

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 142/2018-T**

**Tema: CBS - Contribuição sobre o Sector Bancário.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Acordam os árbitros que constituem este Tribunal Coletivo:

### **I – RELATÓRIO**

**A...– SUCURSAL EM PORTUGAL**, com o número único de pessoa coletiva..., sucursal em Portugal do B..., com domicílio em ..., ..., ..., 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 2015, autoliquidada conforme Doc. 3 e paga em sede de execução fiscal em (informação constante a fls. 32 do PA).

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. Estão em causa nos presentes autos os atos de indeferimento da Reclamação Graciosa e de autoliquidação da Contribuição sobre o Sector Bancário (CSB), emitida pela Requerente em 2016 (ano a que respeita a contribuição) mas determinada com base nos saldos médios de Passivo apurados durante o ano de 2015.

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. A Requerente optou por não designar árbitro, e em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 2018/06/05.

6. Por despacho de 10/10/2018 o Tribunal, atenta a sua inutilidade, dispensou a realização da reunião prevista no art.º 18º do RJAT, bem como a realização da diligência de inquirição de testemunhas, por as partes dissentirem apenas e no essencial quanto ao enquadramento jurídico e/ou conclusões e não relativamente a factos.

7. A fundamentar o pedido alega-se no essencial e em síntese:

- a) A Requerente é a sucursal em Portugal do B... (ADIANTE APENAS «B...»), instituição de crédito de direito alemão, que tem sede e efetiva administração na Alemanha.
- b) Desde 2012 que o B... assegura a sua presença em Portugal através da Requerente, que desenvolve a atividade de concessão de crédito, factoring e locação financeira.

- c) O instituto jurídico referente ao tributo impugnado 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 ato de sujeição a tributação deste tributo por parte da requerente, facto este que se deveu a alteração legislativa introduzida pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março (“Lei do Orçamento do Estado para 2016”), que veio, no seu artigo 185.º, alterar o Regime da Contribuição sobre o Sector Bancário.
- e) 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 submeteu a autoliquidação relativa ao ano de 2015 no valor de € 359.851,28.
- f) Todavia, por entender que a autoliquidação e pagamento eram indevidos, apresentou reclamação graciosa, solicitando a anulação da liquidação referida, requerendo, por isso, o respetivo reembolso, após ter concluído que a ele não devia ser sujeita.
- g) No entanto, a AT decidiu-se pelo indeferimento. É do indeferimento da pretensão da requerente que a leva a submeter a questão à apreciação deste tribunal arbitral.
- h) A Requerente considera que a atuação da AT foi ilegal por violação expressa de normas legais a que se encontra sujeita enquanto entidade aplicadora do direito fiscal português, devendo a liquidação efetuada, por necessariamente ilegal, ser anulada.
- i) 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 efetivo reembolso do imposto pago, contados desde a data do indeferimento da reclamação.

8. Respondendo, veio a AT defender-se por exceção e, subsidiariamente, por impugnação.

9. Por exceção, a AT alega no essencial, estar verificada uma exceção dilatória porque *(i)* a ação não tem objeto, pois a requerente pretende a anulação de um tributo que é referente ao ano de 2016 e a requerente impugna o imposto referente ao ano de 2015, o que configura uma exceção dilatória que conduz à absolvição da instância; e *(ii)*, por outro lado, constata-se a incompetência do tribunal em razão da matéria por não ter cobertura legal para apreciar a legalidade da autoliquidação de contribuições financeiras mas tão só impostos, o que dá lugar à absolvição da instância.

## II Saneador

### Exceções

#### **i) Inimpugnabilidade do ato impugnado, por falta de objeto**

Refere a AT, para sustentar a referida exceção, o disposto no art. 6.º, 2, da Portaria 121/2011, de 30 de março, e subsequentes alterações, que determina que *“a base de incidência 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”*. Daí que a ‘base de incidência’ apenas ficará assente no momento de aprovação das contas, aprovação essa que ocorrerá no próprio ano em que é devida.

Para além disso, a Requerente autoliquidou e pagou a CBS relativa ao ano de 2016 e não a relativa a 2015.

Na resposta a esta exceção, a Requerente afirma, para o que aqui se toma como relevante, que, ao argumentar como referido, a AT considera que a base de incidência da CSB ocorre/verifica-se no dia/momento da aprovação das contas e não no último dia do exercício fiscal em causa.

Quando o legislador menciona que se verifique uma correspondência nas contas aprovadas no próprio ano em que é devida a contribuição a expressão *«é devida»*, remete para o pagamento e não para a incidência propriamente dita, sendo que o momento do pagamento nada tem que ver com o momento do apuramento da base tributável da CSB. Consequentemente, se as médias mensais utilizadas são as médias mensais do ano de 2015

a CSB aqui em causa apenas pode ser a relativa ao ano de 2016. Daí que os saldos mensais são os de 1 de janeiro de 2015 a 31 de dezembro de 2015. A aprovação das contas, de modo algum, pode ter efeitos constitutivos, nomeadamente, para efeitos da CSB, porquanto não pode alterar o reconhecimento contabilístico de uma determinada realidade. Ademais, o ano que consta do formulário Modelo 26 é o ano de 2016, uma vez que a Requerente não poderia ter inscrito outro ano qualquer, em virtude da aplicação do Portal das Finanças não o permitir.

Vejam, quanto a este ponto da falta do objeto do pedido arbitral.

Do pedido formulado, a Requerente conclui pela *“anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada e, mediatamente, também pela anulação do acto de autoliquidação da Contribuição sobre o Sector Bancário referente ao ano de 2015 paga pela Requerente”*.

A Requerente identificou devidamente o ato cuja anulação pede (o da CSB de 2015). Da causa de pedir apresentada a Requete segue pelo mesmo diapasão (cf. pontos 37.º a 39.º, 55.º, 57.º, 60.º, 62.º, 65.º, 80.º, 81.º, 86.º, 254.º do peticionado). Com efeito, a Requerente apresenta como base de incidência da autoliquidação os saldos médios do passivo apurados durante o ano de 2015 e aprovados em 2016.

Posto isto, não nos suscitam dúvidas que o objeto *sub iudice*, delimitado pela Requerente, é conhecer da legalidade da CSB que assenta em factos ocorridos em 2015, pelo que improcede a alegada exceção de falta de objeto do pedido arbitral.

## **ii) incompetência material do tribunal**

Alega a recorrente que a Requerente visa atacar a legalidade da norma que prevê a CSB e não a respetiva autoliquidação, porquanto, na sua perspetiva, a Requerente apenas atacou a ilegalidade, por via da inconstitucionalidade da CSB, apreciação essa que se encontra vedada ao próprio Tribunal Arbitral. Para o efeito cita as decisões n.ºs 70/2012-T, de 31 de outubro, 175/2013-T, de 16 de janeiro, o que lhe permite concluir que, *in casu*, o Tribunal Arbitral apenas está limitado a um contencioso de legalidade de liquidação de tributos e não à apreciação da legalidade da norma que permite o ato de liquidação (na sua inconstitucionalidade). Sustenta a sua posição no disposto os arts. 2.º, 1, a), e 4.º, 1, ambos do RJAT, bem como dos arts. 1.º e 2.º, a), ambos da Portaria 112-A/2011.

Além disso, ainda acrescente à sua tela argumentativa a incompetência material do tribunal por via do facto de a CSB ser uma ‘contribuição’ e não um imposto. Para respaldar a sua posição, chama à lide os arts 3.º, 2, e 4.º, ambos da LGT.

Na sua perspetiva, 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.

Consequentemente, as contribuições não são tributos unilaterais. Daí que a constitucionalidade da CSB afere-se não relativamente ao princípio da capacidade contributiva mas antes face ao princípio da equivalência. Isto porque 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 — reforçar o esforço fiscal feito pelo sector financeiro e de mitigar de modo mais eficaz os riscos sistémicos que lhe estão associados (cf. o preâmbulo da Portaria 121/2011, de 30 de março). Cita, em defesa da sua tese, diversos AA e ainda alguma jurisprudência, concluindo que é manifesta a incompetência material da presente instância arbitral tribunal para conhecer dos presentes autos.

Em posição diametralmente oposta, vem a Requerente afirmar que a AT confunde dois tipos diferentes de meios processuais: por um lado o contencioso de anulação de atos administrativos e por outro lado o contencioso de normas. *In casu*, a Requerente reage é a determinado ato administrativo específico e não, diretamente, a certas normas legais. O pedido formulado é claro no sentido de pedir a declaração de ilegalidade do indeferimento da reclamação graciosa e, mediamente, do ato tributário de liquidação da CSB relativo a 2015 e não o de declaração de invalidade de qualquer norma abstratamente aplicável. Sendo assim, o pedido arbitral serve como meio de impugnação do ato administrativo aqui em causa — i.e. o indeferimento da reclamação graciosa intentada contra a liquidação contributiva, com vista à sua anulação, isto é, como meio de eliminação da ordem jurídica de atos administrativos inválidos.

Menciona ainda que o pedido de declaração de ilegalidade de atos praticados pela AT é um pedido congénere do pedido de anulação desse tipo de atos que subjaz à impugnação

judicial, pelo que o presente Tribunal tem competência para apreciar a validade jurídica dos atos contestados.

Acrescenta, depois, que o fundamento da impugnação judicial ou do pedido arbitral de declaração de ilegalidade de atos administrativos é qualquer ilegalidade – «*um conceito operativo de ilegalidade que significa, amplissimamente, desconformidade com o ordenamento jurídico*»: «*qualquer acto tributário que, por qualquer motivo, se entenda violar normas jurídicas (constitucionais, internacionais, legais ou regulamentares) será, para estes efeitos, entendido como um acto ilegal*» (JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Ob. Cit.*, pág. 216). Daí que a anulação de atos administrativos com base na violação de normas constitucionais está, assim, dentro do âmbito de competência dos tribunais comuns e arbitrais em matéria tributária, incluindo a verificação da ilegalidade dos atos que indeferiram reclamações intentadas contra a liquidação de tributos ilegais e inconstitucionais.

Quanto à incompetência material do tribunal por via do facto de a CSB ser uma ‘contribuição’ e não um imposto, a Requerente chama ao debate o regime do RJAT, por entender que este diploma abrange no seu âmbito material quaisquer «tributos» (impostos, taxas, contribuições...) — cfr. a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º: «[a] *declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos (...)*». A *ratio legis* foi garantir que a AT não está vinculada aos Tribunais Arbitrais para defender uma atuação que não foi sua (mas sim, por exemplo, de uma autarquia, de uma Região Autónoma ou qualquer outra entidade não inserida na administração fiscal estadual). Se o legislador quisesse ter excecionado a AT nesse sentido a escolha seria elencar expressamente a referida exceção nas alíneas do artigo, nas quais estão enquadrados tipos de lide a que a AT não está vinculada aos Tribunais Arbitrais, o que efetivamente não ocorreu. Chama à colação vária jurisprudência do CAAD. Conclui pela competência material do presente Tribunal.

Vejam, e quanto ao primeiro fundamento.

A Requerente não formula qualquer pedido de declaração de inconstitucionalidade nem qualquer ilegalidade da norma, *strictu sensu*. Alega, sim, a aplicação inconstitucional e ilegal do regime relativo à CSB para o seu caso em concreto e, na sua perspetiva, por força de diversos princípios: o da proibição da retroatividade da lei fiscal, o da reserva de lei parlamentar, e o da equivalência como critério do princípio da igualdade tributária.

Sobre este ponto seguimos a doutrina já solidificada pelo Tribunal Arbitral, e que consta do proc. 211/2018-T:

*“Com efeito, nos termos da alínea a), n.º 1 do artigo 281.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), é ao Tribunal Constitucional que cabe apreciar e declarar a inconstitucionalidade abstrata de quaisquer normas (controlo abstrato e concentrado).*

*Porém, o Tribunal Arbitral, como qualquer outro tribunal, pode, rectius, deve, desaplicar, a título incidental, uma norma que considere inconstitucional (controlo difuso), cfr. o disposto no artigo 204.º da CRP.*

*Aliás, relativamente aos tribunais arbitrais, é o que decorre do n.º 1 do artigo 25.º do RJAT quando refere “A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é suscetível de recurso para o Tribunal Constitucional na parte em que recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou que aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada.”.*

Quanto ao segundo fundamento que suportaria uma alegada incompetência material (por via do facto de a CSB ser uma ‘contribuição’ e não um imposto), seguimos a posição também já cristalizada junto deste tribunal, por via do proc. 139/2017-T, e também já perfilhada no proc. 437/2017-T:

*“O RJAT refere expressamente, na alínea a) do n. 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 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 no 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 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 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.”*

Sendo assim, julgamos improcedente a invocada exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral.

Não foram invocadas outras exceções.

O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado interposto dentro do prazo estabelecido no art.º 10º do RJAT.

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.

Não se verificam quaisquer nulidades, pelo que cumpre decidir.

### **III Fundamentação**

#### **Os factos**

##### **Fatos provados:**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A Requerente é a sucursal em Portugal do B... (ADIANTE APENAS «B... »), instituição de crédito de direito alemão, que tem sede e efetiva administração na Alemanha.
- b) Desde 2012 que o B... assegura a sua presença em Portugal através da Requerente.
- c) A Requerente nunca procedeu à autoliquidação da CSB, nem a mesma lhe foi cobrada pela Administração fiscal desde o início da sua atividade em Portugal.
- d) Em 05/09/2017, preencheu a Declaração Modelo 26 e submeteu-a, depois de autoliquidada a CSB referente ao passivo do ano de 2015 no valor total de € 359.851,28, a qual foi integralmente paga, conforme prova documental junta.
- e) A autoliquidação foi efetuada pela Requerente tendo em conta a média anual dos saldos finais de passivo de cada mês do ano de 2015, sendo concretizada com base nos dados contabilísticos referentes a 31 de dezembro de 2015.
- f) Por discordar, segundo alega, da legalidade da liquidação, apresentou reclamação graciosa, a qual foi considerada tempestiva, tendo a mesma sido indeferida e o Despacho respetivo comunicado à ora impugnante por Ofício de 21/12/2017.
- g) É, pois, no seguimento do indeferimento da reclamação graciosa a coberto do despacho de 19/12/2017, proferido pelo Diretor Adjunto do Diretor de Finanças de

Lisboa, que a Requerente veio solicitar a pronúncia do Tribunal arbitral sobre a alegada ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa e mediatamente da legalidade da autoliquidação do CSB.

### **Factos não provados**

Considera o Tribunal que nenhum outro facto relevante ou essencial para a apreciação do pedido ficou provado ou não provado.

### **Motivação quanto à prova**

- a) O juiz (ou o árbitro) não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pelo autor (*vide* art.ºs. 596º, n.º.1 e 607º, n.ºs. 2 a 4, do C. P. Civil, na redação da Lei n.º 41/2013, de 26/6), e consignar se a considera provada ou não provada (cfr. art.º.123º, n.º.2, do C. P. P. Tributário).
- b) 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. art.º 607º, n.º 5, do C.P. Civil, na redação da Lei 41/2013, de 26/6).
- c) Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos — cfr. art.º. 371º, do CCiv.) é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o princípio da livre apreciação.
- d) 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.

### **IV Fundamentação (cont.)**

## O Direito

*In casu*, importa saber se em 2016 a Requerente, enquanto sucursal de uma instituição de crédito não residente, com sede num estado da União Europeia, está, ou não, sujeita à incidência da Contribuição do Setor Bancário (CSB) e, caso se conclua que sim, quando e como deveria a mesma ser apurada e liquidada.

O que está efetivamente em causa, é saber se, considerando a alteração introduzida pela L 7-A/2016, de 30 de março, ao regime da CSB, aprovado pela L 55-A/2010, de 31 de dezembro, a requerente está ou não sujeita a essa contribuição.

A Requerente considera que, com relação ao ano de 2015, não se encontra sujeita à CBS, porquanto é uma sucursal de uma instituição de crédito com sede fora de Portugal, conforme previsto no art. 2.º, 1, c), do regime da CBS.

Por sua vez, a AT entende que a norma em causa, na sua aplicação ao caso concreto, além de não padecer de qualquer inconstitucionalidade, que no ano de 2016 é devida contribuição referente às contas apresentadas nesse mesmo ano de 2016, desde logo porque o facto tributário (a aprovação das contas) ocorreu em 2016, ou seja, depois da entrada em vigor da lei que aprovou a CSB que veio abranger também as sucursais de instituições de crédito com sede fora de Portugal, pelo que daqui não resulta qualquer aplicação retroativa da norma em causa. Além disso, não resulta da norma qualquer violação do princípio da confiança, devido, desde logo, à inexistência do direito à imutabilidade da lei fiscal, inexistente qualquer violação da reserva de lei parlamentar, porquanto o art. 141º da Lei 55-A/2010 de 31 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2011), enunciou os elementos essenciais do tributo, procedendo à definição quer da incidência (objetiva e subjetiva), quer das “balizas” a aplicar em sede de taxas, deixando para a Portaria 121/2011, de 30 de março, e como consta de tal diploma legal a densificação “*dos conceitos relevantes para a determinação da base de incidência estabelecida pela Lei n.º 55-A/2010( ....)*”. Além do mais, não resulta qualquer violação do princípio da equivalência como critério do princípio da igualdade tributária, porquanto o que se pretende com a CSB é o de “*aproximar a carga fiscal suportada pelo sector bancário da que onera o resto da economia e de fazer contribuir de forma mais intensa para o esforço de consolidação das contas públicas e de prevenção de riscos sistémicos*” — Orçamento de Estado, Ponto III, 2.2.3.2.

O *thema decidendum* central e particularmente crítico já foi tratado por várias decisões do Tribunal Arbitral, nomeadamente pelas decisões 139/2017-T e 437/2017-T, que têm a nossa concordância, e que seguiremos de perto.

Em concreto, importa saber se é devido ou não a autoliquidação de CSB no valor de € 359.851,28, referente ao ano (da contribuição) de 2016, que foi pago a 7 de setembro de 2017.

Fazemos nossas as palavras proferidas no âmbito da decisão 139/2017-T:

*“A CSB foi criada pela LOE para 2011. Porém, só com a LOE para 2016 (Lei 7-A/2016), é que foi alargada a sua incidência pessoal, também, às sucursais de instituições de crédito não residentes, ou seja, com sede noutros Estados, nomeadamente, em Estados membros da União Europeia. A LOE para 2016 entrou em vigor em março de 2016.*

*A base de incidência real da CSB, aplicada às sucursais, nos termos referidos, 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, pois até lá, podem ser efetuados ajustamentos ou correções, determinados pelas auditorias de contas e por consequente deliberação social.*

*Assim sendo, dúvidas não há de 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.*

*O regime jurídico da Contribuição do Setor Bancário (CSB) introduzido pela LOE para 2016, consta do seu art.º 185º, o qual integra o capítulo XVI da LOE, sob a epígrafe “Outras disposições de carácter fiscal”.*

*Dispõe este normativo o seguinte:*

*“Artigo 185º*

*Alteração ao regime da contribuição sobre o setor bancário*

*Os artigos 2.º, 3.º e 4.º do regime que cria a contribuição sobre o setor bancário, aprovado pelo artigo 141.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, passam a ter a seguinte redação:*

*«Artigo 2.º*

*(...) 1 – (...)*

*a) ...*

*b) ...*

*c) 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.*

*Artigo 3º*

*[...] a) O passivo apurado e aprovado pelos sujeitos passivos deduzido, quando aplicável, dos elementos do passivo que integram os fundos próprios, dos depósitos abrangidos pela garantia do Fundo de Garantia de Depósitos, pelo Fundo de Garantia do Crédito Agrícola Mútuo ou por um sistema de garantia de depósitos oficialmente reconhecido nos termos do artigo 4.º da Diretiva 2014/49/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, ou considerado equivalente nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 156.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro, dentro dos limites previstos nas legislações aplicáveis, e dos depósitos na Caixa Central constituídos por caixas de crédito agrícola mútuo pertencentes ao sistema integrado do crédito agrícola mútuo, ao abrigo do artigo 72.º do Regime Jurídico do Crédito Agrícola Mútuo e das Cooperativas de Crédito Agrícola, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 24/91, de 11 de janeiro, e republicado pelo Decreto-Lei n.º 142/2009, de 16 de junho.*

*Artigo 4.º*

*[...] 1 - A taxa aplicável à base de incidência definida pela alínea a) do artigo anterior varia entre 0,01 /prct. e 0,110 /prct. em função do valor apurado.»*

*Por sua vez a Portaria n.º 165-A/2016, de 14 de junho, dispõe o seguinte:*

*“A Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, que aprova a Lei do Orçamento do Estado para 2016, procedeu à alteração do regime da contribuição sobre o setor bancário, designadamente ao âmbito das incidências subjetiva e objetiva, bem como ao intervalo das taxas aplicáveis à base de incidência definida pela alínea a) do artigo 3.º daquele regime, aprovado pelo artigo 141.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2011).*

*Em consequência, deve ser alterada a Portaria n.º 121/2011, de 30 de março, que regulamenta a referida contribuição, bem como a declaração de modelo oficial n.º 26, através da qual os sujeitos passivos efetuam a correspondente liquidação da contribuição. Foi ouvido o Banco de Portugal.*

*Assim:*

*Manda o Governo, pelo Ministro das Finanças, ao abrigo do disposto no artigo 8.º do regime da contribuição sobre o setor bancário, aprovado pelo artigo 141.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, o seguinte: Artigo 1.º Alteração à Portaria n.º 121/2011, de 30 de março Os artigos 2.º, 3.º, 4.º e 5.º da Portaria n.º 121/2011, de 30 de março, alterada pelas Portarias n.os 77/2012, de 26 de março, 64/2014, de 12 de março, e 176-A/2015, de 12 de junho, passam a ter a seguinte redação:*

*Artigo 1.º*

*Alteração à Portaria n.º 121/2011, de 30 de março Os artigos 2.º, 3.º, 4.º e 5.º da Portaria n.º 121/2011, de 30 de março, alterada pelas Portarias n.os 77/2012, de 26 de março, 64/2014, de 12 de março, e 176-A/2015, de 12 de junho, passam a ter a seguinte redação:*

*«Artigo 2.º*

*1 - [...]*

*a) [...]*

*b) [...]*

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

*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.*

*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.*

### *Artigo 3.º*

*[...]*

*a) O passivo apurado e aprovado pelos sujeitos passivos deduzido, quando aplicável, dos elementos do passivo que integram os fundos próprios, dos depósitos abrangidos pela garantia do Fundo de Garantia de Depósitos, pelo Fundo de Garantia do Crédito Agrícola Mútuo ou por um sistema de garantia de depósitos oficialmente reconhecido nos termos do artigo 4.º da Diretiva 2014/49/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, ou considerado equivalente nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 156.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro, dentro dos limites previstos nas legislações aplicáveis, e dos depósitos na Caixa Central constituídos por caixas de crédito agrícola mútuo pertencentes ao sistema integrado do crédito agrícola mútuo, ao abrigo do artigo 72.º do Regime Jurídico do Crédito Agrícola Mútuo e das Cooperativas de Crédito Agrícola, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 24/91, de 11 de janeiro, e republicado pelo Decreto-Lei n.º 142/2009, de 16 de junho;*

### *Artigo 5.º*

*[...]*

*1 - A taxa aplicável à base de incidência definida pela alínea a) do artigo 3.º é de 0,110 % sobre o valor apurado.».*

Ainda com relevo para a presente decisão, refira-se o disposto nos art. 2º e 3º da aludida Portaria:

### *«Artigo 2.º*

#### *Modelo de declaração*

*É aprovada a nova declaração de modelo oficial n.º 26 e respetivas instruções, em anexo à presente portaria, da qual faz parte integrante e que substitui a que consta do anexo à*



Portaria n.º 121/2011, de 30 de março, alterada pela Portaria n.º 77/2012, de 26 de março.

Artigo 3.º

Entrada em vigor e produção de efeitos

***A presente portaria entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1 de janeiro de 2016.» (negrito nosso).».***

*Feita estas referências, e abstraindo-nos por ora das questões suscitadas pela Requerente a propósito da violação dos princípios da legalidade fiscal e da reserva de lei, considerando apenas e só o regime jurídico resultante destes normativos legais, conclui-se, 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.».*

*Posto isto, e cingindo a nossa análise à questão prioritariamente enunciada, não há dúvida que nada consta do regime jurídico instituído pela LOE para 2016 e regulamentado pela referida Portaria, aplicável à CSB, 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.*

*Bem pelo contrário. O legislador foi claro quando definiu o âmbito da incidência real desta contribuição, a aplicar também às sucursais, a partir do ano de 2016. Mais foi ainda mais longe, quando, no art. 3º da Portaria, dispõe que a entrada em vigor e produção de efeitos do novo regime, se encontram delimitados ao ano de 2016.*

*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 – 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.*

*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.*

*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. 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. 2).*

*(...) 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.*

*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.*

*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.*

*(...) 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.”*

Posto isto, as inconstitucionalidades e a desconformidade com o direito da União Europeia alegadas pela Requerente ficam prejudicadas pela resposta à primeira ilegalidade invocada, fundamentada no vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos, que se verifica e que impõe a anulação dos atos tributários impugnados.

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 art. 2.º, 1, c), e 2, ambos do regime da CSB, na redação resultante da Lei 7-A/2016, de 30 de março, e no art. 2.º, 1, c), e 2, da Portaria 121/2011, de 30 de março, na redação resultante da Portaria 165- A/2016, de 14 de junho, o que justifica a sua anulação (artigo 163.o, 1, CPA, subsidiariamente aplicável, por força do disposto no art. 2.º, c), LGT). O ato de indeferimento da reclamação graciosa junta aos autos, na justa medida em que manteve aquela autoliquidação de CSB, padece de igual vício invalidante, pelo que

também se impõe a respetiva anulação (art. 163.º, 1, CPA, subsidiariamente aplicável, por força do disposto no art. 2.º, c), LGT).

## **DO REEMBOLSO DA QUANTIA PAGA E DO PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

A Requerente peticiona a condenação da AT ao reembolso da CBS indevidamente paga, no montante de € 359.851,28, acrescidos dos respetivos juros indemnizatórios.

O art. 24.º, 1, 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 art. 100.º da LGT, aplicável *ex vi* alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT, como abrangendo o pagamento de juros indemnizatórios, em consonância, aliás, com o disposto no n. 5 do mesmo art. 24.º do RJAT.

O art. 43.º, 1, 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 art. 61.º do CPPT, na parte aqui a considerar, determina que os juros são contados *“até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos”*.

No caso concreto, tendo ficado comprovado que a Requerente procedeu ao pagamento integral do montante de CSB autoliquidado, tem direito, em conformidade com o disposto nos arts. 24.º, 1, b), RJAT, e 100.º da LGT, ao reembolso daquele montante de CSB indevidamente pago — € 359.851,28 —, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do estatuído nos arts. 43.º, 1, LGT, e 61.º do CPPT, calculados desde a data do indeferimento

da reclamação graciosa n.º ...2017..., à taxa resultante do n.º 4 do art. 43.º da LGT, até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos.

## **V Decisão**

Nos termos expostos, acordam os árbitros neste Tribunal Arbitral em julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente:

- 1 Declarar ilegal e anular, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, o ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2017... .
- 2 Declarar ilegal e anular, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, o ato de autoliquidação de CSB constante da Guia n.º..., no montante de € 359 851,28 (*trezentos e cinquenta e nove mil oitocentos e cinquenta e um euros e vinte e oito cêntimos*);
- 3 Julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar à Requerente o montante de CSB acima referido, acrescido de juros indemnizatórios calculados, à taxa legal, desde a data do indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2017... até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos;
- 4 Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do processo.

## **Valor do Processo**

Tendo em conta o disposto no art.º3º n.º 2 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária e também o que se dispõe no art.º306º, n.º 2 do Código do Processo Civil, e também o n.º 1, alínea a) art.º 97º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, fixa-se o valor do processo em 359 851,28€.

## **Custas**

De conformidade com o n.º 2 do art.º 22º do RJAT, fixa-se o montante da taxa arbitral em 6.120,00€ (*seis mil cento e vinte euros*), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária.

Lisboa, 28 de dezembro de 2018

**O Tribunal Arbitral Coletivo**

José Poças Falcão

Ricardo Marques Candeias

José Ramos Alexandre