

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 490/2024-T

Tema: ASSB - Adicional de solidariedade sobre o setor bancário; igualdade e capacidade contributiva.

SUMÁRIO:

As normas conjugadas dos artigos 1.º, n.º 2, 2.º e 3.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, são inconstitucionais, por violação do princípio da igualdade, nas suas diversas vertentes, como sejam, enquanto proibição de arbítrio, de criação de impostos não genéricos e desproporcionais e por violação do princípio da capacidade contributiva.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Fernanda Maçãs (árbitro-presidente e relator), Dr.ª Sílvia Oliveira e Dr. Hélder Faustino (árbitros-vogais), designados pelo CAAD para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, acordam no seguinte:

I-RELATÓRIO

1- A..., S.A. (entidade doravante abreviadamente designada por “Requerente”), titular do número de identificação de pessoa coletiva..., com sede social na Rua..., n.º ... a n.º ..., ...-..., ..., vem solicitar a Constituição de Tribunal Arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), com vista a apresentar Pedido de Pronúncia Arbitral, que tem por objeto a decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa com o número de processo ...2023..., proferida pelo Diretor da Unidade dos Grandes Contribuintes (“UGC”) da Autoridade Tributária e Aduaneira, que

1.

havia sido instaurada contra os atos de autoliquidação do Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário (“ASSB”), referentes aos anos 2021, 2022 e 2023, pedindo a final que o Tribunal Arbitral se digne: Dar como provado o presente pedido arbitral, anular o indeferimento expresso da reclamação graciosa e, em consequência, anular os atos de autoliquidação do ASSB pagos pelo Requerente relativos aos anos de 2021 (€ 61.863,13), 2022 (€ 65.372,24) e 2023 (€ 64.981,27), no valor global de € 192.216,64 (cento e noventa e dois mil, duzentos e dezasseis euros e sessenta e quatro cêntimos) e ordenar o reembolso do imposto indevidamente pago no montante global mencionado acrescido do pagamento dos juros indemnizatórios que se mostrem devidos nos termos do artigo 43.º da LGT e do artigo 61.º do CPPT.

2- O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Requerida nos termos regulamentares.

O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto do artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b), ambos do RJAT, o Conselho Deontológico, designou os árbitros do Tribunal Coletivo, aqui signatários, que comunicaram a sua aceitação, nos termos legalmente previstos.

As Partes foram devidamente notificadas dessa designação e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea c), do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Desta forma, o Tribunal Coletivo foi regularmente constituído em 18 de junho de 2024, com base no disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do RJAT, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio.

3- A fundamentar o pedido alega o Requerente, entre o mais:

- a) Depois de breve referência ao regime jurídico e enquadramento o Requerente alega que o ASSB representa um tributo que (i) nasce no contexto da crise pandémica de COVID-19, (ii) se destina exclusivamente ao financiamento do Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social (“FEFSS”) e que (iii) onera especificamente o setor bancário, alegadamente como forma de compensação pela isenção de IVA aplicável à generalidade dos serviços e operações financeiras;

-
- b) O Requerente conclui pela qualificação jurídica do ASSB na categoria dos impostos como tem sido jurisprudência reiterada do CAAD, vazada, entre outros, nos Processos n.ºs 599/2022-T, 598/2022-T e 328/2023-T;
 - c) Que a decisão de indeferimento se funda, entre o mais, na inconstitucionalidade do ASSB, por violação do princípio da igualdade (previsto no artigo 13.º da CRP), nas suas diversas vertentes, como seja, enquanto proibição de arbítrio, proibição de criação de impostos não genéricos e desproporcionais (princípio da proporcionalidade) e proibição da violação do princípio da capacidade contributiva, bem como a violação do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 105.º da CRP (princípio de discriminação orçamental);
 - d) O ASSB levanta, assim, questões de justiça e equidade entre o setor financeiro e outros setores da economia, que se materializam numa violação do princípio da igualdade, na sua vertente de proibição do arbítrio;
 - e) Por outro lado, acompanhando o entendimento perfilhado pelo Tribunal Arbitral formado sob a égide do CAAD na decisão relativa ao Processo n.º 599/2022-T, de 25 de abril de 2023 (entretanto suportado também pela decisão proferida no âmbito do Processo n.º 21/2023-T, de 29 de junho de 2023), nos termos do qual se refere que “A criação de um outro imposto, incidindo objetivamente sobre realidade diversa que não as transações efetuadas, e, subjetivamente, apenas sobre as instituições de crédito não pode deixar de ser qualificada por este tribunal como sendo uma solução legislativa arbitrária, totalmente desproporcionada relativamente à prossecução do fim que o legislador afirma que com ela pretendeu obter (reforço do financiamento da Segurança Social)”;
 - f) O ASSB, em particular o artigo 2.º do Anexo VI a que se refere o artigo 18.º da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, viola uma outra dimensão do princípio da igualdade, a da obrigatoriedade de os impostos se revestirem de um caráter de generalidade, como tem sido corroborado pelo Tribunal Constitucional;
 - g) Verifica-se igualmente violação do princípio da capacidade contributiva, que, segundo o disposto no n.º 1 do artigo 4.º da LGT, que decorre diretamente do princípio da igualdade;

h) Finalmente, o Requerente invoca violação da lei do enquadramento orçamental, que constitui uma lei com valor reforçado. A alínea a) do n.º 1 do artigo 105.º da CRP estabelece um princípio de discriminação orçamental que se prende com a forma de inscrição orçamental das receitas e despesas, estabelecendo que o orçamento contém: “A discriminação das receitas e despesas do Estado, incluindo as dos fundos e serviços autónomos, sendo que as receitas provenientes do ASSB de 2021, 2022 e 2023 não foram devidamente discriminadas nos respetivos Orçamentos do Estado.

4- Por sua vez, a Requerida alega, em síntese, que:

- a) Depois de breve contextualização e enquadramento jurídico a Requerida conclui que o ASSB se apresenta como um tributo que assume natureza de imposto indireto, na medida em que visa compensar a não tributação em IVA da generalidade das operações financeiras, que o próprio legislador anuncia, logo no n.º 2 do artigo 1.º do regime que criou o ASSB, que este se destina a aproximar;
- b) Quanto às inconstitucionalidades invocadas, a Requerida rejeita-as, considerando designadamente ser inequívoco que a opção do legislador de sujeitar as instituições de crédito ao ASSB assenta num critério distintivo objetivo, razoável e materialmente justificado;
- c) Pelo que a tributação das instituições de crédito em sede de ASSB não configura qualquer diferenciação arbitrária em desfavor do setor financeiro em geral e, em particular, das instituições de crédito;
- d) No âmbito da sua liberdade de conformação ou discricionariedade legislativa, 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, mais penosa, que onera os demais setores de atividade sujeitos e não isentos de IVA;
- e) A Requerida discorda do entendimento segundo o qual o setor financeiro é, afinal, prejudicado com as isenções simples ou incompletas de IVA;

- f) Para a Requerida somente uma parte diminuta da atividade financeira das instituições de crédito está sujeita a tributação indireta, mais concretamente em sede de Imposto do Selo, o qual, aliás, desde a reforma do Código do Imposto do Selo (CIS) levada a cabo pela Lei n.º 150/99, de 11 de setembro, apresenta um mecanismo de funcionamento semelhante ao do IVA, porquanto o imposto é liquidado e entregue ao Estado pelo sujeito passivo e repercutido no adquirente;
- g) Atenta a relevância económica do setor financeiro na produção de riqueza em Portugal, a não incidência de tributação indireta sobre uma parte relevante das suas operações suscita não só questões de perda de receita fiscal e de distorção e desigualdade entre operadores, como também de desigualdade na distribuição do esforço tributário;
- h) A justificação aduzida pelo legislador para sujeitar as instituições de crédito ao ASSB tem como fundamento material a ideia de justiça fiscal, mais concretamente de reposição da igualdade através da distribuição do esforço tributário entre os diversos operadores económicos, reduzindo-se assim a discrepância entre a carga fiscal suportada pelo setor financeiro e aquela, mais penosa, que onera os demais setores de atividade, atenta a isenção de IVA de que os serviços e operações financeiras beneficiam e que é apenas parcialmente colmatada, em matéria de fiscalidade indireta, pela tributação em sede de Imposto do Selo;
- i) Pelo que as instituições de crédito são, também elas, chamadas a contribuir, na medida da sua capacidade contributiva, para as receitas públicas, mais especificamente para o financiamento do sistema de segurança social, tal como sucede, por exemplo, com os restantes setores de atividade através do denominado “IVA social”;
- j) Podendo-se concluir que a criação do ASSB apenas violaria o princípio da igualdade se os setores não financeiros não estivessem sujeitos a uma tributação indireta equivalente ou, pelo menos, comparável;
- k) 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, sendo até possível enquadrá-lo em experiências internacionais, como demonstrado supra, sempre com inteiro respeito pelo princípio constitucional da igualdade tributária;

l) Em suma, a Requerida invoca a favor da sua tese a decisão arbitral proferida no âmbito do processo 609/2023-T CAAD, onde se conclui que “(...) II. A liquidação de ASSB não viola o princípio da não discriminação da União Europeia, pois a base tributária da sucursal financeira em Portugal é idêntica às das instituições homólogas com residência em Portugal (cfr. Ac. STA, n.º 090/21.2BELRS, de 31/5/2023); III. A liquidação de ASSB não viola ao princípio da igualdade: na dimensão de generalidade, igualdade comparativa e respeito pela capacidade contributiva; IV. A liquidação de ASSB não viola os princípios da não consignação e especificação, previstos, respetivamente, no artigo 16.º e 17.º da Lei n.º 151/2015”. Tese também mencionada no voto de vencido também do Exmo. Professor Doutor Tomás Cantista Tavares, exarado no processo n.º 325/2023-T.

5- O Tribunal emitiu, no dia 24 de setembro de 2024, despacho que se dá por integralmente reproduzido para todos os devidos efeitos legais. Nesse despacho foi dispensada a audiência de julgamento e a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste. Vd. artigos 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT. As Partes foram notificadas para alegarem e foi designado o dia 18 de dezembro de 2024, como prazo limite para a prolação da decisão arbitral.

6- As Partes produziram alegações, tendo a Requerida aproveitado para juntar aos autos um documento, que não levanta obstáculos por se tratar de matéria de direito (cfr. voto de vencido anexo ao processo n.º 548/2024-T).

II-SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, é competente, tendo em vista as disposições contidas no artigo 2.º, n.º 1 e artigo 5.º, n.ºs. 1 e 3 ambos do RJAT.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, estando ambas regularmente representadas, de harmonia com os artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

Não foi suscitada matéria de exceção.

O processo não enferma de nulidades.

Cumpram apreciar e decidir.

III- FUNDAMENTAÇÃO

III-1- Da matéria de facto

§1.º Dos factos dados como provados

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

- a) O Requerente é uma instituição financeira de crédito portuguesa sujeita à supervisão do Banco de Portugal e que se rege pelo Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (“RGICSF”);
- b) Atenta a sua qualidade de instituição de crédito com sede em Portugal, o Requerente encontra-se sujeito ao pagamento do ASSB, tributo que é (auto)liquidado anualmente através da submissão da Declaração Modelo 57;
- c) Neste contexto, e muito embora entenda tratar-se de um tributo ilegal, o Requerente submeteu as referidas Declarações Modelo 57, respetivamente: (i) referente ao período de tributação de 2021, no dia 13 de dezembro de 2021, dando origem ao Documento de (auto)liquidação n.º ... (cfr. Documento n.º 2 reproduzido), tendo o valor aí apurado de € 61.863,13 (sessenta e um mil, oitocentos e sessenta e três euros e treze cêntimos) que foi pago dentro do prazo previsto para o efeito (cfr. Documento n.º 5 reproduzido); (ii) referente ao período de tributação de 2022, no dia 28 de junho de 2022, dando origem ao Documento de (auto)liquidação n.º ... (cfr. Documento n.º 3 reproduzido), tendo o valor aí apurado de € 65.372,24 (sessenta e cinco mil, trezentos e setenta e dois euros e vinte e quatro cêntimos) que foi pago dentro do prazo previsto para o efeito (cfr. Documento n.º 6 reproduzido); (iii) referente ao período de tributação de 2023, no dia 29 de junho de 2023, dando origem ao Documento de (auto)liquidação n.º ... (cfr.

- Documento n.º 4 reproduzido), tendo sido o valor aí apurado de € 64.981,27 (sessenta e quatro mil, novecentos e oitenta e um euros e vinte sete cêntimos) que foi pago dentro do prazo previsto para o efeito (cfr. Documento n.º 7 reproduzido);
- d) O Requerente apresentou reclamação graciosa no passado dia 28 de novembro de 2023, contra os atos de autoliquidação de ASSB, referentes aos anos 2021, 2022 e 2023, identificados sob o n.º ..., n.º ... e n.º ..., respetivamente;
- e) A referida reclamação graciosa foi objeto de uma decisão de indeferimento expreso por parte da UGC – cfr. Documento n.º 1 reproduzido;
- f) Por não concordar com os atos de autoliquidação de ASSB pagos, relativos aos exercícios de 2021, 2022 e 2023, no montante total de € 192.216,64 (cento e noventa e dois mil duzentos e dezasseis euros e sessenta e quatro cêntimos) e, em face da jurisprudência recentemente proferida acerca desta temática, o Requerente vem, nesta sede, solicitar a anulação daqueles atos tributários.

§2.º Dos Factos dados como não provados

Não foram identificados factos dados como não provados essenciais para a decisão da causa.

§ 3.º Da Fundamentação da matéria de facto

A fundamentação da decisão sobre a matéria de facto assenta na prova documental junta aos autos pelas Partes, entendendo-se que os factos não oferecem controvérsia, por a questão ser essencialmente de direito.

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 Arbitral 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 e Aduaneira 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.

III-2-MATÉRIA DE DIREITO

O Requerente deduziu pedido de pronúncia arbitral peticionando a apreciação da legalidade dos atos tributários objeto do presente PPA, respeitantes ao 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 constante do Anexo VI a essa Lei.

Nestes termos, e atentas as posições assumidas pelas Partes pelos argumentos apresentados e a matéria de facto dada como assente, identificam-se em concreto as questões a decidir:

- a) Qualificação jurídica-tributária do ASSB como um imposto;
- b) Inconstitucionalidade das normas constantes dos artigos 1.º, n.º 2, 2.º e 3.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, por violação do princípio da igualdade, nas suas diversas vertentes, como sejam, enquanto proibição de arbítrio, de criação de impostos não genéricos e desproporcionais, violação do princípio da capacidade contributiva e do princípio da não consignação e especificação.

Dispõe assim o artigo 124.º do CPPT (“Ordem de conhecimento dos vícios na sentença”) que:
«1 - Na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto 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.»*

Segundo o princípio enunciado no supracitado artigo 124.º, n.º 2, do CPPT, a tutela mais eficaz e estável dos interesses ofendidos impõe que sejam conhecidas em primeiro lugar as ilegalidades com fundamento em inconstitucionalidades.

Previamente impõe-se tecer algumas considerações teóricas sobre o enquadramento jurídico constitucional do ASSB.

Vejamos.

III-2-1-Enquadramento jurídico e constitucional do ASSB

O ASSB foi introduzido na ordem jurídica portuguesa pelo artigo 18.º da Lei n.º 27-A/2020, de 29 de julho, que procede à segunda alteração à Lei n.º 2/2020, de 31 de março (Lei do Orçamento do Estado para 2020) e à alteração de diversos diplomas. O regime jurídico do ASSB consta do Anexo VI à supramencionada Lei (Lei n.º 27-A/2020, de 29 de julho).

Na determinação do objeto do referido regime jurídico, estabelece-se que o ASSB tem por objetivo reforçar os 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 assim a carga fiscal suportada pelo setor financeiro à que onera os demais setores (artigo 1.º, n.º 2). Definem-se 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). Sendo que, no caso dos presentes autos a Requerente preenche, precisamente, a qualidade de sucursal em Portugal do B... GmbH, este com sede na Alemanha.

Estabelece o regime jurídico do ASSB (*cf.* artigo 3.º do Anexo VI da Lei n.º 27-A/2020, de 29 de julho), 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»*.

Neste âmbito, o artigo 4.º do Anexo VI da Lei n.º 27-A/2020, de 29 de julho, esclarece os termos de quantificação da base de incidência. No seu n.º 1, define assim 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 (*cf.* artigos 5.º a 8.º, todos do Anexo VI da Lei n.º 27-A/2020, de 29 de julho), consignando integralmente a receita do ASSB ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social (artigo 9.º do Anexo VI da Lei n.º 27-A/2020, de 29 de julho).

Com referência ao regime jurídico do ASSB, cumpre assim apreciar.

III-2-2-Qualificação jurídica-tributária do ASSB e vício de inconstitucionalidade por violação do princípio da igualdade, nas suas diversas vertentes

A discussão sobre a qualificação jurídico-tributária do ASSB foi objeto de análise por vários tribunais a funcionar no CAAD¹, mas seguimos de perto em toda a sua extensão o consignado na Decisão Arbitral, proferida no processo n.º 14/2024-T e reiterada no processo n.º 322/2024-T, por terem em comum o mesmo juiz presidente.

Refere-se, ainda, que, esta questão não oferece especial controvérsia entre as Partes, devendo aqui considerar-se o entendimento do Requerente, segundo o qual o ASSB apresenta características de um verdadeiro imposto sobre o setor bancário e não de uma contribuição ou

¹ Vd. entre outras: Acórdão Arbitral proferido no processo n.º 325/2023 – T, de 26.02.2024; Decisão Arbitral proferida no processo n.º 156/2018 - T, de 10.05.2019; Decisão arbitral proferida no processo n.º 21/2023-T de 29.06.2023; e Acórdão Arbitral proferido no processo n.º 599/2023-T de 25.04.2023.

de um “adicional” da Contribuição sobre o Setor Bancário (CSB), relativamente ao qual a AT não contesta a qualificação jurídica do ASSB como imposto, explicitando apenas que se trata 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. Neste sentido, passamos a reproduzir a Decisão Arbitral proferida no Processo n.º 14/2024-T onde se pode ler que, seguindo a Requerida “(veja-se o ponto 15 da Resposta junta aos presentes autos que aqui se replica: *«Conceptualmente, o ASSB apresenta-se como um tributo que assume natureza de imposto indireto, na medida em que visa compensar a não tributação em IVA da generalidade das operações financeiras.»*)”

“Neste âmbito, importa, no entanto, ter presente a classificação dos tributos existentes no sistema fiscal nacional. Dispõe o artigo 3.º, n.º 2 da LGT que: *«Os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias, criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas»*. “Cabendo igualmente atender aos pressupostos materiais respeitantes aos diferentes tributos, constantes do artigo 4.º da LGT.

“Ensina a doutrina que o imposto consiste numa prestação pecuniária, coativa e unilateral, exigida com o propósito de angariação de receita, assentando essencialmente no princípio da capacidade contributiva, revelada nos termos da lei através do rendimento ou da sua utilização (consumo) e do património. SALDANHA SANCHES referiu-se à figura do imposto como *«uma prestação pecuniária, singular ou reiterada, que não apresenta conexão com qualquer contra-prestação retributiva e de que é titular uma entidade pública que utiliza as receitas assim obtidas para a cobertura das suas despesas.»*² Já a Taxa, na sua essência, é uma figura jurídica-tributária caracterizada enquanto prestação pecuniária e coativa, exigida por uma entidade pública, em contrapartida de uma prestação administrativa efetivamente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo, de tal forma que *«a sinalagmaticidade que caracteriza as quantias pagas a título de Taxa somente existirá quando se verifique uma contrapartida resultante da relação concreta com um bem semipúblico, que, por seu turno, se pode definir como um bem público que satisfaz, além de necessidades coletivas, necessidades individuais»*³.

² Cfr. SANCHES, J.L. Saldanha (2001), *«Manual de Direito Fiscal»*, p. 22.

³ Cfr. J.J. TEIXEIRA RIBEIRO (1985), *«Noção Jurídica de Taxa»*, Revista de Legislação e Jurisprudência, Ano 117.º, p. 291.

“Por outras palavras, a Taxa constitui, qualitativamente, uma prestação tributária que pressupõe, ou dá origem a uma contraprestação específica, constituída por uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre o contribuinte e um sujeito tributário ativo tendo por objeto a utilização privativa um bem do domínio público (taxa de utilização), a prestação de um serviço público (taxa por prestação de serviços públicos), ou a outorga de um título habilitador por motivos de eficiente regulação de um mercado (taxa por emissão de licenças ou autorizações).

“Este entendimento é pacífico, e como se referiu, a questão não é divergente para as Partes nos presentes autos.

“Sobre a figura das contribuições (e sem que aqui se exponham as diferenças entre as contribuições especiais e financeiras), explica SÉRGIO VASQUES que «(...) *que as contribuições constituem uma categoria intermédia de tributos públicos, a meio caminho entre a taxa e o imposto, distinguindo-se, quer pelo seu pressuposto, quer pela sua finalidade*⁴.»

“Importará ter em conta que a constitucionalização das contribuições financeiras resultou da alteração introduzida no artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição, 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*. Referindo-se a este tipo de figuras tributárias, ensinava SALDANHA SANCHES que, apresentam como particular distinção, o facto de se encontrarem *«afectas ao financiamento de certas entidades públicas que participam no preenchimento de objectivos políticos»*⁵. Acrescenta ainda o referido autor que *«enquanto os impostos comuns integram o “sistema fiscal (...) que visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado”, estas contribuições, que podemos considerar como tributos especiais, por serem tributos com finalidades financeiras específicas (Sonderagbage), são receitas consignadas à satisfação de fins concretos»*⁶.

⁴ Cfr. VASQUES, Sérgio (2011), VASQUES, Sérgio, «Manual de Direito Fiscal», Almedina, p. 221.

⁵ Cfr. SANCHES, J.L. Saldanha (2007), «Manual de Direito Fiscal», 3.ª Edição, Coimbra Editora, p. 58.

⁶ Cfr. SANCHES, J.L. Saldanha (2007), *Ob.cit.*, p. 59.

“Desta forma, 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»*.⁷

“Ora, como referido (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. Desta forma, o seu objetivo e propósito difere do que caracteriza a Contribuição sobre o Sector Bancário (CSB), que foi consensualmente caracterizada como uma contribuição financeira.⁸ 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

⁷ Gomes Canotilho e Vital Moreira. Constituição da República Portuguesa Anotada, I vol., 4ª edição, Coimbra, pág. 1095.

⁸ Cfr., entre outros, Acórdão do STA de 25 de janeiro de 2023, Processo n.º 01622/20, in www.dgsi.pt.

*imposto sobre a coleta, e, nesse sentido, não corresponde a um adicional ou a um adicionamento, mas a um imposto autónomo.»⁹ (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).»*

“De resto, e como se disse, a própria AT na Resposta considera o ASSB como um imposto indireto que visa compensar a não tributação em IVA da generalidade das operações financeiras.

“Considerando a sua qualificação jurídica-tributária como um imposto, entende o Requerente que é manifesta a 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, do respeito pela capacidade contributiva, da proporcionalidade e do arbítrio.

“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, 11.^a edição, Coimbra, 2021, págs. 154-155). (...)*”.

“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*

⁹ Neste sentido, vd. Ac. Arbitral proferido no processo n.º 379/2023, de 18 de dezembro; Decisão Arbitral proferida no Processo n.º 504/2021-T.

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 descurar 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.

“A este propósito e a respeito do ASSB, decidiu-se no Acórdão Arbitral proferido no processo n.º 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 (subjativa) 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 subjativa 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 (art.º 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.º 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 n.º 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.»

“Com integral relevância para a matéria em apreço, cita ainda este Tribunal o entendimento e consequente decisão proferida pelo Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 469/2024, de 19 de junho, tendo este decidido julgar inconstitucionais as normas contidas nos artigos 1.º, n.º 2, 2.º e 3.º, alínea a), do Regime que cria o ASSB, por violação do princípio da igualdade, na dimensão de proibição do arbítrio, e por violação do princípio da capacidade contributiva, enquanto decorrência do princípio da igualdade tributária. Refere este Tribunal (Acórdão n.º 469/2024, de 19 de junho) que:

«2.4.1. Antes de mais, deve sublinhar-se que, embora os apontados parâmetros não se confundam, encontram-se profundamente interligados – a ideia de igualdade tributária, enquanto manifestação, no âmbito tributário, do princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da Constituição, aponta para a proibição de discriminações ou igualizações arbitrárias, sem fundamento; o princípio da capacidade contributiva, que é por si próprio um critério tendente a assegurar a igualdade tributária, exige que os factos tributários sejam suscetíveis de revelar a capacidade do sujeito passivo para suportar economicamente o tributo. Como se sintetiza no Acórdão n.º 344/2019: “[...]»

A conformação legal das várias categorias de tributos está sujeita ao princípio da igualdade tributária, enquanto expressão do princípio geral da igualdade, consagrado no artigo 13.º da CRP. A igualdade na repartição dos encargos tributários obriga o legislador a não fazer discriminações ou igualizações arbitrárias, usando critérios distintivos manifestamente irracionais ou “sem fundamento material bastante” – proibição do arbítrio –, e a socorrer-se de critérios que sejam materialmente adequados à repartição das categorias tributárias que cria.

No tocante aos tributos unilaterais, o critério que se afigura constitucionalmente mais adequado é o da capacidade contributiva, pois, tratando-se de exigir que os membros de uma comunidade custeiem os respetivos encargos, a solução justa é que sejam pagos na

medida da força económica de cada um; já quanto aos tributos comutativos e paracomutativos, o critério distintivo da repartição é o da equivalência, pois, tratando de remunerar uma prestação administrativa, a solução justa é que seja paga na medida dos benefícios que cada um recebe ou dos encargos que lhe imputa.

De facto, o Tribunal Constitucional, de forma reiterada e uniforme, considera que em matéria de impostos o legislador está jurídico-constitucionalmente vinculado pelo princípio da capacidade contributiva decorrente do princípio da igualdade tributária consagrado no artigo 13.º e/ou nos artigos 103.º e 104.º da CRP. Consistindo a igualdade em tratar por igual o que é essencialmente igual e diferente o que é essencialmente diferente, não é suficiente estabelecer distinções que não sejam arbitrárias ou sem fundamento material bastante; exige-se ainda que os factos tributáveis sejam reveladores de capacidade contributiva e que a distinção das pessoas ou das situações a tratar pela lei seja feita com base na capacidade contributiva dos respetivos destinatários (Acórdãos n.ºs 57/95, 497/97, 348/97, 84/2013, 142/2004, 306/2010, 695/2014, 42/2014, 590/2015, 620/2015 e 275/16). [...]”. [nosso sublinhado]

Refere ainda o Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 469/2024, de 19 de junho, em citação que:

«Não se afigura, todavia, que a isenção de IVA constitua “fundamento racional e material suficiente que permite afastar o arbítrio na opção legislativa”, desde logo pelas razões que se consignaram no Acórdão n.º 149/2024, às quais aqui regressamos:” [...] [nosso sublinhado]

O estabelecimento da necessária conexão entre uma realidade e outra não é possível, desde logo, porque não há uma relação de contornos suficientemente definidos entre o regime do IVA no setor financeiro e o sistema de financiamento da Segurança Social.

Ainda que essa conexão pudesse ser estabelecida – e não se vê como –, seria impossível presumir uma qualquer prestação administrativa (ainda que presumida) que suportasse a bilateralidade do tributo.

Assim é, em primeiro lugar, porque muitas das operações financeiras não sujeitas a IVA são sujeitas a Imposto do Selo, existindo, inclusivamente, uma regra de incidência alternativa

no artigo 1.º, n.º 2, do Código do Imposto do Selo. Assim, o “benefício” da isenção em sede de IVA não corresponde linearmente a uma isenção de tributação. [nosso sublinhado]

*Em segundo lugar, e independentemente da incidência de Imposto do Selo, a “isenção de IVA aplicável à generalidade dos serviços e operações financeiras” dificilmente pode ser vista como um benefício para as entidades do setor financeiro, uma vez que, na generalidade das hipóteses contempladas, se trata de uma isenção incompleta, que, como tal, não confere direito à dedução (“[...] no caso das isenções incompletas (que limitam o direito à dedução), a despesa fiscal apenas se traduz no valor acrescentado da última operação da cadeia de valor, por contraposição às isenções completas (que conferem o direito à dedução), em que a despesa contempla todo o valor acrescentado gerado ao longo da respetiva cadeia” – cfr. o relatório do Grupo de Trabalho para o Estudo dos Benefícios Fiscais, *Os Benefícios Fiscais em Portugal, 2019*, disponível em <https://www.portugal.gov.pt/>, p. 51). Como refere Raquel Machado Lopes Moreira da Costa, *Tributação indireta dos serviços e operações financeiras – a Reforma da Diretiva do IVA*, disponível em <https://www.isg.pt/>, p. 1:*

[...]

Atualmente assiste-se, a nível europeu, a uma grande necessidade de definição do regime de tributação indireta dos serviços financeiros, o qual tem sido objeto de diversas e sucessivas propostas de alteração, sem que se tenha alcançado uma versão verdadeiramente satisfatória para todos os interessados.

A nível nacional, estes serviços sofrem de uma “síndrome multilateral” – são objeto de Imposto sobre o Valor Acrescentado, sendo, no entanto, em grande parte, deste isentos. Esta isenção, sendo incompleta, não possibilita a dedução do IVA pago a montante. Assim, verifica-se o pagamento de imposto oculto que, acrescido ao Imposto do Selo a que é sujeito pela não tributação em sede de IVA, se revela um custo. Dado o carácter complementar que o primeiro tem face ao segundo, gera um aumento significativo dos custos para o operador económico e naturalmente do preço do serviço para o consumidor. [...]”.

Acresce que o regime fiscal das operações financeiras é complexo e cobre um conjunto heterogéneo de atos dificilmente reconduzíveis a características comuns que permitam o reconhecimento da tal prestação presumida.

Por fim, a modelação de isenções de operações financeiras não está na total disponibilidade do legislador nacional (cfr., designadamente, os artigos 135.º e ss. da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006 relativa ao sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado). [...]”.

Não se trata, assim, de um juízo que careça de verdadeira ponderação entre a razão justificativa que sustenta o tributo e as características desse mesmo tributo, porque essa razão justificativa é manifestamente carecida de sentido, assentando em ligações não verificadas. As entidades do setor financeiro não têm um benefício que justifique o imposto pela circunstância de algumas operações serem isentas de IVA. Desde logo, tratar-se de uma isenção incompleta não é algo secundário nesta análise, uma vez que, ao não ser possível a dedução do IVA suportado a montante, aquelas entidades vê-lo-ão economicamente repercutido sobre si por quem lhes vendeu bens e prestou serviços necessários à sua atividade, sem que por sua vez o possam repercutir sobre os sujeitos a quem prestam serviços e sem que possam compensar esse efeito adverso pela dedução do imposto suportado, o que ocorreria no caso de uma isenção completa. Acresce que a isenção de IVA é, como vimos, tendencialmente alternativa da sujeição a imposto do selo. [nosso sublinhado]

Neste contexto, pode questionar-se em que medida 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, do Regime que cria o Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário, contido no Anexo VI da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, que delimita a incidência subjetiva do imposto) – que já são sujeitas a IRC e à CSB – se encontram numa posição particular, face a outros sujeitos isentos de IVA (alguns com isenções completas) que torne justificada a sujeição a um segundo imposto, sem que se encontre uma resposta minimamente satisfatória, muito menos quando a justificação do legislador passa por “reforçar os mecanismos de financiamento do sistema de segurança social”, que nenhuma relação aparente tem com a isenção de IVA, que, só por

si, insiste-se, também não se afiguraria justificação bastante para tributar, ou melhor, para diferenciar tributando.

Com o que terá de se concluir, com a decisão recorrida, que “[...] a criação do ASSB como um imposto especial incidente sobre o setor 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”.

Verifica-se, em consequência, a violação do princípio da proibição do arbítrio, enquanto exigência de igualdade tributária. [nosso sublinhado].

Acrescenta ainda o Tribunal Constitucional que,

«As considerações precedentes conduzem, sem dificuldade, à análise da violação do princípio da capacidade contributiva. [...]

Na verdade, ao contrário da CSB, que é uma contrapartida da prevenção de riscos sistémicos no sistema financeiro – o que torna justificada e aceitável a incidência sobre o passivo dos sujeitos passivos – o ASSB não encontra, como vimos, uma correspondência com qualquer prestação pública, ou seja, prefigura-se como um tributo puramente destinado à angariação de receita, apresentando-se como problemática a suscetibilidade de, neste contexto, o passivo, só por si, revelar a capacidade de suportar economicamente o imposto. A possível interferência com o princípio da capacidade contributiva compreende-se sem dificuldade, neste contexto, entendido tal princípio nos termos assim resumidos no Acórdão n.º 178/2023. [nosso sublinhado] [...]

Não surpreende, pois, que o artigo 4.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária preveja que os impostos “assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património”. [...]

Afastada a integração do passivo num dos clássicos indicadores da capacidade contributiva (neste caso apenas o rendimento e o património), a verdade é que as indicações do legislador são, pelas razões atrás explicitadas, inaproveitáveis. Não sobeja, deste modo, qualquer indicador razoável e objetivo da capacidade contributiva dos sujeitos passivos. [...]

Em suma: como se afirma na decisão recorrida, “[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”.

Mostra-se, enfim, bem fundado o juízo de censura jurídico-constitucional do acórdão recorrido à violação do princípio da capacidade contributiva. [nosso sublinhado]

Manifesta assim este Tribunal Arbitral a sua concordância com o entendimento acima exposto, salientado igualmente o sentido da decisão proferida no Processo n.º 325/2023-T, com a qual se concorda:

«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.».

“Neste sentido, refere-se, ainda, a decisão proferida no Processo n.º 329/2023-T: «Pelo que há que concluir que o ASSB viola, efetivamente, o princípio da igualdade tributária, na sua vertente de generalidade da lei do imposto, que decorre do art.º 13º da CRP.»

“Pela análise que se expõe, reiterando este Tribunal Arbitral a sua concordância com a decisão do Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 469/2024, de 19 de junho conclui-se que as normas conjugadas contidas 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.

Finalmente, o argumento da Requerida, quando alega que ao contrário dos Tribunais lhe incumbe apenas proceder em observância à lei no estrito cumprimento do princípio da legalidade, não lhe sendo reconhecida o direito de fiscalização prévia da constitucionalidade das leis”, também não colhe. Com efeito, os particulares não têm acesso direto ao controlo da fiscalização da inconstitucionalidade das normas, impondo a Constituição que comecem por suscitar junto dos tribunais o incidente de inconstitucionalidade, no âmbito do chamado controlo difuso ou concreto da inconstitucionalidade. Termos em que a via processualmente escolhida é a correta.

III-2-3-Vícios de conhecimento prejudicado

Foram conhecidas e apreciadas as questões relevantes submetidas à apreciação deste Tribunal Arbitral, tendo o Requerente obtido total ganho de causa em razão de este Tribunal Arbitral ter considerado procedente o primeiro vício apreciado em razão da ordem disposta nos termos do artigo 124.º do CPPT, não o tendo sido aqueles cuja decisão ficou prejudicada pela solução dada a outras, ou cuja apreciação seria inútil – artigo 608.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas c) e e) do RJAT.

Fica assim prejudicado o conhecimento dos restantes vícios invocados.

III-3-Juros indemnizatórios

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

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.

Alega a Requerida que em caso de vencimento do Requerente, o pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios deve ser indeferido, porque não existe erro imputável aos serviços, nos termos do artigo 43.º n.º 1 da LGT, e cautelarmente, dado que a aplicação do artigo 43.º n.º 3, al. d), da LGT é ilegal e inconstitucional, por violar os artigos 281.º, 282.º e 18.º da CRP, nos termos supra contestados.

Ora, como a Requerida bem sabe, a imputabilidade de erro aos serviços funciona independentemente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários e é aplicável ante qualquer ilegalidade subjacente à liquidação dos atos tributários e à qual seja alheia o comportamento do SP. Por outro lado, quer no caso de ilegalidades por violação do Direito da União, quer no caso de violação de norma inconstitucional, os eventuais erros são em rigor imputáveis ao legislador, mas este apenas pode ser censurado pelo TJUE ou pelo Tribunal Constitucional.

No fundo, o direito a juros indemnizatórios constitui uma decorrência da natureza jurídico constitutiva da sentença anulatória, que obriga a Requerida a repor a situação tal como existia antes da prática dos atos ilegais.

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 o 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 decide neste Tribunal Coletivo:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral e julgar inconstitucionais as normas constantes dos artigos 1.º, n.º 2, 2.º e 3.º, n.º 1, alínea a), da 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;
- b) Julgar ilegal o indeferimento da reclamação graciosa e, nesta sequência,
- c) Anular os atos de autoliquidação do ASSB pagos pela Requerente relativos aos anos de 2021 (€ 61.863,13), 2022 (€ 65.372,24) e 2023 (€ 64.981,27), no valor global de € 192.216,64 (cento e noventa e dois mil, duzentos e dezasseis euros e sessenta e quatro cêntimos);
- d) Condenar a Requerida a reembolsar ao Requerente aquele valor acrescido do pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento das respetivas notas de crédito.

V-VALOR DA CAUSA

Fixa-se o valor do processo em € 192.216,64, 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 € 3.672,00, 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.

NOTIFICAÇÃO DO 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-se.

Lisboa, 5 de Novembro de 2024

Árbitro Presidente e Relatora

Fernanda Maçãs

Árbitro Vogal

Sílvia Oliveira

Hélder Faustino

Árbitro Vogal