

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 566/2024-T

Tema: ASSB - Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário. Princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva.

SUMÁRIO:

I – 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, na dimensão da proibição do arbítrio, e por violação do princípio da capacidade contributiva, enquanto decorrência do princípio da igualdade tributária.

II – Em consequência, os atos de liquidação de ASSB relativos aos períodos de tributação de 2023, bem como a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa contra eles deduzida, são ilegais.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

CAIXA DE CRÉDITO AGRÍCOLA MÚTUO A..., CRL
CCAM B..., CRL
CCAM C..., CRL
CCAM D..., CRL
CCAM E..., CRL
CCAM F..., CRL
CCAM G..., CRL
CCAM H..., CRL
CCAM I..., CRL
CCAM J..., CRL
CCAM K..., CRL
CAAM L..., CRL
CCAM M..., CRL
CCAM N..., CRL
CCAM O..., CRL
CCAM P..., CRL
CCAM Q..., CRL

CCAM R..., CRL
CCAM S..., CRL
CCAM T..., CRL
CCAM U..., CRL
CCAM V..., CRL
CCAM W..., CRL
CCAM X..., CRL
CCAM Y..., CRL
CCAM Z..., CRL
CCAM AA..., CRL
CCAM BB..., CRL
CCAM CC..., CRL
CCAM DD..., CRL
CCAM EE..., CRL
CCAM FF..., CRL
CCAM GG..., CRL
CCAM HH..., CRL
CCAM II..., CRL
CCAM JJ..., CRL
CCAM KK..., CRL
CCAM LL..., CRL
CCAM MM..., CRL
CCAM NN..., CRL
CCAM OO..., CRL
CCAM PP..., CRL
CCAM QQ..., CRL
CCAM RR..., CRL
CCAM SS..., CRL
CCAM TT..., CRL
CCAM UU..., CRL
CCAM VV..., CRL
CCAM WW..., CRL
CCAM XX..., CRL
CCAM YY..., CRL
CCAM ZZ..., CRL
CCAM AAA..., CRL
CCAM BBB..., CRL
CCAM CCC..., CRL
CCAM DDD..., CRL
CCAM EEE..., CRL
CCAM FFF..., CRL
CCAM GGG..., CRL

CCAM HHH..., CRL
CCAM III..., CRL
CCAM JJJ..., CRL
CCAM KKK..., CRL
CCAM LLL..., CRL
CCAM MMM..., CRL
CCAM NNN..., CRL
CCAM OOO..., CRL

titulares dos NIPCs constantes da lista anexa ao RI, com sede nas moradas, também aí mencionadas, vêm, em coligação, 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”), apresentando PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL o qual tem por objeto a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2024..., contra os atos de autoliquidação do Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário, aprovado pela Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, Lei do Orçamento do Estado Suplementar para 2020, por referência ao ano de 2023.

Pedem que o pedido de pronúncia arbitral seja julgado procedente, por provado, determinando a anulação da decisão final da Reclamação Graciosa e, conseqüentemente, a anulação das autoliquidações de ASSB, emitidas por referência ao período de tributação de 2023, acrescido de juros indemnizatórios, bem como das demais conseqüências legais.

É Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 18 de abril de 2024.

As Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo 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 Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão.

O Tribunal foi regularmente constituído em 02 de julho de 2024 e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

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).

Notificada para o efeito, a Requerida, apresentou Resposta.

Admite-se a coligação de Requerentes, não contestada, ao abrigo do previsto no artigo 3.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

a- As Requerentes são, nos termos e para o efeito do disposto na alínea c) do artigo 3.º e 66.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras e conforme o registo das instituições autorizadas pelo Banco de Portugal, uma Instituição Financeira com sede principal e efetiva de administração em território português.

b- Atenta a sua qualidade de instituição de crédito com sede em Portugal, as Requerentes encontra(vam)-se sujeitas ao pagamento do ASSB, tributo que é (auto)liquidado anualmente através da submissão da Declaração Modelo 57.

c- As Requerentes procederam à submissão da DM57 de ASSB, por referência ao período de tributação de 2023;

d- O montante de tributo, resultado da DM57 de ASSB referente ao período de tributação de 2023 submetidas pelas Requerentes, foi integralmente pago, no montante global de €743.802,09.

e- Por despacho, de 05-03-2024, foi indeferida a Reclamação Graciosa n.º ...2024..., contra os atos de autoliquidação do Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário respeitante a 2023.

2.1.1 Factos Não Provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

2.2. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Ao Tribunal incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão e discriminar a matéria que julga provada e declarar a que considera não provada, não tendo de se pronunciar sobre todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre dos termos conjugados do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram assim selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, a qual é definida tendo em conta as várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, tal como resulta do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

Tendo em conta as posições assumidas pelas partes, nomeadamente os factos invocados no RI, que não mereceram contestação relevante, a prova documental e o PPA junto aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

3. Matéria de direito

3.1- Posições das Partes

3.1.1- Entendem as Requerentes, de forma resumida, no que aqui interessa:

(...) ... o regime que criou o ASSB padece de várias ilegalidades e inconstitucionalidades materiais, sendo que a jurisprudência arbitral constante lhes dá inteira razão. Na presente ação, invoca-se expressamente a violação: (i) do Princípio Constitucional da Igualdade, previsto no artigo 13.º da Constituição, nas suas vertentes de generalidade e universalidade dos impostos

e de proibição do arbítrio; (ii) do Princípio da Capacidade Contributiva, previsto nos artigos 13.º, 103.º e 104.º da Constituição, enquanto decorrência do Princípio da Igualdade Tributária; e, (iii) do Princípio da Proporcionalidade Legislativa, previsto no n.º 2 do artigo 18.º e no n.º 4 do artigo 104.º, ambos da Constituição, na sua dimensão de proibição do excesso. 7/16 Começamos, naturalmente, pelo primeiro vício invocado. No que respeita à violação do Princípio Constitucional da Igualdade, a pedra de toque é que o ASSB é aplicável a um setor específico e determinado, pelo que se verifica uma especificação sectorial contrária aos corolários de generalidade e universalidade, o que em si já representa um tratamento discriminatório. Ou seja, importa discernir se existe uma justificação atendível para essa discriminação, o que significa apurar se existe alguma justificação para que se tenha escolhido e isolado este sector passando a onerá-lo adicionalmente, sendo a resposta inequívoca a de que não existe justificação. Com efeito, o motivo invocado pelo legislador para a criação do famigerado ASSB foi o já acima referido referente alegada necessidade de o setor bancário ser chamado a compensar a isenção de IVA que se verifica em relação a determinadas operações financeiras. Ora, tais isenções nos serviços financeiros decorrem de imposição comunitária, nos termos, nomeadamente, da Diretiva europeia – Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (‘Diretiva IVA’), ou seja, não se trata nem de um privilégio fiscal, nem sequer de uma opção do legislador nacional. Depois, as isenções que vigoram para certos serviços e operações financeiras são, como é sabido e referido no Requerimento Inicial, compensadas com a respetiva sujeição a Imposto do Selo. Por outro lado, ainda, é notório que também vigoram isenções de IVA para outros setores, cado dos serviços e operações levados a cabo pelos setores da saúde, do ensino, dos seguros, entre outros, sendo que nestes casos, tais isenções vigoram sem que lhes tenha sido imposta qualquer exigência de compensação pela despesa fiscal associada. E quanto à asserção de que o ASSB tem por objetivo reforçar os mecanismos de financiamento do sistema de segurança social, importa retorquir que: 8/16 (i) tal não justifica a criação de um imposto seletivo (efetivamente, uma coisa é existirem necessidades gerais de financiamento da Segurança Social, coisa diferente é tais necessidades imporem a criação de um imposto específico sobre uma atividade); e, (ii) tal não justifica a criação de um imposto sobre um setor

que não provoca qualquer desgaste à Segurança Social (ou seja, não há qualquer relação entre o valor não cobrado pela verificação de isenções de IVA aplicáveis a serviços e operações financeiras e a parcela da receita que se encontra afeta ao FEFSS). Sendo que, por tudo o já exposto, não existem dúvidas que do regime que consagra o ASSB resulta uma ausência de justificação, pelo menos em fundamentos razoáveis, perceptíveis ou inteligíveis, para as diferenças de tratamento do setor bancário face aos restantes setores cujos serviços e operações se encontram igualmente isentos de IVA, mas não sujeitos a ASSB nem a Imposto do Selo... Ora, precisamente nas palavras do Tribunal Constitucional: «podem ser censuradas, com fundamento em lesão do princípio da igualdade, as escolhas de regime feitas pelo legislador ordinário naqueles casos em que se prove que delas resultam diferenças de tratamento entre as pessoas que não encontrem justificação em fundamentos razoáveis, perceptíveis ou inteligíveis, tendo em conta os fins constitucionais que, com a medida da diferença, se prosseguem.» (cit.).⁵ Pois bem, como ficou claro no Requerimento Inicial, a jurisprudência dos Tribunais Arbitrais tem, exatamente, vindo a transpor o raciocínio do Tribunal Constitucional acima exposto para o caso do ASSB, encontrando-se em várias decisões o decretamento da violação do Princípio da Igualdade quanto ao regime que criou tal tributo. ⁵ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 47/2010, acessível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/>

Termos em que às Requerentes resta aderirem ao entendimento de que o artigo 2.º do Anexo VI à LOE Suplementar 2020 é inconstitucional por violação dos imperativos e limites traçados pelo Princípio Constitucional da Igualdade, nas suas vertentes de generalidade e universalidade dos impostos e de proibição do arbítrio. Já quanto à violação do Princípio da Capacidade Contributiva, corolário do referido Princípio da Igualdade (na vertente da igualdade tributária), importa referir sucintamente que, como é sabido (e veja-se o disposto no n.º 1 do artigo 4.º da Lei Geral Tributária), tal princípio impõe que todos os impostos devam recair sobre um de três elementos; a saber: (i) rendimento; (ii) consumo; e/ou (iii) património. Ora, no caso do ASSB, o valor a pagar incide sobre o «passivo apurado e aprovado pelos sujeitos passivos» e o «valor nocial dos instrumentos financeiros derivados fora do balanço apurado pelos sujeitos

passivos» (cit.) – cf. artigo 2.º do Anexo VI à LOE Suplementar 2020. E, assim, tratando-se o passivo de apenas uma das várias componentes do balanço, não pode, por si só, servir de parâmetro de aferição e mensuração da situação económico-financeira dos sujeitos passivos, pelo que é inequívoco que o fundamento e o limite da cobrança do ASSB não são, de modo algum, aferidos com base na respetiva capacidade contributiva dos sujeitos passivos. Nessa medida, porquanto não evidencia qualquer tipo de vinculação a critérios reveladores de capacidade contributiva, o regime que criou o ASSB, mormente as normas conjugadas do n.º 1 do artigo 1.º, do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º, todos do Anexo VI à LOE Suplementar 2020, padecem de vício de inconstitucionalidade, por violação do Princípio da Capacidade Contributiva enquanto decorrência do Princípio da Igualdade Tributária. 48. Por fim, vejamos a patente violação do Princípio da Proporcionalidade Jurídica, posto que in casu, e de forma muito basilar, o meio jurídico utilizado não corresponde, nem de forma ponderada, ao fim que se pretende visar. Com efeito, a criação de um imposto especial sobre o setor bancário não pode ser considerada como um meio legítimo de arrecadação de receita pelo Estado... tanto mais que já vigora a CSB! Ou seja, com o ASSB o legislador voltou a onerar um só setor de atividade, impondo aos respetivos sujeitos passivos uma tributação que, ao não tem por base qualquer acréscimo de capacidade contributiva discernível ou identificável, é excessiva e, afigura-se, até punitiva. ...Sendo que, é de concluir que as normas dos artigos 2.º e 3.º do Anexo VI à LOE Suplementar 2020, que consagram a incidência subjetiva e objetiva do ASSB, padecem de vício de inconstitucionalidade, por violação do Princípio da Proporcionalidade. Por fim, e tal como alegado também no Requerimento Inicial, afigura-se-nos que o regime jurídico do ASSB viola a liberdade de estabelecimento na medida e extensão em que esta deve ser interpretada no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que permite exclusivamente às instituições de crédito residentes e às filiais de instituições de crédito não residentes, com personalidade jurídica (excluindo, por conseguinte, as sucursais de instituições de crédito não residentes, sem personalidade jurídica), deduzir os respetivos fundos próprios, bem como os instrumentos de dívida equiparáveis, da base de incidência de um imposto que incide sobre o passivo dessas entidades. Aliás, para além desta discriminação injustificada com fundamento em residência,

acresce uma segunda violação e discriminação: violação da liberdade de circulação de capitais. É sabido que o TJUE já concluiu que o ASSB viola o artigo 49.º do TFUE, ao afetar de maneira discriminatória as sucursais de instituições de crédito estrangeiras, o que não é o presente caso destes Autos. Todavia, por analisar pelos Tribunais está ainda o facto de que as Instituições com residência em Portugal pagarem um encargo superior ao das restantes Instituições com residência na União Europeia, apesar de, em ambos os casos, os seus clientes se encontrarem em Portugal e nos restantes Estados Membros (relembrando que as Requerentes têm clientes em França, no Luxemburgo, etc.). Em sentido oposto, várias Instituições bancárias estrangeiras têm clientes em Portugal sem nunca ter de pagar este valor adicional, pagando apenas os tributos do seu Estado Membro, que não tributam várias vezes, em 3 tributos distintos, a mesma realidade. Em suma, as entidades bancárias portuguesas têm mais dificuldade em competir no mercado europeu por terem mais encargos do que, por exemplo, se tivessem a sua operação localizada em Espanha e mantivessem os seus clientes em Portugal. Ou seja, a criação do ASSB consubstanciou a criação de uma assimetria artificial de mercado contrária ao artigo 63.º do TFUE não excecionada pelo n.º 3 do artigo 65 do mesmo Tratado. Pelo que se deverá, forçosamente, concluir que estão preenchidos todos os requisitos para que, com base no direito à aplicação direta dos direitos dos Tratados da União Europeia, sejam anuladas as liquidações em crise.

3.1.2 - A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, entre o mais, o seguinte:

... o princípio da igualdade exige positivamente um tratamento igual de situações de facto iguais e um tratamento diverso de situações de facto diferentes. Porém, a vinculação jurídico-material do legislador ao princípio da igualdade não elimina a liberdade de conformação legislativa, pois a ele pertence, dentro dos limites constitucionais, definir ou qualificar as situações de facto ou as relações da vida que hão-de funcionar como elementos de referência a tratar igual ou desigualmente. Só quando os limites externos da «discricionariedade legislativa» são violados, isto é, quando a medida legislativa não tem adequado suporte material, é que existe uma «infração» do princípio da igualdade enquanto proibição do arbítrio”

No mesmo sentido, o Tribunal Constitucional tem reiteradamente reconhecido, em vasta jurisprudência sobre esta matéria, que o princípio da igualdade, na dimensão da proibição do arbítrio, atua como um princípio negativo de controlo da atividade do legislador: “Ora, o princípio da igualdade não proíbe o legislador da realização de todas e quaisquer distinções, mas apresenta-se aqui, como decorrência do artigo 13.º, n.º 1, da Constituição, como limite objetivo da discricionariedade legislativa, proibindo o arbítrio. Assim, pode o legislador, no âmbito da sua liberdade de conformação, estabelecer diferenciações de tratamento, desde que fundadas racional e objetivamente e ditadas pela razoabilidade.

...O princípio da igualdade, enquanto princípio vinculativo da lei, traduz-se numa ideia geral de proibição do arbítrio (cfr. por todos Acórdão n.º 232/2003, (...)). Isto porque, ao legislador ordinário cabe o primado da concretização dos princípios constitucionais e a correspondente liberdade de conformação, a qual, na espécie, assume necessariamente amplitude considerável. Estando-se num domínio reservado à margem de conformação do legislador, há que apenas apreciar se tal diferença de regime legislativo se poderá ter por desrazoável” (acórdão n.º 545/2019, de 16 de outubro, negrito nosso). 33. Por outras palavras, e em resumo, J. J. Gomes Canotilho conclui que: “(...) «a teoria da proibição do arbítrio» não é um critério definidor do conteúdo do princípio da igualdade, antes expressa e limita a competência do controlo judicial. Trata-se de um critério de controlabilidade judicial do princípio da igualdade que não põe em causa a liberdade de conformação do legislador ou da discricionariedade legislativa. A proibição do arbítrio constitui um critério essencialmente negativo, com base no qual são julgados apenas os casos de flagrante e intolerável desigualdade. A interpretação do princípio da igualdade como proibição do arbítrio significa uma autolimitação do juiz, o qual não controla os juízos da oportunidade política da lei, isto é, se o legislador, num caso concreto, encontrou a solução mais adequada ao fim, mais razoável ou mais justa” (J. J. Gomes Canotilho, op. cit., p. 429, negrito nosso). Feito esse breve enquadramento. A questão que aqui se pretende esclarecer consiste em saber se a sujeição das instituições de crédito ao ASSB consubstancia uma distinção discriminatória em relação aos demais setores de atividade, isto é, se configura uma

desigualdade de tratamento materialmente infundada ou sem qualquer fundamento razoável, objetivo e racional.

....

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.

Antes pelo contrário! 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.

*Sendo isso o que, claramente, resulta da norma do n.º 2 do artigo 1.º do Anexo VI da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, que aprovou o regime do ASSB, a qual, pela sua clareza, se transcreve *ipsis verbis*: “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”.*

Prevendo-se, ainda, no também já mencionado artigo 9.º do Anexo VI da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, 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”. (negrito nosso).

Ora, considerando que o IVA constitui, per se, uma das fontes de financiamento da Segurança Social, através da consignação de uma parcela da sua receita para essa finalidade (o denominado “IVA social”), 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 natural e, certamente, coerente do legislador.

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.

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”. 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.

É portanto, evidente que o critério distintivo utilizado pelo legislador para sujeitar as instituições de crédito ao ASSB não configura qualquer diferenciação arbitrária em desfavor do setor bancário, uma vez que a diferença de tratamento em causa é justificada com base num fundamento material objetivo, racional e razoável. Não havendo, por isso, razões para concluir que o legislador possa ter extravasado os limites da sua liberdade de conformação ou discricionariedade legislativa.

... E, no que toca ao ASSB, o legislador nacional, entre vários indicadores possíveis, optou pelo valor do passivo e o valor dos derivados fora do balanço. Por serem fatores que recaem, efetivamente, sobre a realidade económica relevante dos sujeitos passivos visados, o que

permite mensurar, de forma rigorosa, a sua capacidade contributiva. Desde logo se diga que, em termos de volume de operações, os derivados são uma fatia muitíssimo relevante das operações que, não sendo tributadas em IVA, sobre elas não incide qualquer tributação indireta. Não por acaso, os derivados constituem a componente principal da receita do FTT proposto pela Comissão Europeia em 2011 (cerca de dois terços da receita global) e o mesmo sucede na proposta atualmente em negociação, no âmbito da cooperação reforçada dos dez Estados Membros.

Já o passivo das instituições de crédito, mais até do que nas empresas de setores convencionais, mostra-se particularmente revelador da dimensão da sua presença no mercado, inclusivamente em termos que permitem correlacioná-lo com o valor acrescentado que gera e com o montante de operações realizadas no estádio do retalho.

Até porque os depósitos dos clientes das instituições de crédito configuram no passivo, assim como certos elementos associados a operações de investimento em que estas entidades intervêm.

Poder-se-ia defender, por mera hipótese, que a finalidade de compensar a isenção de IVA tornaria o “volume de negócios” um “proxy” mais natural de valor acrescentado.

Porém, a utilização do volume de negócios não é um conceito útil para este efeito no caso das instituições de crédito. Bem ao contrário, o passivo e o valor nominal dos derivados assomam como critérios mais acertados para se estabelecer uma correlação com a atividade bancária com o objetivo de tributar o seu valor acrescentado.

E bem assim, a imposição postulada pelo princípio da capacidade contributiva, é que o legislador configure as obrigações dos contribuintes com respeito a factos tributários que asseverem essa mesma capacidade de suportar o encargo correspondente, o que, no caso em apreço, se verifica.

O que releva é que exista uma conexão entre a prestação tributária, o pressuposto económico visado pelo tributo, e a capacidade do sujeito passivo para suportar o peso desse encargo.

Devendo ver-se ultrapassada a observância a fatores limitativos, que não servem as especificidades do tributo, nem permitem apurar de forma justa a verdadeira capacidade contributiva dos sujeitos passivos.

A contrário, no caso concreto, estaríamos a perpetuar a fuga das instituições financeiras a uma justa tributação indireta.

....

O legislador agiu dentro do escopo da liberdade de conformação fiscal, e encontrou como fundamento para delinear o âmbito de incidência do novo ASSB, a ausência ou a menor tributação num imposto indireto – IVA e Imposto do Selo – de determinadas operações.

Ainda que se compreenda a opção do legislador, no que toca ao âmbito da incidência objetiva do ASSB, não nos compete fazer qualquer consideração acerca das escolhas que o mesmo adota dentro do espetro da sua liberdade de conformação. Como se afirmou, a opção político-legislativa de tributação incide sobre a capacidade diretamente revelada pelos sujeitos passivos, através de indicadores que o legislador decida como pertinentes.

... a par com o princípio da igualdade, tem de ser respeitada a prossecução de outros interesses públicos.

E tem igualmente de ser assegurada a compatibilização com diversos princípios constitucionais. E, por isso, o princípio da capacidade contributiva tem necessariamente que ser analisado numa ótica de conjugação com outros princípios: “É claro que o princípio da capacidade contributiva tem de ser compatibilizado com outros princípios com dignidade constitucional, como o princípio do Estado Social, a liberdade de conformação do legislador, e certas exigências de praticabilidade e cognoscibilidade do facto tributário, indispensáveis também para o cumprimento das finalidades do sistema fiscal. ...averiguar, porém, da existência de um particularismo suficientemente distinto para justificar uma desigualdade de regime jurídico, e decidir das circunstâncias e fatores a ter como relevantes nessa averiguação, é tarefa que primariamente cabe ao legislador, que detém o primado da concretização dos princípios constitucionais e a correspondente liberdade de conformação”

É isso o que sucede, no caso dos autos: o ASSB surgiu como fonte excepcional de receita, perante a inesperada e total disrupção do sistema financeiro do Estado provocada pelo COVID, que provocou queda abrupta de receitas públicas (por paralisação da economia e força de trabalho) e enorme e inesperado aumento das despesas públicas (na função social do Estado, como garante do bem-estar mínimo da população), também e sobretudo no sistema da Segurança Social

O ASSB é um imposto indireto, sobre o consumo, que visa tributar as manifestações de capacidade contributiva impulsionada pelos fundos obtidos pelas instituições de crédito e instrumentos financeiros derivados e tipificadas, na incidência sobre os saldos dessas rubricas contabilísticas. Vejo uma relação causal suficiente entre a tipificação legal e a manifestação de capacidade contributiva a tributar, legitimada, também, por razões de eficiência e simplificação na circunscrição do facto tributário. É certo que a lei poderia ter desenhado uma base tributável mais perfeita sobre o consumo; porém, e é isso que importa, o recorte legal ainda se conexiona com o iter tributário (os saldos contabilísticos em causa relacionam-se com a atividade e consumo dos sujeitos passivos) e razões de simplicidade determinam, outrossim, a construção da incidência objetiva (a análise dos saldos é um dado externo e objetivo que torna fácil o cumprimento da obrigação fiscal) – e isso basta para assegurar a adesão ao valor constitucional da capacidade contributiva, temperado ou moldado por razões de eficiência e simplicidade. Entendo, por fim, que a liquidação impugnada não viola o princípio da não consignação, na medida em o caso presente subsume-se na exceção consentida pelo art. 16.º, n.º 2, al. c) e n.º 3, da Lei n.º 151/2015; nem viola, tão pouco, o princípio da especificação orçamental, porquanto o ASSB foi aprovado no seio de um orçamento de Estado retificativo, com o cumprimento de todas as exigências indicadas por esse princípio orçamental.»

Por tudo quanto se expôs, deve o presente ppa ser julgado totalmente improcedente, por se entender, também nesta senda, que o art.º 2 do anexo VI a que se refere o art.º 18.º da Lei 27-A/2020, de 24 de julho, que define a incidência pessoal do Adicional sobre o Sector Bancário, não é inconstitucional por violação do princípio da igualdade tributária, na sua dimensão de

exigência da generalidade dos impostos, e por violação do princípio da proporcionalidade legislativa, nem qualquer outro princípio constitucional

Do pedido de juros indemnizatórios

... A AT está vinculada ao princípio da legalidade previsto no art. 55º da LGT, e o art. 3º n.º 1 do CPA (que é aplicável subsidiariamente às relações jurídico-tributárias ex vi alínea c) do art. 2º da LGT) especifica que “Os órgãos da Administração Pública devem atuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes forem conferidos e em conformidade com os respetivos fins.”.

Da citada norma «resulta que o princípio da legalidade, consubstanciando-se na obediência à lei e ao direito, não se limita ao dever de acatamento da lei em sentido estrito, abrangendo também a subordinação a todos os valores jurídicos, normativos ou não, como as normas e princípios de direito internacional e comunitário, as normas regulamentares, as situações definidas judicial ou administrativamente e as obrigações contratualmente assumidas.»

...é inequívoco, que a AT está obrigada a aplicar os diplomas legais criados pela Assembleia da República e pelo Governo, estando-lhe, conseqüentemente, vedado anular a autoliquidação em crise, dado que não pode deixar de aplicar uma norma com fundamento em inconstitucionalidade, a menos que o Tribunal Constitucional já tenha declarado a inconstitucionalidade da mesma com força obrigatória geral (arts. 281º e 282º da CRP), ou se esteja perante o desrespeito por normas constitucionais diretamente aplicáveis e vinculativas, como as que se referem a direitos, liberdades e garantias (art. 18º da CRP), o que não é o caso. Pelo que, contrariamente ao afirmado pela Requerente, o erro não pode ser imputável à AT, mesmo tendo sido chamada a pronunciar-se em sede de Reclamação Graciosa, e tendo decidido indeferir o pedido feito pelo Requerente naquela.

Assim, a ser procedente a impugnação judicial, o que somente se concebe por hipótese de raciocínio, a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios nos termos do art. 43º n.º 1 da LGT é totalmente ilegal, porque inexistiu erro imputável aos Serviços.

3.2- Decidindo

3.2.1- QUESTÃO(ÕES) A DECIDIR

Centremo-nos, pois, na questão principal objecto do presente pedido arbitral, que é a de saber se são,(ou não), conformes á Constituição as normas ínsitas nos artigos 1.º, n.º 2, 2.º e 3.º, alínea a), do Regime que cria o Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário, contido no Anexo VI da Lei n.º 27-A/2020, de 24.07, 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 ...como vem alegado pela Recorrente.

3.2.2- Cumpre dizer que é conhecida a forte inclinação, (a rondar a unanimidade), da jurisprudência do CAAD, nesta matéria.

Assim, face a tal forte inclinação, não podemos olvidar o previsto no nº3 do artº 8º do Código Civil:

... Nas decisões que proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito.

Mas, muito menos, podemos olvidar, o consagrado na recente DECISÃO SUMÁRIA n.º 458/2024, relativa ao Processo n.º 674/2024 e nos Acórdãos n.º 469/2024, de 19 de junho de 2024 e 529/2024, de 2 de julho de 2024, do Tribunal Constitucional.

3.2.3- Assumimos, pois, concordância com o massivamente defendido, invocando o Acórdão proferido no Processo nº 15/2024-T de 24-5-2024 do CAAD e referida Decisão Sumaria, que - pela específica apreciação e resenha jurisprudencial citada - seguiremos de perto, pouco cabendo acrescentar:

3.2.3.1- Processo nº 15/2024-T ...

(...) O adicional de solidariedade sobre o setor bancário (ASSB) foi criado pelo artigo 18.º da Lei n.º 27-A/ 2020, de 29 de julho, que altera a Lei do Orçamento do Estado para 2020 (Lei n.º 2/2020, de 31 de março) e cujo regime jurídico consta do Anexo VI a essa Lei.

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 nominal 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

Tendo em conta a natureza das questões suscitadas como fundamento do pedido arbitral, interessa ainda ter em consideração a disposição transitória do artigo 21.º, n.º 1, da Lei n.º 27-A/2020, que é do seguinte teor:

“Artigo 21.º

Disposição transitória

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

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

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

[...]”.

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.

Por seu lado, e por estarem liquidações de ASSB relativamente a 2022, e pagas em 2023, refira-se que, pela Lei 99/2021, de 31 de dezembro manteve-se-se em vigor em 2022 o adicional de solidariedade sobre o setor bancário.

Da qualificação jurídica do tributo

As partes convergem na qualificação deste tributo como imposto. Porém, sendo esta uma questão de direito, não pode o tribunal considerá-la ultrapassada por acordo entre as partes.

Também nós consideramos estar-se, inquestionavelmente – cremos – perante um imposto.

Assumindo como pressuposto a trilogia dos tributos constitucionalmente admitida, temos que o ASSB não é, claramente, uma taxa, porquanto ao seu pagamento não corresponde uma qualquer contraprestação individualizada por parte de um qualquer ente público. O ASSB não é, também, uma contribuição financeira, na medida em que o “grupo” sujeito ao pagamento deste tributo (as instituições de crédito sedeadas ou operando em Portugal) não corresponde a um “grupo” que usufrua de especiais vantagens resultantes da atuação do ente público assim financiado, ou a um “grupo” que surja como especial causador da necessidade da existência de determinado serviço público. Na realidade, sendo a segurança social universal, podemos dizer que aproveita a todos e não a um qualquer “grupo”.

Sendo assim, por exclusão, estaremos necessariamente perante um imposto.

A qualificação legislativa deste tributo como sendo um adicional assume particular relevância no caso concreto. Embora o nomen não vincule o intérprete, porque este imposto foi apelidado pelo legislador como sendo um adicional, haverá natural tendência para entender o ASSB como sendo acessório de outro tributo, tido por principal, (a Contribuição sobre o Sector Bancário), pelo que, materialmente, partilharia a legitimidade constitucional deste.

Com Filipe Vasconcelos Fernandes, “o entendimento e aferição da conformidade constitucional do regime que cria o ASSB pode e deve efetuar-se com a necessária autonomia face à jurisprudência existente e contínua face sobre a CSB, dada a diferença de pressupostos e qualificação jurídica-tributária de cada um dos referidos tributos.

Encontrando-se, por isso totalmente excluída a alusão a um “caso estruturalmente semelhante” – para nos referirmos a uma expressão habitualmente utilizada na jurisprudência do TC – na medida em que a jurisprudência já existente e relativa à CSB se projeta sobre pressupostos e realidades totalmente distintos daqueles que agora relevam ao nível do regime que cria o ASSB”.

Se o legislador com poderes constituintes, em 1997, decidiu prever a existência de três espécies de tributos, foi porque reconheceu serem diferentes. E fez corresponder ao imposto um regime mais exigente ao nível da reserva de lei parlamentar.

Mas resultam também diferentes os princípios, materialmente constitucionais, conformadores de cada uma destas espécies tributárias, no que nos interessa, impostos e contribuições financeiras.

Mais,

O ASSB nem sequer é um tributo acessório da CSB, pois não remete para as normas de incidência desta. O ASSB é um tributo completo, pois a Lei que o criou prevê todos os seus elementos essenciais, nomeadamente a incidência subjetiva e objetiva. O que acontece é que esta é uma como que uma “duplicação” da CSB, o que mostra bem que o uso do termo “adicional” não obedeceu a qualquer razão técnico-legislativa, mas ao propósito político de atribuir ao ASSB um nome suscetível de “camuflar” a sua natureza jurídica.

....

Da violação da Constituição, em especial do princípio da igualdade

Tendo impugnado a autoliquidação do ASSB relativamente ao período de tributação de 2022, a Requerente alega ainda que o artigo 1.º do Anexo VI da Lei n.º 27-A/2020 viola o princípio da igualdade, na sua vertente de proibição do arbítrio, ao impor ao setor financeiro um ónus acrescido no que respeita ao financiamento do Sistema Previdencial da Segurança Social que não tem fundamento substancial válido, e ainda a violação do princípio da capacidade contributiva, na medida em que o imposto incide sobre determinados elementos do passivo dos contribuintes e não tem qualquer correlação com os indicadores possíveis de revelação dessa capacidade, como seja o rendimento, o consumo ou o património.

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 directo 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 o 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).

Como se deixou exposto, 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 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.

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, “cuja receita é adstrita 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 setor 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 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 do 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 setor 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.

Adicionalmente, e 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-acrécimo. 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 serviço. 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:

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

(...)

3.2.3.2- Decisão Sumária n.º 458/2024/TC, (referida)...

(...) ...tomar-se-á como referência o Acórdão do TC n.º 469/2024, em que se escreveu, no que aqui releva, o seguinte:

“relativamente às normas contidas nos artigos 1.º, n.º 2, 2.º e 3.º, n.º 1, alínea a), do Regime que cria o ASSB, contido no Anexo VI da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, o entendimento da decisão recorrida pode sintetizar-se nos seguintes pontos.

Quanto à violação do princípio da igualdade tributária: i) o ASSB tem por objetivo reforçar os mecanismos de financiamento do sistema de segurança social, como forma de compensação pela isenção de 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; ii) não obstante a similitude de incidência com a CSB, «[...] o ASSB não pode ser entendido como uma tributação acessória ou adicional do CSB, nem constitui uma contribuição de estabilidade financeira»; iii) a justificação apresentada não colhe, tendo em conta a natureza e efeitos da isenção de IVA nas operações financeiras; iv) 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 setor bancário, nem é possível discernir qual a sua real fundamentação»; v) não tem justificação «[...] que, simultaneamente, sejam excluídas outras categorias de atividades que se encontram igualmente isentas e que poderão revelar idêntica ou superior capacidade contributiva e desconsidera-se o caráter obrigatório de várias deduções, que a isenção simples não confere o direito à dedução do imposto a montante, e não representa, por isso, uma efetiva vantagem para o sujeito passivo, bem que essa isenção já é contrabalançada pelo imposto do selo»; assim, vi) «[...] 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».

Quanto à violação do princípio da capacidade contributiva: i) não está em causa qualquer modalidade de tributação do rendimento, «[...] mas tão só a sujeição a imposto de uma parte das componentes do passivo [...]»; ii) a ausência de 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»; e, por fim, iii) não se encontra «[...] 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».

Analisemos, pois, cada um dos referidos parâmetros, pela ordem indicada (a que foi seguida no acórdão recorrido e nas alegações), tendo presente que o recorrente (o Ministério Público) diverge da decisão recorrida quanto à violação do princípio da igualdade tributária e com ela converge quanto à violação do princípio da capacidade contributiva.

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).

[...]».

Ou, na formulação do Acórdão n.º 268/2021 (adotada também, por remissão, no Acórdão n.º 505/2021):

«[...]

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.

A conceção puramente negativa da igualdade tributária, excluindo os casos de discriminação absurda, não garante, porém, a justiça material ou a coerência interna do sistema tributário. Impõe-se a definição de critérios materialmente adequados à repartição dos diversos tributos públicos. No caso dos tributos unilaterais, o critério que se afigura constitucionalmente mais adequado é o da capacidade contributiva, na medida em que, exigindo-se aos membros de uma comunidade que custeiem os respetivos encargos, a solução justa é que sejam pagos na medida da força económica de cada um (cfr., entre muitos, o Acórdão n.º 590/2015, n.º 12).

[...]».

2.4.2. O recorrente sustenta que não ocorre violação do princípio da igualdade tributária, enquanto proibição do arbítrio, em síntese, pelas seguintes razões, que levou às conclusões da motivação do recurso:

«[...]

25. Sobre a dimensão constitucional deste princípio, na sua dimensão da proibição do arbítrio legislativo, afigura-se-nos especialmente elucidativo o Acórdão n.º 227/2015, de 28 de abril, que conclui que:

17. De tudo quanto ficou dito sobre a proibição do arbítrio, podemos extrair quatro conclusões essenciais:

1.º O legislador pode, seguramente, estabelecer diferenciações: todavia, essa liberdade de diferenciar é uma liberdade condicional, sujeita a limitações;

2.º Assim, uma diferenciação promovida pelo legislador sem um fundamento racional e material suficiente é arbitrária;

3.º A comparação indispensável para comprovar a existência de respeito ou desrespeito pelo princípio da igualdade deve ser sistemicamente contextualizada;

4.º O Tribunal Constitucional, no exercício do controlo do respeito pelo princípio da igualdade na dimensão da proibição do arbítrio, deve limitar-se a um juízo de censura das diferenciações injustificadas.

25. 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 – artigo 1.º, n.º 2 do Anexo VI à Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho.

26. Este é o fundamento adiantado pelo legislador para o tratamento desigual dado ao setor financeiro, onerando-o com o pagamento deste tributo.

27. É certo que, como bem elenca Filipe de Vasconcelos Fernandes:

g) Tratando-se o IVA, de imposto europeu, as isenções que vigoram para alguns serviços e operações financeiras são expressamente consentidas pela Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006;

h) Da mesma forma que vigoram isenções para a generalidade dos serviços e operações financeiras, também assim sucede para setores como os seguros, a saúde, a cultura, o ensino ou o imobiliário, sem que lhes tivesse sido imposta qualquer necessidade de compensação pela despesa fiscal associada às isenções que até ao momento vigoram;

i) Não existe qualquer relação entre a despesa fiscal associada às isenções de IVA aplicáveis a serviços e operações financeiras e a parcela da receita deste último imposto que se encontra afeta ao FEFSS, o designado «IVA social» (receita de IVA resultante do aumento da taxa normal operado através do n.º 6 do art. 32.º, da Lei n.º 39-B/94 de 27.12;

j) A receita proveniente do designado «IVA social» encontra-se, nos termos do art. 8.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 367/2007, de 02.11, consignada à realização da despesa com prestações sociais no âmbito do subsistema de proteção familiar;

k) A isenção que vigora para serviços e operações financeiras é uma isenção que não confere direito à renúncia, com a conseqüente não dedutibilidade do IVA suportado nos inputs;

l) A despesa fiscal associada à isenção de IVA que vigora para serviços e operações financeiras está intimamente relacionada com a respetiva sujeição a imposto de selo.

28. Porém, não deixa de ser um facto incontestável que os serviços e operações financeiras sujeitos ao ASSB gozam de isenção de IVA.

29. Tal facto, inquestionável, afigura-se ser o fundamento racional e material suficiente que permite afastar o arbítrio na opção legislativa, por muitas críticas que essa opção legislativa possa merecer por parte da doutrina.

30. E aqui não podemos deixar de secundar a declaração voto de vencida da Exma. Senhora Conselheira Maria Lúcia Amaral ao Acórdão supra identificado, ao afirmar:

No entanto, a densidade do escrutínio de que o Tribunal dispõe quando está em causa a censura de escolhas legislativas fundada apenas em violação do n.º 1 do artigo 13.º da CRP não me parece compatível – por razões que, creio, resultam bem claras da jurisprudência sedimentada do Tribunal relativamente ao que deva entender-se por proibição do arbítrio legislativo – com o recurso cumulativo a técnicas de ponderação. A ausência de racionalidade de uma qualquer distinção de regimes que seja estabelecida pelo legislador não se pondera. Verifica-se; e deixa de verificar-se a partir do momento em que, a fundar a diferença, se encontra um qualquer motivo que seja intersubjetivamente inteligível. E isto qualquer que seja o “peso” valorativo próprio que o Tribunal (que não sanciona o mérito das escolhas legislativas) reconheça ou deixe de reconhecer a esse mesmo motivo.

31. Assim, e face ao exposto, não entendemos que o regime que cria o Adicional de Solidariedade Sobre o Setor Bancário, nomeadamente, as disposições conjugadas dos artigos 1º, n.º 2, 2.º e 3.º, n.º 1, do Anexo VI à Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, seja inconstitucional

por violador do princípio da igualdade, na vertente da proibição do arbítrio, previsto no art. 13.º da Constituição.

[...]».

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:

«[...]

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.

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.

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.

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

Nos termos do artigo 3.º do Regime que cria o ASSB, contido no Anexo VI da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho:

Artigo 3.º

Incidência objetiva

O adicional de solidariedade sobre o setor bancário incide sobre:

- a) O passivo apurado e aprovado pelos sujeitos passivos deduzido, quando aplicável, dos elementos do passivo que integram os fundos próprios, dos depósitos abrangidos pela garantia do Fundo de Garantia de Depósitos, pelo Fundo de Garantia do Crédito Agrícola Mútuo ou por um sistema de garantia de depósitos oficialmente reconhecido nos termos do artigo 4.º da Diretiva 2014/49/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, relativa aos sistemas de garantia de depósitos ou considerado equivalente nos termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 156.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, dentro dos limites previstos nas legislações aplicáveis, e dos depósitos na Caixa Central constituídos por caixas de crédito agrícola mútuo pertencentes ao sistema integrado do crédito agrícola mútuo, ao abrigo do artigo 72.º do Regime Jurídico do Crédito Agrícola Mútuo e das Cooperativas de Crédito Agrícola, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 24/91, de 11 de janeiro;*
- b) O valor nominal dos instrumentos financeiros derivados fora do balanço apurado pelos sujeitos passivos.*

Nos presentes autos, foi recusada a norma contida na alínea a) do referido artigo 3.º.

Trata-se de norma de incidência objetiva dirigida ao passivo das instituições de crédito, o que suscita algumas dificuldades de caracterização do tributo. 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:

«[...]

A igualdade fiscal a que apela a recorrente pode ser entendida como dimanação do princípio da igualdade quando colocado no domínio tributário, impondo por isso não apenas uma proibição absoluta de discriminação negativa (artigo 13.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa), mas também um tratamento legal-fiscal uniforme de situações substancialmente iguais e diferenciador quanto a situações dissemelhantes. Resulta assim impedido um primado universalista que se reduzisse a uma paridade de mero cunho formal entre sujeitos dotados de personalidade tributária, antes se impondo um padrão de critério que alcance uma situação de equilíbrio funcional conforme com a substancialidade assimétrica das situações reguladas (cfr. artigos 13.º e 103.º, n.º 1, parte final, da Constituição da República Portuguesa).

Afirmada assim a igualdade material em sede tributária, o princípio da capacidade contributiva a que também alude a recorrente assinala-se como limite e fundamento da tributação, constituindo-se como seu pressuposto (ou substrato) e critério (ou parâmetro): na dimensão limitativa, por aqui se postula a isenção fiscal do mínimo de subsistência e, ao mesmo passo, a proibição de máximo confiscatório; de outra parte, a constituição fiscal impõe que o imposto seja construído, no patamar infraconstitucional, em consideração de indicadores efetivos de aptidão para suportar a prestação tributária, que se arvoram assim como a fonte da incidência do imposto; finalmente e enquanto princípio de parametrização da incidência, por ele se impõe que a carga económica inerente ao imposto seja regulada de modo a acompanhar as variações

de poder económico, garantindo uma situação de igualdade material entre sujeitos e entre categorias de rendimentos (v., sobre o assunto, Casalta Nabais, Direito Fiscal, 2.ª ed., Almedina, 2004, pp. 148-153 e, de forma mais desenvolvida, Casalta Nabais, O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Col. Teses, Almedina, 2004, pp. 435-524).

[...]».

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».

Como faz notar Filipe de Vasconcelos Fernandes (O (imposto) adicional de solidariedade sobre o setor bancário, Lisboa, 2020, pp. 106/109), no ASSB não está em causa, manifestamente, a tributação do rendimento, «[...] mas tão só a sujeição a imposto de uma parte das componentes do balanço (e fora dele). [...] [E] uma vez que os sujeitos passivos do ASSB são igualmente sujeitos passivos de IRC, esta circunstância acaba por suscitar uma compressão do rendimento que, sob a forma de lucro, acabará sujeito a este último imposto, cenário especialmente agravado pela não dedutibilidade do encargo suportado com o pagamento do ASSB ao lucro tributável dos respetivos sujeitos passivos», nem a tributação de atos de despesa, verificando-se, aliás, «[...] a impossibilidade de reconduzir o ASSB ao arquetipo dos impostos sobre atividades financeiras (‘financial activities taxes’) e, bem assim, dos impostos sobre transações financeiras (‘financial transaction taxes’), em qualquer uma das suas modalidades [...]», nem, por fim, a tributação do património, já que não basta para qualificar o passivo como património a sua inclusão no balanço, nem – acrescente-se – a respetiva natureza autoriza à partida essa qualificação.

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. Assinala, a este propósito, Filipe de Vasconcelos Fernandes (ob. cit., pp. 111/113):

«[...]

[Ao] mesmo tempo que o ASSB se reveste claramente da natureza de imposto, não se antevê de que forma a respetiva base de incidência objetiva – composta pelo passivo apurado e aprovado (feitas algumas deduções) e ainda pelo valor nominal dos instrumentos financeiros derivados fora do balanço – possa, em alguma medida, refletir ou permitir valorar qualquer tipo de capacidade contributiva inerente à condição dos respetivos sujeitos passivos.

Se, no caso da CSB, a tributação com base neste elemento pode admitir-se à luz da respetiva conexão ao risco sistémico bancário e, sobretudo, a uma responsabilidade pelo risco típica desta modalidade de contribuições de estabilidade financeira, no caso do ASSB não pode antever-se de que forma a consideração deste elemento pode relevar para uma hipotética responsabilidade dos respetivos sujeitos passivos ao nível do financiamento do FEFSS.

[...]

Esta circunstância, que no essencial resulta da transposição, sem as necessárias adaptações, da estrutura de incidência da CSB para a estrutura de incidência do ASSB faz com que, em relação aos sujeitos passivo deste último imposto, não exista qualquer correspondência entre o montante de imposto a pagar e a real capacidade contributiva dos respetivos sujeitos passivos, prefigurando assim um tributo de perfil anómalo e atípico, que assume inclusive contornos próximos dos antigos impostos de capitação, agora numa reformulação original enquanto ‘impostos de grupo’.

Todavia, a proliferação deste tipo de impostos especiais ou de grupo – que são uma realidade completamente distinta das contribuições financeiras onde, apesar de tudo, continua a subsistir uma expressão de bilateralidade, ainda que difusa – levanta problemas aos quais os tribunais e, em especial, o TC, não podem ficar indiferentes.

Efetivamente, com o precedente agora levantado com a criação do ASSB, está em causa a aparente possibilidade de o legislador poder replicar num novo tributo a estrutura de incidência de um outro (neste caso, a CSB) e designar aquele primeiro como adicional do segundo sem qualquer preocupação de coerência creditícia ou material entre ambos. Tal redundaria, em

nosso entender, numa sobreposição dos argumentos de base creditícia aos argumentos de cariz normativo, onde naturalmente se incluem os princípios constitucionais estruturantes e os princípios fiscais constitucionais, como é o caso da capacidade contributiva.

[...]».

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 referido à violação do princípio da capacidade contributiva.

2.5. Às conclusões precedentes não constitui entrave o decidido no âmbito do Tribunal de Justiça da União Europeia (no caso protagonizado pelo Tribunal de Justiça – TJ) no processo n.º C-340/22 (acórdão de 21/12/2023).

Não obsta, desde logo, tal decisão no segmento em que concluiu que a Diretiva 2014/59/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 15 de maio de 2014, que estabelece um enquadramento para a recuperação e a resolução de instituições de crédito e de empresas de investimento e que altera a Diretiva 82/891/CEE do Conselho, e as Diretivas 2001/24/CE, 2002/47/CE, 2004/25/CE, 2005/56/CE, 2007/36/CE, 2011/35/UE, 2012/30/UE e 2013/36/UE e os Regulamentos (UE) n.º 1093/2010 e (UE) n.º 648/2012 do Parlamento Europeu e do Conselho, deve ser interpretada no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional que cria um imposto que onera o passivo das instituições de crédito, cuja forma de cálculo é alegadamente semelhante à das contribuições pagas por estas instituições ao abrigo desta diretiva, mas cujas receitas não são afetadas aos mecanismos nacionais de financiamento de medidas de resolução. Para assim concluir, considerou o TJUE (§§ 22. a 27.):

«[...]

22. Primeiro, nos termos do artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 2014/59, esta estabelece regras e procedimentos relativos à recuperação e resolução das entidades enumeradas nessa disposição.

23. Segundo, como resulta dos considerandos 1 e 5 desta diretiva, esta foi adotada na sequência da crise financeira, que demonstrou a necessidade de prever instrumentos adequados para tratar a insolvência, nomeadamente, das instituições de crédito, fazendo suportar os riscos correspondentes aos seus acionistas e credores, e não aos contribuintes. Em conformidade com o considerando 103 da referida diretiva, incumbe com efeito ao setor financeiro, no seu conjunto, financiar a estabilização do sistema financeiro.

24. Terceiro, neste contexto, as contribuições pagas por estas instituições ao abrigo da mesma diretiva não constituem impostos, mas procedem, pelo contrário, de uma lógica baseada na garantia (v., neste sentido, Acórdão de 15 de julho de 2021, Comissão/Landesbank Baden-Württemberg e CUR, C-584/20 P e C-621/20 P, EU:C:2021:601, n.º 113).

25. A Diretiva 2014/59 não tem, portanto, de forma alguma por finalidade harmonizar a fiscalidade das instituições de crédito que exercem uma atividade na União.

26. Por conseguinte, a Diretiva 2014/59 não pode obstar à aplicação de um imposto nacional, como o ASSB, que incide sobre o passivo das referidas instituições e cujas receitas visam financiar o sistema nacional de segurança social, sem apresentar nenhuma relação com a resolução e a recuperação dessas mesmas instituições. A circunstância de a forma de cálculo desse imposto apresentar semelhanças com a das contribuições pagas por força da Diretiva 2014/59 é irrelevante a este respeito.

27. Assim, importa responder à primeira questão que a Diretiva 2014/59 deve ser interpretada no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional que cria um imposto que onera o passivo das instituições de crédito, cuja forma de cálculo é alegadamente semelhante à das contribuições pagas por estas instituições ao abrigo desta diretiva, mas cujas receitas não são afetadas aos mecanismos nacionais de financiamento de medidas de resolução.

[...]».

Dito de outro modo, o TJ considerou que o Direito da União Europeia não se opõe, genericamente, à criação de um imposto com as características do ASSB, desde logo porque a Diretiva 2014/59 não tem por finalidade harmonizar a fiscalidade das instituições de crédito que exercem uma atividade na União. Como tal, é matéria que fica na livre disponibilidade dos Estados, o que não significa que o TJ tenha validado o tributo à luz de outros parâmetros, designadamente os atrás referidos, relativamente aos quais não tomou – nem tinha de tomar – qualquer posição.

Já no segmento do Acórdão (correspondente aos § 28. a 65.) em que o TJUE concluiu que a liberdade de estabelecimento garantida nos artigos 49.º e 54.º TFUE deve ser interpretada no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro que cria um imposto cuja base de incidência é constituída pelo passivo das instituições de crédito com sede situada no território desse Estado-Membro, das filiais e das sucursais das instituições de crédito cuja sede se situa no território de outro Estado-Membro, uma vez que a referida regulamentação permite deduzir capitais próprios e instrumentos de dívida equiparáveis a capitais próprios, que não podem ser emitidos por entidades sem personalidade jurídica, como essas sucursais, importa sublinhar que o decidiu, em síntese, porquanto «[...] a República Portuguesa escolheu não tributar as instituições de crédito residentes e as filiais de instituições de crédito não residentes no que respeita aos instrumentos de dívida equiparáveis aos capitais próprios. Assim sendo, este Estado-Membro não pode invocar a necessidade de assegurar uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros para justificar a tributação das sucursais de instituições de crédito não residentes no que respeita a esses instrumentos de dívida equiparáveis aos capitais próprios» (§ 62). Trata-se de uma dimensão do problema que não está em causa nos presentes autos, seja porque o Banco recorrente não tem a natureza de sucursal de instituição de crédito não residente (cfr. <https://www.bportugal.pt/entidadeautorizada/...-sa>), seja porque, ao concluir pela inconstitucionalidade do tributo (que, por via da confirmação da decisão recorrida, se repercutirá na invalidação da respetiva liquidação), a presente decisão concorre – no efeito induzido pela interpretação do TJ do Direito da União – para a eliminação do referido tratamento desigual.

2.6. Em face do exposto, prefiguram-se razões bastantes para fundar um juízo de inconstitucionalidade das normas contidas nos artigos 1.º, n.º 2, 2.º e 3.º, n.º 1, alínea a), 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, ...

[...]”.

3.2.3.4- Procedem, assim, os fundamentos das Requerentes, concluindo-se pela inconstitucionalidade das normas contidas nos artigos 1.º, n.º 2, 2.º e 3.º, alínea a), do Regime que cria o Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário, contido no Anexo VI da Lei n.º 27-A/2020, de 24.07, 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. Em consequência, os atos de liquidação de ASSB relativos ao período de tributação de 2023, bem como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa contra eles deduzida, são ilegais.

Resta acrescentar que, no mesmo sentido, também se pronunciaram os acórdãos arbitrais proferidos nos Processos n.ºs 598/2022-T, 674/2022-T, 324/2023-T, 492/2024-T, 21/2024-T e 522/2024-T.

3.2.4- Quanto aos Juros indemnizatórios

As Requerentes pedem ainda a condenação da Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre o tributo, até ao reembolso integral da quantia devida.

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 dos atos 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, calculados sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

3.2.5- Face às considerações e solução a que se chega, fica prejudicado o conhecimento dos restantes vícios invocados.

4- DECISÃO

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral Singular:

- 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), 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. Consequentemente, julgar ilegal e anular o ato de indeferimento da Reclamação Graciosa bem como os atos tributários de autoliquidação do Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário referente ao exercício de 2023;
- c. Ordenar a devolução à Requerente dos montantes pagos, acrescidos de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados da data do seu pagamento até efetivo e integral reembolso.

d. Condenar a Requerida nas custas do processo.

5- Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de €743.802,09, valor económico indicado pelas Requerentes, sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

6- Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em €10.710,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a integral cargo da Requerida.

- Notifique-se, também, o Ministério Público nos termos do artigo 17.º n.º 3 do RJAT.

Lisboa, 20 de dezembro de 2024

O Presidente do Tribunal Arbitral

(José Poças Falcão)

O Árbitro vogal

Pedro Miguel Bastos Rosado

O Árbitro vogal

Fernando Miranda Ferreira