

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1307/2024-T

Tema: Adicional de solidariedade sobre o sector bancário. Princípio da não retroatividade da lei fiscal. Princípio da igualdade. Princípio da capacidade contributiva.

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, na parte em que se refere ao cálculo do imposto relativo ao primeiro semestre de 2020, é inconstitucional 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), do Anexo VI à Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, são inconstitucionais, por violação do princípio da igualdade e por violação do princípio da capacidade contributiva, enquanto decorrência do princípio da igualdade tributária.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam em tribunal arbitral

I – Relatório

1. A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na ... n.º ..., no Porto, vem requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, para apreciar a legalidade dos atos de autoliquidação do Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário (ASSB) referentes aos períodos de tributação de 2020, no valor de € 42.844,28, de 2022, no valor de € 45.730,50, de 2023, no valor de € 60.555,30, e de 2024, no valor de € 67.449,39, bem como da decisão de rejeição liminar do pedido de revisão oficiosa deduzido contra a autoliquidação de 2020, e da decisão de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra os atos de autoliquidação de 2022, 2023 e 2024, requerendo ainda a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago e no pagamento de juros indemnizatórios.

Fundamenta o pedido nos seguintes termos.

A Requerente é uma instituição de crédito autorizada e registada junto do Banco de Portugal, desenvolvendo as atividades que lhe são legalmente permitidas pelo artigo 4.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedade Financeiras.

Atenta a sua qualidade de instituição de crédito com sede em Portugal, a Requerente encontra-se sujeita ao pagamento do ASSB, tributo que é autoliquidado anualmente através da submissão da Declaração Modelo 57.

Neste contexto, a Requerente submeteu a Declaração Modelo 57 no dia 15 de dezembro de 2020, relativamente ao ASSB de 2020, tendo apurado um valor de € 42.844,28, no dia 1 de julho de 2022, relativamente ao ASSB de 2022, tendo apurado um valor de € 45.730,50, no dia 26 de junho de 2023, relativamente ao ASSB de 2023, tendo apurado um valor de € 60.555,30, e no dia 19 de junho de 2024, relativamente ao ASSB de 2024, tendo apurado um valor de € 67.449,39, e procedeu ao pagamento dessas quantias.

No entanto, os actos de autoliquidação em causa são ilegais, na medida em que o regime do ASSB viola disposições e princípios constitucionais.

A norma transitória da alínea a) do n.º 1 do artigo 21.º da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, padece de inconstitucionalidade, por violação do princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal, consagrado no n.º 3 do artigo 103.º da CRP, relativamente ao imposto incidente sobre o 1.º semestre de 2020.

As normas conjugadas dos artigos 1.º, n.º 2, 2.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º da 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.

Conclui, requerendo a anulação das autoliquidações do ASSB relativas aos anos de 2020, 2022, 2023 e 2024, bem como a anulação da decisão de rejeição liminar do pedido de revisão oficiosa deduzido contra a autoliquidação de 2020, e da decisão de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra os atos de autoliquidação de 2022, 2023 e 2024, requerendo ainda a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago acrescido de juros indemnizatórios.

A Autoridade Tributária invoca a exceção de incompetência do tribunal arbitral e da impropriedade do meio processual relativamente à decisão de indeferimento liminar do pedido de revisão oficiosa, por considerar que o indeferimento liminar constitui um ato administrativo em matéria tributária, na medida em que não apreciou a legalidade de um ato de liquidação, e, consequentemente, o meio processual próprio é a ação administrativa a que se refere o artigo 97.º, n.º 1, alínea p), do CPPT.

Invoca ainda a inimpugnabilidade da autoliquidação de ASSB relativa a 2020, uma vez que, atento o disposto no artigo 131.º do CPPT, em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração, encontrando-se excluídas da jurisdição arbitral, nos termos do

artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Portaria 112-A/2011, de 22 de março, as pretensões relativas à legalidade de autoliquidações que não tenham sido precedidas de recurso à via administrativa.

Em sede de impugnação, a Requerida afasta a violação do princípio da igualdade, na dimensão da proibição do arbítrio, por entender que o regime do ASSB assenta num critério objetivo, razoável e materialmente justificado.

No âmbito da sua liberdade de conformação, o legislador entendeu dever sujeitar as instituições de crédito ao ASSB como forma de compensar a isenção de IVA aplicável aos serviços e operações financeiras por força do disposto no n.º 27 do artigo 9.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) e, com isso, reduzir a discrepância entre a carga fiscal suportada pelo setor financeiro e aquela que onera os demais setores de atividade sujeitos e não isentos de IVA.

E considerando que o IVA constitui uma das fontes de financiamento da Segurança Social, através da consignação de uma parcela da sua receita para essa finalidade, a criação do ASSB como forma de contrabalançar a isenção de IVA associada aos serviços e operações financeiras, com a consequente consignação da sua receita ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social (FEFSS), apresenta-se como uma opção coerente.

Sendo, por isso, razoável e materialmente justificado que um setor reconhecidamente subtributado em matéria de fiscalidade indireta, como é o caso do setor financeiro e, em concreto, das instituições de crédito, seja chamado a contribuir para o sistema de segurança social.

A Requerida exclui ainda a alegada violação do princípio da capacidade contributiva enquanto decorrência do princípio da igualdade tributária, entendendo, ainda no quadro da liberdade de conformação do legislador, que o ASSB permite atingir adequadamente as formas de expressão da capacidade contributiva que se propõe enquanto imposto que visa compensar a isenção do IVA nas operações financeiras.

Conclui no sentido da procedência da exceção dilatória da incompetência e impropriedade do meio processual e da exceção perentória da inimpugnabilidade do ato de autoliquidação de 2020, e pela improcedência do pedido arbitral.

2. Por despacho arbitral de 27 de março de 2025, foi determinada a notificação da Requerente para se pronunciar sobre a matéria de exceção suscitada na resposta da Autoridade Tributária.

A Requerente não se pronunciou no prazo cominado, e por despacho arbitral de 7 de maio de 2025, considerando que a matéria de facto relevante para a decisão da causa depende de prova documental e se torna desnecessária a realização de outras diligências instrutórias, determinou-se a dispensa da reunião do tribunal arbitral a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações, relegando-se para final a apreciação das exceções.

3.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As partes foram oportuna e devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 18 de fevereiro de 2025.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

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).

O processo não enferma de nulidades.

Cabe apreciar e decidir.

II – Saneamento

Incompetência do tribunal arbitral e inidoneidade do meio processual

4. A Autoridade Tributária invoca a incompetência material do tribunal arbitral com base no entendimento de que o pedido incide sobre a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa deduzido contra o acto de liquidação, e essa decisão não se pronunciou sobre o mérito da questão porquanto determinou o indeferimento liminar do pedido com fundamento em intempestividade. Nesse contexto, o meio processual adequado seria a acção administrativa, em aplicação do disposto no artigo 97.º, n.º 2, do CPPT, para cuja apreciação o tribunal arbitral é incompetente à luz do disposto no artigo 2.º do RJAT.

Tal como vem colocada, a questão prende-se com a distinção, no âmbito do processo judicial tributário, entre a impugnação judicial e o recurso contencioso segundo a nomenclatura que resulta do artigo 97.º do CPPT.

Nos termos do artigo 95.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária “o interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos segundo as formas de processo prescritas na lei”. Por sua vez, o artigo 97.º, n.º 1, do CPPT distingue entre a impugnação judicial e a acção administrativa de acordo com o objecto do processo, considerando impugnáveis “os actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação” (alínea d)), e sujeitos a acção administrativa “os actos administrativos em matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação” (alínea p)).

Entretanto, o n.º 2 desse artigo 97.º esclarece que recurso contencioso dos actos administrativos em matéria tributária que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação é regulado pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos, o que remete para o disposto no artigo 191.º do CPTA. Determina este preceito que “as remissões que, em lei especial, são feitas para o regime do recurso contencioso de anulação de atos administrativos consideram-se feitas para o regime da acção administrativa”, o que significa que a remissão efectuada pelo artigo 97.º, n.º 1, alínea p), do CPPT se considera agora feita para a forma de processo que lhe corresponde no CPTA. O que conduziria, em tese geral, a considerar aplicável a acção de condenação à prática de acto devido quando estivesse em causa a omissão ou recusa da prática de acto administrativo.

Havendo de notar-se que, com a revisão de 2015, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 214-G/2015, de 2 de outubro, as pretensões materiais deduzidas em juízo que se reportam à prática ou omissão de ato administrativo ou à prática ou omissão de norma administrativa - que anteriormente correspondiam à forma da acção administrativa especial - seguem agora o regime da *acção administrativa* como única forma de processo declarativo aplicável quando não estejam em causa processos urgentes (cfr. artigo 37.º).

A utilização da acção administrativa, em aplicação do artigo 97.º, n.º 1, alínea p), e por efeito da remissão constante do disposto no n.º 2 desse artigo, prende-se, portanto, com a caracterização da questão tributária que está em causa, e terá lugar quando a questão *não comporte apreciação da legalidade do acto de liquidação*.

Ora, a Requerente, inequivocamente, deduziu um pedido de constituição de tribunal arbitral para a apreciação da legalidade de actos de autoliquidação do ASSB, e, precedentemente, deduziu um pedido de revisão oficiosa contra o acto de autoliquidação relativo a 2020, visando obter a sua anulação pela via administrativa.

O efeito útil e relevante do indeferimento do pedido de revisão oficiosa traduz-se na manutenção na ordem jurídica do acto tributário de liquidação, pelo que é esse mesmo indeferimento que torna justificável e necessário o recurso à jurisdição arbitral visto não ter sido possível obter a anulação administrativa ainda na fase pré-judicial. A decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa constitui, neste contexto, o *objecto mediato* do pedido e tem em vista assegurar a eliminação da ordem jurídica dessa decisão caso se venha a concluir pela ilegalidade do acto tributário de liquidação.

E, nesse sentido, estando em causa um acto de autoliquidação de tributos, não só o tribunal arbitral é competente para conhecer do pedido, como o meio processual próprio é a impugnação judicial, pelo que as exceções invocadas mostram-se ser improcedentes.

Inimpugnabilidade dos atos de autoliquidação

5. A Autoridade Tributária invoca ainda a inimpugnabilidade dos atos de autoliquidação de 2020 por intempestividade do pedido de revisão oficiosa, por considerar que, em caso de autoliquidação, o artigo 131.º do CPPT impõe que a impugnação seja precedida de reclamação graciosa no prazo de dois anos, pelo que, tendo sido apresentado o pedido de revisão oficiosa para além desse prazo, esse pedido não pode ser considerado como correspondendo à impugnação administrativa a que se refere aquela disposição, relativamente aos atos de autoliquidação realizados para além do referido prazo de dois anos.

Em causa está a interpretação do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Portaria 112-A/2011, de 22 de março, diploma que, em aplicação do artigo 4.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), regulamenta o âmbito de vinculação da administração tributária aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD. Nos termos dessa disposição, os serviços e organismos que integram a Administração Tributária vinculam-se à jurisdição arbitral no tocante a qualquer dos tipos de pretensões identificadas o n.º 1 do artigo 2.º desse Regime, com exceção das relativas à “declaração de ilegalidade de atos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário” (CPPT).

No caso de erro na autoliquidação, o artigo 131.º, n.º 1, do CPPT especifica que “a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa para o órgão periférico regional da administração tributária competente no prazo de dois anos após a apresentação da declaração”.

Por outro lado, a exigência legal de uma impugnação administrativa necessária tem em vista obter, por via de um procedimento de segundo grau, a reapreciação da legalidade do ato impugnado, permitindo que a Administração possa ainda tomar uma posição definitiva sobre a questão antes de o interessado poder ser suscitar um litígio judicial.

É ainda de fazer notar que a lei permite que o sujeito passivo, por sua iniciativa, possa solicitar a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou dentro do prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade (artigo 78.º, n.º 1, da LGT).

O pedido de revisão constitui igualmente um procedimento de segundo grau, que tem o mesmo efeito jurídico da reclamação necessária a que se refere o artigo 131.º do CPPT, na medida em que permite o reconhecimento pela Administração da existência de ilegalidade na prática do ato tributário, e que pode ser deduzido no mesmo prazo e desencadear, em idênticos termos, em caso de indeferimento, o recurso à via contenciosa.

Conferindo a lei ao interessado dois meios alternativos de reação administrativa contra o ato tributário, dentro do mesmo prazo e com idênticos efeitos de direito, nenhum motivo existe para que não possa estabelecer-se a equiparação entre esses meios para o efeito de sujeitar o litígio à arbitragem.

A questão em análise foi já dirimida nesse mesmo sentido por jurisprudência amplamente maioritária dos tribunais arbitrais (entre muitos, os acórdãos proferidos nos Processos n.ºs 617/2015-T, 429/2020-T e 840/2021-T, e veio a ser sufragada pelo acórdão de 27 de abril de 2017 do TCA Sul, no Processo n.º 08599/17).

Acresce que a Requerente apresentou, na mesma data de 25 de junho de 2024, um pedido de reclamação graciosa contra os actos de autoliquidação de 2021, 2022 e 2023.

Tendo sido apresentado, em 25 de junho de 2024, um pedido de revisão oficiosa e um pedido de reclamação graciosa contra atos de autoliquidação do ASSB, a questão está na limitação que a lei estabelece quanto aos prazos no artigo 131.º do CPPT.

No caso em análise, o que se constata é que a Requerente impugna atos de autoliquidação realizados em 15 de dezembro de 2020, em 1 de julho de 2023, em 26 de junho de 2023 e em 19 de junho de 2024, e apresentou o pedido de revisão oficiosa em 25 de junho de 2024 e, fê-lo, portanto, para além do prazo de dois anos de que dispunha para deduzir a impugnação administrativa relativamente ao ato de autoliquidação realizado em 15 de dezembro de 2020.

Uma vez que a reclamação graciosa foi apresentada na mesma data, igualmente se verifica a intempestividade relativamente ao mesmo acto de autoliquidação.

Sendo assim, é de concluir que a reclamação graciosa e o pedido de revisão oficiosa, considerando este um meio procedimental equiparável à reclamação graciosa e susceptível de produzir os mesmos efeitos jurídicos, foram apresentados intempestivamente, para efeito de poderem ser considerados como correspondendo à impugnação administrativa a que se refere o artigo 131.º, n.º 1, do CPPT, pelo que se verifica a inimpugnabilidade do ato tributário realizado em 15 de dezembro de 2020.

Procede, por conseguinte, a exceção de inimpugnabilidade do ato de autoliquidação relativo a 2020.

III - Fundamentação

Matéria de facto

6. Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes são os seguintes.

- A) A Requerente é uma instituição de crédito autorizada e registada junto do Banco de Portugal como entidade bancária e sujeita ao Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedade Financeiras.
- B) Dada a qualidade de instituição de crédito com sede em Portugal, a Requerente encontra-se sujeita ao pagamento do Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário (ASSB).
- C) No dia 15 de dezembro de 2020, a Requerente procedeu à autoliquidação do ASSB relativo ao ano de 2020, mediante a submissão da declaração Modelo 57, em que apurou um valor € 42.844,20 (documento n.º 1 junto ao pedido arbitral).
- D) No dia 1 de julho de 2022, a Requerente procedeu à autoliquidação do ASSB relativo ao ano de 2022, mediante a submissão da declaração Modelo 57, em que apurou um valor de € 45.730,50 (documento n.º 2 junto ao pedido arbitral).

- E) No dia 26 de junho de 2023, a Requerente procedeu à autoliquidação do ASSB relativo ao ano de 2023, em que apurou um valor de € 60.555,30 (documento n.º 3 junto ao pedido arbitral).
- F) No dia 19 de junho de 2024, a Requerente procedeu à autoliquidação do ASSB relativo ao ano de 2024, em que apurou um valor de € 67.449.39 (documento n.º 4 junto ao pedido arbitral).
- G) A Requerente procedeu ao pagamento do ASSB relativo a 2020, no montante de € 42.844,20, em 15 de dezembro de 2020 (documento n.º 1.1 junto ao pedido arbitral).
- H) A Requerente procedeu ao pagamento do ASSB relativo a 2022, no montante de € 45.730,50, em 1 de julho de 2022 (documento n.º 2.1 junto ao pedido arbitral).
- I) A Requerente procedeu ao pagamento do ASSB relativo a 2023, no montante de € 60.555,30, em 28 de junho de 2023 (documento n.º 3.1 junto ao pedido arbitral)
- J) A Requerente procedeu ao pagamento do ASSB relativo a 2024, no montante de € 67.449.39, em 20 de junho de 2024 (documento n.º 4.1 junto ao pedido arbitral)
- K) Em 25 de junho de 2024, a Requerente apresentou um pedido de revisão oficiosa contra o ato tributário de autoliquidação do ASSB relativo a 2020 (documento n.º 5 junto ao pedido arbitral).
- L) Em 25 de junho de 2024, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra os atos tributários de autoliquidação do ASSB relativos a 2022, 2023 e 2024 (documento n.º 7 junto ao pedido arbitral).
- M) Por despacho do Diretor do Serviço Central, de 13 de setembro de 2024, praticado com subdelegação de competência, o pedido de revisão oficiosa foi indeferido liminarmente por intempestividade (documento n.º 6 junto ao pedido arbitral).
- N) Por despacho do Diretor do Serviço Central, de 13 de setembro de 2024, praticado com subdelegação de competência, a reclamação graciosa foi indeferida (documento n.º 7 junto ao pedido arbitral).
- O) A decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa baseou-se na informação dos serviços n.º 271-AIR3/2024, que, na parte que releva, é do seguinte teor (documento n.º 6 junto ao pedido arbitral):

V. Análise do pedido de revisão

11. Compulsados os presentes autos, somos, desde já, a verificar que motivo para a rejeição liminar do pedido ora formulado pela Requerente, atentas as normas legais em vigor.

12. Da análise aos documentos constantes dos autos e dos registos informáticos destes serviços infere-se que a Requerente submeteu a respetiva Declaração Modelo 57 do ano de 2020 em 15-12-2020.

13. Determina o n.º 1 do artigo 78.º da LGT:

«A revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.»

14. Esta disposição abre a possibilidade de o contribuinte poder por sua iniciativa rever o ato tributário de liquidação de imposto no prazo da reclamação, que poderá ser, por remissão, para o artigo 70.º do CPPT e artigo 131.º do CPPT, de 120 dias ou dois anos.

15. Ora, encontrando-nos nós perante tributo auto liquidável, o prazo de dois anos supramencionado findou a 15 de dezembro de 2022.

11. Ressalva-se que o prazo de contagem associado à liquidação de ASSB do ano de 2020 beneficia do regime de suspensão dos prazos processuais previsto na Lei n.º 4-B/2021, de 1 de fevereiro, e que vigorou entre 22 de janeiro de 2021 até dia 5 de abril de 2021, pelo que se impõe o necessário acréscimo de 74 dias ao prazo de dois anos nesse caso particular.

12. Não obstante, à data da apresentação do presente pedido de revisão de ato tributário, o prazo constante da 1.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT encontra-se largamente ultrapassado, não podendo a Requerente socorrer-se nestes termos deste instrumento.

13. No entanto, a 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT contempla a possibilidade da revisão do ato tributário poder ocorrer no prazo de quatro anos caso tenha existido erro imputável aos serviços na liquidação de imposto.

14. Este pressuposto também não se encontra preenchido para a Requerente se socorrer do prazo de 4 anos para a revisão do ato tributário, visto que não se encontra em causa nenhum «erro imputável aos serviços».

15. O conceito de «erro imputável aos serviços» com relevo para aplicação do regime da 2.ª parte, do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, abrange todo o erro, de facto ou de direito, que interfira com a legalidade do ato tributário a rever.

16. Com efeito, essa abrangência (erro de facto ou de direito) resulta de forma expressa no n.º 3 do mesmo artigo 78.º da LGT, quando ali se prescreve que a revisão dos atos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respetivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo 77.º da LGT.

17. Estes serviços não reconhecem nenhum erro de facto nem de direito quanto à matéria em crise.

18. Estes serviços atuam e observam o previsto no Regime do ASSB (RASSB), aprovado pelo artigo 18.º da Lei 27-A/2020, de 24 de julho, em cumprimento do princípio da legalidade que lhes é imposto.

19. Sendo forçoso concluir que não se encontram preenchidos os pressupostos legalmente previstos no n.º 1 do artigo 78.º da CGT para a revisão do ato tributário, porquanto:

(i) à data da apresentação do pedido de revisão mostrava-se ultrapassado o prazo reclamação graciosa, o que inviabiliza a revisão nos termos da 1.ª parte do n.º do artigo 78.º da LGT;

(ii) não existe erro imputável aos serviços uma vez que a administração tributária nota em estrita conformidade com o legalmente previsto no regime postado para o ASSB, não podendo subsumir-se este conceito à invocação de vícios de conformidade legal, constitucional ou do direito europeu, o que afasta a revisão oficiosa no prazo previsto na 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

20. Faz-se notar que o conceito de erro imputável aos serviços, na sua vertente de erro de direito, quando invocado contra atos de autoliquidação circunscreve-se às situações em que o contribuinte, na realização do ato tributário, nomeadamente no preenchimento da declaração fiscal, seguiu o entendimento da administração tributária vertido em orientações genéricas publicadas, sejam circulares, instruções administrativas, informações vinculativas, ou outros instrumentos idênticos.

21. Este é diferente do fundamento assente na ilegalidade por violação da própria norma legal com normas de valor jurídico superior, como a norma constitucional ou as disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições.

22. Tendo a Requerente submetido a respetiva Declaração Modelo 57 do ano de 2020 em 15-12-2020, o prazo de dois anos a que se refere a 1.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, por remissão para o disposto no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT, encontra-se já largamente ultrapassado, fazendo do presente pedido de revisão do ato tributário intempestivo.

23. Por outro lado, não identifica se qualquer erro imputável aos serviços nas liquidações de ASSB aqui sindicadas, nos termos já destacados, para a Requerente se socorrer do prazo de quatro anos a que se refere a 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.
[...].

VII. Conclusão

Perante o exposto, atendendo às razões de facto e direito descritas, e não se verificando a existência de erro imputável aos serviços, propõe-se a rejeição liminar do pedido de revisão, com todas as consequências legais.

- P) A decisão de indeferimento da reclamação graciosa baseou-se na informação dos serviços n.º 272-AIR3/2024, que, na parte que releva, é do seguinte teor (documento n.º 7 junto ao pedido arbitral):

V- 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. Dito 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. Resulta do 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 proteção 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. Nestes termos, contrariamente ao pretendido pela Reclamante, a alegada violação, pelo legislador, dos princípios constitucionais, aquando da criação do regime do ASSB, não consubstancia vício que possa ser invocado perante a AT.
 23. 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.
 24. A este respeito, veja-se as considerações de Vieira de Andrade, da sua obra "Direito Constitucional", Almedina, 1977, pág. 270:
«Este conflito [entre a constitucionalidade e o princípio da legalidade] não pode resolver-se através da prevalência automática do direito constitucional sobre o direito legal. Não é disso que se trata, porque o que está em causa é não a constitucionalidade da lei, mas o juízo que sobre essa constitucionalidade possam fazer os órgãos administrativos. Por um lado, a Administração não é um órgão de fiscalização da constitucionalidade; por outro lado, a submissão da Administração à lei não visa apenas a proteção dos direitos dos particulares, mas também a defesa e prossecução de interesses públicos. A concessão ao poder administrativo de ilimitados poderes para controlo da inconstitucionalidade das leis a aplicar levaria a uma anarquia administrativa, inverteria a relação Lei-Administração e atentaria frontalmente contra o

- princípio da divisão dos poderes, tal como está consagrado na nossa Constituição» [sic],
25. E no mesmo sentido vem João Caupers, na sua obra "Os Direitos Fundamentais dos Trabalhadores e a Constituição", Almedina, 1985, pág. 157.
- «(...) a Administração não tem, em princípio, competência para decidir a não aplicação de normas cuja constitucionalidade lhe ofereça dúvidas, contrariamente aos tribunais, a quem incumbe a fiscalização difusa e concreta da conformidade constitucional, demonstram-no as diferenças entre os artigos 207.º [hoje, 204.º] e 266.º, n.º 2, da Constituição. Enquanto o primeiro impede os tribunais de aplicar normas inconstitucionais, o segundo estipula a subordinação dos órgãos e agentes administrativos à Constituição e à lei. Afigura-se claro que a diferença essencial entre os dois preceitos decorre exatamente da circunstância de se não ter pretendido cometer à Administração a tarefa da fiscalização da constitucionalidade das leis. O desempenho de tal função, por parte daquela tem de ser visto como excecional» [sic].
26. Ora, não se encontrando prevista nas leis orgânicas da AT ou até do Ministério das Finanças a competência para o controlo legal ou constitucional de normas tributárias, qualquer decisão sobre o mérito do pedido encontrar-se-ia ferida de nulidade.
27. Deste modo, não obstante, possuímos uma opinião vincada nesta matéria, qualquer pronúncia nossa, favorável ou não aos interesses da Reclamante, pecará sempre por inutilidade da mesma, razão pela qual nos abstermos de quaisquer demais considerações para além das já enunciadas.
28. Nestes termos, deverá ser assim rejeitada a pretensão formulada, ficando prejudicada a apreciação da restituição do montante pago acrescido de juros indemnizatórios.
- [...]

VI. Conclusão

Perante o exposto, atendendo às razões de facto e direito descritas, propõe-se o indeferimento, conforme detalhe do "quadro-síntese" identificado no introito da informação com todas as consequências legais.

- Q) A decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa foi notificada por carta registada, datada de 13 de setembro de 2024 (documento n.º 6 junto ao pedido arbitral).
- R) A decisão de indeferimento da reclamação graciosa foi notificada por carta registada, datada de 13 de setembro de 2024 (documento n.º 7 junto ao pedido arbitral).
- S) O pedido arbitral deu entrada em 9 de dezembro de 2024.

Factos não provados

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

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos juntos à petição inicial e no processo administrativo junto pela Autoridade Tributária com a resposta.

Matéria de direito

Regime jurídico do Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário

7. O adicional de solidariedade sobre o setor bancário (ASSB) foi criado pelo artigo 18.º da Lei n.º 27-A/ 2020, de 24 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.

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, 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 da administração 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).

O ASSB tem como âmbito de incidência objetiva o passivo apurado e aprovado pelos sujeitos passivos e o valor nocional dos instrumentos financeiros derivados fora do balanço apurado pelos sujeitos passivos, com as especificações constantes do artigo 3.º

O artigo 4.º do Anexo VI da Lei n.º 27-A/2020 refere-se à quantificação da base de incidência, definindo, no seu n.º 1, como passivo o “conjunto dos elementos reconhecidos em balanço que, independentemente da sua forma ou modalidade, representem uma dívida para com terceiros”, com as exceções constantes das diversas alíneas desse número, 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). O n.º 4 desse artigo 4.º esclarece ainda 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.

Os artigos 5.º, 6.º, 7.º e 8.º referem-se, respetivamente, às taxas aplicáveis à base de incidência e aos procedimentos de liquidação e cobrança, e o artigo 9.º, sob a epígrafe “Consignação da Receita”, declara que a receita do adicional de solidariedade sobre o setor bancário constitui receita geral do Estado, sendo integralmente consignado ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social

Resta referir que a Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 33/XIV, que originou a Lei n.º 27-A/2020, em consonância com a Resolução do Conselho de Ministros n.º 41/2020, de 6 de junho de 2020, limita-se a assinalar que “[é] igualmente criado um adicional de

solidariedade sobre o setor bancário, cuja receita é adstrita a contribuir para suportar os custos da resposta pública à atual crise, através da sua consignação ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social.

Qualificação jurídica do Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário

8. Analisado, em traços gerais, o regime jurídico do Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário, cabe ainda uma referência preliminar quanto à qualificação jurídica que lhe poderá ser atribuída.

A LGT, aprovada em 1998, no seu artigo 3.º, passou a incluir entre os diversos tipos de tributos, os impostos e outras espécies criadas por lei, designadamente as taxas e as contribuições financeiras a favor das entidades públicas, definindo, em geral, os pressupostos desses diversos tipos de tributos no subsequente artigo 4.º.

Aí se explicita que “os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património” (n.º 1), e as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares” (n.º 2). No que se refere às contribuições especiais, o n.º 3 desse artigo apenas especifica que “[a]s contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma atividade são consideradas impostos”.

Em tese geral, 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 bilateralidade (cfr., na linha de outros Autores, SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2015, págs. 214 e 240).

Por seu lado, 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.

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. Como referem GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, “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 que as segundas, tal como as taxas em sentido estrito, visam financiar certos

serviços públicos e certas despesas públicas (responsáveis pelas prestações públicas de que as contribuições são contrapartida), aos quais ficam consignadas, não podendo, portanto, ser desviadas para outros serviços ou despesas” (*Constituição da República Portuguesa Anotada*, I vol., 4ª edição, Coimbra, pág. 1095).

Neste sentido, as contribuições financeiras são tributos com uma estrutura paracomutativa, dirigidos à compensação de prestações presumivelmente provocadas ou aproveitadas pelos contribuintes, distinguindo-se das taxas que são tributos rigorosamente comutativos e que se dirigem à compensação de prestações efetivas (SÉRGIO VASQUES, *ob. cit.*, pág. 287).

Trata-se, neste caso, de tributos de natureza bilateral ancorados numa lógica grupal ou de equivalência de grupo, por oposição ao que sucede com a figura das taxas, que se alicerça num princípio de equivalência estrita ou individual, e que, nessa medida, são uma categoria de tributo cujo facto tributário se constitui em função de um nexo bilateral derivado para o qual influem os sujeitos passivos do grupo a que pertencem (cfr. FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES, *O (Imposto) Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário*, AAFDL Editora, Lisboa, 2020, pág. 86-87 e nota 132). E que dependem, do mesmo modo, do preenchimento de três diferentes requisitos: a *homogeneidade do grupo*, que pressupõe uma distinção face à carga impositiva geral que incide sobre a generalidade dos contribuintes, a *responsabilidade de grupo*, que implica uma relação específica entre o cada grupo homogéneo e certas necessidades de ordem financeira, e a *utilidade de grupo*, que tem por base o facto de estes tributos assentarem num princípio de equivalência de grupo, de forma que a receita é utilizada no interesse de todo o grupo, e não especificamente de um contribuinte individual (*idem*, págs. 87-90).

Como se deixou dito, 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, assim, ao contrário do que sucede com a Contribuição sobre o Sector Bancário (CSB), que foi consensualmente caracterizada como uma contribuição financeira (cfr., por último o acórdão do STA de 25 de janeiro de 2023, Processo n.º 01622/20, e a jurisprudência nele citada), 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 está 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 (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).

Inconstitucionalidade por violação do princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal

9. A Requerente suscita a inconstitucionalidade do regime do Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário 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.

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 Contribuição sobre o Sector Bancário (CSB) e o Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário (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 decisão arbitral proferida no Processo 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, não tem base legal.

Violação do princípio da igualdade tributária e da capacidade contributiva.

10. A Requerente assaca ao regime do Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário a violação do princípio da igualdade tributária e da capacidade contributiva, na medida em que cria uma imposição injustificada sobre um grupo seletivo de contribuintes e um tratamento discriminatório entre sujeitos passivos colocados na mesma situação, em face de uma necessidade de financiamento geral.

Para dar resposta a estas questões deve começar por efetuar-se, ainda que em termos sucintos, a caracterização dos princípios constitucionais da igualdade fiscal e da capacidade contributiva.

Conforme refere CASALTA NABAIS, 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).

Configurando-se o princípio geral da igualdade como uma igualdade material, o princípio da capacidade contributiva – segundo o mesmo autor - enquanto *tertium comparationis* da igualdade no domínio dos impostos, não carece de um específico e direto preceito constitucional. O seu fundamento constitucional é o princípio da igualdade articulado com os demais princípios e preceitos da respetiva “constituição fiscal” e, em especial, aqueles que decorrem já dos princípios estruturantes do sistema fiscal que constam dos artigos 103.º e 104.º da Constituição (*ob. cit.*, pág. 155).

Como pressuposto e critério da tributação, o princípio da capacidade contributiva – dentro da mesma linha de entendimento - «afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que na seleção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objeto e matéria coletável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respetivo imposto» (*ob. cit.*, pág. 157).

Também o Tribunal Constitucional tem analisado o princípio da igualdade fiscal sob o prisma da capacidade contributiva, como se pode constatar designadamente no acórdão n.º 142/2004, onde se consigna que «[o] princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de uniformidade – o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação».

O reconhecimento do princípio da capacidade contributiva como critério destinado a aferir da inadmissibilidade constitucional de certa ou certas soluções adotadas pelo legislador fiscal, tem conduzido também à ideia, expressa, por exemplo, no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 348/97, de que a tributação conforme com o princípio da capacidade contributiva implicará «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, portanto, a afastar-se de um controlo meramente negativo da igualdade tributária, passando a adotar o princípio da capacidade contributiva como critério adequado à repartição dos impostos; mas não deixa de aceitar a proibição do arbítrio como um elemento adjuvante na verificação 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.

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 (cfr. acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 306/2010 e n.º 695/2014).

11. Como se deixou exposto, 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 e incide sobre instituições de crédito sediadas em território português e filiais ou sucursais em Portugal de instituições de crédito com sede principal e efetiva fora do território português (artigos 1.º e 2.º).

Tem uma estrutura de incidência objetiva e subjetiva similar ao previsto para a Contribuição sobre o Sector Bancário (artigo 3.º), com a significativa diferença de a receita do Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário constituir receita geral do Estado, consignada ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social (artigo 9.º).

Importa fazer notar, num primeiro momento, que, não obstante a similitude de incidência com a Contribuição sobre o Setor Bancário (CSB), o ASSB não pode ser entendido como uma tributação acessória ou adicional do CSB, nem constitui uma contribuição de estabilidade financeira.

A Contribuição sobre o Sector Bancário foi criada pelo artigo 141.º da Lei do Orçamento do Estado para 2011, entretanto alterada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, como uma contribuição extraordinária, que constitui receita do Fundo de Resolução, criado mediante a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 31-A/2012, de 10 de fevereiro, ao Regime das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (artigo 153.º-F, alínea a)) e definido como pessoa coletiva de direito público, dotada de autonomia administrativa e financeira, que funciona junto do Banco de Portugal (artigo 153.º-B). O Fundo tem por objeto prestar apoio financeiro à aplicação de medidas de resolução adotadas pelo Banco de Portugal e desempenhar todas as demais funções que lhe sejam conferidas pela lei no âmbito da execução de tais medidas (artigo 153.º-C) e nele participam obrigatoriamente, entre outras entidades, as instituições de crédito com sede em Portugal (artigo 153.º-D).

O próprio Relatório do Orçamento de Estado para 2011 explica a génese da Contribuição sobre o Sector Bancário em termos suficientemente elucidativos quanto aos objetivos que se pretendiam atingir, aí se afirmando (pág. 73):

«A Proposta do Orçamento do Estado para 2011 procede ainda à criação de uma contribuição sobre o sector bancário na linha daquelas que foram já introduzidas noutros Estados Membros, com o propósito de aproximar a carga fiscal suportada pelo sector financeiro da que onera o resto da economia e de o fazer contribuir de forma mais intensa para o esforço de consolidação das contas públicas e de prevenção de riscos sistémicos, protegendo também, assim, os trabalhadores do sector e os mecanismos de segurança social.

A contribuição incide, assim, sobre as instituições de crédito com sede principal e efetiva da administração situada em território português, sobre as filiais de instituições de crédito que não tenham a sua sede principal e efetiva da administração em território português e sobre as sucursais, instaladas em território português, de instituições de crédito com sede principal e efetiva da administração em Estados terceiros».

Face ao seu regime jurídico, a CSB tem por base uma contraprestação de natureza grupal, na medida em que constitui um preço público a pagar pelo conjunto dos regulados à respetiva entidade ou agência de regulação. Não se reconduz à taxa *stricto sensu*, visto que não incide sobre uma prestação concreta e individualizada que a Administração dirija aos respetivos sujeitos passivos, nem se caracteriza como um imposto, pois que não se verifica o requisito de unilateralidade: não tem como finalidade exclusiva a angariação de receita (não se destina a que «as instituições participantes concorram para os gastos da comunidade, em cumprimento de um qualquer dever de solidariedade»), antes se pretendendo que o sector financeiro contribua para a cobertura do risco sistémico que é inerente à sua atividade.

E a sua natureza não é afastada pela circunstância de as receitas provenientes da CSB serem consignadas ao Fundo de Resolução, porquanto o Fundo tem por objeto prestar apoio financeiro à aplicação de medidas pelo Banco de Portugal e visa a prevenção dos riscos sistémicos do sector bancário. Esse mesmo objetivo é assinalado na nota preambular da Portaria n.º 121/2011, de 30 de março, onde se refere que os elementos essenciais da CSB são definidos «em termos semelhantes aos de contribuições já introduzidas por outros Estados Membros da União Europeia, com o duplo propósito de reforçar o esforço fiscal feito pelo sector financeiro e de mitigar de modo mais eficaz os riscos sistémicos que lhe estão associados».

Como se concluiu no acórdão do STA de 19 de Junho de 2019 (Processo n.º 02340/13), a motivação legislativa constante dos diplomas que regularam a contribuição para o sector bancário e o Fundo de Resolução legitima a ilação de que a contribuição visou, em primeiro lugar e desde o início, 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.

Trata-se, nestes termos, de um tributo que, interessando a um grupo homogéneo de destinatários e visando prevenir riscos a este grupo associados, se efetiva na compensação de eventual intervenção pública na resolução de dificuldades financeiras das entidades desse sector, assumindo assim a natureza jurídica de contribuição financeira (cfr., neste preciso sentido, a decisão arbitral proferida no Processo n.º 706/2018-T).

Contrariamente, 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, se caracteriza como um imposto sectorial na medida em que incide exclusivamente sobre o sector financeiro.

12. A Resolução do Conselho de Ministros n.º 41/2020, de 6 de junho de 2020, que, na sequência da pandemia causada pelo vírus SARS-CoV-2, aprovou o Programa de Estabilização Económica e Social, refere-se no ponto 4.3.5 à criação de um adicional de solidariedade sobre o setor bancário, “cujas receitas são adstritas a contribuir para suportar os custos da resposta pública à atual crise”. Esse mesmo propósito é mencionado na Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 33/XIV, que originou a Lei n.º 27-A/2020, e a que, num momento anterior, já se fez referência.

O artigo 1.º, n.º 2, do Regime do ASSB, já transcrito, refere ainda que o tributo 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 sector financeiro à que onera os demais setores.

No entanto, o próprio Relatório da Unidade Técnica de Apoio Orçamental (UTAO), incidente sobre a proposta de alteração da lei orçamental para 2020 (Relatório n.º 13/2020), consigna que “a iniciativa legislativa não tem justificação no contexto COVID-19, antes sendo apresentada pelo Governo para contribuir, de modo permanente, para a diversificação das fontes de financiamento das pensões pagas pelo sistema previdencial da Segurança Social Pública” e acrescenta que, “do ponto de vista técnico, não se entende a necessidade de justificar publicamente a criação do imposto como sendo uma compensação por o sector das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras estar isento de IVA nas transmissões efetuadas”, quando “deveria também dizer-se que as operações deste sector são tributadas por uma miríade de taxas do imposto do selo”.

E, com efeito, dificilmente se compreende a justificação fornecida pelo legislador quando pretende associar a sujeição das instituições de crédito ao ASSB à despesa fiscal decorrente da isenção aplicável a serviços e operações financeiras.

A isenção de IVA relativamente a operações bancárias e financeiras está expressamente prevista na Diretiva 2006/112/CE (artigo 135.º) e o artigo 9.º, n.º 27, do Código do IVA limita-se a efetuar a transposição dessa regra para o direito interno. E, por outro lado, o conteúdo das isenções não pode ser alterado pelos Estados-Membros, dado que estão em causa conceitos autónomos de direito europeu que têm por objetivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA, devendo ainda ser objeto de uma interpretação restritiva, na medida em que constituem derrogações ao princípio geral segundo o qual o imposto sobre o valor acrescentado é cobrado sobre todas as prestações de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo (cfr. acórdãos do TJUE, nos Processos n.ºs C-348/1987 e C-455/05).

Acresce que, como esclarece CLOTILDE CELORICO PALMA, “[a]s isenções em sede de IVA assumem uma natureza objetiva, ou seja, para efeitos da sua concessão releva essencialmente a natureza da atividade prosseguida e não a natureza jurídica da entidade que prossegue a atividade”. Além de que as isenções em IVA têm uma lógica diferente das isenções concedidas no âmbito dos impostos sobre o rendimento. Como refere a mesma Autora, “[a]o passo que nestes impostos, a isenção libera o beneficiário do pagamento do imposto, no IVA as situações de isenção clássica traduzem-se na não liquidação do imposto nas operações ativas por parte sujeito passivo beneficiário (o beneficiário paga imposto mas não liquida). Isto é, nas suas operações passivas (aquisições de bens e prestações de serviços) os sujeitos passivos de IVA não beneficiam de isenção” (*Introdução sobre o Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Coimbra, 6.ª edição, págs. 172-174).

Na situação prevista no artigo 135.º da Diretiva IVA, como explica ainda SÉRGIO VASQUES, trata-se de “isenções *simples* ou *incompletas* que não conferem direito à dedução do imposto suportado a montante, pelo que o sujeito passivo, não liquidando IVA imposto sobre a operação isenta, não deduz o imposto em que incorra nas aquisições destinadas à sua realização”. E, nesse sentido, “o sujeito passivo passa a ocupar posição idêntica à do consumidor final, suportando na sua esfera o imposto relativo às suas aquisições”, pelo que a

isenção não representa um verdadeiro benefício para o sujeito passivo, como sucede com a generalidade das isenções de imposto, na medida em que acaba por suportar o peso do imposto por via das suas aquisições, originando um imposto oculto pela incorporação do IVA incorrido a montante no preço dos bens e serviços prestados a terceiros (*O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Coimbra, 2015, págs. 312-313; em idêntico sentido, ANGELINA TIBÚRCIO, *Código do IVA e RITI Notas e Comentários*, Coimbra, 2014, pág. 160).

Por outro lado, como refere o Autor há pouco citado, as isenções de IVA relativas a serviços financeiros são motivadas por razões de ordem técnica que respeitam à dificuldade em apurar o valor acrescentado inerente a essas operações e, em especial, no que se refere à determinação da matéria coletável e do montante do IVA dedutível (*ob. cit.*, págs. 318-319, e ainda o acórdão do TJUE, no Processo n.º C-455/05, considerando 24.)

Num outro plano de análise, importa ainda reter que a isenção de IVA para serviços e operações financeiras tem como contraponto a sujeição das operações financeiras a imposto do selo, nos termos da verba 17 da Tabela Geral do Imposto do Selo, sendo sintomático, quanto ao nível de dependência entre os dois impostos, que o artigo 1.º, n.º 2, do Código do Imposto do Selo exclua do âmbito de incidência objetiva do imposto “as operações sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado e dele não isentas”. Como assinala SALDANHA SANCHES, “o imposto do selo assume a sua vocação de tributar aquilo que não pode ser tributado de outra forma” e ao contribuinte assiste o direito de ser tributado da forma que melhor se adequa ao normal funcionamento da economia de mercado e ao princípio da tributação segundo a capacidade contributiva do sujeito passivo (*Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra, pág. 435).

Em todo este contexto, não é possível determinar objetivamente o critério de diferenciação que conduziu o legislador a sujeitar as instituições de crédito a um imposto especial sobre o sector bancário, nem é possível discernir qual a sua real fundamentação.

Encontrando-se a medida legislativa descrita como sendo um tributo destinado a compensar a isenção de IVA de que beneficia o sector financeiro, não se compreende que, simultaneamente, sejam excluídas outras categorias de atividades que se encontram igualmente isentas e que poderão revelar idêntica ou superior capacidade contributiva. E não é tido em devida consideração, na aplicação da medida, que as isenções previstas na Diretiva, e transpostas para o direito interno pelo artigo 9.º do Código do IVA, são de carácter obrigatório, e, no que se refere aos serviços e operações financeiras previstos no artigo 135.º da Diretiva, essas isenções são motivadas pelas dificuldades práticas de apuramento do valor acrescentado e de aplicação do imposto, e não por qualquer propósito de favorecimento fiscal. O legislador desconsidera ainda que a *isenção simples*, que é aplicável ao caso, não confere o direito à dedução do imposto a montante, e não representa, por isso, uma efetiva vantagem para o sujeito passivo, que acaba por suportar a incidência do imposto através das suas aquisições. Além de que não se tem em linha de conta que essa isenção, no direito nacional, já é contrabalançada pelo imposto do selo, que abrange a generalidade das operações financeiras, tal como sucede, em geral, na legislação dos Estados Membros, em que as operações relativamente às quais se

afasta a aplicação da diretiva, são sujeitas a impostos especiais (cfr. SÉRGIO VASQUES, *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, citado, pág. 317).

Em todo este condicionalismo, 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.

13. As condicionantes da criação do ASSB justifica ainda que se recoloque a questão sob o prisma da capacidade contributiva.

Como ressalta do disposto no artigo 4.º, n.º 1, da LGT, em linha com o artigo 104.º da Constituição, “os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património”, pelo que são esses os indicadores possíveis do critério de repartição dos impostos. Nesse mesmo sentido, SÉRGIO VASQUES considera que, em razão do princípio da capacidade contributiva, “os impostos devem adequar-se à força económica do contribuinte e por isso o seu alcance mais elementar está na exigência de que o imposto incida sobre manifestações de riqueza e que todas as manifestações de riqueza lhe fiquem sujeitas”. E sublinha que, “para que o imposto corresponda à força económica de quem o paga, é forçoso que incida sobre realidades economicamente relevantes, realidades que se podem reconduzir sinteticamente ao rendimento, ao património e ao consumo” (*Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2015, pág. 295).

Como explicita FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES (*ob. cit.*, págs. 107-109), o *rendimento* corresponde ao produto imputável, regularmente e durante um certo período, a uma fonte durável, designadamente ao trabalho (salários, comissões, etc.), ao património (rendas, juros, etc.) ou a uma combinação integrada de trabalho e património (lucros de uma exploração industrial ou comercial). Por outro lado, o rendimento pode corresponder, além do rendimento consumido, à diferença, num determinado período, entre o património final e inicial do contribuinte, compreendendo o rendimento não consumido ou aforrado, os bens adquiridos a título gratuito ou aleatório e as valorizações do ativo, na conceção de rendimento-acréscimo. Os impostos sobre o *consumo* tributam o rendimento através da sua manifestação em atos de despesa, ou seja, o rendimento propriamente gasto com a aquisição de bens ou serviços. Podem revestir a forma de impostos gerais (IVA) ou de impostos especiais (IEC), apresentando em comum a circunstância de onerarem a transmissão de bens ou serviços. Os impostos sobre o *património* incidem sobre o rendimento acumulado que, entretanto, foi transformado em valor patrimonial tributário, quer considerado estaticamente o património em si mesmo (IMI), quer numa perspetiva dinâmica, tributando-se o património apenas no momento da respetiva transmissão (IMT).

No caso do ASSB, como conclui o mesmo Autor, não está em causa qualquer modalidade de tributação do rendimento, mas tão só a sujeição a imposto de uma parte das

componentes do passivo. Do mesmo modo que não se trata da oneração de atos de despesa, que pudesse reconduzir-se a um imposto sobre atividades financeiras ou sobre transações financeiras. E, por outro lado, ainda que pudesse dizer-se, de um ponto de vista contabilístico e financeiro, que os elementos do passivo que são objeto de tributação por via do ASSB integram o balanço dos sujeitos passivos, não poderá entender-se que estamos aí perante modalidade de tributação do património.

A ausência de uma cabal correspondência entre o ASSB e um concreto índice de valoração de capacidade contributiva coloca em causa a viabilidade constitucional do imposto, na medida em que impossibilita o estabelecimento de qualquer tipo de relação causal entre o objeto da tributação que é imposto aos sujeitos passivos e um efetivo incremento de capacidade contributiva, sobretudo quando não está em causa uma contrapartida pela prevenção de riscos sistémicos em que as instituições de crédito possam estar envolvidas (como sucedia com a CSB), mas uma exclusiva medida de angariação de receita.

Como se refere no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 217/15, o princípio da capacidade contributiva assume um valor paramétrico fundamentalmente como *condição* da tributação, de molde a impedir que determinado imposto atinja uma riqueza ou rendimento que não existe, vedando a exação de uma *capacidade de gastar* que verdadeiramente não se verifica. Em idênticos termos, o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 142/2004 consigna que a capacidade contributiva preenche o critério unitário da tributação, entendendo-se esse critério como sendo aquele em que “a incidência e a repartição dos impostos se deverá fazer segundo a capacidade económica ou capacidade de gastar (-) de cada um e não segundo o que cada um eventualmente receba em bens ou serviços públicos (critério do benefício)”.

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.

Em conclusão:

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, é inconstitucional por violação do princípio da proibição da retroatividade dos impostos, consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.

As normas conjugadas dos artigos 1.º, n.º 2, 2.º e 3.º, n.º 1, alínea a), do Anexo VI à 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.

Resta acrescentar que, no mesmo sentido, no que respeita à violação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, se pronunciaram os acórdãos do Tribunal Constitucional n.ºs 469/2024, 529/2024, 192/2024 e 737/2024 e a decisão sumária n.º 168/2025, confirmando as decisões arbitrais proferidas no CAAD.

Em consequência, os atos de autoliquidação de ASSB relativos aos períodos de tributação de 2022, 2023 e 2024, bem como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa contra eles deduzida, são ilegais.

Juros indemnizatórios

14. A Requerente pede ainda a condenação da Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago e no pagamento de juros indemnizatórios.

De harmonia 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”. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

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”, o que 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.

Há assim lugar, na sequência de declaração de ilegalidade do ato tributário de autoliquidação do ASSB 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, desde a data do pagamento indevido do imposto, à taxa dos juros legais, até à data do processamento da respetiva nota de crédito (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

No entanto, em caso de autoliquidação, e havendo lugar a impugnação administrativa (reclamação graciosa ou recurso hierárquico), o erro passa a ser imputável à Autoridade Tributária depois de eventual indeferimento da pretensão deduzida pelo contribuinte, ou seja, a partir do momento em que, pela primeira vez, a Administração teve de pronunciar-se sobre a situação do contribuinte (acórdão do STA de 18 de janeiro de 2017, Processo n.º 0890/16).

E, por outro lado, com base na regra da alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, vindo o acto a ser anulado por decisão arbitral, os juros indemnizatórios apenas serão devidos decorrido um ano após a apresentação do pedido de revisão oficiosa (acórdãos do STA de 24 de janeiro de 2024, Processos n.ºs 062/22 e 0101/23).

No caso, tendo sido apresentados o pedido de revisão oficiosa, tal como a reclamação graciosa, em 13 de setembro de 2024, à data da prolação da decisão arbitral não são devidos juros indemnizatórios.

III – Decisão

Termos em que se decide:

- a) Julgar procedente a exceção de inimpugnabilidade do ato de autoliquidação relativo ao período de tributação de 2020;
- b) Declarar 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;
- c) Declarar inconstitucionais as normas conjugadas dos artigos 1.º, n.º 2, 2.º e 3.º, n.º 1, alínea a), do Anexo VI à 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 ilegais e anular os atos tributários de autoliquidação do Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário referentes aos períodos de tributação de 2022, 2023 e 2024, respetivamente, nos montantes de 45.730,50, € 60.555,30 e € 67.449,39;
- d) Condenar a Autoridade Tributária no reembolso do imposto indevidamente pago;
- e) Absolver a Autoridade Tributária do pagamento de juros indemnizatórios.

Valor da causa

A Requerente indicou como valor da causa o montante de € 216.578,28, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

Custas

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 24.º, n.º 4, do RJAT, e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em € 4.284,00, que fica a cargo da Requerente e da Requerida, na percentagem de 9,80 e 80,20, respetivamente.

Notificação ao Ministério 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.

Lisboa, 5 de junho de 2025

O Presidente do Tribunal Arbitral

Carlos Fernandes Cadilha

A Árbitro vogal

Nina Aguiar

A Árbitro vogal

Magda Feliciano