



SOCIEDADE DE ADVOGADOS, SP,RL  
ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA  
& ASSOCIADOS



# NEWSLETTER

## SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA FISCAL ARBITRAL (4.º TRIMESTRE DE 2017)

This Information is intended for general distribution to clients and colleagues and the information contained herein is provided as a general and abstract overview. It should not be used as a basis on which to make decisions and professional legal advice should be sought for specific cases. The contents of this Information may not be reproduced, in whole or in part, without the express consent of the author. If you should require further information on this topic, please contact [contact@rfflawyers.com](mailto:contact@rfflawyers.com).

\*

This Information is sent in compliance with articles 22 and 23 of Decree-Law no. 7/2004, of 7 January, regarding unsolicited e-mails. If you wish to be removed from our mailing list and avoid similar future communications, please send an email with "Remove" to the email address [newsletter@rffadvogados.com](mailto:newsletter@rffadvogados.com).

\*\*\*

Legal 500 – Band 1 Tax "Portuguese Law Firm" and Band 1 Tax "RFF Leading Individual" 2013/2014/2015/2016  
Chambers & Partners – Band 1 "RFF Leading Individual" 2013/2014/2015/2016  
International Tax Review – "Best European Newcomer" (shortlisted) 2013 / "Tax Firm of the Year" (shortlisted) 2014/  
"Tax Controversy Leaders" 2014/2015 / "Indirect Tax Leaders 2015" / "Women in Tax Leaders Guide 2015" / "European  
Best Newcomer" 2016/ "Portugal Tax Firm of the Year" (shortlisted) 2017/ "European tax Disputes of the Year"  
(shortlisted) 2017/ "European Indirect Tax Firm of the Year" (shortlisted) 2017  
Best Lawyers – "RFF Tax Lawyer of the Year" 2014 / "Recommended Lawyers" 2015/2016  
Who's Who Legal – "RFF Corporate Tax Adviser of the Year" 2013/2015 / "Corporate Tax – Controversy" 2016 /  
"Corporate Tax section of WWL - Thought Leaders" 2017  
IBFD – Tax Correspondent Angola, Mozambique and East-Timor 2013/2014/2015/2016

### SUMÁRIO

A presente Informação Fiscal apresenta uma Síntese Trimestral das principais decisões proferidas pelo Centro de Arbitragem Administrativa, analisando o seu impacto e o contributo que tais decisões poderão vir a ter, em matéria tributária.

Esta Informação Fiscal é relativa ao 4.º Trimestre de 2017, onde salientamos as seguintes decisões:



[www.rfflawyers.com](http://www.rfflawyers.com)  
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5<sup>th</sup> (Reception)/6<sup>th</sup>  
1250-163 Lisboa • Portugal  
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244  
[contact@rfflawyers.com](mailto:contact@rfflawyers.com)



1.

**NÚMERO DO PROCESSO:** 545/2016-T

**DATA:** 12 de Outubro de 2017

**ASSUNTO:** IRC – Tributação Autónoma – Bónus pagos a Administradores

O Requerente, pessoa coletiva, veio requerer a constituição de Tribunal arbitral coletivo, pretendendo a anulação parcial da liquidação do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) atinente ao exercício de 2011 e da liquidação dos respetivos juros compensatórios, com o consequente reembolso do imposto pago, bem como o reconhecimento ao direito a juros indemnizatórios.

## FACTOS

O Requerente era, à data dos factos, uma instituição de crédito com sede em Portugal, que veio a ser extinto em 2013, por via de fusão, por incorporação, numa sociedade de direito inglês.

Após a concretização de uma acção inspectiva que teve por objecto o IRC do Requerente, respeitante ao exercício de 2011, foi este notificado do respectivo Relatório, que determinava a aplicação de uma correcção em sede de tributação autónoma, relativa a bónus e outras remunerações variáveis dos seus administradores, fundamentada no entendimento de que o montante pago pelo Requerente, a título de remunerações variáveis, aos seus administradores executivos, estaria sujeito a tributação autónoma, à taxa de 35%, de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º do Código do IRC (CIRC).

Metade do valor das remunerações variáveis atribuídas aos membros executivos do órgão de administração do Requerente, referentes ao exercício de 2011, foram pagas em 2012, tendo o pagamento da restante parcela de 50% do total atribuído, sido efectuado ao longo dos três anos seguintes, de forma proporcional.

Na sequência das conclusões do Relatório de Inspeção Tributária, o Requerente foi notificado dos subsequentes actos de liquidação de IRC e de juros compensatórios, referentes ao exercício de 2011, tendo procedido ao pagamento integral dos montantes liquidados.

## ANÁLISE DO TRIBUNAL

A questão na qual se centra a controvérsia em causa no Acórdão arbitral sob exame consiste em saber se às remunerações variáveis atribuídas pelo Requerente aos administradores da sua Comissão Executiva era ou não aplicável a excepção prevista na 2.ª parte da alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º do CIRCI, o que, a confirmar-se, conduziria à exclusão da tributação autónoma.

A referida norma estabelece que *«São tributados autonomamente, à taxa de 35%: Os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a €27.500, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50% por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período»*.

Tendo as partes concordado que as remunerações variáveis aqui em apreço representam uma parcela superior a 25% da remuneração anual dos administradores beneficiados, o Tribunal dedicou-se a analisar a aplicabilidade ao caso da excepção vertida na parte final da *supra* citada norma, o que implica a verificação cumulativa dos dois requisitos seguintes:

- 1) O pagamento teria de estar subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50% por um período mínimo de três anos;
- 2) O pagamento teria de estar condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.

O Tribunal entende que os dois requisitos devem ser analisados tendo em conta a relação que estabelecem entre si. Com efeito, a verificação do requisito do “*desempenho positivo da sociedade ao longo do período de três anos*” é condição primordial para a

exclusão de tributação. Desse modo, só no final do período de três anos se pode concluir se está verificada a condição de exclusão de tributação autónoma, aferida pelo desempenho positivo.

O Tribunal julga que esta delimitação negativa, face à regra, que é a da tributação autónoma, está dependente da verificação futura de um facto de formação sucessiva, que se vai formando ao longo de um período mínimo de três anos.

Sobre o modo de cumprimento do requisito em análise, o Tribunal rejeitou, desde logo, a perspectiva do Requerente quanto à admissibilidade de a condição do "*desempenho positivo*" ser "*construída casuisticamente*" por cada sujeito passivo, de acordo com as suas regulamentações internas e "*as suas idiossincrasias*". O Requerente propugna tal entendimento, uma vez que o seu "*desempenho positivo*" foi definido com base no, por si denominado, Resultado Consolidado Operacional, que não incluía os resultados decorrentes de eventos extraordinários não ligados à exploração corrente do Banco e de suas filiais, assim como os resultados, quer correntes quer extraordinários, apurados, direta ou indiretamente, relativamente a sociedades participadas que não sejam consideradas filiais, ou seja, a associadas e outras participações minoritárias.

No entender do Tribunal, se o entendimento do Requerente se afigurasse correcto, tal levaria à exclusão dos resultados anuais de uma importante quantidade de factos da vida normal da sociedade e que apenas seria relevante para aferir do empenho dos administradores, e já não da sociedade em si.

Para efeitos de preenchimento do conceito de "*desempenho positivo*", o Tribunal entende que deve ser realizada uma análise global centrada em resultados, designadamente o resultado líquido do exercício, no qual assenta a determinação do lucro tributável das sociedades e a sua tributação.

Por outro lado, alude o Tribunal à intenção que conduziu à aprovação da norma aqui em crise e que visou tributar os bónus sem correspondência na geração de lucros das empresas, pois só estes podem constituir o substrato e a justificação para a realização de tais pagamentos, aos quais as empresas *ab initio* não se encontram adstritas.

Conclui, então, o Tribunal que o conceito de "*desempenho positivo*" só pode assentar na geração de riqueza por parte da sociedade, extraíndo-se esta objectivamente do

resultado líquido do período, que, no caso do Requerente, em 2011 e 2012, foi negativo, porquanto, no entender do Tribunal, o Requerente não apresentou, em tais exercícios, um "*desempenho positivo*". Em consequência, julgou o Tribunal que o Requerente não pode gozar da exclusão da tributação autónoma sobre os bónus pagos aos seus administradores executivos em 2012, com referência ao exercício de 2011.

Não obstante a conclusão alcançada, o Tribunal prossegue com a sua análise do requisito atinente ao "*pagamento estar subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50% por período mínimo de três anos*", concluindo, desde logo, que este também não foi cumprido.

Esclarecendo o já anteriormente referido, só verificado o desempenho positivo da sociedade ao longo de um mínimo de três anos está cumprido um dos requisitos que permite a exclusão da tributação autónoma. Assim sendo, os bónus atribuídos antes do final desse período mínimo não podem usufruir do dito desagravamento.

No caso vertente, o Requerente diferiu o pagamento de 1/3 dos mencionados 50% por um ano, outro 1/3 por dois e o remanescente 1/3 por três anos. Dita, no entanto, a norma *sub judice* que, pelo menos, metade do bónus seja diferido no seu todo por, e não durante, um período mínimo de três anos. Assim, o diferimento de apenas uma porção daquele montante não cumpre o requisito visado.

Entende o Tribunal que o direito à remuneração deve ir sendo adquirido proporcionalmente ao longo do período (*in casu* de três anos), sendo que o pagamento da dita remuneração deve ser efectuado posteriormente.

Não reconhecendo o cumprimento de qualquer um dos requisitos previstos na norma de exclusão de tributação, o Tribunal decidiu julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pelo Requerente.

Por fim, cumpre mencionar que o árbitro designado pelo Requerente votou vencido o Acórdão, expressando a sua discordância quanto ao sentido da decisão do Tribunal, não comungando tanto da interpretação adoptada pelo Tribunal quanto ao conceito de "*desempenho positivo*" como do entendimento relativo ao pagamento diferido por três anos.



## 2.

**NÚMERO DO PROCESSO:** 111/2017-T

**DATA:** 25 de Outubro de 2017

**ASSUNTO:** IVA – Isenção – Acupunctura – Lei Interpretativa

A Requerente, pessoa colectiva, requereu a constituição de Tribunal arbitral colectivo com o fito de obtenção de pronúncia tendo em vista a apreciação da legalidade e declaração de nulidade de diversas liquidações de IVA referentes ao ano de 2012, pedindo, ainda, indemnização por prestação de garantia indevida.

## FACTOS

A Requerente tem como actividade principal a exploração de estabelecimentos de consultas e tratamentos médicos, fisioterapia, acupunctura, prestação de serviços médicos e para médicos e outros serviços de saúde. Entre 2012 e 2015, a Requerente prestou em exclusivo serviços de Acupunctura e Tui Na, desenvolvida por acupunctores, nas áreas geográficas das várias clínicas da sociedade.

Desde o início da sua actividade, a Requerente encontra-se enquadrada no regime de isenção de IVA, previsto no artigo 9.º do Código do IVA (CIVA).

Em 2016, a Requerente foi sujeita a uma acção de inspecção externa por parte da Administração tributária, relativa a IVA dos anos de 2012 a 2015, que determinou várias correcções em sede de IVA. Posteriormente, em consonância com as correcções aplicadas, foram emitidas doze liquidações de IVA, atinentes a cada um dos meses do ano de 2012, que constituem o objecto do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.

Em sede arbitral, alega a Requerente que não procedeu, em 2012, à liquidação de IVA pela prestação dos referidos serviços, baseando-se no entendimento de que estava abrangida pela isenção constante da alínea 1) do artigo 9.º do CIVA, na parte em que dispõe que “*estão isentas do imposto (...) efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas*”.

Já a Administração tributária considera que os serviços prestados no exercício da profissão de acupuntor não integram o âmbito do artigo 9.º do CIVA, não se verificando, assim, as condições necessárias à isenção de pagamento do imposto.

## ANÁLISE DO TRIBUNAL

No processo aqui em crise, discute-se se, no ano de 2012, a actividade de acupunctura estava isenta de IVA, quando os serviços não tenham sido prestados por médicos ou enfermeiros.

Com efeito, a Requerente defende que a aplicação da isenção à prestação de serviços em causa foi clarificada pela Lei n.º 1/2017, de 16 de Janeiro, que aditou à Lei n.º 71/2013 um novo artigo 8.º-A, em que se estabelece que *«aos profissionais que se dediquem ao exercício das terapêuticas não convencionais referidas no artigo 2.º é aplicável o mesmo regime de imposto sobre o valor acrescentado das profissões paramédicas»*, tendo sido atribuída a esta norma natureza interpretativa pelo artigo 3.º da Lei n.º 1/2017.

Começou, então, o Tribunal por se debruçar sobre a questão relativa ao momento a que retroage a regra de que *“aos profissionais que se dediquem ao exercício das terapêuticas não convencionais referidas no artigo 2.º é aplicável o mesmo regime de imposto sobre o valor acrescentado das profissões paramédicas”*, que consta do artigo 8.º-A, referindo que a norma que este artigo 8.º-A interpreta é a que anteriormente definia o regime do IVA sobre quem exerce profissões paramédicas, esclarecendo que, para efeitos de IVA, as profissões daqueles que se dediquem ao exercício das terapêuticas não convencionais, elencadas no artigo 2.º da Lei n.º 71/2013, de 2 de Setembro, entre as quais se inclui a acupunctura, são consideradas profissões paramédicas.

Assim, no entender do Tribunal, *“a norma que é autenticamente interpretada pela Lei n.º 1/2017 é o artigo 9.º, n.º 1, alínea a) [leia-se artigo 9.º, alínea 1)] do CIVA e não a Lei n.º 71/2013, que não contém qualquer norma de natureza fiscal, designadamente sobre a incidência do IVA”*, conclusão que é corroborada pelos trabalhos preparatórios da Lei n.º 1/2017.

Na decisão sob exame, alude-se, também, à Resolução da Assembleia da República n.º 207/2016, publicada no Diário da República, I Série, de 24 de Outubro de 2016, em que

se resolveu «*recomendar ao Governo que assegure a nulidade da interpretação feita pela Autoridade Tributária e Aduaneira relativamente à cobrança retroativa de imposto sobre o valor acrescentado nas prestações de serviços no âmbito das terapêuticas não convencionais (TNC) regulamentadas pela Lei n.º 71/2013, de 2 de setembro, quando as mesmas foram prestadas por profissionais das TNC reconhecidos pela Administração Central do Sistema de Saúde, I. P.*».

Destarte, o Tribunal propugna que é evidente que foi vontade da Assembleia da República de que a interpretação autêntica que foi efectuada pela Lei n.º 1/2017 se aplicasse retroactivamente à actividade profissional de exercício das terapêuticas não convencionais a que se reporta a Lei n.º 71/2013, no sentido de lhe ser aplicável o mesmo regime de imposto sobre o valor acrescentado que era aplicado às profissões paramédicas, pelo menos a partir da entrada em vigor da Lei n.º 45/2003, de 22 de Agosto.

Em face do exposto, o Tribunal conclui que, no ano de 2012, é aplicável o regime de isenção de IVA aos profissionais que prestaram serviços de acupunctura, porquanto julga procedente o pedido de pronúncia arbitral, não declarando, todavia, nulas as liquidações de IVA, uma vez que não se verifica qualquer uma das situações elencadas no artigo 161.º do Código de Procedimento Administrativo. Em consequência, atendendo a que o vício que afecta as liquidações aqui em crise é gerador de anulabilidade, de acordo com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do mesmo Código, o Tribunal determinou a sua anulação.

Quanto ao pedido de indemnização por garantia indevida, formulado pela Requerente, em conformidade com o preceituado nos artigos 171.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e 53.º da Lei Geral Tributária, o Tribunal considerou que, não obstante no caso não ter sido prestada garantia bancária, foi efectuada penhora de saldos de contas bancárias, devendo ambas as situações ser tidas como equivalentes, conforme se extrai implicitamente do disposto no n.º 4 do artigo 199.º do CPPT.

Entendeu, também, o Tribunal que o erro subjacente às liquidações objecto de impugnação é imputável à Administração tributária, pois a emissão das mesmas é da sua iniciativa, não tendo a Requerente contribuído para que a sua errada emissão ocorresse.



Deste modo, o Tribunal considerou verificados os requisitos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 53.º da LGT, atribuindo à Requerente o direito a indemnização pelos prejuízos que se demonstrar, em sede de execução da decisão, terem advindo da penhora realizada pela Administração tributária.

Por fim, cumpre mencionar que o árbitro designado pela Administração tributária votou vencido o Acórdão arbitral, expressando a sua discordância quanto ao sentido da decisão do Tribunal, por não crer que a interpretação da Lei n.º 1/2017, de 16 de Janeiro possa conduzir a que se defenda que foi realizada uma interpretação autêntica da norma contida no artigo 9.º, alínea 1) do CIVA.

### 3.

**NÚMERO DO PROCESSO:** 268/2017-T

**DATA:** 9 de Novembro de 2017

**ASSUNTO:** Imposto do Selo – Usucapião

O Requerente, pessoa singular, apresentou pedido de constituição de Tribunal arbitral singular, com o intuito de obter a declaração de ilegalidade do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação oficiosa de Imposto do Selo (IS) e, bem assim, a anulação da referida liquidação de IS, solicitando o consequente reembolso do imposto parcialmente pago, acrescido dos respectivos juros indemnizatórios.

### FACTOS

Em 1983, o Requerente e a mulher prometeram comprar a um terceiro uma parcela de terreno para posterior edificação de um prédio urbano, tendo pago integralmente o respectivo preço e entrado, desde logo, em posse e fruição do imóvel.

Em 1984, o Requerente procedeu à inscrição da parcela de terreno na matriz, passando, desde esse ano, a pagar as respectivas contribuições prediais/autárquicas/IMI. Em 16 de Março de 1984, foi liquidada SISA ao Requerente em virtude da outorga do contrato-promessa com tradição da sobredita parcela de terreno destinado à construção urbana.

Em 1991, o Requerente obteve a licença de habitação para o prédio urbano construído na parcela de terreno aqui em causa e tão-somente em 2013 formalizou, em termos

civilísticos, a aquisição, através da figura de usucapião, do prédio urbano para habitação, composto de morada unifamiliar, celebrando, para esse efeito, uma escritura de justificação notarial.

Em 8 de Maio de 2013, após exposição do enquadramento factual *supra* descrito junto do Serviço de Finanças da área de localização do prédio, foi emitida liquidação de IS por aplicação da verba 1.2 da Tabela Geral do IS, com base no Valor Patrimonial Tributário atribuído ao prédio, a qual foi parcialmente paga pelo Requerente.

Em Outubro de 2016, o Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa contra o referido acto de liquidação de IS, alegando, em suma, que não pode haver lugar a sujeição a IS a aquisição por usucapião quando, para efeitos fiscais, a aquisição do imóvel já se tenha dado como realizada e tributada em conformidade.

Atenta a ausência de decisão expressa por parte da Administração tributária, o Requerente formulou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo com base na presunção de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, não obstante a Administração tributária ter proferido posterior decisão expressa de indeferimento.

## ANÁLISE DO TRIBUNAL

Começou o Tribunal por identificar que a questão principal a decidir no âmbito do processo respeita a apurar se é devido IS sobre a aquisição por usucapião de um imóvel que já fora tributado em sede de SISA no momento da outorga do contrato-promessa de compra e venda da parcela do terreno com tradição da coisa

Como ponto de partida, o Tribunal procede à análise dos traços essenciais do Imposto do Selo, referindo que este Imposto surgiu como um imposto sobre documentos, papel selado, títulos de créditos, autenticação de documentos, contratos, termos de transacção, actos notariais e similares, e foi alargando a sua base de incidência, transformando-se num imposto heterogéneo, sendo que a sua actual configuração coloca-o, em conjunto com o IMI e o IMT, como um instrumento de tributação do património, por opção do próprio legislador que, já há muito tempo, deixou de considerar o Imposto do Selo como um mero «imposto sobre o papel».

De seguida, o Tribunal cuida de determinar se a incidência do IS sobre a aquisição de um imóvel por usucapião visa tributar a própria aquisição ou, como alega a Administração tributária, tributar o acto notarial de justificação. Perante o teor da norma de incidência contida na verba 1.2 da Tabela Geral do IS, o Tribunal afirma inequivocamente que é sobre a aquisição e respectivo valor que incide o imposto, afastando, desde logo, o argumento da Administração tributária, de que o imposto incidiria sobre o acto notarial celebrado.

Posto isto, o Tribunal dirige a sua análise ao apuramento da existência no presente caso de uma situação de dupla tributação da mesma aquisição para efeitos fiscais, tendo presente que o legislador fiscal, de forma a evitar situações de evasão fiscal e de retardamento da liquidação do imposto, distancia-se do rigor conceptual do Direito Civil e cria um conjunto de presunções, por via das quais ficciona como aquisição certos factos ou contratos que, à face da lei civil, não produzem esse efeito, como é o caso do contrato-promessa de compra e venda com tradição da coisa.

Refere, então, o Tribunal que, no caso vertente, a celebração do contrato-promessa de compra e venda com tradição da parcela do terreno foi, na altura, considerada pela Administração tributária como o acto equivalente à celebração da escritura de compra e venda, em consonância com o preceituado no Código da SISA, em vigor à data dos factos.

Desse modo, entende o Tribunal que o prédio não pode ser alvo de nova tributação, atendendo a que o mesmo sujeito passivo – o Requerente – que o adquiriu em 1983 (por força da ficção legal acima descrita), vem a adquirir também em 2013, por usucapião, o que equivaleria a tributar a aquisição do mesmo prédio duas vezes.

Sobre a usucapião, o Tribunal afirma que, não obstante a doutrina classificar a usucapião como um modo de aquisição originária de direitos reais de gozo, a mesma doutrina considera pacífico que esta classificação não pode obviar à utilização da usucapião para impedir situações de redundância e repetição de obrigações dos usucapientes. De forma a sustentar o seu entendimento, o Tribunal cita o Professor José Alberto Vieira, que refere que *“Pertinente parece ser, contudo a observação de que a usucapião pode ser invocada mesmo por aquele que já adquiriu o direito por outro título válido (...) Afigura-se evidente que a usucapião não tem, nestes casos, o efeito de um facto constitutivo, o*

*que implicaria uma aquisição dupla do mesmo direito por quem já é seu titular, uma redundância lógica e substancial."*

Conclui, então, o Tribunal que o Requerente, para efeitos fiscais, já era considerado, desde 1983, como legítimo proprietário do prédio urbano em questão. No entanto, uma vez que, à luz das regras vigentes no Direito Civil, ainda não era considerado proprietário, o Requerente, em 2013, viu-se obrigado a recorrer ao acto de justificação notarial para reconhecimento da usucapião, de modo a regularizar a propriedade do imóvel para efeitos registrais. Todavia, o Tribunal ressalva que, em 2013, não se verificou um facto tributário susceptível de tributação, pois, para todos os efeitos fiscais, esse ocorreu em 1983.

Em face do exposto, o Tribunal julgou procedente o pedido de pronúncia arbitral, determinando a anulação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa e, bem assim, a liquidação de IS objecto do pedido arbitral, derivada da aplicação da verba 1.2 da Tabela Geral do IS

#### 4.

**NÚMERO DO PROCESSO:** 139/2017-T

**DATA:** 28 de Dezembro de 2017

**ASSUNTO:** Contribuição para o Sector Bancário (Sucursais) – Competência do Tribunal arbitral

A Requerente, pessoa colectiva, apresentou pedido de constituição de Tribunal arbitral singular, com o intuito de obter a declaração de ilegalidade da autoliquidação da Contribuição sobre o Sector Bancário (CSB), referente ao ano de 2015, e do acto de indeferimento da reclamação graciosa que teve por objecto a mencionada autoliquidação, solicitando, em consequência, o reembolso da contribuição paga, acrescido dos respectivos juros indemnizatórios.

## FACTOS

A Requerente é a sucursal em Portugal de uma instituição de crédito de direito luxemburguês, com sede e administração efectiva no Luxemburgo, que começou a operar em Portugal em 2013.

Em 26 de Junho de 2016, a Requerente procedeu, através da entrega da declaração Modelo 26, à autoliquidação da CSB, referente ao ano de 2016, sendo, todavia, a sua incidência determinada com base na média anual dos saldos finais do Passivo, apurados mensalmente, durante o ano de 2015.

Em 26 de Julho de 2017, a Requerente deduziu reclamação graciosa – que veio a ser indeferida – contra a autoliquidação aqui em crise, alegando, em suma, que a CSB não era devida com referência ao ano de 2015, atendendo a que a exigência da sua emissão e pagamento no ano de 2016 implica que a base de incidência da CSB seja, necessariamente, determinada pelos valores apurados em 2015, ano em que tal contribuição não se encontrava ainda legalmente prevista para as sucursais.

## ANÁLISE DO TRIBUNAL

Antes de se debruçar sobre a questão *decidenda* em causa no processo, o Tribunal começou por decidir as excepções invocadas pela Administração tributária, de entre as quais aqui analisaremos apenas a excepção de incompetência material do Tribunal arbitral para apreciar questões que respeitem a contribuições, por revestir maior interesse para a análise que, nesta sede, se pretende realizar.

Ora, sobre esta matéria, entende a Administração tributária que o Tribunal arbitral tão-somente está habilitado a conhecer de questões relacionadas com impostos em sentido restrito, o que não abrange as contribuições. A Administração tributária estriba a sua tese no facto de, não obstante o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária estabelecer que o âmbito material da arbitragem tributária abrange “*a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos*”, o artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março ter utilizado a expressão «impostos» em vez da expressão «tributos», o que implica que o Governo terá desejado restringir os litígios a que a Administração tributária se vincula aos litígios que dizem respeito a impostos.

Na sua apreciação da excepção aduzida pela Administração tributária, o Tribunal avança, desde logo, que não sufraga tal posição, *“porquanto tal interpretação não se afigura juridicamente correta face ao teor literal e à articulação sistemática dos preceitos em causa.”*. Na opinião do Tribunal, se algum sentido se pode atribuir à interpretação literal-sistemática dos preceitos é o de que a referência a «impostos» em vez de «tributos», seguida da enumeração expressa de um conjunto de excepções, é o de que o Governo *“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 excepções.”*

Considera o Tribunal que a única restrição que existe nesta matéria diz respeito à limitação do âmbito de vinculação da Administração tributária aos tributos cujos poderes para administrar lhe estão atribuídos, com excepção dos casos enunciados nas alíneas do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011. Em consequência, na medida em que a CSB é um tributo administrado pela Administração tributária, cujo procedimento de liquidação e cobrança é estruturalmente idêntico ao dos impostos, conclui o Tribunal arbitral que é competente para dirimir o presente litígio, julgando, assim, improcedente a excepção de incompetência material.

Posto isto, o Tribunal passa à análise da questão principal objecto do processo, começando por discorrer sobre os traços essenciais do regime da CSB, referindo que esta foi criada pela Lei do Orçamento do Estado para 2011, mas a sua incidência pessoal só foi alargada às sucursais das instituições de crédito não residentes com a aprovação da Lei do Orçamento de Estado para 2016, que entrou em vigor em Março de 2016. Continua, referindo que, sendo a base de incidência real da CSB, aplicada às sucursais, a matéria colectável determinada pelos saldos médios dos passivos apurados pela contabilidade, com referência a todos os meses do ano, estes só podem ser determinados com exactidão após a aprovação de contas, pois, até a esse momento, podem sempre ser realizados ajustamentos ou correcções determinados pelas auditorias de contas e por consequente deliberação social. Desse modo, infere o Tribunal que a CSB se aplica a factos tributáveis ocorridos ao longo do exercício económico, desde que integralmente verificados e consolidados a 31 de Dezembro de cada ano.



Partindo do disposto no artigo 3.º da Portaria n.º 165/A-2016, de 14 de Junho, que veio, em conformidade com a nova regulação introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2016, alterar a Portaria n.º 121/2011, de 30 de Março, que regulamenta a CSB, conclui o Tribunal “*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.*”

Em face do exposto, o Tribunal entende que, no regime da CSB, nada figura que permita concluir que, em 2016, esta contribuição se haveria de aplicar a partir de factos ocorridos em 2015, porquanto não se vislumbra que seja possível aplicar ao presente caso outro critério que não seja o que constitui a regra em todos os tributos, isto é, de que a lei nova se aplica tão-somente para o futuro.

Tal asserção leva o Tribunal a concluir que a aplicação da CSB às sucursais, criada pela Lei do Orçamento do Estado para 2016, determinando a sua incidência sobre factos tributários ocorridos no passado, designadamente em 2015, quando tal obrigação ainda não existia, acarreta a violação de princípios constitucionais, especialmente o princípio da não retroactividade tributária.

Termina, então, o Tribunal, dizendo que, efectivamente, a aplicação do novo regime da CSB às sucursais se verifica em 2016, mas, todavia, a primeira autoliquidação só deveria ocorrer em 2017, tendo por referência os factos tributários de formação continuada ao longo do ano de 2016. Destarte, propugna o Tribunal que a interpretação e aplicação do regime da CSB às sucursais das instituições de crédito não tem suporte legal, ao incidir sobre factos transactos, ocorridos antes da entrada em vigor do novos termos do regime, em clara desconformidade com os pressupostos de facto instituídos pelo legislador, o que é bastante para ferir o acto de autoliquidação, objecto de impugnação no processo, de ilegalidade por violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito ao mesmo aplicável, pelo que o Tribunal decidiu julgar procedente o pedido arbitral, anulando a autoliquidação da CSB aqui em crise e a decisão de indeferimento da reclamação graciosa que versou sobre a mesma, determinando, em consequência, a restituição do montante indevidamente pago e o pagamento dos respectivos juros indemnizatórios.



SOCIEDADE DE ADVOGADOS, SP, RL  
ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA  
& ASSOCIADOS

Súmula de Jurisprudência Fiscal Arbitral (4.º Trimestre de 2017)

Lisboa, 05 de Março de 2018

Rogério M. Fernandes Ferreira

Vânia Codeço

João Mário Costa