

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1213/2024-T

Tema: Contribuição sobre o Sector Bancário (CSB); competência dos tribunais arbitrais.

SUMÁRIO:

A Contribuição sobre o Sector Bancário (CSB) é um tributo que se qualifica como contribuição e não como imposto, pelo que os Tribunais Arbitrais são materialmente incompetentes para apreciar matérias a ela respeitantes.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Carla Castelo Trindade, Catarina Belim e Pedro Miguel Bastos Rosado, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, decidem no seguinte:

I. RELATÓRIO

- A...– SUCURSAL EM PORTUGAL**, representação permanente de uma sociedade comercial anónima italiana, com número de identificação fiscal e de pessoa colectiva ... e morada na Rua ..., n.º ..., ...-..., Lisboa (“Requerente”), apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, e 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação da autoliquidação da Contribuição sobre o Sector Bancário (“CSB”), plasmada na declaração n.º ..., referente ao período de tributação de 2022, da qual resultou um pagamento no montante de € 183.333,74, bem como da decisão de indeferimento

expresso da reclamação graciosa previamente apresentada e que correu termos sob o n.º ...2024....

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida”) em 18 de Novembro de 2024.
3. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. As partes foram notificadas dessa designação em 9 de Janeiro de 2025, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, e dos artigos 6.º e 7.º, do Código Deontológico do CAAD.
5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo ficou constituído em 28 de Janeiro de 2025.
6. Tendo sido devidamente notificada para o efeito, a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos o processo administrativo em 27 de Fevereiro de 2025, tendo-se defendido por excepção e por impugnação e pugnado pela sua absolvição da instância e do pedido.
7. Em 2 de Maio de 2025, foi proferido despacho no qual se concedia à Requerente o prazo de 10 dias para, querendo, exercer o seu direito ao contraditório quanto à matéria de excepção invocada pela Requerida na sua resposta.
8. Em 15 de Maio de 2025, a Requerente apresentou requerimento no qual respondeu à matéria de excepção invocada pela Requerida na sua resposta.

9. Em 17 de Junho de 2025, foi proferido despacho arbitral a dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, e a notificar as partes para, querendo, de modo simultâneo, apresentarem alegações escritas no prazo de 10 dias, o que vieram a fazer em 3 de Julho de 2025.

II. POSIÇÕES DAS PARTES

§1 - Posição do Requerente

10. Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, em síntese, os seguintes:
- i. De acordo com o regime legal da CSB, são sujeitos passivos da CSB, *inter alia*, as sucursais em Portugal de instituições de crédito não residentes, conforme se encontram definidas no Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (“RGICSF”);
 - ii. O artigo 153.º-F, n.º 1, alínea a), do RGICSF, estabelece que um dos recursos afectos ao Fundo de Resolução (pessoa colectiva de direito público, dotada de autonomia administrativa e financeira e de património próprio, criada pelo Decreto-Lei n.º 31-A/2012, de 10 de Fevereiro) corresponde, precisamente, à CSB;
 - iii. Nos termos do artigo 153.º-D do RGICSF, participam, obrigatoriamente, no Fundo de Resolução, as instituições de crédito em Portugal e, bem assim, as sucursais em Portugal de instituições de crédito não residentes noutros Estados-Membros da União Europeia (“UE”), entre outras entidades;
 - iv. Apesar de financiar a respectiva actividade através dos montantes da CSB suportados anualmente, a Requerente não participa no Fundo de Resolução;
 - v. Na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (doravante, “STA”), do Tribunal Constitucional (“TC”) e do CAAD, tem sido reiteradamente aceite que a CSB assume a natureza de uma contribuição financeira;

- vi. A Requerente não contesta que a CSB assume verdadeiramente a natureza de uma contribuição financeira, distinguindo-se assim claramente dos impostos e das taxas igualmente incluídos nas três categorias de tributos resultantes do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa (“CRP”): impostos, taxas e contribuições financeiras;
- vii. Compete à Requerida, enquanto órgão da administração pública sob direcção do Governo, actuar com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé, conforme estabelecido no n.º 2 do artigo 266.º da CRP e artigo 55.º, da Lei Geral Tributária (“LGT”);
- viii. É inequívoca, por força do princípio do primado, expressamente acolhido no artigo 8.º, n.º 4, da CRP, a prevalência do Direito da UE sobre o direito interno de cada Estado-Membro, de tal forma que, em caso de conflito, desaplicar-se-á o direito interno ilegal, aplicando-se directamente a norma do Direito da UE;
- ix. A Requerida está obrigada a desaplicar normas de direito interno ordinário – *in casu*, relativas ao regime legal da CSB – em prol da salvaguarda do Direito da UE, assim inexoravelmente o impondo o princípio do primado previsto no artigo 8.º, n.º 4, da CRP, e no artigo 1.º, n.º 1, da LGT, o princípio da colaboração leal e, bem assim, a cláusula geral de empenhamento na construção da UE prevista no artigo 7.º, n.ºs 5 e 6, da CRP;
- x. A situação de instituições de crédito residentes e participantes de pleno direito no Fundo de Resolução não é equivalente à de sucursais como a Requerente, cuja actividade se restringe ao *factoring*, não abrangendo a recepção de depósitos e outros fundos reembolsáveis;
- xi. As normas que determinam a aplicação da CSB a instituições de crédito residentes em Portugal e participantes de pleno direito no Fundo de Resolução cumprem o grau necessário de equivalência entre custos e (potenciais) benefícios na medida em que os montantes de CSB suportados por estas entidades em favor do Fundo de Resolução são susceptíveis de se traduzir em benefícios futuros na esfera destas entidades, caso estas sejam sujeitas a uma medida de resolução, e,

bem assim, do efeito moderador do risco sistémico que a mera existência do Fundo de Resolução acarreta, em benefício destas entidades e do sistema como um todo;

- xii. A actividade exercida pela Requerente em Portugal limita-se a operações de *factoring* junto de clientes do sector financeiro e demais actividade conexas, não englobando nem o recebimento de depósitos ou outros fundos reembolsáveis nem a concessão de crédito por conta própria;
- xiii. Entende a Requerente como errónea a verificação relativamente a si da homogeneidade em face de outros sujeitos passivos de CSB, com a consequente imposição de CSB, que não resulta de outro aspecto que não a sua qualificação, para efeitos do RGICSF, como “*sucursal em Portugal de instituição de crédito com sede principal e efetiva fora do território português*”;
- xiv. Tal imposição não é minimamente justificada por uma análise das actividades e perfil de risco sistémico da Requerente;
- xv. A Requerente apresenta um perfil de risco diverso das instituições de crédito pela circunstância de não prestar serviços financeiros de recepção do público de depósitos ou outros fundos reembolsáveis e de concessão de crédito por conta própria, designadamente junto de outras instituições de crédito com presença em Portugal;
- xvi. A Requerente não gera, em território nacional, risco sistémico, o que, implicitamente, afasta um hipotético risco de um contágio, não existente *in casu*, já que aquela não é interdependente das várias instituições de crédito em território nacional;
- xvii. Não existe qualquer elemento que permita imputar à Requerente, mormente enquanto parte de um grupo homogéneo, uma especial responsabilidade de grupo – muito em particular sob a forma de responsabilidade pelo risco sistémico bancário, de suportar a CSB enquanto ónus tributário acrescido face às demais entidades;
- xviii. A Requerente, enquanto sucursal em território português de uma instituição de crédito residente em Itália, não é, por força do artigo 48.º, do RCICSF, sujeita a

- supervisão por parte do Banco de Portugal, estando esta a cargo da entidade reguladora italiana, enquanto Estado-Membro de origem;
- xix. A Requerente não poderá, desde logo, beneficiar de medidas de resolução adoptadas pelo Banco de Portugal, sendo uma eventual intervenção pública consubstanciada na implementação de medidas de resolução uma prerrogativa exclusiva da autoridade de supervisão em Itália;
- xx. Não sendo assim descortinável em que medida a Requerente e as demais sucursais com perfis de risco idênticos, beneficiam da estabilidade financeira resultante da existência da CSB e do Fundo de Resolução;
- xxi. A CSB, quando aplicável a sucursais de instituições de crédito sediadas na UE que não se dediquem efectivamente ao recebimento de depósitos e outros fundos reembolsáveis do público e à concessão de crédito por conta própria e não gerem os riscos sistémicos daí advenientes traduz-se numa prestação fiscal unilateral exigida a entidades que nunca poderão tirar qualquer benefício, ainda que remoto ou potencial, dessas prestações (i.e., num verdadeiro imposto), não se vislumbrando, qualquer justificação para tal encargo excepcional ou extraordinário, ao abrigo do princípio da equivalência;
- xxii. Resulta da jurisprudência do TC relativa ao princípio da equivalência que a base de uma contribuição financeira como a CSB deve ser fixada em linha com benefício (potencialmente) obtido pelos sujeitos passivos integrados no grupo homogéneo relevante, não sendo admissíveis diferenciações baseadas em factos que não quadram com as finalidades da contribuição;
- xxiii. A lógica de mutualização do risco sistémico e, bem assim, o pretendido racional de imposição da CSB em termos similares àqueles que, em sede de protecção do ambiente, justificam as normas de incidência do poluidor-pagador, apenas poderá considerar-se procedente se efectivamente os sujeitos passivos da CSB tiverem passivos que geram esse risco, por um lado, e, por outro, forem objecto de protecção pelo Fundo de Resolução;
- xxiv. Não há qualquer benefício difuso em favor da Requerente ou do B..., S.P.A., que justifique, neste caso, a imposição da CSB;

- xxv. O capital alocado à Requerente pelo B..., S.P.A., representa materialmente uma responsabilidade do primeiro perante o *head office*, não gozando da protecção em sede de mecanismo de resolução;
- xxvi. O facto de não receber depósitos e outros fundos reembolsáveis do público nem conceder crédito por conta própria, estabelecendo unicamente relações comerciais com o *head office*, não existindo a interconexão com outras entidades do sistema bancário, conduz à conclusão de que a Requerente não gera o risco sistémico e que não existe qualquer possibilidade de uma medida de resolução implicar quaisquer gastos futuros em Portugal que devam, *ex ante*, ser financiados através da arrecadação da CSB;
- xxvii. Deve ser reconhecida a inconstitucionalidade e ilegalidade da interpretação que subjaz à autoliquidação da CSB aqui em crise, por erro de direito e violação dos princípios da equivalência e igualdade e do disposto no artigo 4.º, n.º 3, da LGT, devendo esta ser integralmente anulada e ressarcido o montante da CSB pago pela Requerente, no valor de 183.337,74 Euros, bem como aplicáveis as demais consequências legais;
- xxviii. O regime legal da CSB, ao tributar as sucursais de instituições de crédito residentes noutros Estados-Membros da UE pela totalidade do seu passivo, não lhes concedendo a possibilidade garantida às instituições de crédito residentes de deduzir os instrumentos de dívida equiparáveis a capitais próprios e não cobertos pelo Fundo de Resolução, colide com o princípio da não discriminação em razão da residência e consubstancia uma limitação à liberdade de estabelecimento prevista nos artigos 49.º e 54.º, do Tratado de Funcionamento da União Europeia (“TFUE”);
- xxix. O artigo 59.º, n.º 1, do RGICSF, determina que as sucursais em Portugal de instituições de crédito não residentes, que o sejam fora da UE, devem deter, especificamente, o capital adequado à garantia das respectivas operações em Portugal, não podendo este ser inferior ao previsto na lei portuguesa e aplicável a instituições de crédito de tipo equivalente residentes em Portugal;

- xxx. A referida obrigação não se aplica a sucursais em Portugal de instituições de crédito residentes em outros Estados-Membros da EU;
- xxxi. A concentração no activo de uma sucursal em Portugal dos activos suficientes a garantir os riscos inerentes à respectiva actividade só pode ocorrer mediante a realização de uma afectação de capital entre os *head offices* e as respectivas sucursais em Portugal;
- xxxii. Estas alocações de capital são verdadeiramente uma alocação de fundos próprios que servirão de garantia patrimonial à actividade das sucursais, independentemente da respectiva contrapartida contabilística ser contabilizada como passivo ou como alocação de capital de base (*free capital*);
- xxxiii. Em ambos os casos, os montantes alocados têm exactamente a mesma função de garantia patrimonial das actividades das sucursais, nos termos e para os efeitos do artigo 54.º, n.º 2, do RGICSF, apenas diferindo o tratamento contabilístico conferido às respectivas contrapartidas no balanço destas entidades (como *free capital* ou passivo) e, consequentemente, o respectivo tratamento em sede da CSB ao abrigo da interpretação propugnada pela Requerida e que aqui se contesta;
- xxxiv. Resulta desta interpretação que o mesmo montante de dotação de capital, se tiver como contrapartida o reconhecimento do correspondente valor como *free capital*, escapará do âmbito de incidência objectiva da CSB, mas, se tiver como contrapartida o reconhecimento do correspondente valor em passivo, não escapará desse âmbito, sempre e quando o mutuário assuma a natureza de sucursal em Portugal de instituição de crédito não residente;
- xxxv. Esta discrepância no tratamento que se afigura ainda mais incompreensível quando às instituições de crédito residentes em Portugal se permite a dedução, para efeitos da imposição da CSB, daqueles montantes de passivos que são expressamente qualificados como fundos próprios de nível 1 ou 2 ou, na terminologia do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”), como instrumentos de dívida equiparáveis a fundos próprios;

- xxxvi. Este figurino da CSB determina que as sucursais de instituições de crédito se encontram sujeitas a tributação sobre a totalidade do seu passivo bruto, ao passo que as instituições de crédito residentes em Portugal se encontram sujeitas a tributação sobre o seu passivo líquido, deduzido dos respectivos capitais próprios;
- xxxvii. A legislação nacional de um Estado-Membro da UE que faça depender uma componente negativa da incidência objectiva de tributação da localização geográfica da sede da instituição de crédito em território nacional ou fora dele, não pode deixar de consubstanciar uma clara afronta ao princípio da não discriminação em razão da residência, bulindo com a liberdade de estabelecimento constante dos artigos 49.º e 54.º, do TFUE;
- xxxviii. A carga fiscal aplicada a sucursais de instituições de crédito sedeadas noutro Estado-Membro não é idêntica à aplicada a instituições de crédito residentes e sedeadas em Portugal;
- xxxix. Esta diferença de tratamento claramente desvantajosa e discriminatória é susceptível de dissuadir investidores, residentes noutros Estados-membros, de investir em território português mediante a constituição de sucursais,
- xl. A Requerente entende que não se pode considerar que a limitação à liberdade de estabelecimento resultante da legislação nacional esteja justificada por uma razão imperiosa de interesse geral;
- xli. Entende a Requerente inexistirem quaisquer razões ou fundamentos justificativos para o tratamento discriminatório operado, encontrando-se, *a fortiori*, em violação do disposto no artigo 18.º, do TFUE, que dita que “(...) é proibida toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade”;
- xlii. O TJUE opõe-se à criação de um tributo cuja base de incidência seja constituída pelo passivo das instituições de crédito residentes, bem como das filiais e das sucursais das instituições de crédito não residentes, quando permita a estas deduzir à matéria colectável capitais próprios e instrumentos de dívida equiparáveis a capitais próprios, que não podem ser emitidos por entidades sem personalidade jurídica, como sucursais;

11. A Requerente invocou, ainda, em resumo, em sede de resposta às excepções aduzidas pela Requerida, o seguinte:
- i. A excepção de incompetência material do Tribunal Arbitral não tem qualquer fundamento pelo que deve improceder, dado ser inequívoco que os pedidos formulados pela Requerente têm perfeito cabimento legal e inserem-se, sem margem para dúvidas, na competência deste Tribunal;
 - ii. A competência decisória dos Tribunais Arbitrais não é definida em função da qualificação jurídica do tributo em causa como contribuição ou como imposto, mas do âmbito de vinculação da Requerida através da titularidade dos poderes para administrar os tributos;
 - iii. Quando aplicada a sucursais de instituições de crédito da UE, a CSB assume a natureza jurídica de um verdadeiro imposto;
 - iv. Entende que a interpretação da Requerida do disposto no artigo 2.º, do RJAT, no sentido de a competência material do Tribunal Arbitral se restringir a impostos padecerá invariavelmente de inconstitucionalidade, por incompatibilidade com os artigos 103.º, n.º 2, 112.º, n.º 5, e 165.º, n.º 1, alínea p), da CRP;
 - v. A organização e competência das entidades não jurisdicionais de composição de conflitos devem ser reguladas por acto de natureza legislativa, isto é, Leis da Assembleia da República ou, mediante autorização conferida ao Governo para esse efeito, por Decretos-Lei do Governo;
 - vi. Não existe na Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que autorizou o Governo “*a legislar no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária*” qualquer indício que permita antever a intenção do legislador de delimitar a competência jurisdicional do Tribunal Arbitral a matérias relativas a tributos que assumam a natureza de impostos;
 - vii. Pelo que a remissão operada pelo artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, para a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março (“Portaria de Vinculação”) não pode permitir que a interpretação de uma norma desta Portaria introduzida ao abrigo do RJAT possa restringir de forma injustificada os termos do Decreto-Lei do Governo e

- da Lei de Autorização Legislativa da Assembleia de República que lhes subjazem, sob pena de uma clara violação da reserva legislativa constante do artigo 165.º, n.º 1, alínea p), da CRP;
- viii. Ademais não se percebe como poderia subsistir o objectivo de criação de um verdadeiro meio alternativo de resolução de litígios se os contribuintes podendo recorrer aos Tribunais Tributários sem que lhes possam ser opostos quaisquer entraves relacionados com a natureza dos tributos em causa, não possam fazê-lo perante os tribunais arbitrais, quando os dissídios em causa digam respeito a tributos que não assumam a natureza de impostos;
- ix. Da análise ao conteúdo da autorização legislativa que está na base do RJAT, inexistem dúvidas que o Governo, no exercício dos poderes legislativos que lhe foram concedidos pela Assembleia da República, atribuiu aos tribunais arbitrais competência para a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, sem qualquer restrição derivada da sua natureza e não limitando essa competência a impostos;
- x. Entende o Requerente que a referência a imposto constante do artigo 2.º, da Portaria de Vinculação, não tem a intencionalidade que a Requerida lhe confere, servindo única e exclusivamente para limitar a vinculação da Requerida à jurisdição dos tribunais arbitrais através da titularidade dos poderes para administrar os tributos;
- xi. O âmbito de vinculação da Requerida é delimitado em função dos tributos cuja administração lhes esteja cometida por força do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, e não da natureza jurídica do tributo em causa, sendo irrelevante a circunstância de estarmos perante uma contribuição financeira ou imposto;
- xii. O procedimento de liquidação e cobrança da CSB em nada se distingue, na sua natureza e estrutura, da de impostos como o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC);
- xiii. Parece insustentável perspectivar a CSB como um tributo não administrado sob a égide da Requerida e, em consequência, que exista qualquer razão válida para

excluir a vinculação da Requerida à jurisdição do Tribunal Arbitral no que respeite a matérias em sede da CSB;

- xiv. Acresce que a ausência de sinalagma ou benefício difuso dita a impossibilidade de reconduzir a CSB imposta à Requerente à categoria das taxas e, sobretudo, das contribuições financeiras, mas sim à sua qualificação como imposto, enquanto prestação unilateral a que não corresponde nenhuma contraprestação específica atribuída à Requerente por parte do Estado.

§2 - Posição da Requerida

12. Por seu turno, a Requerida contestou a posição da Requerente, defendendo-se, em síntese, com os fundamentos seguintes:

- i. Dado que a CSB é uma contribuição financeira, como uniformemente os tribunais tributários se têm vindo a pronunciar, o Tribunal Arbitral será materialmente incompetente para a apreciação do dissídio;
- ii. Os termos em que está redigido o n.º 1 do artigo 4.º do RJAT impõem a conclusão de que a vinculação da Requerida está continuamente dependente e delimitada pela vontade expressa na Portaria de Vinculação;
- iii. Atenta a natureza voluntária e convencional da tutela arbitral, aqui entendida no seu sentido lato, uma vez que a competência material dos tribunais da arbitragem resulta de regulamentação de natureza pública efectuada no RJAT, o intérprete não pode amplificar o objecto fixado pelo legislador no que concerne à vinculação da Requerida àquela jurisdição;
- iv. Ao fixar-se nos termos do disposto no artigo 4.º, n.º 1, do RJAT, e no artigo 2.º, alínea a), da Portaria de Vinculação, a vinculação da Requerida à tutela arbitral necessária, o legislador está a dispor sobre interesses gerais, delimitando previamente a defesa do interesse público na vertente da indisponibilidade dos créditos tributários;

- v. Porque se está perante uma contribuição, está vedado ao CAAD a apreciação do presente pedido arbitral, tal como resulta, desde logo do teor literal da lei, mas também de forma consensual na doutrina;
- vi. 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;
- vii. Constata-se, de forma manifesta, a incompetência material da presente instância arbitral tribunal para conhecer dos presentes autos;
- viii. Nos termos conjugados dos artigos 4.º, n.º 1, do RJAT, e o artigo 2.º, da Portaria de Vinculação, o tribunal será materialmente incompetente para apreciar o mérito da presente causa, pelo que deve a Requerida ser absolvida da instância, o que consubstancia uma excepção dilatória impeditiva do conhecimento do mérito da causa, o qual obsta ao conhecimento do pedido e a absolvição da instância da Requerida, nos termos do disposto no artigo 576.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil (“CPC”) *ex vi* artigo 2.º, alínea e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), e artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT;
- ix. Recentemente, de forma uniforme e reiterada, a jurisprudência do STA confirmou que a CSB é uma contribuição financeira, que não se encontra violado o princípio da não retroactividade da lei fiscal, nem o princípio da protecção da confiança e da segurança jurídica, e que também não existe inconstitucionalidade material (por violação do princípio da legalidade fiscal) ou orgânica (por violação do princípio da reserva de lei formal) do regime jurídico da CSB, e não está violado o princípio da igualdade, ou o da equivalência, enquanto corolário daquele;
- x. Mais recentemente, o TC confirmou este entendimento do STA;
- xi. É inevitável concluir que se está perante uma contribuição financeira e não perante um imposto, pelo que todos os fundamentos invocados pela Requerente para concluir que a CSB é um imposto devem improcedem;

- xii. Não se descortina qualquer discriminação, das sucursais de instituições não residentes e de sociedades residentes;
- xiii. Os fundos alocados pela sede (ou outras sucursais) à sucursal em Portugal, designadamente os empréstimos destinados ao financiamento normal da exploração, integram, de acordo com as normas contabilísticas aplicáveis, o passivo da sucursal e entram para o cálculo da base de incidência;
- xiv. Já os fundos que constituem o designado “*Capital afecto*” (fundos alocados pela sede, não remunerados) são, por natureza, equiparados a “*capital próprio*”, tal como outras rubricas, como sejam os resultados transitados, logo, não entram para a base de incidência, porque não cabem no conceito de passivo constante da regulamentação aplicável;
- xv. As normas que introduziram e regulamentaram a CSB não são inconstitucionais por violação do princípio da equivalência como critério do princípio da igualdade tributária devendo também improceder o pedido da Requerente neste ponto da matéria controvertida;
- xvi. A Requerente ao operar no mercado financeiro nacional, não pode deixar de obter uma prestação ainda que difusa e não perfeitamente quantificável, porquanto em caso de colapso de uma instituição de crédito participante do Fundo de Resolução a intervenção do Fundo visa também atenuar os danos provocados noutros agentes económicos, incluindo instituições de crédito em face do entrecruzamento das próprias operações interbancárias;
- xvii. A invocação feita pela Requerente de que dado o seu estatuto de sucursal de instituição de crédito com sede em Estado-Membro da UE, não é participante no Fundo de Resolução e como tal nenhuma contrapartida poderá auferir da sujeição a CSB, pelo que não estaria assegurada a bilateralidade deste tributo, é um argumento falacioso;
- xviii. A CSB é receita do Fundo de Resolução, cuja intervenção tem por objectivos genéricos evitar ou minimizar riscos sistémicos e os efeitos de contágio, mediante a prestação de apoio financeiro à aplicação de medidas de resolução adoptadas pelo Banco de Portugal, tendo, portanto, associadas contrapartidas de

índole geral, repercutíveis, em primeira linha, sobre o conjunto das instituições de crédito que operam em Portugal, desde logo a salvaguarda da estabilidade do sistema financeiro;

- xix. A conclusão extraída pela Requerente de que simplesmente inexiste qualquer relação de troca ou comutatividade entre quem paga a CSB no caso concreto – a ora Requerente – e quem realiza as prestações administrativas que lhe estão subjacentes parece pressupor que a actividade desenvolvida em território português está isolada dos demais operadores do sector e, por arrastamento, à margem da economia em geral ao considerar que está a remunerar prestações das quais não é, nem mesmo presumida ou indirectamente, causadora ou beneficiária;
- xx. Não obstante o papel do Mecanismo Único de Resolução e do Fundo Único de Resolução na resolução de crises bancárias, ambos não excluem a existência de contribuições nacionais e estas, no entender dos Tribunais Superiores, funcionam como uma espécie de seguro no sentido de mitigação do risco sistémico, de cujos efeitos a Requerente não está excluída, incluindo dos respectivos benefícios;
- xxi. Tendo em conta a actividade da Requerente, não só se verifica que a mesma preenche os requisitos da incidência subjectiva, como é parte integrante de um sector que está sujeito ao designado “risco sistémico” e, portanto, numa situação de crise, em que estejam reunidas as condições para o efeito, beneficiará dessa mutualização do risco, não sendo desproporcional que contribua para a mesma;
- xxii. A equivalência, enquanto expressão do princípio da proporcionalidade, também é respeitada através da incidência objectiva, já que a base do apuramento da contribuição corresponde ao valor do passivo apurado, apresentando uma relação directa com a intensidade do risco sistémico que pode presumivelmente provocar;
- xxiii. É de concluir que na sujeição da Requerente à CSB não se detecta qualquer violação do princípio da equivalência, enquanto critério material de repartição dos encargos públicos próprio da figura das contribuições financeiras.

- xxiv. A base de incidência da CSB, das instituições de crédito residentes, é constituída pelo valor total do passivo deduzido dos capitais próprios, pois, o “passivo” e o “capital próprio” são duas classes do balanço que revelam as fontes de financiamento da actividade de uma entidade, num caso, por recursos financeiros obtidos junto de terceiros e, no outro, por recursos financeiros dos detentores do capital e por reservas e resultados transitados (lucros retidos), pelo que, em atenção à natureza e finalidade da CSB, seria absurdo admitir sequer que, para efeitos do cálculo da base de incidência, ao valor total do passivo pudesse ser deduzido o valor do capital próprio;
- xxv. A Requerente faz uma errónea interpretação dos normativos legais que definem a base de incidência desta contribuição;
- xxvi. A Requerente vem reclamar que, para as sucursais de instituições de crédito com sede na UE, a base de incidência da CSB seja calculada mediante a dedução ao valor total do passivo de um montante de capital afecto teórico, o que manifestamente o regime legal da CSB não consente nem a Requerida poderia aceitar, pois, isso sim redundaria numa discriminação positiva destes sujeitos passivos;
- xxvii. O regime do CSB não cria uma discriminação entre bancos que operem em Portugal através de uma sociedade residente em Portugal e bancos que operem através de uma sucursal, uma vez que, no caso das instituições residentes o CSB incide sobre o seu passivo líquido dos capitais próprios, e no caso das sucursais UE o CSB incide sobre o seu passivo bruto, sem qualquer dedução relacionada com capitais próprios, consubstanciando uma restrição à liberdade europeia fundamental de estabelecimento prevista no TFUE;
- xxviii. Não pode a Requerente invocar um tratamento discriminatório quando está sujeita às mesmas regras das demais instituições financeiras em matéria contabilística e em matéria de incidência do CSB, nomeadamente na determinação da base de incidência, cujo apuramento é feito exactamente com base nas mesmas regras, quer estejamos perante uma instituição de crédito residente, ou perante uma sucursal;

- xxix. A eventual não dedução de capitais próprios, caso a sucursal os não tenha, não significa que exista um tratamento diferenciado: as sucursais estão sujeitas às mesmas regras das demais instituições financeiras em matéria contabilística;
- xxx. Não parece que do regime do CSB, analisado em conjunto com todo o regime tributário e regulatório aplicável às instituições de crédito, resultem efeitos dissuasores do estabelecimento em Portugal de sucursais não residentes ou seja, não se afigura que, na economia de todo o contexto que rodeia a actividade em Portugal das sucursais bancárias não residentes, o regime em causa comporte uma verdadeira restrição à liberdade de estabelecimento, i.e., uma restrição discriminatória;
- xxxi. Não se detecta nos normativos que constituem o regime jurídico da CSB qualquer tratamento desfavorável das sucursais de instituições de crédito com sede em Estados-Membros da UE, susceptível de violar a liberdade de estabelecimento consagrada no artigo 49.º, do TFUE;
- xxxii. É de concluir que o quadro legal da CSB é único, logo, aplicável à generalidade dos sujeitos passivos, incluindo as sucursais de instituições de crédito da UE, não sendo possível afirmar, nem tal foi demonstrado, que a inexistência de capital afecto pela sede às operações da sucursal, constitua uma discriminação que configure uma restrição à liberdade de estabelecimento;
- xxxiii. Como determina a alínea a) do n.º 1 do artigo 153.º-F (Recursos financeiros do Fundo de Resolução), do RGICSF, “*as receitas provenientes da contribuição sobre o sector bancário*” constituem recursos financeiros do Fundo de Resolução, a par das contribuições iniciais das instituições participantes, das contribuições periódicas das instituições participantes e de outras receitas, sendo tais receitas entregues pelos sujeitos passivos da CSB aos cofres do Estado, procedendo o Governo à sua transferência para o Fundo de Resolução;
- xxxiv. Deste modo, falecem os argumentos apresentados pela Requerente que visam assimilar as chamadas contribuições periódicas ou *ex ante* à CSB, pois, embora, partilhem uma finalidade comum – dotar o Fundo de Resolução de meios financeiros –, têm natureza jurídica e características diversas, salientando-se,

desde logo, que a CSB tem a natureza de tributo aplicável a todas as instituições de crédito que operam em território nacional, ao passo que as contribuições periódicas apenas são devidas pelas instituições participantes no Fundo de Resolução;

- xxxv. Não pode concluir-se, como faz a Requerente, que existe uma desconformidade do regime legal da CSB com aquele que foi concebido pelo legislador europeu;
- xxxvi. A sujeição da Requerente à CSB não colide com as regras do Direito da UE;
- xxxvii. Não se vislumbrando qualquer vício de ilegalidade da autoliquidação da CSB decorrente do seu alegado carácter discriminatório e ofensa à liberdade de estabelecimento;
- xxxviii. A subordinação da Requerida à CRP significa, desde logo, em geral, o dever de conformação da actividade administrativa pelas normas constitucionais procurando conferir a máxima efectividade possível aos direitos fundamentais;
- xxxix. A Requerida não é um órgão de fiscalização da constitucionalidade e a submissão desta à lei não visa apenas a protecção dos direitos dos particulares, mas também a defesa e prossecução de interesses públicos;
- xl. A Requerida deve, prudentemente, subtrair-se de qualquer juízo constitucional, lembrando que esta indagação deverá ser diligenciada em sede própria – sob pena de se extravasarem as competências do órgão administrativo e ferir o princípio da separação dos poderes e da boa administração da justiça.

III. SANEAMENTO

- 13.** Para efeitos de saneamento do processo cumpre apreciar a excepção enunciada pela Requerida na sua Resposta.

14. Na resposta que apresentou, invocou a Requerida que o Tribunal Arbitral era materialmente incompetente para conhecer do pedido, por considerar que a CSB deve ser qualificada como contribuição financeira e não como imposto, encontrando-se excluída da arbitragem tributária por força do disposto nos artigos 2.º e 4.º, do RJAT, e do artigo 2.º, da Portaria de Vinculação.
15. Quer em sede da apresentação do seu pedido de pronúncia arbitral, quer em sede de contraditório, veio a Requerente (em linha com o pugnado pela Requerida) reconhecer que a CSB é – dentro das tipologias de tributos constitucionalmente admissíveis – uma contribuição financeira.
16. Em todo o caso, acrescenta a Requerente que a interpretação da Requerida do disposto no artigo 2.º, do RJAT, no sentido de a competência material do Tribunal Arbitral se restringir a impostos padeceria de inconstitucionalidade, por incompatibilidade com os artigos 103.º, n.º 2, 112.º, n.º 5, e 165.º, n.º 1, alínea p), da CRP.
17. Para a Requerida, tal interpretação impediria que a arbitragem tributária, enquanto meio alternativo de resolução de litígios, pudesse ser empregue em litígios que respeitassem a tributos que não assumissem a natureza de impostos.
18. Sem prejuízo do acima exposto, a Requerente acrescentou que inexiste um nexo específico entre o benefício emanado da actividade da entidade pública titular da CSB e a actividade que aquela, enquanto sucursal em território português de uma instituição de crédito residente em Itália, exerce em Portugal, o que determinaria que, na verdade, a CSB deveria ser qualificada como imposto e, por conseguinte, que o Tribunal Arbitral seria competente para apreciar o acto de autoliquidação em apreço.
19. Ora, esta questão em torno da competência material dos Tribunais Arbitrais para julgar dissídios relacionados com a CSB já foi objecto de apreciação pelos Tribunais Arbitrais, cuja jurisprudência cumpre aqui considerar em cumprimento do desiderato uniformizador de jurisprudência que decorre do artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil.

20. Para o efeito, remete-se para o decidido no acórdão do Tribunal Arbitral no processo n.º 847/2019-T, proferido em 2 de Outubro de 2020, que na parte aqui relevante referiu o seguinte:

“O primeiro aspecto a clarificar, na análise da questão em causa, é o da natureza jurídica da Contribuição sobre o Sector Bancário.

Este tributo foi criado pelo artigo 141.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2011), e alterada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março (Lei do Orçamento de Estado para 2016).

Nos termos do artigo 8.º do regime da Contribuição sobre o Sector Bancário, “[a] base de incidência definida pelo artigo 3.º, as taxas aplicáveis nos termos do artigo 4.º, bem como as regras de liquidação, cobrança e de pagamento da contribuição são objecto de regulamentação por portaria do Ministro das Finanças, ouvido o Banco de Portugal”. Ao abrigo deste preceito, foi aprovada a Portaria n.º 121/2011.

De acordo com o artigo 6.º, n.º 2 da Portaria n.º 121/2011, a base de incidência da Contribuição sobre o Sector Bancário “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”.

No que respeita à natureza jurídica da Contribuição sobre o Sector Bancário, tal questão foi objecto de extensa análise pelo Pleno do STA, no acórdão de 19-06-2019, proferido no processo 02340/13.0BELRS 0683/17, tendo-se ali concluído que “Trata-se, pois, de um tributo que, interessando um grupo homogêneo de destinatários e visando prevenir riscos a este grupo associados, se efectiva na compensação de eventual intervenção pública na resolução de dificuldades financeiras das entidades desse sector, por forma a eliminar os riscos sistémicos dali advenientes. Surgindo assim claramente afirmada a natureza jurídica de contribuição financeira da CSB e não de imposto com finalidade correctiva ou pigouviana.”.

A doutrina do referido aresto foi, subsequentemente, reafirmada em diversos acórdãos do STA, sobre a mesma matéria, que, pela sua profusão e semelhança, não se justifica aqui individualizar.

Deste modo, em obediência ao dever de aplicação uniforme do direito e tendo em conta a superioridade hierárquica do STA sobre os tribunais arbitrais em matéria tributária, evidenciada pelo actual regime de recursos das decisões daqueles, conclui-se aqui que a Contribuição sobre o Sector Bancário tem a natureza de contribuição financeira, e não de imposto.

Posto isto, cumpre então apreciar a questão da arbitrabilidade, por tribunais arbitrais constituídos sob a égide do CAAD, de litígios referentes a tributos que não tenham a natureza de imposto, e, em especial, as contribuições financeiras.

Esta questão foi já apreciada, para além do mais, na decisão arbitral proferida no processo 115/2018-T, na qual estava em causa a Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica, mas cuja fundamentação é transponível para os presentes autos. Como ali se dissecou, a legislação e regulamentação que delimitou o âmbito da arbitragem tributária, designadamente a alínea a) do n.º 4 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (Lei de autorização legislativa que autorizou o Governo a legislar no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária), o Decreto-Lei n.º 10/2011 (Regime Jurídico da Arbitragem em matéria Tributária), a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março (Portaria de Vinculação) operou, progressivamente, a restrição do âmbito da arbitragem tributária, nos seguintes termos:

- na alínea a) do n.º 4 do artigo 124.º da Lei de autorização legislativa admitia-se a possibilidade de nela ser incluída a generalidade dos litígios relativos a liquidação de tributos (inclusivamente os praticados pelos contribuintes) e de fixação de valores patrimoniais que pudessem ser apreciados em processo de impugnação judicial e o reconhecimento de direitos e interesses legítimos em matéria tributária;*
- no artigo 2.º do RJAT não se incluiu na arbitragem tributária o reconhecimento de direitos e interesses legítimos em matéria tributária e estabeleceu-se, no artigo 4.º, que a vinculação da Administração Tributária, que se reconduz à definição do âmbito da arbitrabilidade de litígios, deveria ser efectuada por Portaria;*

– com a Lei n.º 64-B/2011, impôs-se que na Portaria se indicassem o tipo e o valor máximo dos litígios, o que tem como corolário que os litígios abrangidos pelo artigo 2.º, n.º 1, do RJAT não são, de per si, arbitráveis;

– a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, limitou a vinculação dos serviços da Administração Tributária central aos litígios «que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida», com várias excepções.

Como se escreveu na supra mencionada decisão arbitral, “A intenção legislativa de restringir o âmbito da arbitragem tributária em relação ao que foi permitido pela autorização legislativa resulta com evidência destes diplomas e é explicada pelas justificadas dúvidas que, no início da arbitragem tributária, se suscitavam sobre o possível inadequado funcionamento de um meio inovador de resolução de litígios em matéria tributária (...)” Assim, entendeu o referido tribunal arbitral que “a inclusão da palavra «impostos» na expressão «apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida», contrastando com a referência mais abrangente «actos de liquidação de tributos que foi usada na alínea a) do n.º 4 do artigo 24.º da Lei n.º 3-B/2010 (autorização legislativa) para definir o âmbito da autorização, tem de ser interpretada [como] expressão precisa da restrição que se pretendeu efectuar”.

De facto, atenta a intenção legislativa de restringir o âmbito material da arbitragem tributária, e não havendo razões que imponham que se conclua que houve alguma deficiência na expressão do pensamento legislativo, tendo sido utilizada uma expressão técnica com alcance restritivo, tem de pressupor-se, presumindo que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, que se pretendeu restringir a vinculação da Administração Tributária, nos precisos termos exarados.

Efectivamente, estando previstas na Constituição e na Lei designações específicas para classificar os diversos tipos de tributos, sempre se terá de presumir que o legislador pretendeu utilizar a terminologia prevista quer na Constituição, quer na Lei, e não aquela que o intérprete poderá considerar mais apropriada, com base em considerações de natureza doutrinal.

Como refere a decisão arbitral que se acompanha, a propósito da CEIF, em termos transponíveis para os presentes autos, “Para além disso, nem se pode aceitar, à face da presunção de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (artigo 9.º, n.º 3 do Código Civil), que fosse atribuída à CEIF a designação de «contribuição» se legislativamente se pretendesse que ela fosse considerada como um «imposto» e não como uma das «demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas» a que aludem o artigo 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP e o artigo 3.º, n.º 2 da LGT”.

Pelo que conclui, “Assim, em boa hermenêutica, é de concluir que o artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, quando se refere a «impostos», está a reportar-se apenas aos tributos a que legalmente é atribuída tal designação (como o IVA, o IRC e o IRS) e àqueles que, embora tenham outra designação, a própria lei explicitamente considera «impostos» (como sucede com as contribuições especiais”, que o n.º 3 do artigo 4.º da LGT identifica e expressamente considera «impostos»)”.

Este entendimento tem sido acolhido por diversa jurisprudência arbitral emanada de tribunais constituídos sob a égide do CAAD, designadamente, e para além do mais, nos acórdãos proferidos nos processos 347/2017T, 115/2018T e 82/2019T.

Por outro lado, não se pode deixar de notar que o principal suporte doutrinal para o entendimento que sustenta a arbitrabilidade, pelos tribunais arbitrais constituídos no CAAD, de litígios relativos a contribuições financeiras, estará a ser, ressalvado o respeito devido, mal interpretado.

É que, como refere expressamente uma das autoras do artigo referido, “o âmbito material da arbitragem resume-se à análise de questões relativas a impostos, não sendo portanto susceptíveis de recurso à arbitragem, porquanto fogem aos termos de vinculação da administração tributária, questões relativas a taxas e contribuições”.

De resto, o Tribunal Constitucional detectou já a errónea interpretação formulada, referindo no seu Acórdão n.º 545/2019, que “Em face desta redação, concluem SÉRGIO VASQUES e CARLA CASTELO TRINDADE (O âmbito material da arbitragem tributária, Cadernos de Justiça Tributária, 00, abril-junho, 2013. pp. 24 e 25) que são duas as consequências que podemos assacar: (i) que o âmbito material da arbitragem se

resume à análise de questões relativas a impostos, não sendo portanto suscetíveis de recurso a arbitragem, porquanto fogem aos termos de vinculação da administração tributária questões relativas a taxas e contribuições; e (ii) que o âmbito material da arbitragem se resume à análise de questões relativas aos impostos que sejam administrados pela (hoje) Autoridade Tributária e Aduaneira – ficando então de fora os impostos administrados por outras entidades. Assim, de acordo com esta posição, não obstante a ampla designação como arbitragem tributária e a constante referência a tributos no que aos atos arbitráveis respeita, as taxas e as contribuições encontrar-se-ão, prima facie, excluídas do âmbito material de competência dos tribunais arbitrais (CONCEIÇÃO GAMITO e TERESA TEIXEIRA MOTTA, A arbitrabilidade das taxas, Revista de Arbitragem Tributária n.º 2, jan. 2015, p. 21).”.

Este entendimento, de resto, será perfeitamente compreensível se se perspectivarem as especificidades próprias da arbitragem tributária, que, para além do mais, se configura como uma arbitragem necessária para a Administração Tributária e voluntária para o contribuinte, na medida em que aquela se sujeita, genericamente, à jurisdição arbitral, e este apenas se sujeita, casuisticamente, quando o entender conveniente.

Ora, esta dimensão necessária da arbitragem tributária, sobretudo num caso, como era o do regime original do RJAT, em que inexistem recursos ordinários, é juridicamente problemática, conforme o Tribunal Constitucional deu conta nos acórdãos n.º 230/2013 e 781/2013, podendo ler-se, no primeiro daqueles, que “não é aceitável, num primeiro relance, que o Estado delegue poderes de autoridade numa entidade privada, operando por essa via uma privatização orgânica da Administração relativamente ao exercício de uma certa tarefa pública, e simultaneamente renuncie também a qualquer controlo jurisdicional de mérito, através de tribunais estaduais, quanto às decisões administrativas que sejam praticadas no quadro jurídico dessa delegação de competências”.

Daí que o mesmo Tribunal haja já afirmado que:

“É que se de qualquer tribunal arbitral se pode dizer que retira a sua competência (da competência) de um tribunal do Estado, quando esta inclui matéria tributária haverá de reconhecer-se que as decisões de um tribunal arbitral tributário sobre a própria

competência não podem deixar de estar submetidas a reapreciação por um tribunal do Estado, sob pena de serem as próprias atribuições deste em matéria tributária a ficar em risco.

Na verdade, a matéria tributária situa-se no âmago das atribuições do Estado, nela se evidenciando a necessária prossecução de interesses públicos absolutamente essenciais a uma comunidade politicamente organizada, razão que levou a CRP, no n.º 1 do artigo 103.º, a estatuir que “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado”. Se não for possível sindicat judicialmente a decisão de um tribunal arbitral tributário que, à revelia do quadro regulamentar estabelecido, se considere competente numa certa matéria, então tal significará que não existe nenhuma forma de assegurar que funções tributárias que o Estado deve exercer não lhe serão “confiscadas”, sem controlo por um tribunal do Estado.

Decorrente desta circunstância, a arbitrabilidade dos litígios de natureza tributária apresenta particularidades que justificam um tratamento diferenciado relativamente à arbitragem em geral.

Por um lado, a competência dos tribunais arbitrais tributários depende de um ato administrativo, praticado sob forma de Portaria, pelos membros do Governo indicados no n.º 1 do artigo 4.º do RJAT. Quer isto dizer que o legislador se absteve de regular a competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária, remetendo tal regulamentação para o Governo, que a exercerá dentro do quadro legal, norteado, seguramente, por razões de oportunidade e conveniência.

Por outro lado, acentuando as implicações jurídico-públicas da arbitragem tributária, note-se que a LAT, no seu artigo 29.º, exclui do direito subsidiário aplicável as normas Lei da Arbitragem Voluntária (Lei n.º 63/2011, de 14 de dezembro), preferindo-lhes, significativamente, para além do Código de Processo Civil, normas de diplomas claramente ligados à atividade administrativa e tributária”.

Mais esclarece o mesmo Tribunal que:

“As entidades administrativas delimitadas [na Portaria n.º 112-A/2011] não podem recusar a constituição de tribunais arbitrais, nas matérias aí previstas, se o administrado o solicitar. É, portanto, uma situação algo distinta da que ocorre na arbitragem

voluntária, uma vez que as entidades administrativas estão a priori vinculadas à opção que o administrado tomar neste domínio. A lógica subjacente a um pacto arbitral em que ambas as partes do litígio acordam a sua sujeição a um tribunal arbitral, que justifica certas dimensões do regime da arbitragem voluntária, não pode ser inteiramente tida como aplicável na presente situação. Desta forma, parte do enquadramento constitucional aplicável aos tribunais arbitrais necessários deverá ser considerado aplicável neste caso, em especial no que diz respeito às garantias de independência e imparcialidade dos tribunais e de processo arbitral equitativo.”.

A remissão da vinculação da Administração Tributária para Portaria dos membros do governo responsáveis pela área das Finanças e da Justiça terá em vista, crê-se, mitigar o carácter necessário da arbitragem tributária para a Administração Tributária, convocando uma intervenção da tutela da Administração Tributária e dos serviços de justiça do Estado, no sentido de reforçar a expressão da vontade daqueles serviços na disponibilização da arbitragem tributária como meio de resolução dos litígios entre os contribuintes e o Estado.

Por outro lado, as diferenças entre impostos, taxas e contribuições financeiras são suficientes para que a vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais em matéria tributária não abranja, indistintamente, todos.

Como explica o Tribunal Constitucional no citado Acórdão n.º 545/2019, “é possível concluir que existem diferenças substanciais de regime entre impostos e os restantes tributos – quer ao nível do enquadramento constitucional, quer ao nível do tratamento legal aplicável, quer ao nível da atividade da administração tributária. A própria natureza distinta das categorias de tributos em causa e as respetivas condições da sua legalidade podem justificar a adoção de regimes normativos diferenciados. As referidas diferenças podem justificar um tratamento distinto relativamente ao acesso à arbitragem tributária, tendo em conta a complexidade das matérias ou o tipo de questões de validade que podem ser suscitadas, por exemplo, que não poderá, por isso, ser considerado arbitrário ou desrazoável, na medida em que tem por base figuras materialmente distintas.”.

Em face do exposto, conclui-se que está excluído do âmbito da competência material dos tribunais arbitrais tributários que funcionam sobre a égide do CAAD a apreciação de litígios que tenham por objecto a apreciação das questões relativas à Contribuição sobre o Sector Bancário.

Sustenta ainda a Requerente que a referência a “impostos” no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março não pode ser entendida como uma limitação intencional da vinculação da Administração Tributária aos tribunais arbitrais tributários em situações respeitantes apenas a impostos, sob pena de violação do princípio do acesso ao direito e da garantia da tutela jurisdicional efectiva (cf. artigos 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP).

Sobre a questão da compatibilidade das disposições que restringem o âmbito da jurisdição arbitral às pretensões relativas a impostos com o princípio da tutela jurisdicional efectiva, teve já oportunidade de se pronunciar o Tribunal arbitral constituído no âmbito do processo 115/2018-T.

O princípio da tutela jurisdicional efectiva, consagrado no artigo 20.º da Constituição da República Portuguesa, não institui a obrigatoriedade de existirem tribunais arbitrais. A existência de tribunais arbitrais apenas está prevista como uma possibilidade, no artigo 209.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa. Dispõe aquele artigo que “Podem existir tribunais marítimos, tribunais arbitrais e julgados de paz”.

Com efeito, não sendo a existência de tribunais arbitrais obrigatória, o princípio da tutela jurisdicional efectiva encontra-se satisfeito com a possibilidade de os contribuintes recorrerem aos tribunais tributários estaduais.

Como refere a decisão do CAAD no referido processo n.º 115/2018-T, “A existência destes [tribunais tributários estaduais] é constitucionalmente imposta, pelos artigos 209.º, n.º 1, alínea b) e 212.º, n.º 3 da CRP, o que, conjugado com a não obrigatoriedade de tribunais arbitrais, impõe que se conclua que, na perspetiva constitucional, os tribunais tributários são suficientes para assegurar adequadamente a tutela jurisdicional efectiva”.

Também o Tribunal Constitucional, apreciando matéria análoga à que ora nos ocupa, julgou já, no seu referido Acórdão n.º 545/2019, que:

“A possibilidade de institucionalizar formas de composição não jurisdicional de conflitos, nos termos do n.º 4 do artigo 202.º, e de submissão de litígios a uma jurisdição arbitral, como prevê o n.º 2 do artigo 209.º, não significa que a Constituição obrigue o legislador a criar vias arbitrais para a resolução de todos os litígios ou que o recurso a um tribunal estadual não seja ainda a principal via de acesso ao direito. A criação de uma via arbitral no domínio do contencioso administrativo ou tributário não é uma obrigação do legislador, decorrente da Constituição. Aliás, com base em reservas de jurisdição estadual constitucionalmente fundadas, deve reconhecer-se a existência de certos limites à constituição de tribunais arbitrais – alguns deles precisamente no domínio de litígios emergentes de relações jurídicas administrativas ou tributárias.”

Neste contexto, como o Tribunal Constitucional afirmou no Acórdão n.º 230/2013, Plenário, ponto 13, «ainda que os tribunais arbitrais constituam uma categoria de tribunais e exerçam a função jurisdicional, não pode perder-se de vista que essa é uma forma de jurisdição privada, (...). O direito fundamental de acesso aos tribunais constitui tendencialmente uma garantia de acesso a tribunais estaduais em resultado da necessária conexão entre esse direito e a reserva de jurisdição, que apenas poderá caracterizar uma reserva de jurisdição arbitral quando o acesso ao tribunal arbitral seja livre e voluntário». A este propósito PEDRO GONÇALVES observa que a garantia do artigo 20.º, n.º 1, da Constituição, é a do «direito de acesso a tribunais estaduais, não tendo sentido dizer-se que ali se garante o acesso a tribunais a constituir por iniciativa dos interessados. O que a instituição de tribunais arbitrais voluntários representa, ou pode representar, é a voluntária renúncia ao direito de acesso aos tribunais do Estado» (Entidades Privadas com Poderes Públicos, Coimbra, 2005, pág. 565, nota 450).

Por outro lado, existindo a possibilidade de recurso aos tribunais tributários estaduais que, como se viu, constitui a principal via de acesso ao direito, não se pode considerar que o regime adjectivo não proporcione aos cidadãos meios efetivos de defesa dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos.”

Em face do exposto, improcede a alegada inconstitucionalidade por violação do princípio da tutela jurisdicional efectiva, invocada pela Requerente.

De harmonia com o exposto, é de julgar procedente a excepção de incompetência material deste Tribunal Arbitral por a pretensão da Requerente versar sobre um tributo não incluído na vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira nos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD.

Sendo de julgar procedente a excepção de incompetência suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas no processo”.

21. As conclusões acima expostas coincidem com as posições que vêm sendo adoptadas em inúmeras decisões arbitrais, nomeadamente (só para mencionar algumas) as proferidas nos processos em 04.09.2020, no processo n.º 868/2019-T; em 01.09.2020, no processo n.º 855/2019-T; em 22.01.2020, no processo n.º 280/2019-T; em 08.11.2019, no processo n.º 123/2019-T; em 14.10.2019, no processo n.º 138/2019-T; em 04.09.2019, no processo n.º 182/2019-T, e em 14.06.2018, no processo n.º 347/2017-T.
22. Tais conclusões acerca da natureza da CSB enquanto contribuição financeira (com as consequência daí advenientes no que tange à competência material deste Tribunal Arbitral) encontram ainda o devido respaldo na jurisprudência que vem sendo proferida pelo STA, nomeadamente, nos recentes acórdãos de 04.06.2025, no processo n.º 01385/18.8BELRS, de 04.06.2025, no processo n.º 01205/22.9BELRS, de 12.03.2025, no processo n.º 01204/22.0BELRS, e pelo TC, nomeadamente, no acórdão n.º 268/2021, de 29.04.2021, proferido no processo n.º 1010/19, para os quais se remete por uma questão de economia.
23. Tendo presente a argumentação acabada de citar, que aqui não se repete sob pena da prática de actos inúteis e desnecessários no processo, proibida por força do disposto no artigo 130.º, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas e), do RJAT, conclui o presente Tribunal Arbitral pela procedência da excepção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral para conhecer do pedido.

24. Com efeito, sendo a CSB uma contribuição financeira (algo que a própria Requerente reconhece) e estando a jurisdição dos tribunais arbitrais a funcionar no seio do CAAD e a vinculação da Requerida a estes tribunais, por força do disposto nos artigo 2.º e 4.º, do RJAT, e 2.º, da Portaria de Vinculação, limitada à apreciação de pretensões relativas a impostos cuja administração lhe caiba, tal conclusão implica a absolvição da Requerida da instância por força do disposto nos artigos 9.º, do CPPT, 65.º, da LGT, 89.º, n.ºs 2 e 4, alínea a), do CPTA, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, do RJAT.
25. Face ao sentido da decisão, fica prejudicada, porque inútil, a apreciação das demais questões suscitadas no processo.

IV. DECISÃO

26. Termos em que se decide:
- a. Julgar procedente a exceção dilatória de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar a legalidade de actos de autoliquidação de uma contribuição financeira como é o caso da CSB e, em consequência, absolver a Requerida da instância;
 - b. Condenar a Requerente no pagamento das custas do processo.

V. VALOR DO PROCESSO

27. Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 183.337,74.

VI. CUSTAS

- 28.** Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € 3.672,00, a suportar pela Requerente, conforme o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Notifique-se.

Lisboa, 7 de Julho de 2025

Os árbitros,

Carla Castelo Trindade
(Presidente e relatora)

Catarina Belim

Pedro Miguel Bastos Rosado