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

NEWSLETTER

SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA FISCAL ARBITRAL (4.º TRIMESTRE DE 2018)

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.

*

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.

***

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 (CAAD), em matéria tributária, analisando o impacto e o contributo que tais decisões poderão vir a ter.

Esta Informação tem por referência o 4.º Trimestre de 2018, em que salientamos, as seguintes decisões:

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

1.

NÚMERO DO PROCESSO: 229/2018-T

DATA: 16 de Outubro de 2018

ASSUNTO: IRC – Revisão Oficiosa – Competência material do Tribunal arbitral

A Requerente apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral, com o intuito de obter a declaração de ilegalidade do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado e, bem assim, a anulação do acto de autoliquidação de IRC, referente ao exercício de 2011, na parte correspondente à não dedução à parte da colecta do IRC produzida pelas taxas de tributação autónoma do pagamento especial por conta, efectuado em sede de IRC.

Notificada a Administração tributária para apresentar a sua Resposta, esta veio defender-se tanto por impugnação como por excepção, invocando a incompetência material do Tribunal arbitral para apreciar o pedido de pronúncia arbitral em apreço, atendendo a que o mesmo tem por objecto imediato a decisão de indeferimento de um pedido de revisão oficiosa de um acto de autoliquidação de IRC.

ANÁLISE DO TRIBUNAL

Deste modo, começou, então, o Tribunal por apreciar a validade da excepção suscitada pela Administração tributária, afirmando que esta questão tem sido abordada em diversos processos arbitrais, julgados no CAAD, indicando, a título de exemplo, as decisões proferidas no âmbito dos processos n.º 236/2013-T, de 22 de Abril de 2014, n.º 48/2012-T, de 6 de Julho de 2012, n.º 73/2012-T, de 23 de Outubro de 2012 e n.º 76/2012-T, de 29 de Outubro de 2012, cujo sentido o Tribunal informou, desde logo, acompanhar.

De seguida, o Tribunal passou a analisar as normas relacionadas com a criação do regime da arbitragem tributária, bem como o âmbito da jurisdição arbitral tributária, definido no Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ("RJAT") e a Portaria n.º 112-A/2011, de 20 de Abril, que concretizou os termos da vinculação da Administração tributária à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa. De tal

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

análise, concluiu o Tribunal que o âmbito da jurisdição arbitral tributária, nos termos do RJAT, abrange a apreciação de pretensões respeitantes à declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, sendo que, com a aprovação da aludida Portaria, foram estabelecidas condições adicionais e limites de vinculação, tendo em consideração a especificidade das matérias e o valor em causa, resultando da mesma que estão excluídas da arbitragem tributária as pretensões respeitantes a actos de autoliquidação, de retenção na fonte ou de pagamento por conta, a não ser que tais pretensões tenham sido precedidas de recurso à via administrativa, nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário ("CPPT").

Assim – afirma o Tribunal –, uma vez que o pedido apresentado pela Requerente respeita à declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento de um pedido de revisão oficiosa que tem por objecto um acto de autoliquidação de IRC, subsume-se à situação prevista na alínea a) do artigo 2.º da Portaria de vinculação, pelo que importa aferir se a reacção contra o acto de autoliquidação em crise foi precedido de recurso à via administrativa, nos termos do artigo 131.º do CPPT, atinente aos casos de autoliquidação, entendendo o Tribunal que, no caso vertente, o acto de autoliquidação não foi precedido de reclamação graciosa prévia mas tão-somente de pedido de revisão oficiosa.

"*Sendo, assim, é de concluir, por mera interpretação declarativa, que a possibilidade de pedir aos tribunais arbitrais a declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta prevista no artigo 2.º, n.º 1 a), do RJAT, deve ser entendida em sintonia com o regime previsto nos n.ºs 1 e 3 do artigo 131.º do CPPT, sendo necessária a reclamação graciosa prévia nos casos em que ela também o é nos tribunais tributários.*"

Conclui, então, o Tribunal que *"(...) tendo em conta que a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa quanto ao acto de autoliquidação de IRC e não reclamação administrativa, não se pode deixar de entender que, por força do disposto no artigo 4.º do RJAT, a AT não se encontra vinculada ao tribunal arbitral no caso em análise."*

Em síntese, defende o Tribunal que o artigo 2.º da Portaria só pode ser objecto de uma interpretação literal, uma vez que se configura como uma declaração unilateral de vontade por parte da Administração tributária e que, atentos os princípios gerais de

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

interpretação patentes no artigo 9.º do Código Civil, não se afigura possível interpretar o artigo 2.º da Portaria, de modo a incluir o artigo 78.º da LGT.

"Conquanto, o pedido de revisão oficiosa pode ser processualmente alternativo ou complementar à reclamação graciosa, do ponto de vista dos direitos e garantias dos contribuintes, mas considerando a natureza voluntária da arbitragem, a interpretação do disposto no artigo 2.º da Portaria não deve, em caso algum, traduzir-se numa restrição da esfera de liberdade da AT, enquanto parte, de estabelecer os limites da sua vinculação", acrescenta o Tribunal.

Perante tudo o que ficou exposto, decidiu o Tribunal julgar procedente a excepção de incompetência material do Tribunal arbitral para dirimir o litígio em questão, absolvendo, em consequência, a Administração tributária da instância arbitral.

2.
NÚMERO DO PROCESSO: 273/2018-T
DATA: 26 de Novembro de 2018
ASSUNTO: IRC – Revisão Oficiosa – Competência material do Tribunal arbitral

A Requerente apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral, com o objectivo de obter a declaração de ilegalidade do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado e, bem assim, a anulação dos actos de autoliquidação de IRC, referentes aos exercícios de 2011 e de 2012, na parte em que indeferiu a pretensão da Requerente de aplicar a taxa reduzida de IRC de 10%, em 2012, por aplicação do Regime Fiscal da Interioridade e na parte em que indeferiu a pretensão da Requerente de deduzir benefícios fiscais do Regime Fiscal de Apoio ao Investimento, nos exercícios de 2011 e de 2012.

Notificada a Administração tributária para apresentar a sua Resposta, a Administração tributária apresentou Resposta, em que suscitou a excepção da incompetência material do Tribunal arbitral decorrente da circunstância do pedido de pronúncia arbitral ter sido formulado na sequência de indeferimento de pedido de revisão oficiosa e defendeu a improcedência dos pedidos.

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

ANÁLISE DO TRIBUNAL

Na análise que nesta sede se realizará, cingir-nos-emos à apreciação realizada pelo Tribunal da questão da incompetência material do Tribunal para apreciar litígios que incidam sobre pretensões resultantes de revisões oficiosas que tenham por objecto actos de autoliquidação, por a mesma revestir interesse, tendo em consideração o sentido da Decisão arbitral anteriormente examinada, sobre esta questão.
Começou, então, o Tribunal por referir que a competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2.º, n.º 1, do RJAT e que, numa segunda linha, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é também limitada pelos termos em que Administração tributária foi vinculada àquela jurisdição pela Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

"*Em face desta segunda limitação da competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária que funcionam no CAAD, a resolução da questão da competência depende essencialmente dos termos desta vinculação, pois, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável naquele art. 2.º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela vinculação estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este Tribunal arbitral.*"

Deste modo - diz o Tribunal –, que importa, antes de mais, esclarecer se a declaração de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão do acto tributário, previstos no artigo 78.º da LGT, se inclui nas competências atribuídas aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD pelo artigo 2.º do RJAT.

Afirma o Tribunal que a inclusão nas competências dos Tribunais arbitrais que funcionam no CAAD dos casos em que a declaração de ilegalidade dos actos aí indicados é efectuada através da declaração de ilegalidade de actos de segundo grau, que são o objecto imediato da pretensão impugnatória, resulta com segurança da referência que naquela norma é feita aos actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, que expressamente se referem como incluídos entre as competências dos tribunais arbitrais.

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

"*Obtida a conclusão de que a fórmula utilizada na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT não exclui os casos em que a declaração de ilegalidade resulta da ilegalidade de um acto de segundo grau, ela abrangerá também os casos em que o acto de segundo grau é o de indeferimento de pedido de revisão do acto tributário, pois não se vê qualquer razão para restringir, tanto mais que, nos casos em que o pedido de revisão é efectuado no prazo da reclamação graciosa, ele deve ser equiparado a uma reclamação graciosa*."

No entender do Tribunal, a referência expressa aos artigos 131.º a 133.º do CPPT que se faz no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 não pode ter o alcance decisivo de afastar a possibilidade de apreciação de pedidos de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de actos dos tipos aí referidos, afirmando o Tribunal que a interpretação exclusivamente baseada no teor literal que defende a Administração tributária no processo não pode ser aceite, "*pois na interpretação das normas fiscais são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis (artigo 11.º, n.º 1, da LGT) e o artigo 9.º n.º 1, proíbe expressamente as interpretações exclusivamente baseadas no teor literal das normas ao estatuir que «a interpretação não deve cingir-se à letra da lei», devendo, antes, «reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada»*."

Continua, então, o Tribunal, dizendo que é manifesto que o alcance da exigência de reclamação graciosa prévia, necessária para abrir a via contenciosa de impugnação de actos dos tipos referidos nos artigos 131.º a 133.º do CPPT, tem como única justificação o facto de relativamente a esse tipo de actos não existir uma tomada de posição da Administração tributária sobre a legalidade da situação jurídica criada com o acto, posição essa que até poderá vir a ser favorável ao contribuinte, evitando a necessidade de recurso à via contenciosa.
Propugna o Tribunal que, nos casos em que é formulado um pedido de revisão oficiosa de acto de autoliquidação ou retenção na fonte, é proporcionada à Administração tributária, com este pedido, uma oportunidade de se pronunciar sobre o mérito da pretensão do sujeito passivo antes de este recorrer à via jurisdicional, pelo que, em coerência com as soluções adoptadas nos n.ºs 1 e 3 do artigo 131.º e 3 e 6 do artigo 132.º do CPPT, não pode ser exigível que, cumulativamente com a possibilidade de apreciação administrativa no âmbito desse procedimento de revisão oficiosa, se exija uma nova apreciação administrativa através de reclamação graciosa.

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

Assim, conclui o Tribunal "*que os membros do Governo que emitiram a Portaria n.º 112-A/2011, ao fazerem referência aos artigos 131.º a 133.º do CPPT, disseram imperfeitamente o que pretendiam, pois, pretendendo impor a apreciação administrativa prévia à impugnação contenciosa de actos dos tipos referidos, acabaram por incluir referência aos artigos 131.º a 133.º que não esgotam as possibilidades de apreciação administrativa desses actos.*"

Para além disso, entende o Tribunal que, assegurando a revisão do acto tributário a possibilidade de apreciação da pretensão do contribuinte antes do acesso à via contenciosa que se pretende alcançar com a impugnação administrativa necessária, a solução mais acertada, porque é a mais coerente com o desígnio legislativo de «reforçar a tutela eficaz e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes» manifestado no n.º 2 da norma de autorização legislativa para a criação da arbitragem tributária, é a admissibilidade da via arbitral para apreciar a legalidade de actos de liquidação previamente apreciada em procedimento de revisão.

E, nas palavras do Tribunal, "*por ser a solução mais acertada, tem de se presumir ter sido normativamente adoptada (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil). Por outro lado, contendo aquela alínea a) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 uma fórmula imperfeita, mas que contém uma expressão abrangente «recurso à via administrativa», que potencialmente referencia também a revisão do acto tributário, encontra-se no texto o mínimo de correspondência verbal, embora imperfeitamente expresso, exigido por aquele n.º 3 do artigo 9.º para a viabilidade da adopção da interpretação que consagre a solução mais acertada.*"

"*É de concluir, assim, que o artigo 2.º alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, devidamente interpretado com base nos critérios de interpretação da lei previstos no artigo 9.º do Código Civil e aplicáveis às normas tributárias substantivas e adjectivas, por força do disposto no artigo 11.º, n.º 1, da LGT, viabiliza a apresentação de pedidos de pronúncia arbitral relativamente a actos de retenção na fonte que tenham sido precedidos de pedido de revisão oficiosa.*"

Em face do exposto, decidiu o Tribunal julgar improcedente a excepção de incompetência material do Tribunal arbitral para se pronunciar sobre o litígio em questão.

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

Perante a contradição verificada nestas duas decisões arbitrais, quanto ao julgamento de uma questão tão relevante quanto a aqui em análise, também nós entendemos que deveria ser instituída a possibilidade, legal, de ser interposto recurso de decisões proferidas pelos Tribunais tributários arbitrais com base no fundamento da sua contradição com outras decisões arbitrais, proferidas pelos Tribunais arbitrais constituídos no CAAD, o que constituiria, também, uma forma de credibilizar e tornar mais fiável, à partida, o recurso à arbitragem tributária.

3.

NÚMERO DO PROCESSO: 103/2018-T
DATA: 13 de Novembro de 2018
ASSUNTO: Imposto do Selo – Taxa de Serviço do Comerciante – Taxa Multilateral de Intercâmbio e Comissões Interbancárias – Aplicação da lei fiscal no tempo

A Requerente apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral, com o objectivo de ver declarada a ilegalidade de uma liquidação adicional de Imposto do Selo e das respectivas liquidações de juros compensatórios, todas referentes ao ano de 2014 e, bem assim, da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra aqueles actos tributários, pedindo, ainda, uma indemnização por prestação de garantia indevida.

FACTOS

A Requerente é uma instituição de crédito, que tem como objecto social principal "Outra Intermediação Monetária" e como actividade secundária "Actividades de Factoring".

Durante o ano de 2016, a Requerente foi alvo de uma acção inspectiva externa, de âmbito geral, realizada pela Divisão de Inspecção a Bancos e Outras Instituições Financeiras da Unidade dos Grandes Contribuintes, referente ao exercício de 2014.

Na sequência da acção inspectiva, resultaram correcções ao Imposto do Selo apurado pela Requerente, as quais deram origem à liquidação de Imposto do Selo e à liquidação de juros compensatórios, objecto do pedido de pronúncia arbitral.

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

As correcções ao Imposto do Selo, efectuadas pela Administração tributária, ao exercício de 2014, assentam no pressuposto de que a Requerente deveria ter liquidado Imposto do Selo no âmbito da sua actividade, aplicando a verba referente a "*Outras comissões e contraprestações por serviços financeiros*", relativamente à Taxa de Serviço do Comerciante e à Taxa Multilateral de Intercâmbio e comissões interbancárias, cobradas pela utilização de ATM'S, quer para pagamentos quer para levantamentos com cartões.

Por discordar do entendimento subjacente às liquidações em apreço, nomeadamente, por entender não haver lugar a pagamento de Imposto do Selo quanto àquelas taxas e, a existir, não dever recair sobre ela a obrigação de liquidação, a Requerente procedeu à contestação das liquidações aqui em apreço, mediante a dedução de uma Reclamação Graciosa, sendo que, na sequência do indeferimento da mesma, apresentou o pedido de pronúncia arbitral relativamente ao qual foi proferida a decisão arbitral sob análise.

ANÁLISE DO TRIBUNAL

O Tribunal analisou diversas questões, sendo que, nesta sede, não abordaremos todas, circunscrevendo-nos às questões que entendemos mais relevantes.

Começando pela questão da inexistência da responsabilidade na esfera da Requerente, esta entende não poder ser responsabilizada pelo pagamento do Imposto do Selo, por não ser titular do interesse económico em causa, sendo os titulares do referido interesse económico: os comerciantes, tanto no caso da Taxa de Serviço de Comerciante ("TSC"), como na Taxa Multilateral de Intercâmbio ("TMI") e os titulares do cartão, no caso de uma operação em ATM.

Defende, ainda, a Requerente que a situação em apreço se configura como um caso de substituição sem retenção, não lhe sendo aplicável a norma que prevê que o substituto tributário fica responsável pelas importâncias retidas e não entregues e, bem assim, que se limitou a efectuar o desconto, não tendo retido quaisquer quantias a título de imposto, correspondendo as quantias descontadas, ao valor da TSC.

No seu entendimento, a liquidação de Imposto do Selo sob contestação é ilegal, por resultar para a Requerente a oneração com o encargo do imposto, que não é, por si, devido.

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

Por seu turno, a Requerida defende que o imposto é exigido à Requerente, não no âmbito da substituição tributária, mas, sim, por esta ser sujeito passivo do imposto.

O Tribunal começa por definir, desde logo, que a Requerente é sujeito passivo do imposto, competindo-lhe a liquidação do imposto, não se afigurando relevante, para efeito de afastamento da incidência subjectiva, determinar se a Requerente é sujeito passivo do imposto na qualidade de contribuinte directo ou de substituto tributário, "*pois, em qualquer caso, independentemente de saber quem detém a titularidade do interesse económico da operação, é sobre o Requerente que recai o ónus de liquidar e é apenas a ele e não aos titulares dos cartões ou aos comerciantes que a Autoridade Tributária e Aduaneira pode exigir o pagamento do imposto.*"

Assim, o Tribunal decidiu que estamos na presença de uma situação em que se admite a repercussão económica do imposto, o qual, por motivos de facilidade de cobrança, é exigido a quem, não sendo titular do interesse económico, está numa situação em que lhe é possível transferir o encargo para a esfera do titular desse interesse, ficando na disponibilidade do sujeito passivo efectuar ou não essa transferência, mediante a possibilidade de inclusão do valor do imposto nos bens que transmite ou serviço que presta.

Em face do exposto, julgou o Tribunal não se encontrar verificado o vício de violação de lei, designadamente das normas de incidência subjectiva do Imposto do Selo.

Por outro lado, no que concerne à Taxa de Serviço do Comerciante (TSC), no Relatório de Inspecção, a Requerida considerou que a TSC é uma comissão cobrada pela entidade prestadora do serviço de pagamento automático (a Requerente) ao beneficiário da transferência (o comerciante), sobre as vendas liquidadas por cartão bancário, de forma a retribuir a entidade prestadora do serviço de pagamento automático nas operações de pagamento baseadas em cartões.

Entendeu, ainda, que estando a TSC isenta de IVA, se encontra sujeita a Imposto do Selo, com pleno cabimento na verba da Tabela Geral de Imposto do Selo, na verba referente a "*Outras comissões e contraprestações por serviços financeiros*", por ser uma comissão cobrada pela entidade prestadora do serviço automático ao comerciante.

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

A Requerente contestou este entendimento, baseando-se, em suma, nos seguintes argumentos: *(i)* erro na interpretação da incidência objectiva do imposto; *(ii)* erro de enquadramento na verba da Tabela Geral de Imposto do Selo, referente a "*Outras comissões e contraprestações por serviços financeiros* "; *(iii)* questões relacionadas com as alterações introduzidas pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março; (*iv)* redução quantitativa da correcção relativa à TSC; e *(v)* redução quantitativa por não sujeição a Imposto do Selo das TSC cobradas a entidades isentas.

A Requerente entende haver uma errónea interpretação referente à incidência objectiva do imposto, por não se poder considerar que as operações isentas de IVA se encontram, necessariamente, sujeitas a Imposto do Selo mas tão somente que a mesma operação não pode ser tributada cumulativamente em IVA e Imposto do Selo.

O Tribunal julgou não haver erro na interpretação da lei, por entender que a interpretação adequada é a de que a Requerida considerou que as operações em causa estavam sujeitas a Imposto do Selo, não apenas pela delimitação negativa de incidência (não serem tributadas em IVA) mas, também, por a sua incidência se encontrar prevista na Tabela Geral do Imposto do Selo.

Por outro lado, ao contrário da Requerente, a Requerida entende que a TSC se enquadra na verba referente a "*Outras comissões e contraprestações por serviços financeiro",* por se tratar de uma "comissão".

O Tribunal, socorrendo-se da terminologia divulgada pelo Banco de Portugal (na qualidade de entidade reguladora) e analisando o contrato de serviço de pagamento automático fornecido pela Requerente, determina que se está na presença de uma forma de remuneração típica das comissões.

Determina, assim, o Tribunal que a TSC visa remunerar o serviço financeiro que é prestado pela Requerente quando efectua o pagamento ao comerciante, disponibilizando-lhe a quantia em causa, deduzida da TSC, não se afastando desta realidade por se poder entender que, em termos civilísticos, ocorre uma cessão de créditos.

Conclui, assim, que mesmo antes das alterações introduzidas pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, à verba referente a "*Outras comissões e contraprestações por serviços*

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

financeiros" – a qual passou a incluir *"as taxas relativas a operações de pagamento baseadas em cartões"* –, já a comissão que consubstancia a TSC era tributada em sede de Imposto do Selo.

Ademais, o Tribunal considera que, recebendo a Requerente uma comissão pelo serviço financeiro prestado ao comerciante, existe uma manifestação de capacidade contributiva. Mais entende que não ocorrerá a invocada inconstitucionalidade da verba em apreço, por violação do princípio da capacidade contributiva, uma vez que a tributação das empresas não tem de ser efectuada apenas com base no lucro.

Relativamente ao argumento invocado pela Requerente de não sujeição a Imposto do Selo das TSC cobradas a entidades isentas – cooperativas –, a Requerida opôs-se a esta pretensão por considerar que o encargo do Imposto do Selo recai sobre o titular do interesse económico e não sobre os seus clientes, não podendo os operadores de pagamento repercutir esse encargo sobre estes.

O Tribunal decidiu que – ao abrigo da legislação vigente à data dos factos – o imposto constitui encargo dos titulares do interesse económico e nas operações financeiras não especificadas realizadas por ou com intermediação de instituições de crédito, sociedades ou outras instituições financeiras, o cliente era titular do interesse económico.

Em face do exposto, considerou procedente esta pretensão da Requerente, procedendo, assim, o pedido de pronúncia arbitral no que diz respeito a esta correcção relativa a TSC.

Sobre a questão da ilegalidade da liquidação de Imposto do Selo sobre a Taxa Multilateral de Intercâmbio (TMI) e as comissões cobradas sobre operações efectuadas com cartões em caixas automáticas, o Tribunal começa por explicar que as comissões TMI e as comissões interbancárias cobradas pela utilização de caixas automáticas (ATM ou multibanco) em operações com cartões bancários são comissões cobradas entre bancos, quer sejam detentores de ATM ou emissores de cartões bancários.

No caso em apreço, resulta da matéria de facto que, no âmbito dos procedimentos originados pelo pagamento de compras em terminais de pagamento automático, depois do pagamento pelo adquirente ("*acquirer*") ao comerciante, aquele é reembolsado e paga-lhe uma comissão, a chamada TMI.

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

Ora, o Requerente não procedeu à liquidação de Imposto do Selo sobre as comissões TMI, bem como sobre as comissões interbancárias cobradas pela utilização de caixas automáticas em operações efectuadas com cartões bancários.

Porém, a Requerida efectuou uma correção relativa a estas comissões, sustentando que estas comissões se enquadravam na verba da Tabela Geral de Imposto do Selo referente a "*Outras comissões e contraprestações por serviços financeiros".*

A Requerente contesta a legalidade da correcção em apreço, designadamente, por entender que há erro de interpretação da incidência objectiva do imposto do selo e, bem assim, erro de enquadramento das comissões TMI e das comissões interbancárias cobradas pela utilização de caixas automáticas em operações com cartões bancários na verba da Tabela Geral de Imposto do Selo referente a "*Outras comissões e contraprestações por serviços financeiros*".

Relativamente ao primeiro dos vícios apontados, o Tribunal julgou não verificado o vício de erro de interpretação apontado.

Por outro lado, por referência ao enquadramento na verba da Tabela Geral de Imposto do Selo, atinente a "*Outras comissões e contraprestações por serviços financeiros*", entendeu o Tribunal – acompanhando os argumentos da Requerente – que, face à redacção vigente em 2014, as comissões interbancárias cobradas pela utilização de Caixas automáticas em operações com cartões bancários, não eram enquadráveis na mencionada verba.

Deste modo, decidiu o Tribunal que as alterações introduzidas pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março e pela Lei n.º 22/2017, de 23 de Maio, não poderiam ser aplicadas ao caso em apreço, atendendo à proibição constitucional da retroactividade na criação de impostos.

Conclui o Tribunal que estamos na presença de uma situação em que a lei nova a que foi atribuída natureza interpretativa é inovadora, pelo que o artigo da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, que atribui essa natureza interpretativa é materialmente inconstitucional, por violação da proibição de retroactividade na criação de impostos.

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

Deste modo, decidiu o Tribunal que a correcção relativa à TMI e às comissões interbancárias cobradas pela utilização de caixas automáticas em operações com cartões bancários é ilegal, por enfermar de vício de violação de lei, determinando a anulação da liquidação na parte respectiva.

Perante tudo quanto ficou exposto, o Tribunal julgou parcialmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, apresentado pela Requerente, anulando, em conformidade, parte da liquidação de Imposto do Selo e das respectivas liquidações de juros compensatórios.

4.

NÚMERO DO PROCESSO: 115/2018-T
DATA: 16 de Outubro de 2018
ASSUNTO: CEIF – Contribuição financeira – Âmbito da jurisdição arbitral – Competência dos Tribunais arbitrais

A Requerente apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral, com o fito de ver anulados os actos de autoliquidação da Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica ("CEIF"), referentes ao primeiro e segundo trimestres do ano de 2017 e, bem assim, do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa, deduzida contra os referidos actos tributários, pedindo a restituição dos valores pagos, bem como o reconhecimento ao direito a juros indemnizatórios.

Notificada a Administração tributária para apresentar a sua Resposta, esta defendeu-se por excepção, invocando a impossibilidade de, tanto a Administração como o Tribunal Arbitral, apreciarem a pretensão da Requerente, baseada na inconstitucionalidade de normas, a ilegitimidade passiva e a incompetência absoluta, em razão da matéria, do Tribunal arbitral, por entender que não cabe na competência dos Tribunais arbitrais a apreciação de actos de autoliquidação de contribuições, como a CEIF.

ANÁLISE DO TRIBUNAL

Deste modo, começou, então, o Tribunal por apreciar a questão prévia, relativa à competência da Administração tributária e do próprio Tribunal arbitral para apreciar a inconstitucionalidade de normas subjacentes a actos tributários.

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

Com efeito, a Administração tributária argumenta que está obrigada a actuar em conformidade com o princípio da legalidade, não lhe sendo permitido recusar aplicar normas com fundamento em inconstitucionalidade, a menos que esta seja declarada com força obrigatória geral, porquanto defende não ser ilegal a aplicação pela Administração de normas inconstitucionais.

Sobre esta matéria, o Tribunal refere, desde logo, que é manifesto que a aplicação de uma norma inconstitucional para a emissão de um acto tributário implica a ilegalidade deste, uma vez que constitui um vício de violação de lei.

Continua, dizendo, que, quando está em causa a apreciação, por um Tribunal, da legalidade de um acto que tem subjacente a aplicação de uma norma inconstitucional, não se está perante a fiscalização abstracta da inconstitucionalidade, mas sim perante a fiscalização concreta da constitucionalidade de normas, que compete a todos os Tribunais, de acordo com a Constituição da República Portuguesa, estando inclusive a competência dos Tribunais arbitrais para a apreciação da constitucionalidade das normas expressamente consagrada no Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ("RJAT").

Em face do exposto, o Tribunal julgou improcedente a excepção arguida pela Administração tributária.

De seguida, passou o Tribunal a debruçar-se sobre a excepção de incompetência material do Tribunal arbitral para dirimir o presente litígio, em virtude de implicar a apreciação da legalidade de actos de autoliquidação de contribuições.

O Tribunal começa por descrever brevemente a CEIF, referindo que a mesma foi criada pela Lei do Orçamento de Estado para 2015, e mantida em vigor para os anos de 2016, 2017 e 2018, incidindo a CEIF "*sobre o volume de vendas e tem por objectivo garantir a sustentabilidade do serviço nacional de saúde (SNS) na vertente dos gastos com medicamentos*".

Depois de elencar as posições das partes sobre a questão, passa o Tribunal a apreciar a mesma, tomando como ponto de partida a norma do Orçamento de Estado para 2010 que autorizou o Governo a legislar no sentido de instituir a arbitragem como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, o Decreto-Lei

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

que definiu o regime da arbitragem tributária, aprovado ao abrigo da autorização legislativa e a Portaria de vinculação da Administração tributária à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa. De tal análise, concluiu o Tribunal que o âmbito da jurisdição arbitral tributária não foi estendido a todo o tipo de litígios permitidos pela autorização legislativa, o que revela uma intenção legislativa de limitar o âmbito da arbitragem tributária, justificada pelas dúvidas que, no início da arbitragem tributária, existiam sobre o possível inadequado funcionamento de um meio inovador de resolução de litígios em matéria tributária.

Perante tal contexto, de restrição do âmbito inicial da arbitragem tributária relativamente à amplitude permitida pela lei de autorização legislativa, afirma o Tribunal que a inclusão da palavra "*impostos*" na expressão "*apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida*", em contraste com a referência mais abrangente a "*actos de liquidação de tributos*", utilizada na lei de autorização legislativa, obriga à interpretação precisa da restrição que o legislador pretendeu efectuar, ou seja, uma vez "*assente que a intenção legislativa era restringir o âmbito da jurisdição arbitral, se foi utilizada uma expressão com alcance restritivo para indicar o âmbito da restrição, tem de pressupor-se (...) que se pretendeu restringir nos precisos termos, se não houver razões que imponham que se conclua que houve alguma deficiência na expressão do pensamento legislativo.*"

Entende, assim, o Tribunal que *"(...) 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»).*"

Acrescenta o Tribunal que, no caso da CEIF, não há dúvidas de que não se está perante uma «*contribuição especial*», enquadrável no conceito definido na LGT, "*pelo que não há suporte literal mínimo para que seja considerada, na perspectiva legislativa, um dos «impostos» a que alude o artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011.*"

Em face do exposto, o Tribunal conclui que não é de acolher a interpretação do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, defendida pela Requerente, de que o âmbito da jurisdição

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

arbitral abrange a apreciação das pretensões relativas a tributos cuja administração esteja cometida à Administração tributária, com excepção dos casos enunciados nas alíneas do artigo 2.º, abrangendo, em confluência, as pretensões respeitantes a contribuições por ela administradas. Ao invés, o Tribunal considera que a interpretação correcta do aludido artigo 2.º da Portaria de vinculação "*é a de que se pretendeu restringir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a litígios em que estejam em causa tributos legislativamente classificados como impostos ou explicitamente como tal considerados, com as excepções arroladas naquela norma*", sendo, assim, de concluir que a apreciação de litígios que tenham por objecto pretensões relativas à CEIF, não se inserem na competência dos tribunais arbitrais.

De seguida, prossegue o Tribunal com a análise das inconstitucionalidades suscitadas pela Requerente, em caso de entendimento de que a interpretação correcta das normas aqui em crise é, afinal, a que, nas palavras da Requerente, "*restringe o âmbito da jurisdição arbitral às pretensões relativas a impostos, mesmo que estejam em causa outros tributos cuja administração seja conferida por lei à AT, então tal interpretação será inevitavelmente inconstitucional, por violação flagrante do princípio da igualdade, conjugado com o princípio da tutela jurisdicional efetiva* (...)."

Sobre a alegada violação do princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva pela não inclusão na jurisdição arbitral dos litígios atinentes à CEIF, o Tribunal entende que, uma vez que a Constituição não obriga a que existam tribunais arbitrais, constituindo a sua criação apenas uma possibilidade, impondo a Constituição, ao invés, a existência de tribunais estaduais, leva a que se conclua que, na óptica constitucional, os tribunais tributários estaduais são suficientes para assegurar, de forma adequada, a tutela jurisdicional efectiva.

Já quanto à violação do princípio da igualdade, o Tribunal também defende que "*os limites à arbitrabilidade de litígios fiscais (...) são aplicáveis a todos os cidadãos, sem qualquer discriminação, pelo que, sob esta perspectiva, não se detecta violação do princípio da igualidade*", pelo que não se pode considerar arbitrária ou injustificada a limitação da arbitrabilidade dos litígios.

Perante tudo o que ficou exposto, decidiu o Tribunal julgar procedente a excepção de incompetência material do Tribunal arbitral para apreciar as pretensões relativas à CEIF.

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

Lisboa, 8 de Fevereiro de 2019

Rogério M. Fernandes Ferreira
Vânia Codeço
Pedro José Santos
João Mário Costa
Francisca Queiroz Vieira
Soraia João Silva
Rita Lima Sousa
José Miguel Guimarães

(RFF *Tax Litigation Team*)

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