

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 325/2023-T

Tema: ASSB - Adicional de solidariedade sobre o setor bancário. Retroatividade da lei fiscal, igualdade e capacidade contributiva. DUE - Direito da União Europeia.

SUMÁRIO:

I - A norma transitória do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, é inconstitucional, na parte em que se refere ao cálculo do imposto relativo ao primeiro semestre de 2020, por violação do princípio da proibição da retroatividade dos impostos, consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

II - As normas conjugadas dos artigos 1.º, n.º 2, 2.º e 3.º, n.º 1, alínea a), Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, são inconstitucionais, por violação do princípio da igualdade, na dimensão da proibição do arbítrio, e por violação do princípio da capacidade contributiva, enquanto decorrência do princípio da igualdade tributária.

III - Conjugando o disposto no artigo 204.º da CRP com a alínea d) do n.º 1 do artigo 615.º do CPC, a omissão de pronúncia quanto às questões de inconstitucionalidade suscitadas conduz à nulidade de sentença. Assim sendo, as questões de inconstitucionalidade teriam de ser sempre apreciadas ainda que se iniciasse pela análise do Direito da União.

ACÓRDÃO ARBITRAL

Os árbitros, Fernanda Maçãs (árbitro presidente), Maria do Rosário Anjos e Tomás Cantista Tavares (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I - RELATÓRIO

1. **A...- SUCURSAL EM PORTUGAL**, com o número único de pessoa coletiva ... e com morada na Rua ..., n.º ...,, Lisboa (doravante “Requerente”), tendo sido notificada do indeferimento da reclamação graciosa ...2022... que havia apresentado contra a autoliquidação do Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário (ASSB), referente ao passivo apurado no primeiro semestre de 2020, e autoliquidada em dezembro desse mesmo ano vem, nos termos do disposto nos artigos 95.º, n.º 1 e 2 da Lei Geral Tributária («LGT»), e ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, apresentar pedido arbitral para impugnação o indeferimento integral da referida reclamação graciosa e, mediatamente, do ato de autoliquidação do ASSB.
2. O pedido de constituição do tribunal arbitral, apresentado em 04-06-2023, foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.
3. Em 23-06-2023, o Conselho Deontológico designou os árbitros do Tribunal Arbitral Coletivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação. O Tribunal Arbitral Coletivo ficou regularmente constituído em 11-07-2023.
4. A Requerente fundamenta o seu pedido de anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa e da autoliquidação do ASSB subjacente, em quatro vetores fundamentais, a saber:
 - i) As normas que preveem a cobrança do ASSB violam a **Lei de Enquadramento Orçamental**, mais concretamente, o **princípio geral da não-consignação de receitas**, sendo que as receitas do ASSB são alocadas ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social («FEFSS»), e contra a **especificação orçamental**, não havendo qualquer referência específica ao ASSB na Lei do Orçamento do

Estado para 2020.

- ii) O ASSB não pode ser qualificado como uma contribuição, pois apresenta características de um verdadeiro imposto sobre o setor bancário e viola grosseiramente o **princípio da não retroatividade da Lei Fiscal**, pois tributa os saldos passivos relativos ao 1.º semestre do ano de 2020 (findo a 30 de junho de 2020), tendo o diploma que aprova o ASSB sido publicado apenas a 24 de julho de 2020.
 - iii) As normas do regime do ASSB são violadoras do princípio da igualdade quer seja qualificado como uma contribuição, quer seja qualificado como imposto, porquanto viola o **princípio legal e constitucional da igualdade na vertente da capacidade contributiva**, uma vez que a base de incidência objetiva do ASSB não se coaduna com as exigências constitucionais de adequação à capacidade contributiva dos sujeitos passivos.
 - iv) Viola o **Direito Europeu**, na vertente da **liberdade de estabelecimento** por discriminação das entidades não residentes que operam em Portugal através de uma sucursal. E, também, na vertente de **violação da Diretiva 2014/59/UE**, de 15 de maio de 2014 que harmoniza a tributação e resolução das instituições bancárias.
5. Assim, considerando a formulação da causa de pedir e do pedido apresentados pela Requerente, constata-se que são estas **as questões fundamentais a decidir pelo Tribunal arbitral** nos presentes autos.
6. Por despacho arbitral de 12-07-2023, foi cumprido o disposto no artigo 17º do RJAT e a Requerida notificada para apresentar a sua Resposta.
7. Em 2-10-2023 a AT juntou aos autos o respetivo processo administrativo e apresentou a sua Resposta, em defesa da legalidade dos atos impugnados (indeferimento da Reclamação

Graciosa e autoliquidação subjacente), concluindo pela improcedência do pedido arbitral, pela legalidade e manutenção dos mesmos na ordem jurídica.

Em síntese, a AT começa por esclarecer que não contesta a qualificação jurídica do ASSB como imposto, porém, no seu entendimento trata-se de um tributo que assume a natureza de imposto indireto, na medida em que visa compensar a não tributação em IVA da generalidade das operações financeiras. A partir deste pressuposto de base a AT desenvolve a sua alegação seguindo a ordem pela qual a Requerente colocou as questões a decidir pelo Tribunal arbitral, a saber:

- i) Não ocorre violação da Lei de Enquadramento Orçamental (LEO);
- ii) Não ocorre qualquer violação da Constituição da República. Considera a AT que a incidência do ASSB sobre o setor financeiro, foi introduzida no sistema fiscal português com o intuito de compensar a isenção de IVA de que este atualmente aproveita, permitindo enquadrá-lo no contexto das atuais dinâmicas políticas e legislativas no sentido de reforçar a tributação indireta do setor bancário, tais como a revisão das regras do IVA no setor financeiro, ou como os impostos sobre as atividades financeiras e os impostos sobre as transações financeiras. Acresce que, como já antes foi assinalado, a tributação indireta que em Portugal incide sobre o setor financeiro, através do Imposto do Selo, deixa de fora elementos relevantes da atividade das instituições de crédito, como as transações financeiras, sendo que as operações de financiamento das instituições de crédito no mercado interbancário estão também isentas do Imposto do Selo, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS.

Quanto à alegada violação do princípio da capacidade contributiva, a AT contrapõe que o ASSB se enquadra na tipologia de imposto sobre atividades financeiras, assumindo assim a natureza de imposto indireto, sendo que a argumentação da Requerente não pode proceder. O ASSB tem como objetivo constituir um sucedâneo do IVA no setor financeiro, logo, a sua incidência dar-se-á sobre uma “manifestação mediata” de capacidade contributiva, que revela, indiretamente, a capacidade contributiva no estágio do consumo final. Alega, ainda, que o ASSB tem como

objetivo compensar uma vantagem aferida em termos de carga fiscal global incidente sobre o setor das instituições de crédito associada à aplicação da isenção de IVA sobre um conjunto vasto de operações financeiras, que, como se viu, também são em, em certos casos, desoneradas do imposto do selo.

Em suma, do ponto de vista da Requerida, não só não houve qualquer arbitrariedade na criação do ASSB, como a sua configuração permite atingir adequadamente as formas de expressão da capacidade contributiva que se propõe enquanto imposto que compensa a isenção do IVA nas operações financeiras, sendo também possível enquadrá-lo em experiências internacionais, algumas das quais, como a cooperação reforçada do FTT, em que o Estado português se encontra politicamente empenhado, pelo menos desde 2013, e que, de resto, propôs relançar durante a sua presidência do Conselho da UE, em 2021.

Entende, ainda, que não se verifica violação do princípio da igualdade, uma vez que a razão de ser da isenção de IVA aplicada genericamente aos serviços financeiros não decorre, como na generalidade das isenções de IVA, da prossecução de quaisquer objetivos de política económica, social ou ambiental, mas tão só da dificuldade em determinar o valor tributável em uma parte substancial das suas operações. Tratando-se de isenções incompletas, “não permitem a dedução do IVA suportado a montante nas aquisições de bens e serviços necessários à realização da atividade financeira”. Alega ainda que, quando o legislador decide atenuar ou eliminar uma delas, em particular quando tal isenção tem a sua razão de ser em limitações intrínsecas à mecânica do imposto (como é o caso da isenção de IVA nos serviços financeiros), o legislador está, na verdade, a repor igualdade.

Quanto à questão da retroatividade, a AT entende que deve improceder esta alegação, porquanto a base de incidência do ASSB para o primeiro semestre de 2020, coincide com o «*passivo apurado e aprovado pelos sujeitos passivos deduzido, quando aplicável, dos elementos do passivo que integram os fundos próprios (...)*». Assim, o que releva na formação do facto tributário sujeito a ASSB é o momento do **apuramento e aprovação das contas** e não o «*facto material de contabilisticamente ser apurada a existência de passivo*». Entende que a formação

do facto tributário no ASSB só se verifica com o apuramento e aprovação das contas, confirma-o o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 19-06-2019, proferido no Processo n.º 02340/13/0BELRS (0683/17), que embora tenha como objeto a Contribuição sobre o Setor Bancário, é inteiramente transponível para o ASSB. A base de incidência do ASSB respeitante ao primeiro semestre de 2020 corresponde ao “passivo apurado e aprovado” pelos sujeitos passivos nas suas contas intercalares, facto tributário que se objetiva e emerge na ordem jurídica com o apuramento e aprovação das contas, necessariamente posteriores à entrada em vigor da Lei n.º 27-A/2020, 24 de julho, e ao início de vigência do regime do ASSB. Sendo assim conclui que, quando entrou em vigor o regime do ASSB, ainda não tinha ocorrido facto que determina o pagamento do imposto. Pelo que não se verifica a violação do princípio proibição da retroatividade da lei fiscal (art. 103º n.º 3 da CRP), nem do princípio da proteção da confiança, não se podendo assacar ao ato impugnado o vício de inconstitucionalidade do ASSB. Também não se verifica, violação do Direito da União Europeia.

iii) Entende por último que não ocorre qualquer violação do DUE.

Conclui, pois, pela total improcedência do pedido e pela legalidade dos atos impugnados.

8. Por despacho de 31-10-2023 o tribunal dispensou a realização da reunião prevista no art.º 18.º do RJAT, nos termos seguintes:

“1. No Pedido o SP requer a produção de prova testemunhal, mas notificado para indicar os factos sobre os quais pretendia a audição de testemunhas, nada disse. Na resposta a Requerida considerou a prova testemunhal inútil por a questão ser essencialmente de direito. Na verdade, a questão é essencialmente de direito e a haver produção de prova a mesma será documental. Termos em que se dispensa a produção de prova testemunhal.

2. Não havendo lugar a produção de prova constituenda e não tendo sido suscitada matéria de excepção, o Tribunal dispensa a realização da reunião prevista no art. 18.º

6.

do RJAT, o que faz ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste. Vd. arts. 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT.

3. Notifiquem-se ambas as partes para produzirem alegações escritas, no prazo de quinze dias a partir da notificação do presente despacho, sendo que se concede à Requerida a faculdade de, caso assim o entenda, juntar as suas alegações com carácter sucessivo relativamente às produzidas pelo sujeito passivo. No mesmo prazo deverá ser processado o pagamento da taxa de arbitragem subsequente.

4. Designa-se o dia 14 de Fevereiro de 2024 como prazo limite para a prolação da decisão arbitral.

5. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em formato WORD.”

9. As partes apresentaram as alegações em 16-11-2023. Nas suas alegações a Requerida AT remete para tudo o quanto alegara em sede de Resposta, apenas acrescentando, em alegação que corrobora a sua posição, o voto de vencido do Dr. Lima Guerreiro, exarado no acórdão arbitral proferido no processo n.º 104/2023-T, que juntou aos autos e que refuta a argumentação idêntica utilizada pela Requerente no presente processo.

II- SANEADOR

10. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente face ao disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.
11. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

12. O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

Cumpra decidir.

III- DECISÃO E FUNDAMENTOS

§1- Decisão da Matéria de facto

§1.1 Factos Provados

13. Com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

- a. A REQUERENTE é a sucursal em Portugal do A..., instituição de crédito de direito alemão com sede e efetiva administração na Alemanha e sucursal em Portugal, cujo objeto social
- b. Enquanto sucursal portuguesa do B..., a Requerente viu-se sujeita ao pagamento do ASSB, criado e disciplinado pelo artigo 18.º e pelo anexo VI da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, que procedeu à segunda alteração da Lei n.º 2/2020, de 31 de março (Lei do Orçamento do Estado para 2020).
- c. Em 15 de Dezembro de 2020, o Requerente procedeu à autoliquidação do ASSB de 2020, através da entrega da declaração Modelo 57, junta aos autos como documento nº1 em anexo ao pedido arbitral, que aqui se dá por integralmente reproduzida.
- d. A autoliquidação efetuada pela REQUERENTE incidiu sobre a média anual dos saldos finais do passivo de cada mês relativo às contas do primeiro semestre de 2020, tendo 13/80 sido concretizada com base nos dados contabilísticos cristalizados em 30 de junho de 2020, como se pode comprovar pela análise do balanço/balancete, junto aos autos como documento nº10, em anexo ao pedido arbitral.
- e. Naquela declaração foi apurado o montante de € 137.877,00, a pagar de ASSB referente ao primeiro semestre de 2020 o valor, o qual foi pago pela Requerente, como se comprova pelo documento de pagamento junto ao pedido arbitral como documento nº4.

- f. Conforme estabelecido na Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, bem como na Portaria n.º 191/2020, de 10 de agosto, que viria a aprovar o modelo oficial do ASSB (em concreto, o Modelo 57), a autoliquidação em causa teve por base a média dos saldos finais do passivo de cada mês relativo às contas do primeiro semestre de 2020.
- g. Por discordar da autoliquidação efetuada o Requerente apresentou reclamação graciosa, em 16-12-2022 2022, tendo a AT indeferido a mesma apenas por alegada falta de competência para se pronunciar sobre o fundamento da inconstitucionalidade invocado pelo Requerente.
- h. Os fundamentos indicados no Despacho de indeferimento, datado de 01-02-2023, são os que seguem:

VI. ANÁLISE DA RECLAMAÇÃO

13. Como referido, é pretensão da Reclamante ver anulado o ato tributário identificado, com a natural e respetiva restituição do locupletado, com fundamento na suposta inconstitucionalidade material do tributo designado por «*Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário*» (ASSB), através das suas diversas normas, introduzido no ordenamento jurídico-tributário pelo artigo 18.º da Lei 27-A/2020, de 24 de julho, diploma que promove várias alterações ao Orçamento de Estado para 2020, pelos motivos sumariamente expostos.
14. Faz-se notar que nenhum fundamento ou argumento avançado pela Reclamante respeita a ilegalidade por erro quanto aos pressupostos da aplicação das normas a que refere o regime do ASSB, nem de interpretação ilegal, ainda que com fundamento em inconstitucionalidade, dessas normas.
15. Disto isto, e a respeito da conformidade constitucional da ASSB ou das normas que integram o seu regime, ou de qualquer outra figura tributária diga-se, tem sido a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) não se pronunciar sobre o mérito e de facto nenhuma outra posição poderá ser tomada.
16. Com efeito, a AT, como órgão da administração pública sob direção do Governo, não tem competências no foro da apreciação da conformidade constitucional de normas jurídicas, ou sequer da atividade legiferante, pelo que qualquer pronúncia decisória encontrar-se-ia ela mesma ferida de legalidade institucional.
17. Determina o Decreto-Lei n.º 118/2011 de 15 de dezembro, diploma que aprova a orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira, no seu artigo 2.º, n.º 1, que «[a] AT tem por missão administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de protecção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia». [sic]
18. O n.º 2 do mesmo preceito elenca as diversas atribuições ou tarefas administrativas da AT, que no fundo aprofundam apenas o conceito de administração dos impostos referido no número anterior, e, naturalmente, nenhuma faz qualquer referência ao controlo legal ou constitucional de normas tributárias.
19. Isto porque o controlo legal ou constitucional de normas tributárias não se insere no escopo da função administrativa.
20. Essa função é sim assegurada pelo Tribunal Constitucional, conforme o disposto no artigo 280.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) que veda essa matéria em exclusivo a esse órgão, e claro, à própria Assembleia da República.
21. Acrescente-se também que a Administração Pública, da qual a AT faz parte, não goza das mesmas prerrogativas dos tribunais, isto é, de desaplicar uma norma jurídica em caso concreto com fundamento na sua inconstitucionalidade e que no fundo será sempre uma suposição até pronúncia por parte do Tribunal Constitucional, conforme o disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 280.º da CRP.
22. É de facto uma questão relativamente pacífica que na arquitetura jurídico-administrativa nacional que os órgãos administrativos, pelo dever de obediência (ao Governo) que lhes é imposto pela lei fundamental, não podem rejeitar a aplicação da lei com tal fundamento.

- i. Em 04-06-2023, a Requerente apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral para impugnação da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa e, mediatamente, da autoliquidação de ASSB em causa nos presentes autos.

§1.2 Factos não Provados

14. Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

§1.3 Fundamentação da Decisão de Facto

15. A fundamentação da decisão sobre a matéria de facto assenta na prova documental junta aos autos pelas partes, as quais, aliás, não revelam qualquer divergência quanto aos factos, pacificamente reconhecidos por ambas. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

O Tribunal formou a sua convicção, quanto à factualidade dada como provada, com base nos documentos juntos ao Pedido e no processo administrativo junto pela Autoridade tributária com a Resposta. Ao Tribunal Arbitral incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão da causa e discriminar os factos provados e não provados, não existindo um dever de pronúncia quanto a todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos dados como provados e não provados resultaram da análise da prova produzida no presente processo, designadamente da prova documental junta aos autos pela Requerente e do processo administrativo junto aos autos pela Requerida, que foram apreciados pelo

Tribunal Arbitral de acordo com o princípio da livre apreciação dos factos e tendo presente a ausência da sua contestação especificada pelas partes, conforme decorre do artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e do artigo 607.º, n.ºs 4 e 5, do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

§2. Decisão da matéria de Direito

§2.1. Questões a decidir

16. Nos presentes autos está em causa o regime jurídico do adicional de solidariedade sobre o setor bancário (ASSB), criado pelo artigo 18.º da Lei n.º 27-A/ 2020, de 29 de julho, que altera a Lei do Orçamento do Estado para 2020 (Lei n.º 2/2020, de 31 de março) e cujo regime jurídico consta do Anexo VI a essa Lei. Considerando as questões a decidir, tal como resultam da causa de pedir e do pedido, constata-se que a Requerente fundamenta o seu pedido em violação de normas constitucionais e em violação do Direito da União Europeia (DUE). Cabe ao Tribunal conduzir o percurso lógico subjacente à decisão do litígio, apreciando os vícios pela ordem indicada no pedido. Há que atender, ainda, ao disposto nos artigos 124º do CPPT e 678º do Código de Processo Civil (CPC). aplicáveis *ex vi* artigo 29º nº 1 do RJAT.

Assim, dispõe o artigo 124º do CPPT:

Artigo 124.º

Ordem de conhecimento dos vícios na sentença

1 - Na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do ato impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação.

2 - Nos referidos grupos a apreciação dos vícios é feita pela ordem seguinte:

a) No primeiro grupo, o dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos;

b) No segundo grupo, a indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público ou, nos demais casos, a fixada na alínea anterior.

Por sua vez dispõe o artigo 608º do CPC:

«Artigo 608.º

Questões a resolver – Ordem do julgamento

1 – Sem prejuízo do disposto no n.º 3 do artigo 278.º, a sentença conhece, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica.

2 – O juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras; não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras.

17. Posto isto, retornando ao caso concreto, a Requerente optou por alegar em primeiro lugar os vícios de violação de lei, seguidamente os vícios de inconstitucionalidade e de violação do DUE. Porém, segundo o princípio enunciado no supracitado artigo 124.º, nº 2 do CPPT, a tutela mais eficaz e estável dos interesses ofendidos impões que sejam conhecidas em primeiro lugar as inconstitucionalidades.

Com efeito, nos termos do disposto o artigo 204.º da CRP, “*Nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados*”.

No âmbito da atividade jurisdicional os tribunais têm em razão da sua competência, o dever de examinar se as normas relevantes para a decisão da questão submetida à sua apreciação estão ou não em conformidade com as normas e princípios constitucionais. Dito por outras palavras “*(...) a questão ou questões constitucionais que se colocam na decisão do caso a resolver pelos tribunais devem ser por eles conhecidas e respondidas.*” “*(...) a obrigação de não aplicar normas inconstitucionais vale para todos os tribunais, incluindo os tribunais*

arbitrais...”. Neste sentido, cfr. JJ GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume II, 4.^a, Revista, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, pp. 517 a 521.

Segundo os mesmos autores e obra citada a fiscalização concreta emerge caracterizada por ser um controlo difuso, incidental e oficioso, na medida em que “*o tribunal pode -e deve- conhecer ex officio da inconstitucionalidade, independentemente de impugnação das partes*”. (cfr. *ob cit.*, p. 940).

Conjugando o disposto no artigo 204.º da CRP com a alínea d) do n.º 1 do artigo 615.º do CPC, a omissão de pronúncia quanto às questões de inconstitucionalidade suscitadas conduz à nulidade de sentença.

Assim sendo, as questões de inconstitucionalidade teriam de ser sempre apreciadas ainda que se iniciasse pela análise do Direito da União. Para além de outros fundamentos, a superioridade deste ordenamento jurídico sobre o nacional, apenas quando este seja contrário ao mesmo, não pode pôr em causa as regras processuais e muito menos o regime de apreciação de inconstitucionalidade das normas dos Estados -membros. Regime este que entre nós é dotado de racionalidade própria, tendo em vista em especial eliminar com força obrigatória geral normas da ordem jurídica desconformes à Constituição. Basta a sua desaplicação em três casos concretos para desencadear junto do Tribunal Constitucional processo para esse efeito (artigo 281.º, n.º3, da CRP), o que confere maior proteção e mais duradoura do que a conferida pela Jurisprudência do TJUE. Erradicadas da ordem jurídica tais normas deixam de constituir problemas, quer para a CRP, quer para o direito da União.

§2.2 Enquadramento jurídico e constitucional

18. O adicional de solidariedade sobre o setor bancário (ASSB) foi introduzido na ordem jurídica portuguesa pela Lei n.º 27-A/ 2020, de 29 de julho, concretamente, pelo seu artigo 18.º, que altera a Lei n.º 2/2020, de 31 de março, ou seja, a Lei do Orçamento do Estado para 2020 (doravante designada por LOE 2020). O regime jurídico do ASSB consta do Anexo VI à supramencionada Lei, donde se podem extrair os objetivos a alcançar e, assim, de forma mais clara, a «*ratio legis*» subjacente.

Assim, é clara a menção do legislador ao principal objetivo do ASSB, ou seja, o reforço dos mecanismos de financiamento do sistema de segurança social, fundamentado a partir da ideia de «*compensação pela isenção de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) aplicável à generalidade dos serviços e operações financeiras*», aproximando a carga fiscal suportada pelo setor financeiro à que onera os demais setores (artigo 1.º, n.º 2) e tendo como sujeitos passivos as instituições de crédito com sede principal e efetiva da administração situada em território português, **as filiais**, em Portugal, de instituições de crédito que não tenham a sua sede principal e efetiva em território português **e as sucursais** em Portugal de instituições de crédito com sede principal e efetiva fora do território português (artigo 2.º, n.º 1). Ora, no caso dos presentes autos a Requerente preenche, precisamente, a qualidade de sucursal em Portugal do B..., este com sede na Alemanha.

19. Posto isto, resulta do regime jurídico do ASSB, que este tem como âmbito de incidência objetiva «*o passivo apurado e aprovado pelos sujeitos passivos e o valor nominal dos instrumentos financeiros derivados fora do balanço apurado pelos sujeitos passivos, com as especificações constantes do artigo 3.º*». Pelo que vem exposto, resulta que a base de incidência do ASSB não se aproxima da que é tipicamente a base de incidência do IVA (consumo ou despesa) mas antes se assemelha ao conceito de rendimento, subjacente aos impostos diretos sobre o rendimento. Veja-se que, o artigo 4.º do Anexo VI da Lei n.º 27-A/2020 esclarece sobre a quantificação da base de incidência, e, no seu n.º 1, define como passivo o «*conjunto dos elementos reconhecidos em balanço que, independentemente da sua forma ou modalidade, representem uma dívida para com terceiros*». O mesmo normativo prevê, ainda as exceções constantes nas suas diversas alíneas, e, como instrumento financeiro derivado, o que seja qualificado como tal pelas normas de contabilidade aplicáveis, com exceção dos instrumentos financeiros derivados de cobertura ou cujas posições em risco se compensem mutuamente (artigo 4.º, n.ºs 1, 2 e 3). Segundo o n.º 4, deste normativo «*a base de incidência apurada nos termos do artigo 3.º e dos números anteriores é calculada por referência à média anual dos saldos finais de cada mês, que tenham correspondência nas contas anuais do próprio ano a que respeita o adicional, tal como aprovadas no ano seguinte.*»

A lei define, ainda as taxas aplicáveis e os procedimentos de liquidação e cobrança (vd. artigos 5.º a 8º) e o destino da receita do ASSB, quando estabelece, no seu artigo 9.º (sob a epígrafe «Consignação da Receita»), que a receita do adicional de solidariedade sobre o setor bancário constitui receita geral do Estado, sendo integralmente consignada ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social.

20. Assim, é este, em suma, o regime jurídico do ASSB cuja (i) legalidade cabe apreciar.

§2.3 Quanto aos vícios dos atos tributários impugnados

§2.3.1 – Vícios de inconstitucionalidade por violação do princípio da não retroatividade fiscal e do princípio da igualdade, na vertente de violação do princípio da capacidade contributiva

21. Quanto à qualificação jurídica do Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário (ASSB) vimos já que a própria AT não questiona a sua natureza de imposto. Como bem resulta dos itens 9 a 11 da Resposta junta aos presentes autos, que passamos a citar:

«9.

Adiante-se, desde já, que a AT não contesta a qualificação jurídica do ASSB como imposto.

10.

Nem o podia fazer, posto que é o próprio legislador que anuncia, logo no artigo 1.º do regime que criou o ASSB, que este se destina a aproximar “a carga fiscal suportada pelo setor financeiro à que onera os demais setores”, assumindo-se assim que, no cômputo global da carga fiscal incidente sobre este sector, existe uma vantagem associada à “isenção de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) aplicável à generalidade dos serviços e operações financeiras”.

11.

Significa, portanto, que, relativamente à natureza deste tributo, quaisquer dúvidas que houvesse ficam à partida esclarecidas pelo próprio legislador - este é um tributo que

assume a natureza de imposto indireto, na medida em que visa compensar a não tributação em IVA da generalidade das operações financeiras.»

22. Esta questão foi desenvolvidamente tratada em diversas decisões arbitrais.¹ Ensina a doutrina que o imposto constitui uma “prestação pecuniária, coativa e unilateral, exigida por uma entidade pública com o propósito de angariação de receita”, ao passo que a taxa se caracteriza como “prestação pecuniária e coativa, exigida por uma entidade pública, em contrapartida de prestação administrativa efetivamente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo”, distinguindo-se essas duas espécies de tributos pelo seu carácter de unilateralidade ou bilateralidade². Este entendimento é pacífico, bem assim como, no que releva para a decisão dos presentes autos, a questão não é, sequer, divergente para as partes. Importará, contudo, ter em conta que a constitucionalização das contribuições financeiras resultou da alteração introduzida no artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Lei Fundamental, pela revisão constitucional de 1997, que autonomizou as contribuições financeiras a favor das entidades públicas como uma terceira categoria de tributos. Assim, a doutrina tem caracterizado as contribuições financeiras como um *tertium genus* de receitas fiscais, *que poderão ser qualificadas como taxas coletivas, na medida em que visam retribuir os serviços prestados por uma entidade pública a um certo conjunto ou categoria de pessoas.* A diferença essencial entre os impostos e estas contribuições bilaterais é que *«aqueles visam financiar as despesas públicas em geral, não podendo, em princípio, ser consignados a certos serviços públicos ou a certas despesas, enquanto as segundas, tal como as taxas em sentido estrito, visam financiar certos serviços públicos e certas despesas públicas aos quais ficam consignadas, não podendo, portanto, ser desviadas para outros serviços ou despesas».*³

¹ Vd. entre outras: Decisão arbitral proferida no processo 156/2018 - T, de 10-05-2019; Decisão arbitral proferido no processo nº 21/2023-T de 29-06-2023; e Acórdão arbitral proferido no processo nº 599/2023-T de 25-04-2023.

² Vd., entre outros, Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Coimbra, 2015, págs. 214 e 240.

³ Gomes Canotilho e Vital Moreira. Constituição da República Portuguesa Anotada, I vol., 4ª edição, Coimbra, pág. 1095.

23. Ora, como já se referiu já (vd. enquadramento jurídico) o ASSB tem por objetivo reforçar os mecanismos de financiamento do sistema de segurança social, como forma de compensação pela isenção de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) aplicável à generalidade dos serviços e operações financeiras e constitui receita geral do Estado que é integralmente consignada ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social. E, sendo assim, o seu propósito difere do que caracteriza a Contribuição sobre o Sector Bancário (CSB), que foi consensualmente caracterizada como uma contribuição financeira.⁴ No caso do «ASSB não pode ser atribuída essa mesma natureza ao ASSB, na medida em que não existe conexão entre os objetivos que presidem à sua criação e uma qualquer responsabilidade acrescida do setor bancário, como também não há uma relação específica de proximidade entre o grupo de sujeitos passivos e ónus de custear o serviço público de segurança social, nem subsiste qualquer benefício para o grupo por efeito da carga fiscal com que é diferenciadamente onerado. E, nesses termos, não se verificam os requisitos típicos de homogeneidade, responsabilidade e utilidade de grupo que possam justificar a caracterização do ASSB como contribuição financeira (idem, págs. 91-96).

E, por maioria de razão, está excluído que o ASSB possa integrar o conceito de taxa, uma vez que não estão em causa qualquer dos pressupostos enumerados no artigo 4.º, n.º 2, da LGT que permitam evidenciar o carácter de bilateralidade do tributo. Em face a todo o exposto, o ASSB constitui um imposto especial sobre o sector bancário, que, não obstante apresentar um âmbito de incidência semelhante à Contribuição sobre o Sector Bancário (CSB), não se limita a estabelecer uma nova taxa sobre a matéria coletável dessa contribuição, nem um novo imposto sobre a coleta, e, nesse sentido, não corresponde a um adicional ou a um adicionamento, mas a um imposto autónomo.»⁵ (sobre o conceito de adicional e de adicionamento, cfr. Casalta Nabais, Direito Fiscal, 11.ª edição, Coimbra, pág.

⁴ Cfr., entre outros, Acórdão do STA de 25 de janeiro de 2023, Processo n.º 01622/20, in www.dgsi.pt.

⁵ Neste sentido, vd. Ac. Arbitral proferido no processo 379/2023, de 18 de dezembro. Sobre o conceito de adicional e de adicionamento, cfr. Casalta Nabais, Direito Fiscal, 11.ª edição, Coimbra, pág. 79; no sentido da qualificação do ASSB como imposto, Filipe de Vasconcelos Fernandes, ob. cit., pág. 92, e a decisão arbitral proferida no Processo n.º 504/2021-T).

79; no sentido da qualificação do ASSB como imposto, Filipe de Vasconcelos Fernandes, ob. cit., pág. 92, e a decisão arbitral proferida no Processo n.º 504/2021-T).

De resto, a própria AT na Resposta considera o ASSB como um imposto indireto que visa compensar o IVA, o que será analisado mais adiante.

24. Analisando a questão da inconstitucionalidade por violação do princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal, considerando o regime jurídico supra explanado, e a norma transitória do artigo 21.º da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, que dispõe nos seguintes termos:

«Artigo 21.º

Disposição transitória

1 — Em 2020 e 2021, a liquidação e o pagamento do adicional de solidariedade sobre o setor bancário previsto no regime que consta do anexo VI à presente lei efetua-se de acordo com as seguintes regras:

a) A base de incidência apurada nos termos dos artigos 3.º e 4.º do regime é calculada por referência à média semestral dos saldos finais de cada mês, que tenham correspondência nas contas relativas ao primeiro semestre de 2020, no caso do adicional de solidariedade devido em 2020, e nas contas relativas ao segundo semestre de 2020, no caso do adicional de solidariedade devido em 2021, publicadas em cumprimento da obrigação estabelecida no Aviso do Banco de Portugal n.º 1/2019, de 31 de janeiro, que atualiza o enquadramento normativo do Banco de Portugal sobre os elementos de prestação de contas;

b) A liquidação é efetuada pelo próprio sujeito passivo, através de declaração de modelo oficial aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, que deve ser enviada até ao dia 15 de dezembro de 2020 e 2021, respetivamente; (...)»

25. Está em causa a violação do princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal, em relação ao imposto que se torna devido em 2020, uma vez que por efeito da norma transitória do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, o adicional é calculado,

nesse caso, por referência à *média semestral dos saldos finais de cada mês que tenham correspondência nas contas relativas ao primeiro semestre de 2020*, e, sendo assim, o facto gerador do pagamento do imposto verifica-se em momento anterior à entrada em vigor da lei, que ocorreu no dia seguinte à sua publicação.

A Autoridade Tributária contrapõe que, nos termos dos artigos 3.º e 4.º do Anexo VI da Lei n.º 27-A/2020, a base de incidência do ASSB respeitante ao primeiro semestre de 2020 corresponde ao “passivo apurado e aprovado” pelo que o facto tributário ocorre, verdadeiramente, com o apuramento e aprovação das contas, e necessariamente em momento posterior à entrada em vigor da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, não se verificando a alegada violação do princípio proibição da retroatividade da lei fiscal. Certo é que não tem razão nesta alegação como se demonstrará de seguida.

26. A este propósito pronunciou-se o Tribunal arbitral por Acórdão proferido no âmbito do processo n.º 528/2022, de 21-03-2023, ao qual se adere integralmente e que passamos a citar:

«7. A Requerente começa por assacar ao regime do Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário a inconstitucionalidade por violação do princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal, em relação ao imposto que se torna devido em 2020, por considerar que, por efeito da norma transitória do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, o adicional é calculado, nesse caso, por referência à média semestral dos saldos finais de cada mês que tenham correspondência nas contas relativas ao primeiro semestre de 2020, e, sendo assim, o facto gerador do pagamento do imposto verifica-se em momento anterior à entrada em vigor da lei, que ocorreu no dia seguinte à sua publicação.

A Autoridade Tributária contrapõe que, nos termos dos artigos 3.º e 4.º do Anexo VI da Lei n.º 27-A/2020, a base de incidência do ASSB respeitante ao primeiro semestre de 2020 corresponde ao “passivo apurado e aprovado” pelo que o facto tributário se objetiva na ordem jurídica com o apuramento e aprovação das contas, e necessariamente em momento posterior à entrada em vigor da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, não se verificando a

alegada violação do princípio proibição da retroatividade da lei fiscal. É esta a questão que cabe primeiramente apreciar.

Na revisão constitucional de 1997, o legislador constituinte consagrou, no artigo 103.º, n.º 3, a regra da proibição da retroatividade da lei fiscal desfavorável, que já poderia considerar-se como uma decorrência do princípio da proteção da confiança dos cidadãos inscrito no Estado de Direito. Com essa alteração, a Lei Fundamental pretendeu expressar uma regra absoluta de definição do âmbito de validade temporal das leis que criem ou agravem impostos, tornando constitucionalmente ilícito o imposto que produza efeitos retroativos.

O Tribunal Constitucional tem vindo a seguir o entendimento de que esta proibição da retroatividade, no domínio da lei fiscal, apenas se dirige à retroatividade autêntica, abrangendo apenas os casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, excluindo do seu âmbito aplicativo as situações de retrospectividade ou de retroatividade imprópria, ou seja, aquelas situações em que a lei é aplicada a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram no presente, como sucede quando as normas fiscais que produziram um agravamento da posição fiscal dos contribuintes em relação a factos tributários que não ocorreram totalmente no domínio da lei antiga e continuam a formar-se, ainda no decurso do mesmo ano fiscal, na vigência da nova lei (cfr, por exemplo, os acórdãos n.ºs 128/2009, 85/2010 e 399/2010).

Revertendo à situação do caso, deve começar por dizer-se que a CSB e o ASSB, embora possuam uma estrutura de incidência similar, não são coincidentes quanto ao método de quantificação da base de incidência quando esteja em causa a liquidação do ASSB devido em 2020.

Tal como prevê para a CSB o artigo 3.º, alínea a), da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, o ASSB, nos termos da disposição homóloga do Anexo VI à Lei n.º 27-A/2020, igualmente incide sobre o “passivo apurado e aprovado pelos sujeitos passivos”, estatuidando o artigo 4.º, n.º 4, quanto à quantificação da base de incidência, que “a base de incidência apurada nos termos do artigo 3.º e dos números anteriores é calculada por referência à média anual

dos saldos finais de cada mês, que tenham correspondência nas contas anuais do próprio ano a que respeita o adicional, tal como aprovadas no ano seguinte”.

No entanto, a norma transitória do artigo 21.º da mesma Lei, determina, na sua alínea a), que, no caso do adicional de solidariedade devido em 2020, “a base de incidência apurada nos termos dos artigos 3.º e 4.º do regime é calculada por referência à média semestral dos saldos finais de cada mês, que tenham correspondência nas contas relativas ao primeiro semestre de 2020”.

O acórdão do STA de 19 de junho de 2019 (Processo n.º 023/40/13), analisando a CSB aplicada ao ano de 2011, à luz da referida disposição do artigo 3.º, alínea a), da Lei n.º 55-A/2010, afastou a violação do princípio da proibição da retroatividade dos impostos, com base na seguinte argumentação: O facto tributário correspondente à CSB do ano de 2011 (-) é constituído pelos passivos apurados e aprovados pelo sujeito passivo (deduzidos dos fundos próprios de base (Tier 1), dos complementares (Tier 2) e dos depósitos abrangidos do Fundo de Garantia de Depósitos) no próprio ano em que é devida a contribuição (artigo 3º do regime da CSB, e artigo 6.º da Portaria n.º 121/2011, de 30 de março). Ou seja, em 2011. Daí que (...) o facto tributário só tenha emergido na ordem jurídica com a aprovação do passivo e no ano em que a mesma ocorreu (embora respeitando ao ano económico anterior ao ano da aprovação), sendo que, para além de não se configurar, nesses termos, tributação assente em facto sucessivo, também a própria contribuição se objetiva apenas com o apuramento e aprovação do respetivo passivo e na medida deste (-).

O facto tributário assim configurado verificou-se após o início da vigência do regime da CSB (1 de janeiro de 2011). E como se salienta na sentença, o momento relevante a considerar é o da aprovação das contas e não o do encerramento do exercício, sendo que nas instruções constantes da declaração modelo 26 (cfr. o anexo à Portaria) constava igualmente a indicação de que «[a] base de incidência apurada é sempre calculada por referência à média anual dos saldos finais de cada mês, que tenham correspondência nas contas aprovadas no próprio ano em que é devida a contribuição.

Conclui o acórdão, neste condicionalismo, que não há aplicação da lei nova a factos tributários integralmente verificados ou cujos efeitos estivessem integralmente produzidos e verificados no domínio da lei antiga, ou seja, antes da entrada em vigor da lei nova.

Todavia, um tal entendimento não é transponível para o adicional de solidariedade devido em 2020, segundo a regulamentação que consta da citada norma transitória do artigo 21.º da Lei n.º 27-A/2020, que, como se viu, prevê que a base de incidência seja calculada por referência à média semestral dos saldos finais de cada mês, que tenham correspondência nas contas relativas ao primeiro semestre de 2020. O adicional é calculado com base numa média relativa ao primeiro semestre de 2020, e embora deva haver correspondência entre os saldos de cada mês, nesse semestre, e os saldos que constem das contas anuais relativas ao mesmo semestre, o certo é que a eventual divergência entre o saldo médio que serviu de base à liquidação do imposto e os saldos mensais aprovados nas contas anuais, apenas poderá justificar a correção aritmética, por parte da Autoridade Tributária, com base na verificação de erros ou omissões que determinem a exigência de um valor do adicional superior ao liquidado, tal como prevê o artigo 6.º, n.º 2, do Anexo VI à Lei n.º 27-A/2020. Ou seja, a exigida correspondência entre o saldo médio relativo ao primeiro semestre e os saldos finais de cada mês considerados nas contas anuais não salvaguarda a retroatividade do imposto, visto que a aprovação das contas referentes a 2020, incluindo as do primeiro semestre, em atenção ao disposto no artigo 65.º, n.ºs 1 e 5, do Código das Sociedades Comerciais, só pode ocorrer após o encerramento de cada exercício anual, e, portanto, após o período de tributação a que respeita o imposto (cfr. Pinto Furtado, Curso de Direito das Sociedades, 4.ª edição, Coimbra, pág. 481).

Tendo em consideração que, no que se refere ao adicional devido em 2020, o sujeito passivo deve efetuar a liquidação do imposto até 15 de dezembro de 2020, não será possível ao contribuinte certificar, através das contas anuais, a média de saldo que serviu de base à liquidação, e, sendo assim, não há qualquer dúvida que o facto tributário que origina o imposto é o mero apuramento contabilístico da média dos saldos do passivo relativamente ao primeiro semestre.

Como explicita, a citada decisão arbitral n.º 504/2021-T, à data da liquidação do imposto relativo ao primeiro semestre de 2020, ainda se não encontra encerrado o exercício nem

aprovadas as contas, pelo que o facto tributário que a norma erige para efeito de liquidação não é a aprovação das contas, mas o facto material da verificação de existência do passivo através dos dados inscritos na contabilidade, e que necessariamente ocorre ainda antes da entrada em vigor da Lei n.º 27-A/2020.

A questão suscitada no presente processo não tem, pois, qualquer correspondência com a que foi analisada no citado acórdão do STA de 19 de junho de 2019 relativamente à CSB, em que se considerou como momento relevante para a exigência do tributo o da aprovação das contas, tendo em consideração que, nesse caso, a base de incidência apurada é sempre calculada por referência à média anual dos saldos finais de cada mês, que tenham correspondência nas contas aprovadas no próprio ano em que é devida a contribuição.

Por conseguinte, a norma transitória do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, é inconstitucional, por violação do princípio da proibição da retroatividade dos impostos, consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, pelo que a liquidação do adicional de solidariedade sobre o sector bancário, relativa ao ano de 2020, enferma de ilegalidade. (...)»

27. Considera, ainda, a Requerente haver violação do princípio da igualdade tributária na vertente da capacidade contributiva, já que o ASSB se assume como um imposto discriminatório incidente sobre o setor bancário com clara discriminação deste setor em relação aos restantes setores da sociedade e, por isso, violador do princípio da igualdade, nas suas vertentes de proibição do arbítrio e do respeito pela capacidade contributiva. Também sobre esta questão acompanhamos a jurisprudência que antecede, no qual, citando Casalta Nabais se afirma que: «o princípio da igualdade fiscal tem ínsita sobretudo «a ideia de generalidade ou universalidade, nos termos da qual todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério - o critério da capacidade contributiva. Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção

desta diferença (igualdade vertical)» (Direito Fiscal, 11ª edição, Coimbra, 2021, págs. 154-155). (...)”.

28. O princípio da capacidade contributiva como critério destinado a aferir da (in)admissibilidade constitucional de certa ou certas soluções adotadas pelo legislador fiscal, tem expressão na ideia, afirmada, entre outros, no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 348/97, da necessária *«a existência e a manutenção de uma efetiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico selecionado para objeto do imposto, exigindo-se, por isso, um mínimo de coerência lógica das diversas hipóteses concretas de imposto previstas na lei com o correspondente objeto do mesmo»*. O Tribunal Constitucional tem vindo a adotar o princípio da capacidade contributiva como critério adequado à repartição dos impostos, sem descurara a proibição do arbítrio como um elemento relevante para aferir da validade constitucional das soluções normativas de âmbito fiscal, mormente quando estas sejam ditadas por considerações de política legislativa relacionadas com a racionalização do sistema. Seguindo este raciocínio, o princípio da igualdade tributária concretiza-se pela generalidade e uniformidade da lei de imposto (destinada a ser aplicada a todos sem exceção), tratando de modo igual os contribuintes que se encontrem em situações iguais e de modo diferente aqueles que se encontrem em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva. Por último, o princípio da igualdade exprime a proibição do arbítrio, e nesse sentido proíbe qualquer discriminação entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional.
29. A este propósito decidiu-se no Acórdão arbitral proferido no processo 599/2022 – T, de 25-04-2023, pela violação do princípio da igualdade, com a fundamentação que a seguir se transcreve e à qual se adere: *«Da leitura da norma de incidência pessoal (subjéctiva) deste imposto, resulta claro que apenas as instituições de crédito, ou seja, apenas um sector das empresas (pessoas coletivas) com fins lucrativos, são sujeitos passivos deste imposto. Mais, o carácter sectorial da incidência subjéctiva deste imposto não oferece dúvidas, pois é expressamente afirmado pelo legislador: O adicional de solidariedade sobre o setor bancário tem por objetivo reforçar os mecanismos de financiamento do sistema de segurança social, como forma de compensação pela isenção de imposto sobre o valor*

acrescentado (IVA) aplicável à generalidade dos serviços e operações financeiras, aproximando a carga fiscal suportada pelo setor financeiro à que onera os demais setores (artº 2 do Anexo VI da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de Julho).

Em nosso entender, a expressa previsão, pela revisão constitucional de 1987, da figura das contribuições financeiras decorreu do reconhecimento da necessidade da existência de tributos sectoriais que, antes, estariam feridos de inconstitucionalidade, pois este tipo de tributos não preenche nem as características próprias das taxas nem as dos impostos. O mesmo é dizer que entendemos que, à luz da nossa Constituição, os únicos tributos sectoriais admissíveis são as contribuições financeiras.

O certo é que a característica generalidade é, pacificamente, aceite pela jurisprudência, e pela doutrina, como essencial a um imposto: O dever de os cidadãos pagarem impostos constitui uma obrigação pública com assento constitucional. Como tal, está sujeito a algumas regras equivalentes às dos direitos fundamentais, designadamente os princípios da generalidade e da igualdade, ou seja, de que devem estar sujeitos ao seu pagamento os cidadãos em geral (artigo 12º, n.º 1), e devem estar sujeitos a ele em idêntica medida, sem qualquer discriminação indevida (artigo 13º, n.º 2), isto constituído o princípio da igualdade tributária.” (acórdão TC n.º 348/97, de 29-04-1997) [sublinhados nossos].

No caso do ASSB, a idêntica medida que este imposto visa tributar são as “realidades” enumeradas no art. 3º do anexo VI da Lei n.º 27-A/2020. Ora, podemos assumir - cremos que incontestavelmente - que existem outros contribuintes detentores dos mesmos índices de capacidade contributiva (assumindo, por mera disciplina de raciocínio, que as “realidades “que constituem a base de incidência do ASSB podem ser entendidas como constituindo índices de capacidade contributiva), os quais não resultam tributados neste imposto.

Com o TC, no acórdão nº 695/2014, de 15 de outubro, diremos: Em suma, o princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através de vertentes diversas: uma primeira, está na generalidade da lei de imposto, na sua aplicação a todos sem exceção; uma segunda, na uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os contribuintes que

se encontrem em situações iguais e de modo diferente aqueles que se encontrem em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva; uma última, está na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional (nestes precisos termos, o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 306/2010) [sublinhados nossos].

Parece-nos manifesto que, em razão do que antes ficou dito, a definição legal da incidência subjetiva do ASSB não cumpre com a exigência de constitucional de generalidade, o mesmo é dizer, viola o princípio constitucional da igualdade tributária.

Da incidência subjetiva deste imposto resulta que o sector bancário é vítima de uma discriminação negativa face aos restantes sectores de atividade económica, o que é patente e não tem a menor justificação ou fundamento que o possa sustentar. Exige-se mais um imposto ao sector bancário para o financiamento da Segurança Social, mediante a consignação da receita do ASSB ao FEFSS, como se este sector da atividade económica estivesse em alguma situação de vantagem em sede das contribuições (contribuições das entidades bancárias e cotizações dos seus trabalhadores) ou tivesse algum especial dever de financiar a Segurança Social.»

30. Na verdade, a motivação legislativa constante dos diplomas que regularam a contribuição para o sector bancário legitima a ilação de que a contribuição visou atenuar as consequências resultantes das intervenções públicas no sector financeiro, face à situação de crise financeira então desencadeada no âmbito desse mesmo sector, reconduzindo-se a um instrumento de apoio na prevenção dos inerentes riscos do sistema, não se destinando a colmatar necessidades genéricas de financiamento do Estado. Já o ASSB é um verdadeiro imposto que constitui receita geral do Estado e se encontra consignada ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social, e, embora destinado a fazer face de modo indistinto às necessidades de financiamento da segurança social, caracteriza-se como um imposto sectorial na medida em que incide exclusivamente sobre o sector financeiro, e, nessa medida, discriminatório e atentatório do princípio da igualdade, nas vertentes já referidas.

No caso do ASSB, não se denota qualquer relação entre a incidência real do imposto e os fatores que possam revelar uma maior capacidade contributiva, quando é certo, como se deixou dito, que o critério de repartição do imposto, na hipótese, corresponde a uma lógica de solidariedade assente no falso pressuposto de que as instituições de crédito poderão suportar um agravamento da carga fiscal porque se encontram isentas de IVA relativamente aos serviços financeiros que prestam. A criação do ASSB como um imposto especial incidente sobre o sector bancário, como forma de compensar a isenção de IVA, configura-se como uma diferenciação arbitrária na medida em que o critério utilizado não apresenta um mínimo de coerência nem se encontra materialmente justificado.

§2.3.2 – Violação do Direito da União Europeia

31. Por último, com grande relevância para a decisão do caso em apreço nos presentes autos, verifica-se ter sido emitido o recente Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) de 21 de dezembro de 2023, proferido no seguimento de reenvio prejudicial promovido no âmbito de outro processo arbitral tributário no CAAD.

Apesar de se poder considerar prejudicada a sua análise, no caso concreto, porquanto pronunciando-se este Tribunal pela inconstitucionalidade das normas pertinentes ao caso, o que acarreta a nulidade das mesmas, deixa de existir qualquer conflito entre o direito nacional aplicável e o primado do Direito da União, importa sublinhar que a jurisprudência do mencionado acórdão vai no sentido do atrás fixado.

32. O Acórdão proferido pelo TJUE, em 21-12-2023, veio declarar que:

1) A Diretiva 2014/59/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de maio de 2014, que estabelece um enquadramento para a recuperação e a resolução de instituições de crédito e de empresas de investimento e que altera a Diretiva 82/891/CEE do Conselho, e as Diretivas 2001/24/CE, 2002/47/CE, 2004/25/CE, 2005/56/CE, 2007/36/CE, 2011/35/UE, 2012/30/UE e 2013/36/UE e os Regulamentos (UE) n.º 1093/2010 e (UE) n.º 648/2012 do Parlamento Europeu e do Conselho, deve ser interpretada no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional que cria um imposto que onera o passivo

das instituições de crédito, cuja forma de cálculo é alegadamente semelhante à das contribuições pagas por estas instituições ao abrigo desta diretiva, mas cujas receitas não são afetadas aos mecanismos nacionais de financiamento de medidas de resolução.

2) *A liberdade de estabelecimento garantida nos artigos 49.º e 54.º TFUE deve ser interpretada no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro que cria um imposto cuja base de incidência é constituída pelo passivo das instituições de crédito com sede situada no território desse Estado-Membro, das filiais e das sucursais das instituições de crédito cuja sede se situa no território de outro Estado-Membro, uma vez que a referida regulamentação permite deduzir capitais próprios e instrumentos de dívida equiparáveis a capitais próprios, que não podem ser emitidos por entidades sem personalidade jurídica, como essas sucursais.*

Como resulta das indicações dadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, o ASSB que onera indistintamente todo o setor bancário em Portugal, incluindo as instituições de crédito residentes, as filiais e as sucursais portuguesas das instituições de crédito não residentes, tem por objetivos apoiar financeiramente o sistema nacional de segurança social e restaurar o equilíbrio entre a carga fiscal suportada por esse setor, que beneficia de uma isenção do IVA sobre a maior parte dos serviços financeiros, e a suportada por todos os outros setores da economia portuguesa.

33. Nos considerandos 51 a 65 do Acórdão, dos quais se transcrevem apenas alguns excertos, pode ler-se:

«À luz destes objetivos, as disposições nacionais apresentadas pelo órgão jurisdicional de reenvio não procedem a nenhuma distinção entre as instituições de crédito residentes e as filiais e as sucursais de instituições de crédito não residentes.

52. De resto, não resulta da decisão de reenvio que o objeto e o conteúdo das disposições nacionais em causa procedem a essa distinção.

53. Por conseguinte, nada parece indicar que a situação de uma instituição de crédito não residente que exerce a sua atividade através de uma sucursal não seja objetivamente

comparável à situação de uma instituição de crédito residente ou de uma filial de uma instituição de crédito não residente.

54. Segundo, no que se refere à justificação da diferença de tratamento por uma razão imperiosa de interesse geral, o Governo Português afirma, nas suas observações escritas, que a vantagem fiscal conferida pela regulamentação nacional em causa no processo principal às instituições de crédito residentes, e às filiais de instituições de crédito não residentes, se justifica pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal nacional.

55. Ora, segundo jurisprudência constante, para que tal justificação possa ser admitida é necessário que se demonstre a existência de um nexo direto entre a vantagem fiscal em causa e a compensação da mesma através de uma determinada cobrança fiscal (v., neste sentido, Acórdãos de 12 de junho de 2018, Bevola e Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, n.º 45, e de 27 de abril de 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, n.º 68 e jurisprudência referida).

56. No caso em apreço, nenhum elemento dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça indica que a dedutibilidade dos capitais próprios da base de incidência a título do ASSB é compensada por uma determinada cobrança fiscal, suportada pelas instituições de crédito residentes e pelas filiais de instituições de crédito não residentes.

57. Daqui resulta que a restrição à liberdade de estabelecimento operada pela regulamentação nacional em causa no processo principal não pode ser justificada pela necessidade de preservar a coerência do regime fiscal português. (...)

62. No caso em apreço, a República Portuguesa escolheu não tributar as instituições de crédito residentes e as filiais de instituições de crédito não residentes no que respeita aos instrumentos de dívida equiparáveis aos capitais próprios.

63. Assim sendo, este Estado-Membro não pode invocar a necessidade de assegurar uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros para justificar a tributação das sucursais de instituições de crédito não residentes no que respeita a esses instrumentos de dívida equiparáveis aos capitais próprios.

64. Daqui resulta que a restrição à liberdade de estabelecimento operada pela regulamentação nacional em causa no processo principal não se afigura justificada pela

necessidade de preservar uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros.

65. Por conseguinte, há que responder à segunda questão que a liberdade de estabelecimento garantida nos artigos 49.º e 54.º TFUE deve ser interpretada no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro que cria um imposto cuja base de incidência é constituída pelo passivo das instituições de crédito residentes, bem como das filiais e das sucursais das instituições de crédito não residentes, uma vez que a referida regulamentação permite deduzir capitais próprios e instrumentos de dívida equiparáveis a capitais próprios, que não podem ser emitidos por entidades sem personalidade jurídica, como essas sucursais.»

34. Em conclusão, o regime do ASSB, aplicado às sucursais em Portugal de instituições de crédito não residentes, como é o caso da Requerente, nos termos em que se encontra regulamentado e já sobejamente explanados ao longo deste Acórdão, viola a liberdade de estabelecimento e, por conseguinte, viola os artigos 49º e 54º do TFUE. Logo, os atos impugnados não podem subsistir e devem ser anulados, também, por violação do DUE, nos termos fixados no Acórdão do TJUE supracitado.

35. Por todas as razões que vêm expostas conclui-se que:

- i) A norma transitória do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, é inconstitucional, na parte em que se refere ao cálculo do imposto relativo ao primeiro semestre de 2020, por violação do princípio da proibição da retroatividade dos impostos, consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.
- ii) As normas conjugadas dos artigos 1.º, n.º 2, 2.º e 3.º, n.º 1, alínea a), Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, são inconstitucionais, por violação do princípio da igualdade, na dimensão da proibição do arbítrio, e por violação do princípio da capacidade contributiva, enquanto decorrência do princípio da igualdade tributária.

iii) O regime do ASSB aplicável, ao criar um imposto cuja base de incidência é constituída pelo passivo das instituições de crédito residentes, bem como das filiais e das sucursais das instituições de crédito não residentes, viola o princípio da liberdade de estabelecimento, garantida nos artigos 49.º e 54.º TFUE, uma vez que a referida regulamentação permite deduzir capitais próprios e instrumentos de dívida equiparáveis a capitais próprios, que não podem ser emitidos por entidades sem personalidade jurídica, como essas sucursais.»

§2.3.3 - Vícios de conhecimento prejudicado

36. Face ao que vem exposto, fica prejudicado o conhecimento dos restantes vícios invocados.

§2.3.4 - Juros indemnizatórios

37. A Requerente pede ainda a condenação da Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre o imposto, até ao reembolso integral da quantia devida.

38. De acordo com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*”. Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”.

Tal regime está em sintonia com o resultante do artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, o que, por sua vez, remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o

pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Face ao exposto, na sequência de declaração de ilegalidade dos atos de indeferimento da Reclamação Graciosa e de autoliquidação do ASSB, há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

IV – DECISÃO

Termos em que se julga neste tribunal coletivo:

- a) Considerar procedente o pedido arbitral e julgar inconstitucional a norma transitória do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, na parte em que se refere ao cálculo do imposto relativo ao primeiro semestre de 2020, por violação do princípio da proibição da retroatividade dos impostos, consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição;
- b) Julgar inconstitucionais as normas conjugadas dos artigos 1.º, n.º 2, 2.º e 3.º, n.º 1, alínea a), Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, por violação do princípio da igualdade, na dimensão da proibição do arbítrio, e por violação do princípio da capacidade contributiva;
- c) Declarar ilegal e anular o ato tributário de autoliquidação do Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário referente ao período de tributação de 2020, bem como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa contra eles deduzida, por violação do Direito da União Europeia;
- d) Condenar a Requerida a reembolsar à Requerente o valor de 137.877,00€, acrescidos de pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

V – VALOR DA CAUSA

Fixa-se o valor do processo em €137.877,00, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e artigo 306.º do Código de Processo Civil (CPC).

VI - CUSTAS

O valor das custas é fixado em € 3.060,00, ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), a cargo da Requerida, de acordo com o disposto no artigo 12.º, n.º 2 do RJAT e no artigo 4.º, n.º 5 do RCPAT.

VII. NOTIFICAÇÃO DO MIISTÉRIO PÚBLICO

Nos termos do disposto no artigo 17.º, n.º 3, do RJAT, notifique-se o representante do Ministério Público junto do Tribunal competente para o julgamento da impugnação, para efeitos do recurso previsto no n.º 3 do artigo 72.º da Lei do Tribunal Constitucional.

Notifique-se.

Lisboa, 26 de fevereiro de 2024

O Tribunal Coletivo,

Fernanda Maçãs (Árbitro presidente)

Maria do Rosário Anjos (Árbitro vogal)

Tomás Cantista Tavares (Árbitro vogal)
Vota vencido, conforme declaração junta

Voto de vencido (proc. 325/2023-T)

1. Entendo, em síntese, que a liquidação impugnada de ASSB não viola a lei (da União Europeia, a Constituição e a lei ordinária) pelas seguintes razões essenciais:
2. Começaria por decidir a questão da compatibilidade do ASSB com o Direito da União Europeia, (i) por força do Princípio do Primado e (ii) por precedência jurídica e lógica: a proceder tal argumento, a Sentença arbitral já não teria que se debruçar sobre as inconstitucionalidade suscitados, por irrelevância; o subsequente recurso sobre a inconstitucionalidade (caso a Sentença decidisse sobre esse tema) seria meramente académico, dado que a sua procedência não teria qualquer efeito prático, já que o ato estaria sempre anulado, por violação do Direito da União Europeia. É este, aliás, o sentido da recente jurisprudência do Tribunal Constitucional (Ac. TC 651/2023, de 10/10/2023).
3. Na minha opinião, o ASSB sobre as sucursais financeiras não viola o Direito da União Europeia, na correta interpretação do Ac. TJUE C-340/22 e da recente jurisprudência do STA (Ac. 090/21.2BELRS, de 31/5/2023) – e o Tribunal arbitral deve obediência a ambos, pelos princípios e regras de Direito, proeminência desses Tribunais e em face do caráter recente e atual de tais arestos.

4. O Ac. TJUE C-340/22, estipula, em síntese, que ocorre violação da liberdade de estabelecimento (art. 49.º e 54.º do TFUE) se e quando na quantificação de um imposto, as entidades bancárias residentes em Portugal puderem deduzir à base de incidência do ASSB os valores dos (a) capitais próprios e (b) instrumentos de dívida equiparáveis a capitais próprios, mas tal for vedado às sucursais em Portugal de instituições bancárias residentes noutros Estados Membros, por carecerem de personalidade jurídica.
5. O TJUE aceitou a questão factual, como lhe foi submetida – e “não compete ao Tribunal de Justiça verificar a sua exatidão” (ponto 33). Assumiu que as sucursais não podem deduzir os valores (a) capitais próprios e (b) instrumentos de dívida equiparáveis a capitais próprios por não terem personalidade jurídica (nem capital social).
6. Todavia, sendo esta questão factual e jurídica contestada pelas partes no processo arbitral – a Sentença arbitral tem de a julgar e decidir ex ante; e só depois aplica o ditame imposto pelo TJUE, se acaso considerar que existe diferença de tratamento entre o regime legal atribuído às sucursais financeiras face às demais instituições financeiras – ponto 44 do Ac. TJUE C-340/22.
7. O STA já decidiu esta questão factual e jurídica no que concerne às sucursais financeiras (Ac. STA n.º 090/21.2BELRS, de 31/5/2023). Fê-lo, é certo, em relação a outro tributo (CSB), mas os seus corolários são totalmente transponíveis para a ASSB, dada a total identidade do recorte da base de incidência em ambos os tributos (cfr. art. 3.º e 4.º da portaria 121/2011 e art. 3.º e 4.º do anexo IV da Lei n.º 27ª/2020).
8. Para o STA, as regras de determinação da base de incidência da CSB não violam a proibição de discriminação em razão da nacionalidade, nem a liberdade de estabelecimento (art. 18.º e 49.º do TFUE) – por identidade de tratamento entre a base tributária das sucursais financeiras face às homólogas entidades residentes.

-
9. O Supremo diz, em síntese, que as sucursais financeiras podem ter elementos que sejam reconhecidos como capitais próprios afetos pela casa mãe (Tier 1 e 2), pelo menos via rúbrica de “capital afeto”; e nada impede, além disso, que a sociedade-mãe aloque à sua sucursal em Portugal uma dotação de capital de base (“elementos do capital próprio”) registado em contas de capital próprio (Ac. STA n.º 090/21.2BELRS, de 31/5/2023 – e também, no mesmo sentido, o Ac. 0938/17.6BELRS, de 21/9/2022).
10. Donde, para mim, a liquidação de imposto impugnada não viola o princípio da liberdade de estabelecimento (art. 49.º e 54.º do TFUE).
11. Quanto ao tema da retroatividade da lei fiscal: a liquidação impugnada (primeiro semestre de 2020) sustenta-se no art. 21.º, al. a), da Lei 27-A/2020, de 24/7, que tem natureza retroativa, pois, entrando em vigor em 7/2020, aplica-se a factos tributários já totalmente constituídos (6/2020), em desconformidade com o art. 103.º, n.º 3, da CRP. Advogo, todavia, que nenhum princípio constitucional possui valor absoluto, devendo articular-se com outros princípios e valores constitucionais de igual intensidade – e, nesse sentido, pode excepcionalmente aceitar-se a retroatividade da lei fiscal, mesmo em matéria de impostos, caso se conclua que a segurança jurídica deve ser sacrificada em face de outros valores que no caso concreto se mostrem mais relevantes. É isso o que sucede, no caso dos autos: o ASSB surgiu como fonte excepcional de receita, perante a inesperada e total disrupção do sistema financeiro do Estado provocada pelo COVID, que provocou queda abrupta de receitas públicas (por paralisação da economia e força de trabalho) e enorme e inesperado aumento das despesas públicas (na função social do Estado, como garante do bem estar mínimo da população), também e sobretudo no sistema da Segurança Social, (cfr. Resolução do Conselho de Ministros 41/2020, entre outros, no ponto 4.3.5). Se esta não é uma situação excepcional legitimadora da retroatividade fiscal, então não se vê outra que o possa ser. No mesmo sentido, Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Almedina, 2015, p. 345).
12. Não acompanho igualmente a Sentença arbitral, quanto à violação do princípio do princípio constitucional da Igualdade e da Capacidade Contributiva, nas suas diversas dimensões, a saber:

13. Quanto à dimensão da generalidade e universalidade dos impostos: Na minha opinião, consentem-se compressões desse princípio, na necessária liberdade política do legislador, se adequadas e proporcionais a outros propósitos com igual valor – e, no caso concreto, havendo isenção geral de IVA para o setor financeiro, o ASSB, enquanto imposto setorial sobre o consumo pode servir de contrabalanço para assegurar uma igualdade final e global de todos os agentes económicos (art. 1.º, n.º 2, do Anexo VI à Lei 27-A/2020).
14. Quanto à dimensão de igualdade comparativa: não releva o facto de a incidência da ASSB não abranger outros setores de atividade também isentos de IVA. A Constituição não exige um igualitarismo absoluto e confere ao legislador ordinário a liberdade política de prever discrepâncias tributárias justificadas, como sucede com o ASSB; e isso basta para o não juízo de inconstitucionalidade do ASSB. Aliás, em geral, todo o benefício fiscal provoca uma distorção da igualdade comparativa – e são todos legitimados constitucionalmente, na análise da força da razão extrafiscal associada, superior à da tributação que impedem.
15. Quanto à dimensão de tributação de riqueza económica efetiva: os impostos têm de incidir sobre manifestações de riqueza reveladas num rendimento, património ou consumo (art. 4.º, n.º 1, da LGT). O ASSB é um imposto indireto, sobre o consumo, que visa tributar as manifestações de capacidade contributiva impulsionada pelos fundos obtidos pelas instituições de crédito e instrumentos financeiros derivados e tipificadas, na incidência sobre os saldos dessas rubricas contabilísticas. Vejo uma relação causal suficiente entre a tipificação legal e a manifestação de capacidade contributiva a tributar, legitimada, também, por razões de eficiência e simplificação na circunscrição do facto tributário. É certo que a lei poderia ter desenhado uma base tributável mais perfeita sobre o consumo; porém, e é isso que importa, o recorte legal ainda se conexas com o iter tributário (os saldos contabilísticos em causa relacionam-se com a atividade e consumo dos sujeitos passivos) e razões de simplicidade determinam, outrossim, a construção da incidência objetiva (a análise dos saldos é um dado externo e objetivo que torna fácil o cumprimento da obrigação fiscal) – e isso basta para assegurar a adesão ao valor constitucional da capacidade contributiva, temperado ou moldado por razões de eficiência e simplicidade.

16. Entendo, por fim, que a liquidação impugnada não viola o princípio da não consignação, na medida em o caso presente subsume-se na exceção consentida pelo art. 16.º, n.º 2, al. c) e n.º 3, da Lei n.º 151/2015; nem viola, tão pouco, o princípio da especificação orçamental, porquanto o ASSB foi aprovado no seio de um orçamento de Estado retificativo, com o cumprimento de todas as exigências indicadas por esse princípio orçamental.

26 fevereiro de 2024

Tomás Cantista Tavares