

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 437/2017-T

Tema: CSB – Contribuição sobre o Setor Bancário - incidência subjetiva.
Caducidade do direito de ação - Competência material do tribunal arbitral.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os árbitros que constituem este Tribunal Coletivo:

I – RELATÓRIO

A...– **Sucursal em Portugal**, com o NIPC..., com domicílio no ..., na Rua ..., ...-... .. (doravante Requerente), veio, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que instituiu a arbitragem como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, **requerer a constituição de Tribunal Arbitral**, para apreciação da legalidade da autoliquidação da Contribuição sobre o Sector Bancário (CSB) do período de 2016 – Guia n.º ... n.º (cfr. cópia da Guia que junta como **Documento n.º 1**).

1. É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (doravante designada também e por “Requerida” ou “AT”).
2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida.
3. 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 Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários para integrar tribunal arbitral coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo nos termos e prazo aplicáveis.

4. Foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT, conjugado com os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

5. Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 26-9-2017

6. A fundamentar o pedido alega, no essencial e em síntese, a Requerente:

- a) É uma sucursal em Portugal da sociedade de direito espanhol B....;
- b) A sucursal desenvolve em Portugal a actividade de concessão de crédito, factoring e locação financeira.
- c) O desenvolvimento do regime legal do tributo aqui em causa foi regulado pela Portaria n.º 121/2011, de 30 de Março, que no seu art.º 6.º fixou como procedimento e forma de liquidação um regime de autoliquidação, de acordo com o qual esta contribuição é liquidada anualmente pelo sujeito passivo através da declaração de modelo oficial n.º 26.
- d) A liquidação e pagamento aqui em causa, corresponderam ao primeiro acto de sujeição a tributação deste tributo por parte da requerente, facto este que se deveu a alteração legislativa que recentemente tivera lugar, situação essa que levou a requerente a efectuar um enquadramento da sua situação que se entende agora ser incorrecto.
- e) Com efeito, a Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março (“Lei do Orçamento do Estado para 2016”), veio, no seu artigo 185.º, alterar o Regime da Contribuição sobre o Sector Bancário.
- f) Esta alteração provocou uma alteração no seu âmbito de incidência subjectiva, passando a incidir também sobre as sucursais em Portugal de instituições de crédito com sede nos Estados-Membros da UE, nova realidade essa que a reclamante equivocadamente entendeu que poderia aplicar-se à sua situação – na qualidade de sucursal portuguesa de um Estabelecimento Financeiro de Crédito com sede em Espanha.
- g) Dando seguimento a esta nova regra de incidência, e de acordo com os termos da forma de liquidação prescrita no regime de contribuição, a ora

requerente pagou em 29 de Junho de 2016 a quantia de € 61.173,37, conforme cópia junta (documento 1).

- h) Em virtude do reduzido período de tempo que mediou entre a aprovação e entrada em vigor da nova legislação e a data limite para a determinação da matéria colectável, autoliquidação e pagamento do tributo, respectivamente 30 de Março e 30 de Junho do ano de 2016, a requerente não conseguiu avaliar de forma definitiva os reais contornos do novo âmbito de sujeição do tributo, tendo optado por sujeitar-se à sua tributação, deixando para um segundo momento essa avaliação da sua condição de sujeito passivo da contribuição.
- i) Foi neste contexto que se deu a autoliquidação e pagamento do tributo, cuja anulação a requerente, através de reclamação graciosa, veio posteriormente a requerer e solicitar o respectivo reembolso, após ter concluído que a ele não devia ser sujeita.
- j) No entanto, a AT decidiu pelo indeferimento. É do indeferimento da pretensão da requerente que a leva a submeter a questão à apreciação deste tribunal arbitral
- k) Entende a requerente que a actuação da AT foi ilegal por violação expressa de normas legais a que se encontra sujeita enquanto entidade aplicadora do direito fiscal português.
- l) Devendo a liquidação efectuada é necessariamente ilegal, termos em que tem de ser anulada.
- m) A Requerente tem também direito a ser ressarcida do valor pago, com juros indemnizatórios nos termos do artigo 43º, da LGT e 61º, do CPPT, ou seja, calculados até ao efectivo reembolso do imposto pago, contados desde a data do indeferimento da reclamação (2017-04-28).

7. A Requerida (AT) apresentou Resposta, na qual se defende por **exceção** e, subsidiariamente, por **impugnação**.

8. Assim, alega a AT em sede de defesa por exceção, que estão reunidos os pressupostos para a verificação da **caducidade do direito à ação** e, para além disso, **o Tribunal arbitral é materialmente incompetente** por alegadamente estar em causa uma contribuição e não um imposto.

II. SANEADOR

Competência material do Tribunal

Exceção

9. A tese da Requerida AT para fundamentar a exceção de incompetência material, pode sintetizar-se nos seguintes termos:

O tribunal é materialmente incompetente porquanto estamos perante uma contribuição e não um imposto.

As contribuições, enquanto *tertium genus* de tributo, situando-se numa categoria intermédia entre a taxa e o imposto, constituem prestações pecuniárias e coativas exigidas por uma entidade pública em contrapartida de uma prestação administrativa apenas presumivelmente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo. A par das contribuições tradicionais, as especiais, a que se refere o artigo 4.º, n.º 3, da LGT, existem igualmente as mais modernas contribuições financeiras a favor de entidades públicas, as quais têm assento constitucional no artigo 165.º, n.º 1, alínea i), desde a revisão de 1997.

A propósito da figura de contribuições financeiras a favor de entidades públicas, afirmam J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira o seguinte: «*A mesma norma constitucional também menciona, inovadoramente, a par dos impostos e das taxas, outras “contribuições financeiras a favor das entidades públicas”.* Com esta referência – que claramente aponta para uma terceira categoria tributária, ao lado dos impostos e das taxas *stricto sensu* –, a Constituição parece ter dado guarida ao controverso conceito de *parafiscalidade*, que comporta certas figuras híbridas, que compartilham em parte da natureza dos impostos (porque não têm necessariamente uma contrapartida individualizada para cada contribuinte) e em parte da natureza das taxas (porque visam retribuir o serviço prestado por certa instituição pública, ou dotada de poderes públicos, a

um certo círculo ou certa categoria de pessoas ou entidades, que beneficiam coletivamente da atividade daquela). É nesta categoria que entram tradicionalmente as contribuições para a segurança social, as quotas das ordens profissionais e outros organismos públicos de autodisciplina profissional, as “taxas” dos organismos reguladores, etc.».

A CSB constitui uma contribuição, não apenas em sentido formal mas também material, porquanto é possível identificar uma contrapartida presumivelmente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo. Na verdade, os operadores económicos do setor, sujeitos passivos da CSB, presumivelmente provocarão ou aproveitarão o reforço do esforço fiscal feito pelo setor financeiro e a mitigação eficaz dos riscos sistémicos que lhe estão associados. A CSB tem por objetivo, em conformidade com o preâmbulo do seu regime, «...*reforçar o esforço fiscal feito pelo sector financeiro e de mitigar de modo mais eficaz os riscos sistémicos que lhe estão associados.*»

É axiomático e inelutável que são os operadores económicos do setor e sujeitos passivos desta contribuição que beneficiam em primeira mão daquela mitigação dos riscos sistémicos, sendo, portanto, de concluir que a CSB configura, formal e materialmente, uma contribuição financeira.

A Requerida AT convoca, para sustentar a sua tese, posições doutrinárias várias, nomeadamente, de Sérgio Vasques e Carla Castelo Trindade, Conceição Gamito e Teresa Teixeira da Motta, que propugnam pela não extensão da vinculação da AT à arbitragem tributária a “taxas e contribuições”.

Na resposta a esta exceção, a Requerente afirma, também, em síntese, o seguinte: O RJAT declara a competência da jurisdição do CAAD para a apreciação da legalidade de atos de liquidação/autoliquidação de tributos e não apenas de impostos (art.º 2, n.º 1, alínea a).

A própria LGT determina que as contribuições especiais (ou financeiras) são consideradas impostos (art.º 4.º, n.º 3).

Doutrinalmente, justifica-se a existência deste subtipo de tributo em dois grupos: contribuição de melhoria e contribuição devida por motivos de maior despesa pública. No caso presente estamos perante a segunda, dado que, de acordo com a Portaria n.º 121/2011, é imposta sobre o setor bancário "com o duplo propósito de reforçar o esforço fiscal feito

pelo setor financeiro e de mitigar de modo mais eficaz os riscos sistémicos que lhe estão associados”.

Para a Requerente, a CSB é um efetivo imposto, atendendo à sua situação concreta, uma vez que não está sujeita à eventual aplicação de uma medida de resolução pelo Banco de Portugal para cuja aplicação o Fundo de Resolução presta apoio financeiro, Fundo este que é uma pessoa coletiva de direito público que visa apoiar o financiamento das medidas de resolução que sejam determinadas pelo Banco de Portugal. A Requerente nunca será alvo de uma medida de resolução a aplicar pelo Banco de Portugal nem poderá, por esse motivo, vir a beneficiar do apoio financeiro prestado pelo Fundo de Resolução às medidas de resolução aplicadas pelo Banco de Portugal.

O facto de o âmbito de incidência subjetivo da CSB ter passado a abranger entidades que não são presumíveis beneficiárias do apoio financeiro do Fundo de Resolução nem presumíveis causadoras da intervenção do Fundo de Resolução retira o requisito de homogeneidade das entidades sujeitas à CSB que é um requisito essencial para que um tributo seja configurado como uma contribuição financeira.

O legislador assumiu expressamente a sua intenção de criar a CSB com vista a aproximar a carga fiscal que impende sobre o setor financeiro à carga fiscal dos demais setores da economia, o que por si só é suficiente para configurar este tributo como um imposto.

Apesar de não ser possível prever quais das instituições do grupo de instituições participantes obrigatórias do Fundo de Resolução serão efetivamente objeto de medidas de resolução e, nessa medida, beneficiárias do apoio financeiro concedido pelo Fundo de Resolução à aplicação de medidas de resolução adotadas pelo Banco de Portugal, não devem restar dúvidas que apenas as instituições que poderão ser objeto de uma medida de resolução a aplicar pelo Banco de Portugal poderão considerar-se presumíveis e potenciais beneficiárias dos serviços públicos prestados pelo Fundo de Resolução ao Banco de Portugal ou presumíveis causadoras da intervenção do Fundo de Resolução (por serem alvo de medidas de resolução). No que diz respeito ao caso específico da Requerente, a sua atuação nunca poderá "causar" ou justificar a intervenção do Fundo de Resolução, uma vez que a mesma não está sujeita a supervisão prudencial em Portugal (de acordo com o art.º 122.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, que

estabelece que a requerente está sujeita à supervisão da autoridade do seu país de origem, no caso Espanha) nem poderá ser alvo de qualquer medida de resolução a aplicar pelo Banco de Portugal com o apoio financeiro do Fundo Resolução.

Em face da não inclusão da Requerente no grupo de instituições participantes obrigatórias do Fundo de Resolução (que, por esse motivo, estão sujeitas ao pagamento das contribuições iniciais, periódicas e especiais para o Fundo de Resolução), considera esta que não resta dúvida razoável quanto à natureza da CSB: a de um verdadeiro imposto.

Sempre nos termos da resposta da Requerente, no pressuposto de que estejamos perante uma contribuição, o entendimento de que esta deve ser tratada como imposto (no seguimento do art.º 4.º , n.º 3, da LGT) está subjacente em Nuno Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira, em "Arbitragem tributária: breves notas", inserido em A Arbitragem Administrativa e Tributária - Problemas e desafios, Almedina, 2013 - 2.ª edição, pág. 375 e ss, onde analisam e expõem o âmbito material de aplicação da jurisdição tributária do CAAD.

Invoca ainda a Requerente o acórdão no Processo 312/2015-T, no qual foi entendido que as contribuições especiais – no caso, a contribuição extraordinária sobre o setor energético –, desde que administradas pela AT, cabem na competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

10. Em apreciação:

11. A arguição de incompetência do tribunal arbitral para conhecer da liquidação da Contribuição sobre o Setor Bancário foi igualmente suscitada no âmbito do Processo 139/2017-T. Não tem este tribunal razões para divergir do entendimento ali traçado:

12. *“O RJAT refere expressamente, na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º que o âmbito material da arbitragem abrange “a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos”. Mas, entende a AT que o facto do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 ter usado a expressão “impostos” em vez de manter a de “tributos” significa que o Governo terá desejado restringir os litígios a que a AT se vincula aos que se relacionam com impostos. Não sufragamos tal posição, porquanto tal interpretação não se afigura juridicamente correta face ao teor literal e à articulação sistemática dos preceitos em causa. Se algum sentido se pode atribuir à interpretação literal-sistemática dos preceitos é o de que a referência a “impostos” em vez de “tributos” no*

artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, seguida da remissão expressa para o n.º 1 do artigo 2.º do RJAT e da enunciação expressa de um conjunto de exceções, indicia que o ‘legislador’ da Portaria não teve a intencionalidade restritiva que a AT invoca, pois se assim fosse teria feito alusão expressa a essa restrição no leque das alíneas que contemplam as exceções. (Neste sentido vd., entre outro, Acórdão Arbitral proferido no processo n.º 312/2015-T, sobre matéria análoga) Acompanhamos o entendimento vertido no Acórdão Arbitral supra mencionado, também por se entender que, “convocados os elementos teleológico e racional da interpretação jurídica também não apontam no sentido de uma tal restrição, mas apenas para a “limitação do âmbito de vinculação da AT através da titularidade dos poderes para administrar os tributos”, sendo esse, de resto, o limite lógico da vinculação – não abrangendo a restrição assim os relacionados com “contribuições” também por ela liquidadas.” O facto é que, no caso dos presentes autos, o procedimento de liquidação e cobrança da CSB, mesmo que a consideremos inserida na categoria jurídica de “contribuições” em nada se distingue, na sua natureza e estrutura, do dos “impostos”, já que a AT atua como se de impostos se tratasse, como resulta até da disponibilização no portal da autoliquidação. Ao que acresce a natureza claramente unilateral da contribuição em causa, em tudo semelhante à que caracteriza, tipicamente, o imposto. Logo, não há razão válida para excluir a vinculação da AT, nesses casos, à arbitrabilidade. [...] Considera-se, pois, que o âmbito da arbitrabilidade abrange, como decorre da interpretação conjugada dos artigos 2.º do RJAT e da Portaria n.º 112-A/2011, a apreciação das pretensões relativas a tributos cuja administração esteja cometida à AT, com exceção dos casos enunciados nas alíneas do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011–abrangendo, portanto, também as pretensões relativas a “contribuições” por ela administradas. Consequentemente e uma vez que a CSB é um tributo administrado pela AT, cujo procedimento de liquidação e cobrança é estruturalmente idêntico ao dos impostos, o tribunal arbitral é competente para dirimir o presente litígio, independentemente de este tributo vir a ser qualificado como contribuição ou como imposto.”

13. Tal como decidido no referido Processo, e pelas razões ali aduzidas, o tribunal entende não verificada a exceção de incompetência.

14. O tribunal entende ainda, em substância, que a Contribuição sobre o Setor Bancário tem a natureza jurídica de imposto, sempre que incide sobre entidades que, *ex vi legis* (por estarem fora do âmbito subjetivo definido nos artigos 145.º-AA e 145.º-AK do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras), não podem beneficiar do Fundo de Resolução, Fundo este que, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 135.º-F do referido Regime Geral, aquela Contribuição visa capitalizar, em complemento às participações iniciais e periódicas das “instituições participantes” referidas nas alíneas b) e c) do mesmo preceito (estas sim, já incidentes também sobre entidades que não são instituições de crédito). Tampouco podem tais entidades beneficiar da “mitigação do risco sistémico”, salvo se se configurar esta mitigação com um espectro tão universal que acaba por interessar a sociedade no seu todo, numa lógica de valor da estabilidade do setor bancário, mas essa premissa retiraria a tal ‘benefício’ qualquer relevo juridicamente legitimador da imposição da Contribuição sobre o Setor Bancário a sociedades financeiras (por oposição a instituições de crédito). Ora, nesta dimensão, da incidência sobre entidades que, *ex vi legis*, não podem beneficiar do Fundo de Resolução (veja-se ainda o disposto no artigo 153.º-C do referido Regime Geral), ou seja, sobre entidades (ou suas sucursais) que não são bancos / instituições de crédito, é afinal a discussão da legalidade da liquidação de um puro imposto.
15. Improcede assim a exceção.

Quanto à alegada caducidade do direito a impugnar o ato tributário em sede arbitral

16. Alega a Requerida: O artigo 10º do RJAT estabelece, quanto a atos de liquidação, que o prazo para apresentar o pedido de pronúncia arbitral é de 90 dias, remetendo, quanto ao momento do início de contagem, para aquilo que se mostra preceituado no artigo 102º, n.ºs 1 e 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário. Destes normativos retira a Requerida AT que o prazo de 90 dias tem como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo de pagamento voluntário da prestação tributária, por força do artigo 102º, n.º 1, alínea a). Tendo em atenção as disposições conjugadas do n.º 3 do art.º 6.º e do n.º 1 do art.º 7.º da Portaria n.º 121/2011, de 30-03-2011, temos que a data limite de

pagamento do imposto em causa nos autos ocorreu a 30-06-2016. O pedido tendente à constituição do tribunal arbitral foi apresentado a 21-07-2017, pelo que é intempestivo e o tribunal não pode dele conhecer.

17. A Requerida AT reconhece e refere que a tempestividade do pedido poderia fundar-se na existência de um qualquer meio de impugnação graciosa do ato de liquidação onde tivesse sido prolatada decisão a indeferir, total ou parcialmente, as pretensões aí formuladas pelo sujeito passivo de imposto (naquilo que constituiria um ato de segundo grau), bem como que a Requerente impugnou administrativamente o ato tributário de liquidação nos termos do art.º 131.º do CPPT, bem como que a Administração Tributária indeferiu/negou a revisão do ato na dimensão que lhe havia sido solicitada.
18. Porém, segundo a Requerida AT, não obstante ter a Requerente feito alusão e identificado essas circunstâncias, não formulou/concretizou ao Tribunal qualquer pedido tendente à anulação do que nessa sede foi decidido. Não o tendo feito, inexistente o apoio que poderia firmar a tempestividade do pedido e, conseqüentemente, a possibilidade de o Tribunal apreciar o pedido formulado relativamente ao ato de liquidação. Em suporte desta asserção, invoca vários acórdãos arbitrais, transcrevendo excertos dos proferidos no âmbito dos processos n.ºs 261/2013-T e 38/2015-T.
19. Assim, segundo a Requerida AT, estando os poderes de cognição do Tribunal limitados pelo pedido e não o podendo exceder, está este impedido de apreciar e declarar relativamente ao pedido concretizado pela Requerente – “declaração de ilegalidade do ato de liquidação” – por o mesmo ser intempestivo. A conclusão da Requerida AT é formulada nos seguintes termos: resultando clara e inequivocamente do douto requerimento inicial a impugnação direta do ato de autoliquidação, deve o pedido formulado (conducente à declaração de ilegalidade do ato e, conseqüentemente à sua anulação) ser declarado improcedente, por intempestivo e, conseqüentemente, ser a Entidade Demandada absolvida da instância – cf. alínea e), do n.º 1, do artigo 278º do Código de Processo Civil vigente, aplicável *ex vi* artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.
20. Na resposta à invocada exceção de caducidade do direito a impugnar o ato tributário em sede arbitral, a Requerente expende as seguintes considerações, condensadas no que se tem por relevante para a sua apreciação:

21. No pedido de pronúncia arbitral são feitas menções explícitas à reclamação nos seus números 13; 22; 23; 24 e 80.
22. No ponto 22, a Requerente expressamente declara que é o indeferimento da pretensão (reclamação) que a leva a submeter a questão à apreciação do tribunal arbitral. Por outras palavras, a causa de pedir é o indeferimento, mas o pedido é, porque não pode deixar de ser, a anulação da autoliquidação, que é o que se pode legalmente pedir do tribunal arbitral. O que se pede é que a autoliquidação seja anulada porque a reclamação foi indeferida, quando o não deveria ser, pelo que o tribunal vai ter de se referir e pronunciar sobre estes dois factos, tal como o pedido de pronúncia (que a autoliquidação é ilegal e que a reclamação não devia ter sido indeferida). Invoca, para seu suporte, o decidido no acórdão proferido no processo n.º 262/2015-T.
23. E conclui: ora, em face do que está em causa no presente processo, não pode deixar de se ter este mesmo entendimento, dado que: - a norma do RJAT presta-se a equívocos, pois estatui que o tribunal é competente para pronúncia quanto à legalidade do ato de liquidação; - o pedido de pronúncia efetuado vem formulado do indeferimento da reclamação graciosa que se apresentara à AT; - contando-se o prazo do pedido de pronúncia da notificação do despacho de indeferimento da reclamação; - não pode deixar de improceder a exceção invocada pela AT. Nos termos do art.º 10, n.º 1 a) do RJAT, o prazo de 90 dias conta-se a partir dos factos previstos no art.º 102.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT. A alínea e) do n.º 1 prevê a situação da reclamação graciosa, pelo que da notificação do indeferimento da sua reclamação, a Requerente dispõe de um prazo de 90 dias para apresentação do pedido de pronúncia arbitral. Considerando que a data desta notificação teve lugar a 4 de maio de 2017, a submissão do pedido ao Tribunal Arbitral até 2 de agosto de 2017 encontra-se dentro do prazo previsto pelo art.º 10.º n.º 1 a) do RJAT.

24. Em apreciação:

25. O pedido de anulação da autoliquidação da Contribuição sobre o Setor Bancário é o pedido que – a final – a Requerente sempre teria que formular, uma vez que é a sindicância da legalidade da mesma que concretamente traz a juízo. Portanto, é a

pretensa ilegalidade daquela autoliquidação – não eliminada pela decisão que recai sobre a reclamação administrativa – cuja sindicância judicial vem requerer.

26. Como resulta do pedido e dos autos, a concreta questão da alegada ilegalidade na autoliquidação foi apreciada em sede de reclamação administrativa e não foi aí reconhecida a existência de vício que a gerasse, mais precisamente do vício arguido pela então Reclamante, ora Requerente, pelo que a decisão que versou sobre a reclamação administrativa importou a manutenção na ordem jurídica da autoliquidação. O objeto do presente processo é – e é com propriedade – a análise da procedência do vício de violação de lei, cujo conhecimento pela Administração Tributária foi suscitado através da interposição de reclamação administrativa, como tinha que o ser, atendendo ao disposto no n.º 1 do artigo 131.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, e aí foi julgado improcedente. Como a Requerente bem aduz, a causa de pedir é o indeferimento da sua reclamação administrativa, mas o pedido é, porque não pode deixar de ser, a anulação da autoliquidação. Assim, é da notificação da decisão sobre aquela, cujo conteúdo e sentido – os de deixarem vigente na ordem jurídica a autoliquidação sindicada – constitui a causa de pedir, que se conta o prazo para atacar tal autoliquidação. O resto é questão de interpretação do articulado petitório, que ao tribunal não suscita dúvidas. Ora, o prazo para arguir, através do pedido de constituição do tribunal arbitral, a anulabilidade da autoliquidação mantida na ordem jurídica pelo indeferimento da reclamação administrativa, é o estatuído na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, isto é, 90 dias contados *“a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos atos suscetíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico.”*

27. Não assiste, pois, razão à Requerida AT.

28. O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado tempestivamente.

29. Não foram invocadas outras exceções.

30. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

31. Não se verificam nulidades, pelo que se impõe conhecer do mérito.

III. FUNDAMENTAÇÃO

Os factos

A - Factos provados

32 O Tribunal considera provados os seguintes factos:

- a. A Requerente é a sucursal em Portugal da B..., SA, sociedade de direito espanhol.
- b. Em 29 de Junho de 2016 procedeu a ora Requerente, por referência ao ano de 2016, ao pagamento da Contribuição sobre o Setor Bancário (abreviadamente, “CSB”) no valor de €61.173,37 (sessenta e um mil cento e setenta e três euros e trinta e sete cêntimos) – cfr. docs. 1 e 3 junto aos autos.
- c. Por considerar que tal contribuição não era devida, veio, a 8 de Fevereiro de 2017, deduzir reclamação graciosa contra a referida autoliquidação, nos termos do artigo 131.º do CPPT.
- d. A *supra* citada reclamação graciosa foi instaurada sob o n.º ...2017... .
- e. Através do Ofício n.º ... de 03 de Maio de 2017 foi a Requerente notificada do despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada, proferido em 26.04.2017.
- f. No seguimento dessa ato de indeferimento expresso da reclamação graciosa, veio a Requerente , em 21 de Julho de 2017, apresentar o presente pedido de pronúncia arbitral.

B. Factos não provados

33 Nenhum outro facto relevante ou essencial para a apreciação do pedido ficou provado ou não provado.

C. Motivação quanto à prova

34 O juiz (ou o árbitro) não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, levando em

consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelo autor (cfr. artºs. 596º, nº.1 e 607º, nºs. 2 a 4, do C.P.Civil, na redação da Lei nº 41/2013, de 26/6) e consignar se a considera provada ou não provada (cfr. artº.123º, nº.2, do C.P.P.Tributário).

35 Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas e do mundo (cfr. artº 607º, nº 5, do C.P.Civil, na redação da Lei 41/2013, de 26/6). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (v.g.força probatória plena dos documentos autênticos - cfr. artº. 371º, do C.Civil) é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o princípio da livre apreciação.

36 No caso, o Tribunal formou a sua convicção com base na análise crítica dos documentos juntos pelas partes e que não foram impugnados e na cópia do processo administrativo instrutor, ponderando ainda que não surpreendeu qualquer controvérsia entre as partes relativamente ao quadro factual.

II FUNDAMENTAÇÃO (cont)

O Direito

37. O epicentro do dissenso que opõe as partes neste processo radica na sujeição, ou não, da Requerente à Contribuição sobre o Sector Bancário (doravante, abreviadamente designada *CSB*), concretamente saber se, atenta a alteração introduzida pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março (LOE 2016), ao regime da *CSB*, aprovado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro (LOE 2011), designadamente quanto ao respetivo âmbito de incidência subjetiva, a Requerente está, ou não, sujeita a essa contribuição.
38. A Requerente propugna que não se encontra sujeita à *CSB* pois não pode ser considerada sucursal em Portugal de instituição de crédito com sede principal e efetiva fora do território português, tal como previsto na alínea *c*) do n.º 1 do artigo 2.º do regime da *CSB*.
39. A Requerente sustenta esse entendimento no facto de a empresa que integra não ser considerada em Espanha uma instituição de crédito, estando registada junto do Banco

de Espanha como “*otra institución*”, sendo que a atividade por ambas desenvolvida consiste na concessão de crédito, factoring e locação financeira, não englobando o recebimento de depósitos e de outros valores reembolsáveis, pelo que não se enquadram no conceito de instituição de crédito tal como previsto no n.º 2 do artigo 2.º do regime da CSB, no qual são consideradas instituições de crédito, filiais e sucursais as definidas nas alíneas *w*), *u*) e *ll*) do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro.

40. A Autoridade Tributária e Aduaneira, por seu turno, preconiza a sujeição da Requerente à CSB, essencialmente, por o Banco de Portugal a considerar como uma sucursal de uma instituição de crédito, sustentando essa sua posição em informação retirada do sítio na Internet do Banco de Portugal, a qual está anexa, como documento n.º 5, ao pedido de pronúncia arbitral e consta do PA junto aos autos.
41. Dito isto e antes de avançarmos, importa sublinhar que o objeto (mediato) destes autos é a autoliquidação de CSB n.º..., no valor de € 61.173,37, referente ao ano (da contribuição) de 2016 (cf. documento n.º 1 anexo ao pedido de pronúncia arbitral), que a Requerente pagou em 29 de junho de 2016 (cf. documento n.º 3 anexo ao pedido de pronúncia arbitral).

DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O SETOR BANCÁRIO: INCIDÊNCIA SUBJETIVA

42. A CSB foi criada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro (LOE 2011), em cujo artigo 141.º surge aprovado e consignado o respetivo regime legal.
43. No artigo 2.º do regime da CSB está positivado o âmbito da respetiva incidência subjetiva, tendo-se então estatuído o seguinte:

“Artigo 2.º

Incidência subjectiva

1 – São sujeitos passivos da contribuição sobre o sector bancário:

As instituições de crédito com sede principal e efectiva da administração situada em território português;

As filiais em Portugal de instituições de crédito que não tenham a sua sede principal e efectiva da administração em território português;

As sucursais em Portugal de instituições de crédito com sede principal e efectiva fora da União Europeia.

2 – Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se instituições de crédito, filiais e sucursais as definidas, respectivamente, no artigo 2.º e nos n.ºs 1 e 5 do artigo 13.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro.”

44. Nos termos do artigo 8.º do regime da CSB, “[a] base de incidência definida pelo artigo 3.º, as taxas aplicáveis nos termos do artigo 4.º, bem como as regras de liquidação, de cobrança e de pagamento da contribuição são objecto de regulamentação por portaria do Ministro das Finanças, ouvido o Banco de Portugal”.
45. Ao abrigo do disposto no citado artigo 8.º do regime da CSB, foi aprovada a Portaria n.º 121/2011, de 30 de março, tendo por objeto a regulamentação da CSB, bem como as suas condições de aplicação.
46. O artigo 2.º da Portaria n.º 121/2011, de 30 de março, epigrafado “*Incidência subjectiva*”, replica o artigo 2.º do regime da CSB.
47. Nos artigos 2.º e 13.º, n.ºs 1 e 5, do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro, na redação em vigor à época, para os quais remetiam o artigo 2.º, n.º 2, do regime da CSB e da Portaria n.º 121/2011, vamos encontrar densificados os conceitos de instituições de crédito, filiais e sucursais, nos seguintes termos:

“Artigo 2.º

Instituições de crédito

1 – São instituições de crédito as empresas cuja actividade consiste em receber do público depósitos ou outros fundos reembolsáveis, a fim de os aplicarem por conta própria mediante a concessão de crédito.

2 – São também instituições de crédito as empresas que tenham por objecto a emissão de meios de pagamento sob a forma de moeda electrónica.”

“Artigo 13.º

Definições

Para efeitos do presente diploma, entende-se por:

1.º 'Filial' a pessoa colectiva relativamente à qual outra pessoa colectiva, designada por empresa mãe, se encontre numa relação de controlo ou de domínio, considerando-se que a filial de uma filial é igualmente filial da empresa mãe de que ambas dependem;

(...)

5.º Sucursal: estabelecimento de uma empresa desprovido de personalidade jurídica e que efectue directamente, no todo ou em parte, operações inerentes à actividade da empresa;

(...)"

- 48.** O sobredito artigo 2.º do regime da CSB, atinente à incidência subjetiva, foi objeto de alteração pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março (LOE 2016), tendo passado a estatuir o seguinte:

“Artigo 2.º

Incidência subjetiva

1 – São sujeitos passivos da contribuição sobre o setor bancário:

As instituições de crédito com sede principal e efetiva da administração situada em território português;

As filiais em Portugal de instituições de crédito que não tenham a sua sede principal e efetiva da administração em território português;

As sucursais em Portugal de instituições de crédito com sede principal e efetiva fora do território português.

2 – Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se instituições de crédito, filiais e sucursais as definidas, respetivamente, nas alíneas w), u) e ll) do artigo 2.º-A do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro.”

- 49.** Como resulta do artigo 218.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, este diploma legal entrou em vigor no dia 31 de março de 2016.

50. Em consonância com esta alteração legislativa, o artigo 2.º da Portaria n.º 121/2011, de 30 de março, foi objeto de alteração pela Portaria n.º 165-A/2016, de 14 de junho, tendo passado a replicar o agora vigente artigo 2.º do regime da CSB.
51. No artigo 3.º da Portaria n.º 165-A/2016, de 14 de junho, é determinado que este diploma legal entra em vigor no dia 15 de junho de 2016, produzindo efeitos a partir de 1 de janeiro de 2016.
52. Por via da remissão efetuada pelo artigo 2.º, n.º 2, do regime da CSB e da Portaria n.º 121/2011, nas redações decorrentes das citadas alterações introduzidas em 2016, vamos agora encontrar densificados os conceitos de instituições de crédito, filiais e sucursais nas alíneas w), u) e ll) do artigo 2.º-A do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro, na redação então em vigor:

“Artigo 2.º-A

Definições

Para efeitos do disposto no presente Regime Geral, entende-se por:

(...)

u) «Filial», a pessoa coletiva relativamente à qual outra pessoa coletiva, designada por empresa-mãe, se encontre numa relação de controlo ou sobre a qual o Banco de Portugal considere que a empresa-mãe exerça uma influência dominante, considerando-se ainda que a filial de uma filial é igualmente filial da empresa-mãe de que ambas dependem;

(...)

w) «Instituição de crédito», a empresa cuja atividade consiste em receber do público depósitos ou outros fundos reembolsáveis e em conceder crédito por conta própria;

(...)

ll) «Sucursal», o estabelecimento de uma empresa desprovido de personalidade jurídica e que efetue diretamente, no todo ou em parte, operações inerentes à atividade da empresa de que faz parte.”

53. Resulta desta resenha normativa que, com a alteração introduzida em 2016 ao regime da CSB, o respetivo âmbito de incidência subjetiva foi alargado, passando a abranger

as sucursais em Portugal de instituições de crédito com sede principal e efetiva fora do território português, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2016; sendo que deve ser entendido por *instituição de crédito* a empresa cuja atividade consiste em receber do público depósitos ou outros fundos reembolsáveis e em conceder crédito por conta própria e por *sucursal* o estabelecimento de uma empresa desprovido de personalidade jurídica e que efetua diretamente, no todo ou em parte, operações inerentes à atividade da empresa de que faz parte.

DO CASO CONCRETO: SUJEIÇÃO DA REQUERENTE À CSB

54. Como resultou comprovado, a empresa de que a Requerente faz parte – a B... –, com sede principal e efetiva em Espanha, é um *establecimiento financiero de crédito*, encontrando-se registada junto do Banco de Espanha como “*Otra institución*”, sendo que, nos termos dos respetivos estatutos, a atividade desenvolvida compreende a concessão de crédito, o *factoring* e a locação financeira, estando ali expressamente excluída a prática de atos de receção de depósitos ou outros fundos reembolsáveis (cf. documentos n.ºs 4, 5 e 6 anexos ao pedido de pronúncia arbitral).
55. Nesta conformidade, resulta meridianamente evidenciado que a empresa de que a Requerente é a sucursal em Portugal constitui uma *sociedade financeira* (fazendo a necessária adequação à nomenclatura usada no direito português) – à luz da legislação europeia [*maxime*, do Regulamento (UE) n.º 575/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, relativo aos requisitos prudenciais para as instituições de crédito e para as empresas de investimento e da Diretiva 2013/36/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, relativa ao acesso à atividade das instituições de crédito e à supervisão prudencial das instituições de crédito e empresas de investimento] e, nessa medida, necessariamente à luz quer da legislação espanhola, quer da legislação portuguesa (RGICSF) – cujo objeto abarca as atividades das sociedades financeiras de crédito, das sociedades de *factoring* e das sociedades de locação financeira [artigos 2.º-A, alíneas z), subalínea ii), e kk), 6.º, n.º 1, alínea b), subalíneas i), iii) e iv), do RGICSF], sendo estas pois as atividades exercidas pela Requerente, a qual pode efetuar as operações permitidas pelas normas legais e regulamentares que regem a respetiva atividade (artigo 7.º do RGICSF); concretizando,

a Requerente, na prossecução das atividades de concessão de crédito, de *factoring* e de locação financeira, deve observar as normas legais constantes, respetivamente, do Decreto-Lei n.º 100/2015, de 2 de junho, do Decreto-Lei n.º 171/95, de 18 de julho e do Decreto-Lei n.º 72/95, de 15 de abril.

56. Importa frisar que a AT não contesta que a B... não é considerada pelo Banco de Espanha como uma instituição de crédito, tal como não refuta que a Requerente realiza, tão somente, operações no âmbito da concessão de crédito, do *factoring* e da locação financeira, enquanto operações inerentes à atividade da empresa de que faz parte.
57. A AT, como acima já se disse, sustenta a sua posição no sentido de que a Requerente está sujeita à CSB, numa informação retirada do sítio da Internet do Banco de Portugal, da qual decorre que a Requerente está enquadrada no tipo “*Sucursais de IC c/ sede na U.E.*”; ou seja, estriba-se nesse argumento de ordem puramente formal, sem aludir nem atender, ainda que perfunctoriamente, à materialidade subjacente, ou seja, àquele que é o objeto da B... e, por inerência, àquelas que são as atividades desenvolvidas pela Requerente no mercado financeiro português.
58. Ademais, contrariamente ao pretendido pela AT, consideramos que tal informação extraída do sítio da Internet do Banco de Portugal, sem qualquer outro sustentáculo, não tem a aptidão probatória que a AT lhe pretende conferir, pois, pese embora tratar-se de uma informação com a referida origem, não se sabe quando foram inseridos os dados dela constantes, qual a atualidade dos mesmos e, portanto, se essa informação retrata com exatidão aquele que era em 2016 o enquadramento da Requerente, enquanto entidade a atuar no mercado financeiro nacional, junto do Banco de Portugal. Aliás, o próprio Banco de Portugal tem o cuidado de inserir, no seu sítio da Internet, avisos legais que reforçam o que se vem de dizer, como sejam os seguintes (cf. <https://www.bportugal.pt/page/avisos-legais>): “*O Banco de Portugal procura garantir, na medida do possível, a atualidade e rigor da informação e em minimizar os inconvenientes causados por eventuais falhas técnicas.*” e “*A informação de carácter geral que o Banco de Portugal divulga através deste portal destina-se exclusivamente a orientar e esclarecer os utilizadores. A informação divulgada não possui força vinculativa na resolução de quaisquer litígios, nem constitui parecer profissional ou*

jurídico ou conselho, recomendação, convite ou sugestão para aderir a alguma espécie de serviço bancário.”

- 59.** Atento o exposto, concluímos pois que a Requerente não é uma sucursal em Portugal de uma instituição de crédito com sede principal e efetiva fora do território português, pelo que não se enquadra na norma de incidência subjetiva da CSB positivada na alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º do regime da CSB, não estando assim sujeita a esta contribuição.
- 60.** Isto posto. Noutra ordem de considerações e sem prejuízo do acima exposto, importa ainda dizer que mesmo que a Requerente fosse – que, reiteramos, não é – uma sucursal em Portugal de uma instituição de crédito com sede principal e efetiva fora do território português, apenas estaria sujeita a CSB a partir de 1 de janeiro de 2016, pelo que a autoliquidação de CSB controvertida e a entrega do respetivo montante de contribuição nos cofres do Estado, sempre se mostrariam indevidas.
- 61.** Neste conspecto, importa começar por convocar as seguintes normas da Portaria n.º 121/2011, de 30 de março:

Artigo 6.º

Procedimento e forma de liquidação

1 – A contribuição sobre o sector bancário é liquidada anualmente pelo sujeito passivo através da declaração de modelo oficial n.º 26, que é aprovada e consta do anexo à presente portaria.

2 – A base de incidência apurada nos termos dos artigos 3.º e 4.º é calculada por referência à média anual dos saldos finais de cada mês, que tenham correspondência nas contas aprovadas no próprio ano em que é devida a contribuição.

3 – A declaração a que se refere o n.º 1 é enviada por transmissão electrónica de dados ao último dia do mês de Junho, podendo ser obtida por impressão em papel formato A4 a partir do site www.portaldasfinancas.gov.pt.

4 – A liquidação prevista no n.º 1 pode ser corrigida pela administração fiscal nos prazos previstos nos artigos 45.º e 46.º da lei geral tributária, caso sejam verificados erros

ou omissões que determinem a exigência de um valor da contribuição superior ao liquidado.

5 – Na falta de liquidação da contribuição nos termos do n.º 1, a mesma tem por base os elementos de que a administração fiscal disponha.

Artigo 7.º

Pagamento

1 – A contribuição sobre o sector bancário devida é paga até ao último dia do prazo estabelecido para o envio da declaração referida no artigo anterior nos locais de cobrança legalmente autorizados.

2 – Não sendo efectuado o pagamento da contribuição até ao termo do respectivo prazo, começam a correr imediatamente juros de mora e a cobrança da dívida é promovida pela administração fiscal, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

3 – São aplicáveis as regras previstas na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário, designadamente em matéria de fiscalização e de recursos aos meios processuais tributários.

62. Ademais, nas instruções de preenchimento da declaração de modelo oficial n.º 26 (através da qual é autoliquidada a CSB), anexas à Portaria n.º 121/2011, de 30 de março, na redação aplicável, é expressamente referido o seguinte nas “*Observações gerais*”:

“4 – A declaração é enviada anualmente por transmissão eletrónica de dados, até ao último dia do mês de junho do ano seguinte a que se reporta.,

5 – A base de incidência apurada é sempre calculada por referência à média anual dos saldos finais de cada mês, que tenham correspondência nas contas aprovadas no próprio ano em que é devida a contribuição.”

63. Ora, como bem se ponderou na fundamentação aduzida na decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 139/2017-T do CAAD, à qual aderimos e que, *data venia*, fazemos nossa:

64. *“A base de incidência real da CSB, aplicada às sucursais, nos termos supra expostos, vem a ser a matéria coletável determinada pelos saldos médios dos passivos apurados pela contabilidade, com referência a todos os meses do ano. Por sua vez, estes saldos médios só podem ser determinados com exatidão após a aprovação de contas, porquanto até lá, podem ser efetuados ajustamentos ou correções, determinados pelas auditorias de contas e por consequente deliberação social.*
65. *Assim, sendo, não há dúvida que o tributo designado por CSB se aplica a factos tributáveis ocorridos ao longo do exercício económico, desde que plenamente verificados e consolidados à data de 31 de dezembro de cada ano.*
66. *(...) concluímos, facilmente e sem necessidade de grandes construções jurídicas que o legislador foi claro quanto à entrada em vigor das alterações introduzidas em sede de CSB, as quais só podem aplicar-se a factos ocorridos em 2016, com a nota final de retroagir os efeitos a partir de 1 de janeiro de 2016.*
67. *(...) não há dúvida que nada consta do regime jurídico aplicável à CSB, instituído pela LOE para 2016 e regulamentado pela Portaria mencionada supra, que nos permita concluir, como fez a AT nos atos impugnados, que logo em 2016 esta contribuição havia de se aplicar sobre factos ocorridos em 2015.*
68. *Bem pelo contrário, o legislador foi claro quando definiu o âmbito da incidência real desta contribuição, a aplicar, a partir de 2016, também às sucursais. Mais ainda, foi muito claro quando, no artigo 3.º da Portaria, dispõe sobre a entrada em vigor e efeitos do novo regime, delimitados ao ano de 2016.*
69. *Ora, não se vê que tenhamos outro critério para aplicar ao caso, senão o mesmo que constitui regra em todos os tributos, impostos ou contribuições de natureza fiscal, como a que agora analisamos, qual seja o de que a nova lei se aplica para o futuro e apenas para o futuro. Mas, se dúvidas houvesse, a letra da lei é absolutamente esclarecedora ao declarar expressamente que se aplica apenas e só a partir do ano (exercício) de 2016.*
70. *De resto, a situação concreta em apreciação poder-se-ia comparar, por absurdo, à tentativa de aplicar as novas regras instituídas pela LOE de 2016 em matéria de IRS às declarações de imposto apresentadas no ano de 2016.*

71. *Ao que acresce, como bem resulta do artigo 12.º da Lei Geral Tributária, que as normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor (n.º 1) e quando sejam de formação sucessiva (como é o caso) a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor (n.º 2).*
72. *(...) o regime instituído pela LOE para 2016 vigora, por força do próprio texto legal regulamentador, apenas para o futuro, ou seja para factos tributários ocorridos no período de 2016.*
73. *A aplicação concreta deste novo regime, efetuado pela AT, contraria expressamente o próprio regime jurídico instituído pela LOE para 2016 ao tentar tributar logo neste mesmo ano a contribuição por referência a factos tributários ocorridos em 2015. Dir-se-á que este é um erro clamoroso de aplicação da lei, da exclusiva responsabilidade da AT e sem qualquer suporte legal para o fazer, violando desde logo a própria letra da lei.*
74. *Dir-se-á que, como é óbvio, a aplicação da CSB às sucursais, criada pela LOE para 2016, fazendo-a incidir sobre factos tributários ocorridos no passado (em 2015), quando tal obrigação não existia, viola princípios constitucionais (...), com destaque para o princípio da não retroatividade tributária.*
75. *(...) Não há, pois, dúvida que o novo regime da CSB instituído, se aplica ao ano de 2016, o que vale por dizer, que a primeira autoliquidação de CSB deveria ocorrer em 2017, por referência aos factos tributários formados ao longo do ano de 2016.”*
76. *Nestes termos, a autoliquidação de CSB impugnada padece de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, consubstanciada na errada aplicação do disposto no artigo 2.º, n.ºs 1, alínea c), e 2, do regime da CSB, na redação resultante da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, e no artigo 2.º, n.ºs 1, alínea c), e 2, da Portaria n.º 121/2011, de 30 de março, na redação resultante da Portaria n.º 165-A/2016, de 14 de junho, o que justifica a sua anulação (artigo 163.º, n.º 1, do CPA, subsidiariamente aplicável, por força do disposto no artigo 2.º, alínea c), da LGT).*
77. *O ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º..., na justa medida em que manteve aquela autoliquidação de CSB, padece de igual vício invalidante, pelo que também se impõe a respetiva anulação (artigo 163.º, n.º 1, do CPA, subsidiariamente aplicável, por força do disposto no artigo 2.º, alínea c), da LGT).*

DO REEMBOLSO DA QUANTIA PAGA E DO PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

- 78.** A Requerente peticiona, ainda, a condenação da Administração Tributária ao reembolso da CSB indevidamente paga, no montante de € 61.173,37 (sessenta e um mil cento e setenta e três euros e trinta e sete cêntimos), acrescida dos respetivos juros indemnizatórios.
- 79.** O artigo 24.º, n.º 1, alínea *b*), do RJAT preceitua que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação que existiria adotando os atos e operações necessários para o efeito, o que se deve entender, em conformidade com o disposto no artigo 100.º da LGT, aplicável *ex vi* alínea *a*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, como abrangendo o pagamento de juros indemnizatórios, em consonância, aliás, com o disposto no n.º 5 do mesmo artigo 24.º do RJAT.
- 80.** 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”*, decorrendo do n.º 2 do mesmo artigo que também se considera *“haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efetuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas”*; por seu turno, o n.º 5 do artigo 61.º do CPPT, na parte aqui a considerar, determina que os juros são contados *“até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos”*.
- 81.** No caso concreto, tendo ficado comprovado que a Requerente procedeu ao pagamento integral do montante de CSB autoliquidado (cf. documento n.º 3 anexo ao pedido de pronúncia arbitral), tem direito, em conformidade com o disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea *b*), do RJAT e 100.º da LGT, ao reembolso daquele montante de CSB

indevidamente pago – € 61.173,37 (sessenta e um mil cento e setenta e três euros e trinta e sete cêntimos) –, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do estatuído nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, calculados desde a data do indeferimento da reclamação graciosa n.º...¹, à taxa resultante do n.º 4 do artigo 43.º da LGT, até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos.

IV. DECISÃO

- 82.** Nos termos expostos, acordam neste Tribunal Arbitral em julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente:
- 83.** Declarar ilegal e anular, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, o ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º...;
- 84.** Declarar ilegal e anular, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, o ato de autoliquidação de CSB n.º..., no montante de € 61.173,37 (sessenta e um mil cento e setenta e três euros e trinta e sete cêntimos);
- 85.** Julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar à Requerente o montante de CSB indevidamente pago – € 61.173,37 (sessenta e um mil cento e setenta e três euros e trinta e sete cêntimos) –, acrescido de juros indemnizatórios calculados, à taxa legal, desde a data do indeferimento da reclamação graciosa n.º ... até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos;
- 86.** Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do processo.

VALOR DO PROCESSO

- 87.** Em conformidade com o disposto nos arts. 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem

¹ Como salienta Jorge Lopes de Sousa, nos casos “em que a prática do acto que define a dívida tributária cabe ao contribuinte (como sucede, nomeadamente, nos referidos casos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta), (...), o erro passará a ser imputável à Administração Tributária após o eventual indeferimento da pretensão apresentada pelo contribuinte, isto é, a partir do momento em que, pela primeira vez, a Administração Tributária toma posição sobre a situação do contribuinte, dispondo dos elementos necessários para proferir uma decisão com pressupostos correctos.” (*Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais*, Lisboa, Áreas Editora, 2010, p. 52).

Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **61.173,37** (**sessenta e um mil cento e setenta e três euros e trinta e sete cêntimos**).

CUSTAS

- 88.** Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.448,00** (**dois mil quatrocentos e quarenta e oito euros**), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, **a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira**.

Lisboa, 15 de março de 2018

O Tribunal Arbitral Coletivo,

(José Poças Falcão)

(Ricardo Rodrigues Pereira)

(Luís M. S. Oliveira)