92.º da resposta da AT).

Relativamente à alínea i) supra, argumenta a AT, nos artigos 16.º a 18.º da sua resposta, que o montante total de €1.677.237,03, respeitante às liquidações de Imposto do Selo incidentes sobre as comissões de comercialização, referentes aos períodos compreendidos entre junho de 2021 e maio de 2023, não foi devidamente apurado pela REQUERENTE, uma vez que o somatório das faturas apresentadas no momento da submissão do pedido de pronúncia arbitral ascende apenas a €1.480.679,91, persistindo uma diferença de €196.557,12 entre os valores peticionados pela REQUERENTE e comprovados pelas faturas emitidas aos fundos.

Refutando a AT, nos artigos 38.º a 48.º da sua resposta, a anulação das liquidações de Imposto do Selo no montante de €196.557,12, correspondente ao somatório dos valores de imposto constantes nas faturas referentes aos meses de março, abril e maio de 2023, apresentadas no

requerimento de junção de documentos, por entender que não se tratando de documentos supervenientes, nem tendo lugar nos presentes autos a apresentação de réplica/terceiro articulado, a sua apresentação data posterior à entrada do pedido de pronúncia arbitral não pode ser relevada, por inexistir fundamento legal para a sua junção tardia, devendo as mesmas ser desentranhadas e, no entender da AT, considerar-se que não foi produzida prova bastante da liquidação e pagamento de Imposto do Selo no referido montante de €196.557,12.

Para, posteriormente, entender a AT, subsidiariamente, nos artigos 49.º a 53.º e 77.º da sua resposta, que o montante de €196.557,12 foi tempestiva e efetivamente entregue nos cofres do Estado, admitindo, por isso, a revogação das liquidações de Imposto do Selo, no montante de €189.588,48, excluindo o montante de €6.962,59, respeitante a Imposto do Selo faturado à C..., cuja liquidação já havia sido objeto de revogação por via do despacho datado de 12 de fevereiro de 2024.

*Desde logo, cumpre ressaltar que para todos os efeitos legais, nomeadamente para o deferimento da anulação das remanescentes liquidações de Imposto do Selo não incluídas no douto despacho de revogação, no montante total de €1.480.679,91, é a própria AT admite que se encontram “(...) **efetivamente comprovados pelas faturas emitidas aos Fundos pelo Banco B... (...)**” “(...) os valores de Imposto do Selo peticionados pela Requerente, relativos a comissões de comercialização (...)” (cfr. artigo 18.º da resposta da AT; realces nossos).*

Isto porque tal afirmação emanada pela AT mais não é do que uma confissão de que foi carreada para os autos arbitrais prova bastante de que foi liquidado e entregue ao Estado Imposto do Selo no montante de €1.480.679,91, razão pela qual deverá, per si, ser deferida a peticionada anulação das liquidações de Imposto do Selo, no montante de €1.480.679,91, com a respetiva restituição à REQUERENTE do tributo pago indevidamente, acrescido do pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios.

*De igual modo, no que respeita ao montante de €189.588,48, considerando que a própria AT afirma que “(...) cotejando as faturas só agora juntas e confrontando-as com as DMIS entregues referentes àqueles três períodos mensais de imposto **constata-se que o imposto faturado aos Fundos foi tempestiva e efetivamente entregue nos cofres do Estado pelo B... (...)**”, que “(...) veio a Requerente fazer a alegada prova montante de € 189 588, 48 (...)” e que “(...) será de admitir a revogação das liquidações de Imposto do Selo, no montante de € 189*

588, 48 (...)” (cfr. artigos 51.º, 53.º e 77.º da resposta da AT; realces nossos), dúvidas não podem subsistir de que as liquidações de Imposto do Selo que totalizam o referido montante de €189.588,48 deverão ser anuladas.

Com efeito, atento o facto de que é a própria AT a admitir – ainda que cautelarmente – que o Imposto do Selo no montante de €189.588,48 foi efetivamente liquidado e pago ao Estado, não soçobram argumentos para impedir a anulação e reembolso do referido montante.

Por outro lado, as alegações da AT de que não podem ser relevadas as faturas apresentadas a posteriori nos autos arbitrais não podem proceder.

De facto, é destituído de sentido o demais alegado pela AT, em particular nos artigos 38.º a 48.º da sua resposta, de que as faturas referentes aos meses de março, abril e maio de 2023, apresentadas após a entrada do pedido de pronúncia arbitral, devem ser desentranhadas e considerar-se que não foi produzida prova bastante da liquidação e pagamento de Imposto do Selo no referido montante de €196.557,12, por, na ótica da AT, inexistir fundamento legal para a sua junção tardia, dado não se tratarem de documentos supervenientes, nem ter havido lugar a réplica/terceiro articulado nos autos.

Tal assim é porquanto as faturas relativas a março, abril e maio de 2023 já haviam sido apresentadas pela então RECLAMANTE junto da AT a 20 de julho de 2023, aquando da entrada da reclamação graciosa, pelo que não pode a AT vir agora, em sede arbitral, arguir expedientes dilatórios/formais – como o são as alegações de que as faturas em apreço não consubstanciam documentos supervenientes, nem poderiam ser exibidas em sede de réplica/terceiro articulado –, para se escusar a restituir a legalidade no ordenamento jurídico quanto a esta parte.

Com efeito, importa recordar que a REQUERENTE, nos autos do procedimento de reclamação graciosa, apresentou como “Documento n.º 3: Faturas relativas ao pagamento das comissões de comercialização com indicação do montante de Imposto do Selo liquidado entre janeiro e maio de 2023”, tendo, por conseguinte, logo a 20 de julho de 2023, sido juntas todas as faturas referentes aos atos de liquidação contestados pela REQUERENTE (cfr. documento n.º 3 da reclamação graciosa que integra o processo administrativo instrutor).

Razão pela qual se verifica que a AT, desde 20 de julho de 2023, estava na posse de todos os elementos necessários para aferir da legalidade das liquidações de Imposto do Selo em questão

e, em consonância, proceder à anulação das mesmas, reembolsando, por consequência, o Imposto do Selo pago indevidamente, no montante total de €196.557,12.

(...)

Relativamente ao montante de €780.220,08, a AT, nos artigos 20.º, 23.º a 37.º e 54.º a 78.º da sua resposta, insiste na tese de que a REQUERENTE não cumpriu o ónus da prova que lhe competia, sustentando a mesma que “*As faturas comprovam apenas que o serviço de intermediação financeira foi faturado, não comprovam que o mesmo chegou a ser pago, nem tão pouco que o Imposto do Selo nelas descrito foi recebido e efetivamente entregue nos cofres do Estado.*” (cfr. artigo 55.º da resposta da AT).

Acrescenta ainda, no seu artigo , que “*Note-se que as faturas emitidas pelo Banco B..., documentos a que a AT não tem acesso, salvo em situações de fiscalização e mediante certos pressupostos, só por si não provam, como é bom de ver, se o imposto reivindicado foi efetivamente liquidado e cobrado em determinado período, ou se apesar de liquidado e cobrado foi tempestivamente entregue nos cofres do Estado, ou sequer se foi entregue ou se houve alguma compensação posterior desse imposto.*” (cfr. artigo 56.º da resposta da AT).

Concluindo a AT, no seu artigo, que “*cabe à Requerente fazer a prova dos factos que invoca sendo que perante a sua omissão ou insuficiência deverá o tribunal desconsiderá-la ou valorá-la contra quem legalmente tem esse ónus.*” (cfr. artigo 74.º da resposta da AT).

Conforme supra explicitado, a REQUERENTE apresentou como docs. n.ºs 1 a 4 da p.i. as faturas emitidas pelo banco comercializador que comprovam a liquidação e entrega ao Estado dos montantes peticionados de Imposto do Selo advenientes da cobrança das comissões de comercialização, referentes aos período compreendidos entre junho de 2021 e maio de 2023, no valor global de €780.220,08, motivo pelo qual se verifica que foi produzida prova bastante da liquidação e pagamento dos referidos montantes, nada obstando, por isso, à reposição da legalidade, com o consequente reembolso dos montantes de imposto pagos indevidamente.

Posição esta que está em unísono com a jurisprudência portuguesa, a qual, em casos análogos ao presente, considera que o ónus da prova da liquidação e pagamento do Imposto do Selo incidente sobre as comissões de comercialização se encontra reunido com a apresentação das faturas emitidas pelo banco comercializador – o que, *in casu*, teve lugar (cfr. docs. n.ºs 1 a 3 da p.i.).

(...)

Pelo que, conforme facilmente se depreende, não tinham os referidos fundos de investimento a obrigação de apresentar cópia de guias de retenção na fonte de Imposto do Selo que não lhes pertencem, não obstante, ainda assim, ter identificado o número constante daquelas guias.

E, ainda que “(Isso,) não obstante os serviços poderem obter a colaboração da instituição bancária e aceder por via oficiosa às guias de liquidação de imposto, na sequência da própria informação prestada pelo contribuinte no âmbito dos procedimentos tributários. Na ausência de diligências instrutórias por iniciativa oficiosa da Administração e em face da impossibilidade de o contribuinte obter elementos de informação que se encontravam na posse de uma terceira entidade, por não ser ele também o sujeito passivo do imposto, não pode afirmar-se, de acordo com os critérios gerais de repartição do ónus da prova, que era sobre a Requerente que impedia o ónus de juntar aos autos as guias de liquidação de imposto de modo a demonstrar a conexão entre os pagamentos efectuados e os contratos de financiamento. E era a Autoridade Tributária que, no exercício dos seus poderes inquisitórios, estava em condições de realizar as diligências necessárias e adequadas a apurar a realidade subjacente às operações em causa.”.

Destarte, como facilmente se depreende, considerando a natureza dos elementos disponibilizados pela REQUERENTE, em especial as faturas exibidas, constata-se que os factos com base nos quais a mesma formulou a sua pretensão encontram-se suficientemente comprovados, pelo que dúvidas não restam de que deverá ser deferida a peticionada anulação do montante de €780.220,08, com a consequente a restituição do mesmo.

(...)

Ora, in casu, atento o supra exposto e a prova carreada para os autos, resulta demonstrado que os fundos de investimento suportaram efetivamente Imposto do Selo no montante de €780.220,08, pelo que as referidas liquidações indicadas pela REQUERENTE deverão ser objeto de anulação, com a consequente restituição do imposto pago indevidamente.

Vejamos

Da exposição das posições assumidas pelas partes quanto a este valor de € 196.557,12 e considerando a prova carreada para os autos, e como consta dos factos provados este Tribunal Arbitral tem de concluir que este valor foi entregue nos cofres do Estado mediante as referidas guias de pagamento tal como a AT afirma na Resposta.

Quanto ao valor de € 780.220,08, este Tribunal Arbitral entende que a Requerida não fundamenta o tratamento diferenciado entre os valores anulados e os não anulados.

Da Resposta e da Informação que fundamenta o despacho de revogação parcial dos atos de liquidação, realizados pelo Banco B... e pela Requerente, em que os contribuintes são os Fundos identificados nas faturas juntas aos autos, não se consegue entender por que foram anulados alguns atos de liquidação e não outros. As Tabelas anexas à informação não disponibilizam os valores de IS, integrados nas DMIS emitidas pelo B... SA.

De mencionar que o referido despacho de revogação parcial, que integra as mencionadas Tabelas foi junto pela Requerente em 23-02-2024, antes da apresentação da Resposta pela AT, onde não questiona a existência de qualquer erro ou lapso das Tabelas, antes confirmando a sua regularidade, afirmando:

“Porque desses € 1 480 679,91 cobrados pelo Banco B... a título de Imposto do Selo apenas aparecem evidenciados, nas Declarações Mensais de Imposto do Selo (DMIS) relativas a esses períodos, € 700 465,40, conforme melhor se extrai da tabela em anexo à presente informação, designada de “ANEXO - TABELA DE IS A RESTITUIR - CAAD 9_2024-T”, de que faz parte integrante.”

O Tribunal Arbitral considera que os valores das liquidações não anuladas não devem receber um tratamento diferente das liquidações anuladas, sem a devida fundamentação por parte da AT. Portanto, são relevantes todos os valores de IS pagos ao Estado pelo B... SA, sobre as comissões de comercialização, reproduzidas nos documentos n.ºs 1 a 3 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, bem como nos documentos apresentados em 17-04-2024, já entregues à AT com a dedução da Reclamação Graciosa.

5. Questão da violação do artigo 5.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva n.º 2008/7/CE, de 17-02-2008

O imposto do selo, liquidado pelo B... SA e pela Requerente sobre comissões de comercialização e comissões de gestão que incluem essas comissões, baseou-se na verba 17.3.4 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), que prevê a tributação à taxa de 4% sobre “outras comissões e contraprestações por serviços financeiros”.

A Requerente entende que as liquidações impugnadas violam o disposto no artigo 5.º da Diretiva n.º 2008/7/CE, pois este proíbe a incidência de Imposto do Selo sobre as comissões de comercialização de unidades de participação de fundos de investimento, bem como sobre as comissões de gestão que incorporam essas comissões de comercialização.

O artigo 5.º da Diretiva 2008/7/CE, de 12 de Fevereiro, do Conselho da União Europeia estabelece o seguinte:

Artigo 5.º

Operações não sujeitas a impostos indirectos

2. Os Estados-Membros não devem sujeitar a qualquer forma de imposto indirecto:

a) A criação, emissão, admissão à cotação em bolsa, colocação em circulação ou negociação de acções, de partes sociais ou de outros títulos da mesma natureza, bem como de certificados representativos desses títulos, independentemente de quem os emitiu;

b) Os empréstimos, incluindo os estatais, contraídos sob a forma de emissão de obrigações ou outros títulos negociáveis, independentemente de quem os emitiu, e todas as formalidades conexas, bem como a criação, emissão, admissão à cotação em bolsa, colocação em circulação ou negociação dessas obrigações ou de outros títulos negociáveis.

A questão de violação do Direito da União Europeia suscitada pela Requerente foi apreciada pelo TJUE no acórdão de 22 de dezembro de 2022, Processo n.º C-656/21, IM GESTÃO DE ATIVOS, em que se concluiu, em síntese, que:

“Com as suas duas questões, que devem ser examinadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 5.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2008/7 deve ser

interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que prevê a incidência de um imposto do selo, por um lado, sobre a remuneração que uma instituição financeira recebe de uma sociedade de gestão de fundos comuns de investimento pela prestação de serviços de comercialização para efeitos de novas entradas de capital destinadas à subscrição de participações de fundos recentemente emitidas e, por outro, sobre os montantes que essa sociedade de gestão recebe dos fundos comuns de investimento na medida em que esses montantes incluem a remuneração que a referida sociedade de gestão pagou às instituições financeiras por esses serviços de comercialização.

22 A título preliminar, importa recordar que, segundo o seu artigo 1.º, alínea a), a Diretiva 2008/7 regulamenta a aplicação de impostos indiretos sobre as entradas de capital nas sociedades de capitais. Entre esses impostos indiretos figuram o imposto do selo sobre os títulos e os outros impostos indiretos com características idênticas às do imposto do selo sobre os títulos.

23 O artigo 2.º, n.º 2, da referida diretiva prevê, por outro lado, que qualquer sociedade, associação ou pessoa coletiva com fins lucrativos que não pertença às categorias de sociedades de capitais mencionadas no n.º 1 do mesmo artigo é equiparada a uma sociedade de capitais.

24 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que o imposto em causa no processo principal constitui um imposto do selo cobrado sobre a remuneração dos bancos a título dos serviços de comercialização de novas subscrições de participações de fundos comuns de investimento. Daqui resulta igualmente que, em direito português, o conceito de «fundo de investimento» visa uma massa de património, sem personalidade jurídica, que pertence aos participantes segundo o regime geral de comunhão.

25 Ora, o Tribunal de Justiça já declarou que um agrupamento de pessoas sem personalidade jurídica, cujos membros entram com capitais para um património separado para atingir um fim lucrativo, deve ser considerado uma «associação com fins lucrativos» na aceção do artigo 2.º, n.º 2, da Diretiva 2008/7, pelo que, em aplicação desta última disposição, é equiparado a uma sociedade de capitais para efeitos desta diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 12 de novembro de 1987, Amro Aandelen Fonds, 112/86, EU:C:1987:488, n.º 13).

26 Decorre destas considerações que fundos comuns de investimento, como os que estão em causa no processo principal, devem ser equiparados a sociedades de capitais e, por conseguinte, são abrangidos pelo âmbito de aplicação da Diretiva 2008/7.

27 Feitas estas observações preliminares, há que recordar que o artigo 5.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2008/7 proíbe os Estados-Membros de sujeitarem a qualquer forma de imposto indireto 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.

28 Todavia, tendo em conta o objetivo prosseguido por esta diretiva, o artigo 5.º da mesma deve ser objeto de uma interpretação *latu sensu*, para evitar que as proibições que prevê sejam privadas de efeito útil. Assim, a proibição da imposição das operações de reunião de capitais aplica-se igualmente às operações que não estão expressamente referidas nesta proibição, uma vez que essa imposição equivale a tributar uma operação que faz parte integrante de uma operação global do ponto de vista da reunião de capitais (v., neste sentido, Acórdão de 19 de outubro de 2017, *Air Berlin*, C-573/16, EU:C:2017:772, n.os 31 e 32 e jurisprudência referida).

29 Assim, o Tribunal de Justiça declarou que, uma vez que uma emissão de títulos só tem sentido a partir do momento em que esses mesmos títulos são adquiridos, uma taxa sobre a primeira aquisição de títulos de uma nova emissão tributaria, na realidade, a própria emissão dos títulos, na medida em que ela faz parte integrante de uma operação global do ponto de vista da reunião de capitais. O objetivo de preservar o efeito útil do artigo 5.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2008/7 implica assim que a «emissão», na aceção desta disposição, inclua a primeira aquisição dos títulos efetuada no quadro da sua emissão (v., por analogia, Acórdão de 15 de julho de 2004, *Comissão/Bélgica*, C-415/02, EU:C:2004:450, n.os 32 e 33).

30 Do mesmo modo, o Tribunal de Justiça considerou que a transmissão de titularidade, apenas para efeitos de uma operação de admissão dessas ações na Bolsa e sem consequências sobre a sua propriedade efetiva, deve ser vista apenas como uma operação acessória, integrada nessa operação de admissão, a qual, em conformidade com o artigo 5.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2008/7, não pode ser sujeita a qualquer imposição, seja de que forma for (v.,

neste sentido, Acórdão de 19 de outubro de 2017, *Air Berlin*, C-573/16, EU:C:2017:772, n.os 35 e 36).

31 Ora, uma vez que serviços de comercialização de participações em fundos comuns de investimento, como os que estão em causa no processo principal, apresentam uma ligação estreita com as operações de emissão e de colocação em circulação de partes sociais, na aceção do artigo 5.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2008/7, devem ser considerados parte integrante de uma operação global à luz da reunião de capitais.

32 Com efeito, sob reserva de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, esses fundos estão abrangidos pelo âmbito de aplicação da Diretiva 2009/65, por força do seu artigo 1.º, n.os 1 a 3. A este respeito, o pagamento do preço correspondente às participações adquiridas, único objetivo de uma operação de comercialização, está ligado à substância da reunião de capitais e é, como resulta do artigo 87.º da Diretiva 2009/65, uma condição que deve ser preenchida para que as participações de fundos em causa sejam emitidas.

33 Daqui resulta que o facto de dar a conhecer junto do público 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.

34 Além disso, uma vez que a aplicação do artigo 5.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2008/7 depende da ligação estreita dos serviços de comercialização com essas operações de emissão e de colocação em circulação, é indiferente, para efeitos dessa aplicação, que se tenha optado por confiar essas operações de comercialização a terceiros em vez de as efetuar diretamente.

35 A este respeito, há que recordar que, por um lado, esta disposição não faz depender a obrigação de os Estados-Membros isentarem as operações de reunião de capitais de nenhuma condição relativa à qualidade da entidade encarregada de realizar essas operações. Por outro lado, a existência ou não de uma obrigação legal de contratar os serviços de um terceiro não é uma condição pertinente quando se trata de determinar se uma operação deve ser considerada parte integrante de uma operação global do ponto de vista da reunião de capitais (v., neste sentido, Acórdão de 19 de outubro de 2017, *Air Berlin*, C-573/16, EU:C:2017:772, n.º 37).

36 *Daqui resulta que serviços de comercialização como os que estão em causa no processo principal fazem parte integrante de uma operação de reunião de capitais, pelo que o facto de os onerar com um imposto do selo está abrangido pela proibição prevista no artigo 5.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2008/7.*

37 *Por outro lado, há que observar que o efeito útil desta disposição ficaria comprometido se, apesar de impedir a incidência de um imposto do selo sobre as remunerações auferidas pelos bancos a título de serviços de comercialização de novas participações de fundos comuns de investimento junto da sociedade de gestão destes, fosse permitido que esse imposto do selo incidisse sobre as mesmas remunerações quando estas são redebitadas pela referida sociedade de gestão aos fundos em causa.*

38 *Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que o artigo 5.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2008/7 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que prevê a incidência de um imposto do selo, por um lado, sobre a remuneração que uma instituição financeira recebe de uma sociedade de gestão de fundos comuns de investimento pela prestação de serviços de comercialização para efeitos de novas entradas de capital destinadas à subscrição de participações de fundos recentemente emitidas e, por outro, sobre os montantes que essa sociedade de gestão recebe dos fundos comuns de investimento na medida em que esses montantes incluam a remuneração que a referida sociedade de gestão pagou às instituições financeiras por esses serviços de comercialização.*

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quinta Secção) declara:

O 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, deve ser interpretado no sentido de que:

se opõe a uma legislação nacional que prevê a incidência de um imposto do selo, por um lado, sobre a remuneração que uma instituição financeira recebe de uma sociedade de gestão de fundos comuns de investimento pela prestação de serviços de comercialização para efeitos de novas entradas de capital destinadas à subscrição de participações de fundos recentemente emitidas e, por outro, sobre os montantes que essa sociedade de gestão recebe dos fundos

comuns de investimento na medida em que esses montantes incluam a remuneração que a referida sociedade de gestão pagou às instituições financeiras por esses serviços de comercialização.”

Às liquidações de IS impugnadas foi aplicada a verba 17.3.4 da TGIS, a qual foi interpretada como prevendo, por um lado, a incidência de Imposto do Selo sobre as comissões cobradas pelos bancos às entidades gestoras de fundos pela prestação de serviços de comercialização de participações em fundos de investimento e, por outro, sobre as mesmas remunerações de comercialização quando estas são redebitadas pela sociedade de gestão aos fundos em questão.

Nos presentes autos, está em causa uma situação que se enquadra nas hipóteses subjacentes a esta jurisprudência do TJUE. As comissões de comercialização cobradas à Requerente pelo B... SA são tributadas pelo *“imposto do selo (...) sobre a remuneração que uma instituição financeira recebe de uma sociedade de gestão de fundos comuns de investimento pela prestação de serviços de comercialização, visando novas entradas de capital destinadas à subscrição de participações de fundos recentemente emitidas”* (1.^a parte da decisão do TJUE).

Neste âmbito, como tem sido amplamente reconhecido pela jurisprudência e conforme a obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), que substituiu o artigo 234.º do Tratado de Roma (anterior artigo 177.º), a jurisprudência do TJUE é vinculativa para os Tribunais nacionais em questões de Direito da União Europeia. A este respeito, podem ser consultados os seguintes Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo: de 25-10-2000, processo n.º 25128, publicado no Apêndice ao Diário da República de 31-01-2003, p. 3757; de 07-11-2001, processo n.º 26432, publicado no Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, p. 2602; e de 07-11-2001, processo n.º 26404, publicado no Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, p. 2593.

A supremacia do Direito da União Europeia sobre o Direito Nacional tem suporte no n.º 4 do artigo 8.º da CRP:

“As disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático”.

Este Tribunal Arbitral, com base na jurisprudência do TJUE, conclui que as liquidações impugnadas são ilegais, pois a verba 17.3.4. da TGIS, utilizada como base, é incompatível com o artigo 5.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2008/7/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008. Esta diretiva estabelece que o Imposto de Selo não deve incidir sobre as comissões cobradas pelos bancos à sociedade gestora de fundos de investimento, nem sobre o redêbita dessas comissões aos fundos de investimento pela entidade gestora.

Pelo exposto, tanto as liquidações realizadas pelo B... SA, como as realizadas pela Requerente, aos Fundos por si geridos, enfermam de vícios de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de Direito, que são fundamento da sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

Como existe jurisprudência do TJUE sobre as questões de Direito da União aqui esgrimidas, não se justifica o reenvio prejudicial, como foi decidido no acórdão de 06-10-1982, no Caso Cilfit, Processo n.º 283/81, Recueil, página 3415.

6. Da restituição do imposto pago e da condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios

A Requerente pede a restituição do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios.

6.1. Reembolso

Na sequência da anulação da liquidação de IS a Requerente tem direito a ser reembolsada das quantias pagas, o que é consequência da anulação.

Assim, tendo pago as quantias de €976.777,20 (€196.557,12 + €780.220,08), que não foram integradas no despacho de revogação das liquidações de IS, a Requerente tem direito a ser delas ser reembolsada.

6.2. Juros indemnizatórios

O pedido foi formulado no sentido de incluir a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT.

Importa, assim, apurar se tem direito aos juros indemnizatórios relativamente à quantia de € 976.777,20 (€ 196.557,12 + € 780.220,08).

O TJUE tem decidido que a cobrança de impostos em violação do direito da União tem como consequência não só direito ao reembolso como o direito a juros, e referimos o acórdão de 18-04-2013, processo n.º C-565/11:

(...)

*21 Há que lembrar ainda que, quando um Estado-Membro tenha cobrado impostos em violação do direito da União, os contribuintes têm direito ao reembolso não apenas do imposto indevidamente cobrado, mas igualmente das quantias pagas a esse Estado ou por este retidas em relação direta com esse imposto. Isso inclui igualmente o prejuízo decorrente da indisponibilidade de quantias de dinheiro, devido à exigibilidade prematura do imposto (v. acórdãos de 8 de março de 2001, *Metallgesellschaft e o.*, C-397/98 e C-410/98, Colet., p. I-1727, n.ºs 87 a 89; de 12 de dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Colet., p. I-11753, n.º 205; *Littlewoods Retail e o.*, já referido, n.º 25; e de 27 de setembro de 2012, *Zuckerfabrik Jülich e o.*, C-113/10, C-147/10 e C-234/10, n.º 65).*

*22 Resulta daí que o princípio da obrigação de os Estados-Membros restituírem com juros os montantes dos impostos cobrados em violação do direito da União decorre desse mesmo direito da União (acórdãos, já referidos, *Littlewoods Retail e o.*, n.º 26, e *Zuckerfabrik Jülich e o.*, n.º 66).*

23 A esse respeito, o Tribunal de Justiça já decidiu que, na falta de legislação da União, compete ao ordenamento jurídico interno de cada Estado-Membro prever as condições em que tais juros devem ser pagos, nomeadamente a respetiva taxa e o modo de cálculo. Essas

condições devem respeitar os princípios da equivalência e da efetividade, isto é, não devem ser menos favoráveis do que as condições relativas a reclamações semelhantes baseadas em disposições de direito interno, nem organizadas de modo a, na prática, impossibilitar ou dificultar excessivamente o exercício dos direitos conferidos pelo ordenamento jurídico da União (v., neste sentido, acórdão Littlewoods Retail e o., já referido, n.ºs 27 e 28 e jurisprudência referida).

Como é referido no n.º 23, cabe a cada Estado-Membro determinar as condições em que tais juros devem ser pagos, nomeadamente a respetiva taxa e o modo de cálculo.

O artigo 24.º, n.º 5 do RJAT determina que: *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*, o que permite concluir pelo reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no âmbito de um processo arbitral.

O artigo 43.º, n.º 1, da LGT determina que:

São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Esta norma deriva do dever da Autoridade Tributária (AT) de reconstituir, de forma imediata e completa, a situação que existiria se a ilegalidade não tivesse sido cometida, como resulta do disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, fazendo este último preceito referência expressa ao pagamento de juros indemnizatórios, compreendido nesse efeito repristinatório do *statu quo ante*. O que significa que, na execução do julgado anulatório, a AT deve reintegrar totalmente a ordem jurídica violada, restituindo as importâncias de imposto pagas em excesso e, neste âmbito, a privação ilegal dessas importâncias deve ser objeto de ressarcimento por via do cálculo de juros indemnizatórios, por forma a reconstituir a situação atual hipotética que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado.

Deste modo, ainda que a ilegalidade decorra da violação do Direito da União Europeia, a circunstância não impede que se considere estarmos perante um erro que confira direito a juros indemnizatórios, sendo somente necessário que o erro seja imputável aos serviços.

De mencionar a nossa concordância com o decidido no Acórdão do STA de 14-10-2020, proferido no Proc. 01273/08.6BELRS 01364/17:

“De todo o modo, sempre se deixa expresso que, como a Recorrente bem sabe, nos termos dos artigos 61.º do CPPT e 43.º da LGT, são devidos juros indemnizatórios quando, anulados os actos por vício de violação de lei, se apure que a culpa do erro subjacente à anulação do acto é imputável aos serviços da Administração Tributária. Ou, em bom rigor, não é imputável ao contribuinte.

Ora, no caso concreto, verificado o erro e ordenada judicialmente a sua anulação, é manifesto que, para além da devolução dos montantes ilegalmente retidos, a Recorrida tem direito a que lhe sejam pagos os juros vencidos sobre esses valores (ilegalmente retidos) até integral restituição, sendo indiferente, ao reconhecimento desse direito, que o erro decorra especialmente da violação de normas comunitárias e não apenas de normas nacionais. Ou seja, não é o facto do erro de violação de lei resultar da desconformidade do ordenamento nacional com o Direito da União que sustenta o afastamento do direito a juros indemnizatórios uma vez que o que releva é a imputabilidade do seu cometimento à Administração Fiscal, como é o caso. As normas de direito comunitário porque vigoram directamente na ordem jurídica interna, prevalecem sobre as normas do direito interno, não podendo ser afastadas pelos Estados Membros através de imposição de normas de direito interno, que, como se viu, foram aplicadas pela Administração Fiscal.”

O Pleno do Supremo Tribunal Administrativo uniformizou jurisprudência, especificamente para os casos de retenção na fonte seguida de reclamação graciosa, no acórdão de 29-06-2022, processo n.º 93/21.7BALSB, nos seguintes termos:

“Em caso de retenção na fonte e havendo lugar a impugnação administrativa do acto tributário em causa (v.g. reclamação graciosa), o erro passa a ser imputável à A. Fiscal depois de operar o indeferimento do mesmo procedimento gracioso, efectivo ou presumido, funcionando tal data como termo inicial para cômputo dos juros indemnizatórios a pagar ao sujeito passivo, nos termos do art.º 43, n.ºs.1 e 3, da L.G.T.”

Tratando-se de jurisprudência uniformizada, ela deve ser acatada, considerando que nestes autos está em causa uma liquidação de imposto de selo não realizado pelo sujeito passivo, mas de um terceiro.

Considerando que o imposto liquidado não pelo sujeito passivo, mas sim por entidade terceira, foi objeto de reclamação graciosa apresentada pela Requerente e indeferida, verifica-se que a

partir dessa data de indeferimento, o erro que inquinou as liquidações contestadas passou a ser imputável à AT, com a consequente obrigação de pagamento de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, contados a partir da data do indeferimento.

A Requerente deduziu a Reclamação Graciosa em 20-07-2023 e o Despacho de indeferimento é datado de 21-09-2023, que foi notificado à Requerente a 25-09-2023.

Pelo exposto, os juros indemnizatórios são devidos, nos termos dos artigos 43.º n.º 1, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º, n.º 5, do CPPT, 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril, à taxa legal supletiva, e serão calculados com base na quantia indevidamente paga €, devendo ser contados desde 21 de setembro de 2023 até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

7. Decisão

Termos em que se decide:

- a) Anular o despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa com o n.º ...2023... .
- b) Anular as liquidações de Imposto do Selo que constam das faturas relativas a comissões de comercialização reproduzidas nos documentos n.ºs 1 a 6 juntos com o pedido de pronúncia arbitral;
- c) Julgar procedente o pedido de reembolso, quanto ao valor de € 976.777,20 (€196.557,12 + €780.220,08);
- d) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios, nos termos referidos nesta decisão arbitral, e condenar a Administração Tributária a pagá-los à Requerente com termo inicial em 21-09-2023 e até à emissão da nota de crédito;
- e) Condenar a Requerida nas custas do processo a calcular sobre o valor de € **1 677 237,03**.

8. Valor do Processo

De acordo com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **1 677 237,03**, indicado pela Requerente e sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

9. Custas

A extinção da instância determinada por inutilidade ou impossibilidade superveniente da lide é imputável, para efeitos de responsabilidade pelas custas processuais, ao autor ou demandante (assim, artigo 536.º, n.º 3, do CPC). Porém, logo neste preceito legal se ressalva a responsabilidade do demandando quando a inutilidade ou impossibilidade superveniente lhe sejam imputáveis, considerando-se como tal, entre outros casos, a inutilidade superveniente que decorra da satisfação voluntária, por parte do demandando, da pretensão do demandante (cfr. doc. n.º 1 - revogação parcial, junto em 23-02-2024).

Nos presentes autos a AT determinou a anulação parcial dos atos de liquidação de IS no valor de € 700.459,83, pelo que quanto a esse valor se determinou a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide, nos termos suprarreferidos.

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, fixa-se o montante de custas arbitrais em € **22.338,00**, a cargo da Requerida.

Notifique-se

Lisboa, 8 de janeiro de 2025

Os Árbitros

(Regina de Almeida Monteiro – Presidente e Relatora)

(Paulo Ferreira Alves – Adjunto)

(A. Sérgio de Matos – Adjunto)

