

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 18/2024-T

Tema: Adicional de solidariedade sobre o sector bancário. Inconstitucionalidade

SUMÁRIO

1. *O adicional de solidariedade sobre o setor bancário (ASSB), criado pelo artigo 18.º da Lei n.º 27-A/2020, de 29 de Julho é um verdadeiro imposto.*
2. *O artigo 2º do Anexo VI da Lei 27-A/2020, de 24 de Julho é inconstitucional por violação do princípio da igualdade tributária.*

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Professor Doutor Victor Calvete (árbitro-presidente), Prof.ª Doutora Marisa Isabel Almeida Araújo e Dra. Sofia Ricardo Borges, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formarem Tribunal Arbitral, constituído em 12-03-2024, acordam no seguinte:

1. Relatório

A...– SUCURSAL EM PORTUGAL, com o número único de pessoa coletiva ... e com morada na Rua ..., n.º ..., ... e..., ...-..., Lisboa, (“Requerente”), apresentou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”), tendo em vista anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada e, mediatamente, pela anulação do ato subjacente de autoliquidação do ASSB referente ao passivo apurado no ano de 2022 e pago pela REQUERENTE em maio de 2023, no valor de € 160.794,63.

1.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 30-12-2023.

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

Em 21-02-2024, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados das alíneas a) e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 12-03-2024.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 06-05-2024, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e foram as partes notificadas para apresentarem alegações, o que fizeram.

Subsequentemente, em 09-07-2024, veio a Requerente juntar aos autos a decisão proferida no processo n.º 19/2024-T, reclamando a aplicação do entendimento aí fixado.

A AT, em 15-07-2024, solicitou prazo para exercer o contraditório.

Porque, com as férias judiciais, tal implicava a impossibilidade de cumprir o prazo normal de decisão, foi, em 19-07-2024, proferido despacho que concedeu à AT 10 dias para o efeito solicitado e prorrogou por dois meses o prazo de decisão.

Em 07-11-2024 foi proferido novo despacho de prorrogação do prazo por “o cumprimento de prazo de vistas exceder o prazo anteriormente estabelecido”.

Em 08-11-2024 a AT veio apresentar o contraditório ao requerimento de 09-07-2024, alegando que no portal do CAAD tinha sido “identificado como “Despacho Arbitral – art. 21.º/2””.

Uma vez que o Tribunal considerou, por maioria, que a discussão sobre o específico estatuto das sucursais era alheio à solução a adotar, considerou supérflua a discussão sobre a oportunidade destes requerimentos.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

Quanto à posição das partes,

A Requerente defende o seguinte, em suma:

- O ASSB não é um adicional de qualquer tributo, designadamente da Contribuição Sobre o Sector Bancário (“CSB”,) mas sim um imposto autónomo e não uma contribuição financeira;
- O ASSB apresenta-se como um imposto inconstitucional porque a sua criação e aprovação consubstanciam um verdadeiro desvio do poder tributário do Estado, desde logo, o artigo 112.º, n.º 3 da CRP determina que têm valor reforçado, além das leis orgânicas, as leis que carecem de aprovação por maioria de dois terços, bem como aquelas que, por força da Lei Fundamental, sejam pressupostos normativos necessários de outras leis ou que por outras devam ser respeitadas.
- A parte final do n.º 1 do artigo 106.º da CRP determina que a lei do orçamento é elaborada, organizada, votada e executada, anualmente, de acordo com a respetiva lei de enquadramento, que incluirá o regime atinente à elaboração e execução dos orçamentos dos fundos e serviços autónomos.

-
- O ASSB tem a natureza de imposto e a sua ilegalidade resulta igualmente da violação do princípio da não-consignação de receitas, aqui patente pela alocação da cobrança do ASSB ao FEFSS.
 - O ASSB viola os princípios da igualdade e da capacidade contributiva incidindo de forma desajustada sobre um determinado grupo de contribuintes, que acabam por suportar sectorialmente o que, no limite, deveria ser imposto a todos os contribuintes; bem como o princípio da capacidade contributiva, por ausência de fundamento razoável para que o legislador tenha atribuído singelamente às entidades do sector bancário o dever de pagar este imposto;
 - Viola, ainda, o princípio da não-consignação, tal como consagrado na Lei de Enquadramento Orçamental (Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro, “LEO”), que é uma Lei de Valor Reforçado.
 - o ASSB é desconforme com o Direito da União Europeia, designadamente com a liberdade de estabelecimento, plasmada nos artigos 18.º e 49.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) e por violação do regime jurídico-tributário criado pela Diretiva 2014/59/EU.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende a posição assumida na decisão da reclamação graciosa, dizendo o seguinte, em suma:

- a AT não contesta a qualificação jurídica do ASSB como imposto;
- Desde logo cabe ao órgão jurisdicional decidir se é ou não legalmente admissível dedução pelas sucursais dos capitais próprios e dos instrumentos de dívida equiparados aos capitais próprios.
- o ASSB foi criado no contexto da situação excecional de saúde pública e dos seus profundos reflexos na vida social e económica do país resultantes da pandemia COVID-19;
- a sua receita destina-se a contribuir para suportar os custos da resposta pública à atual crise, através da sua consignação ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social (FEFSS);

-
- o sector financeiro beneficia de isenções que distorcem o princípio da igualdade e da tributação com base na capacidade contributiva, pelo que, quando elas são eliminadas o ou atenuadas, favorece-se a reposição daqueles princípios;
 - 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.;
 - É razoável e materialmente justificado que um setor reconhecidamente subtributado em matéria de fiscalidade indireta, como é o caso do setor financeiro e, em concreto, das instituições de crédito, seja, também ele, chamado a contribuir para o sistema de segurança social.
 - Em Portugal, somente uma parte diminuta da atividade financeira das instituições de crédito está sujeita a tributação indireta, mais concretamente em sede de Imposto do Selo, o qual, aliás, desde a reforma do Código do Imposto do Selo (CIS) levada a cabo pela Lei n.º 150/99, de 11 de setembro, apresenta um mecanismo de funcionamento semelhante ao do IVA, porquanto o imposto é liquidado e entregue ao Estado pelo sujeito passivo e repercutido no adquirente.
 - Atenta a relevância económica do setor financeiro na produção de riqueza em Portugal, a não incidência de tributação indireta sobre uma parte relevante das suas operações suscita não só questões de perda de receita fiscal e de distorção e desigualdade entre operadores, como também de desigualdade na distribuição do esforço tributário.
 - O ASSB é consignado, por lei, ao FEFSS, pelo que é inequívoco que se enquadra na exceção ao princípio da não consignação de quaisquer receitas à cobertura de determinadas despesas, contemplada na alínea c) do artigo 16.º da Lei de Enquadramento Orçamental (“LEO”);
 - a Assembleia da República concedeu autorização à Administração Tributária para a liquidação e cobrança do ASSB no ano de 2020;

-
- o ASSB está devidamente autorizado pelo Orçamento de Estado Suplementar de 2020, e suficientemente discriminada uma vez que se trata de uma receita, o que significa que o valor inscrito é uma previsão do valor a arrecadar para o FEFSS;
 - 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.
 - Também não viola o princípio da capacidade contributiva, porquanto, este princípio 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”

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A) A REQUERENTE é a sucursal em Portugal do B...S.A. (adiante apenas «B...»), instituição de crédito de direito luxemburguês com sede e efetiva administração no Luxemburgo;
- B) Em 6 de junho de 2023, a REQUERENTE procedeu à autoliquidação do ASSB relativo ao ano de 2022, mediante a submissão da declaração relevante Modelo 57, no montante de € 596.164,60 (documentos n.ºs 3 e 4 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- C) Naquela declaração foi apurado como montante a pagar de ASSB referente ao ano de 2022 o valor de € 160.794,63;
- D) O montante foi pago pela REQUERENTE (doc. n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- E) Em 28-09-2023, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra o referido ato de autoliquidação, que deu origem ao processo n.º ..2023...;
- F) A referida reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 07-11-2023, proferido pelo Director do Serviço Central da Unidade;
- G) Na fundamentação da decisão da reclamação graciosa refere-se, além do mais, o seguinte:

V. ANÁLISE DA RECLAMAÇÃO

- 12. Como referido, é pretensão da Reclamante ver anulado o ato tributário identificado, com a natural e respetiva restituição do locupletado, com fundamento na suposta inconstitucionalidade material do tributo designado por «*Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário*» (ASSB), através das suas diversas normas, introduzido no ordenamento jurídico-tributário pelo art.º 18.º da Lei 27-A/2020, de 24 de julho, diploma que promove várias alterações ao Orçamento de Estado para 2020.
- 13. Faz-se notar que nenhum fundamento ou argumento avançado pela Reclamante respeita a ilegalidade por erro quanto aos pressupostos da aplicação das normas a que se refere o regime do ASSB, nem de interpretação ilegal pelos serviços na sua aplicação, ainda que com fundamento em inconstitucionalidade.
- 14. Disto isto, e a respeito da conformidade constitucional da ASSB ou das normas que integram o seu regime, ou de qualquer outra figura tributária diga-se, tem sido a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) não se pronunciar sobre o mérito e de facto nenhuma outra posição poderá ser tomada.
- 15. Com efeito, a AT, como órgão da administração pública sob direção do Governo, não tem competências no foro da apreciação da conformidade constitucional de normas jurídicas, ou sequer

da atividade legiferante, pelo que qualquer pronúncia decisória encontrar-se-ia ela mesma ferida de legalidade institucional.

16. Resulta pois do Decreto-Lei n.º 118/2011 de 15 de dezembro, diploma que aprova a orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira, no seu art.º 2.º, n.º 1, que «[a] AT tem por missão administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de protecção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia». [sic]
17. O n.º 2 do mesmo preceito elenca as diversas atribuições ou tarefas que se configuram como administrativas incumbidas à AT, que no fundo aprofundam apenas o conceito de administração dos impostos referido no número anterior, e, naturalmente, nenhuma faz qualquer referência ao controlo legal ou constitucional de normas tributárias.
18. Isto porque o controlo legal ou constitucional de normas tributárias não se insere no escopo da função administrativa.
19. Essa função é sim assegurada pelo Tribunal Constitucional, conforme o disposto no art.º 280.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) que veda essa matéria em exclusivo a este órgão, e claro, à própria Assembleia da República.
20. Acrescente-se também que a Administração Pública, da qual a AT faz parte, não goza das mesmas prerrogativas dos tribunais, isto é, de desaplicar uma norma jurídica em caso concreto com fundamento na sua inconstitucionalidade e que no fundo será sempre uma suposição até pronúncia por parte do Tribunal Constitucional, conforme o disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 280.º da CRP.
21. É de facto uma questão relativamente pacífica que na arquitetura jurídico-administrativa nacional que os órgãos administrativos, pelo dever de obediência (ao Governo) que lhes é imposto pela lei fundamental, não podem rejeitar a aplicação da lei com esse fundamento.
22. A este respeito, veja-se as considerações de Vieira de Andrade, da sua obra "Direito Constitucional", Almedina, 1977, pág. 270:

«Este conflito [entre a constitucionalidade e o princípio da legalidade] não pode resolver-se através da prevalência automática do direito constitucional sobre o direito legal. Não é disso que se trata, porque o que está em causa é não a constitucionalidade da lei, mas o juízo que sobre essa constitucionalidade possam fazer os órgãos administrativos. Por um lado, a Administração não é um órgão de fiscalização da constitucionalidade; por outro lado, a submissão da Administração à lei não visa apenas a protecção dos direitos dos particulares, mas também a defesa e prossecução de interesses públicos [...]. A concessão ao poder administrativo de ilimitados poderes para controlo da inconstitucionalidade das leis a aplicar levaria a uma anarquia administrativa, inverteria a relação Lei-Administração e atentaria frontalmente contra o princípio da divisão dos poderes, tal como está consagrado na nossa Constituição» [sic]

23. E no mesmo sentido vem João Caupers, na sua obra "Os Direitos Fundamentais dos Trabalhadores e a Constituição", Almedina, 1985, pág. 157.

«(...) a Administração não tem, em princípio, competência para decidir a não aplicação de normas cuja constitucionalidade lhe ofereça dúvidas, contrariamente aos tribunais, a quem incumbe a

fiscalização difusa e concreta da conformidade constitucional, demonstram-no as diferenças entre os artigos 207º [hoje, 204.º] e 266º, nº 2, da Constituição. Enquanto o primeiro impede os tribunais de aplicar normas inconstitucionais, o segundo estipula a subordinação dos órgãos e agentes administrativos à Constituição e à lei. Afigura-se claro que a diferença essencial entre os dois preceitos decorre exactamente da circunstância de se não ter pretendido cometer à Administração a tarefa da fiscalização da constitucionalidade das leis. O desempenho de tal função, por parte daquela tem de ser visto como excepcional» [sic]

24. Ora, não se encontrando prevista nas leis orgânicas da AT ou até do Ministério das Finanças a competência para o controlo legal ou constitucional de normas tributárias, nenhuma decisão nossa sobre o mérito do presente pedido poderá ser proferida sob pena de nulidade.
25. Deste modo, não obstante, possuímos uma opinião vincada nesta matéria, qualquer pronúncia nossa, favorável ou não aos interesses da Reclamante, pecará sempre por inutilidade da mesma, razão pela qual nos abstermos de quaisquer demais considerações para além das já enunciadas.
26. Nestes termos, deverá ser assim rejeitada a pretensão formulada.

VI. DIREITO DE AUDIÇÃO

27. Após apreciação dos argumentos invocados pelo Reclamante na sua petição inicial, foi, por parte desta UGC, elaborado o competente "Projeto de Decisão" junto aos autos, consubstanciado na nossa anterior Informação n.º 232-AIR3/2023.

E

28. Através de ofício emanado da UGC, o Reclamante foi devidamente notificado para, querendo, exercer o seu direito de participação, na modalidade de audição prévia, sob a forma escrita, nos termos do disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 60.º da LGT, por sua vez conjugado com o preceituado no art.º 122.º do Código do Procedimento Administrativo ("CPA").1
29. Decorrido o prazo então concedido para o exercício do seu direito de participação, na modalidade de audição prévia, sob a forma escrita, que, de acordo com o Art.º 57.º A da LGT, nem o Reclamante, por um lado, veio aos autos acrescentar outros elementos que não tivessem já sido dirimidos aquando do nosso anterior "Projeto de Decisão", pois não exerceu o seu direito, nem esta UGC, por outro, descortinou também quaisquer outros elementos suscetíveis de colocar em causa as conclusões anteriormente propostas.

Nestes termos,

30. Considerando-se a permanência da validade dos pressupostos que, de facto e de direito, alicerçaram o nosso anterior "Projeto de Decisão", somos então a entender pela definitividade do mesmo, com todas as consequências legais.

VII. CONCLUSÃO

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

Mais se informa que deverá ser promovida a notificação do Reclamante, de acordo com as normas constantes nos artigos 35.º a 41.º, todos do CPPT, para querendo-o, no prazo de 30 (trinta) dias, recorrer hierarquicamente ao abrigo do disposto no artigo 80.º da LGT, conjugado com o artigo 66.º do CPPT, ou, no prazo de três meses, deduzir impugnação judicial, nos termos do artigo 102.º também do CPPT, ou ainda, fazer uso da faculdade prevista no artigo 10.º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro.

- H) Em 30-12-2023, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

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

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e os que constam do processo administrativo.

Não há controvérsia sobre a matéria de facto.

3. Matéria de direito

É objeto do presente processo um ato de autoliquidação de ASSB relativo ao ano de 2023.

O regime do ASSB consta do anexo VI à Lei n.º 27-A/2020, de 24 de Julho, que aprovou alterações ao Orçamento do Estado para 2020.

Quanto à questão prévia suscitada pela Requerida, segundo a senda da decisão proferida no âmbito do processo n.º 735/2023-T:

“O acto tributário sub iudice é o acto de indeferimento expresso de reclamação graciosa apresentado pela Requerente e cuja fundamentação se fez constar da alínea f) dos factos provados.

No contencioso tributário, que é de mera legalidade/anulação, o tribunal não pode conhecer da legalidade do acto impugnado a coberto de pressupostos que não estiveram na base

da sua prática, sendo que apenas se poderão considerar como pressupostos do acto tributário aqueles que a AT fez constar da declaração fundamentadora (parte integrante do próprio acto e dele coeva) que externou aquando da prática do mesmo.

Com efeito, como se diz no Acórdão do STA de 28-10-2020 – Proc. 02887/13.8BEPRT: “no contencioso de mera legalidade, como é o caso do processo de impugnação judicial previsto no art. 99º e sgs do CPPT, o tribunal tem de quedar-se pela formulação do juízo sobre a legalidade do acto sindicado em face da fundamentação contextual integrante do próprio acto, estando impedido de valorar razões de facto e de direito que não constam dessa fundamentação, quer sejam por eleitas, quer sejam invocados a posteriori (...) assim, não pode a AT, em sede de recurso jurisdicional, pretender que se aprecie a legalidade da correcção que esteve na base da liquidação impugnada à luz de outros fundamentos senão aqueles que constam da declaração fundamentadora que oportunamente externou”.

Quer dizer, em face da fundamentação contextual integrante do próprio acto – no caso, o despacho de indeferimento da reclamação graciosa – a AT não pode vir posteriormente, em sede de contencioso judicial, vir invocar novos fundamentos e argumentos não contidos no acto sindicado, pretendendo que o Tribunal sobre eles se pronuncie. Do mesmo modo, não pode o Tribunal substituir-se à AT e ir ponderar se o acto pode ser sancionado com distinta fundamentação.

O que também decorre da linha do entendimento pacífico e unânime do STA. Veja-se, a título meramente exemplificativo, o Acórdão de 22-03-2018 – Proc. 0208/17: “o tribunal tem de quedar-se pela formulação de um juízo sobre a legalidade do acto sindicado tal como ele ocorreu, apreciando a sua legalidade em face da fundamentação contextual integrante do próprio acto, não podendo substituir-se à Administração e ir ponderar se o acto pode ser sancionado com distinta fundamentação e argumentação jurídica.

Ou seja, o acervo dos fundamentos e argumentos a esgrimir em sede de impugnação terão ser os que constam expressamente do RIT, não podendo o Tribunal ir mais além do que ali ficou dito ou exigido”.

Posto isto, vem a Requerida em resposta ao presente pedido arbitral pretender que o tribunal arbitral se pronuncie sobre questão nunca antes apreciada ou sequer aflorada no despacho de indeferimento em apreço.

Com efeito, invoca como novo argumento a apreciar pelo Tribunal saber “*se é ou não legalmente admissível dedução pelas sucursais dos capitais próprios e dos instrumentos equiparados aos capitais próprios*”.

Questão que surge ex novo no articulado da Requerida e que, como tal, nunca esteve antes em discussão.

Ora, como já se deixou dito, o tribunal não pode conhecer da legalidade do acto impugnado a coberto de pressupostos que não estiveram na base da sua prática, tendo que se ater aos que AT fez constar da declaração fundamentadora.

Improcede, desse modo, a pretensão da Requerida de ver apreciada tal questão.”

Quanto ao ASSB, seguindo, também, o entendimento daquele acórdão, bem como do acórdão proferido no âmbito do processo n.º 328/2023-T:

“O artigo 18.º da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de Julho, aprovou o seu anexo VI, que contém «o regime que cria o adicional de solidariedade sobre o setor bancário».

Esta Lei entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação, nos termos do seu artigo 26.º.

«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 ASSB).

Nos artigos 3.º e 4.º do ASSB estabelece a incidência objectiva e sua quantificação:

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.

Artigo 4.º

Quantificação da base de incidência

- 1 - Para efeitos do disposto na alínea a) do artigo anterior, entende-se por passivo o conjunto dos elementos reconhecidos em balanço que, independentemente da sua forma ou modalidade, representem uma dívida para com terceiros, com exceção dos seguintes:
- a) Elementos que, segundo as normas de contabilidade aplicáveis, sejam reconhecidos como capitais próprios;
 - b) Passivos associados ao reconhecimento de responsabilidades por planos de benefício definido;
 - c) Os depósitos abrangidos pelo Fundo de Garantia de Depósitos e pelo Fundo de Garantia do Crédito Agrícola Mútuo relevam apenas na medida do montante efetivamente coberto por esses Fundos;
 - d) Passivos resultantes da reavaliação de instrumentos financeiros derivados;
 - e) Receitas com rendimento diferido, sem consideração das referentes a operações passivas; e
 - f) Passivos por ativos não desreconhecidos em operações de titularização.
- 2 - Para efeitos do disposto na alínea a) do artigo anterior, observam-se as regras seguintes:
- a) O valor dos fundos próprios, incluindo os fundos próprios de nível 1 e os fundos próprios de nível 2, compreende os elementos positivos que contam para o seu cálculo de acordo com o disposto na parte II do Regulamento (UE) 575/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, relativo aos requisitos prudenciais para as instituições de crédito e para as empresas de investimento e que altera o Regulamento (UE) n.º 648/2012, tendo em consideração as disposições transitórias previstas na parte X do mesmo Regulamento que, simultaneamente, se enquadrem no conceito de passivo tal como definido no número anterior;
 - b) Os 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, 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 relevam apenas na medida do montante efetivamente coberto por esses Fundos.
- 3 - Para efeitos do disposto na alínea b) do artigo anterior, entende-se por 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.

4 - A base de incidência apurada nos termos do artigo 3.º e dos números anteriores é calculada por referência à média anual dos saldos finais de cada mês, que tenham correspondência nas contas anuais do próprio ano a que respeita o adicional, tal como aprovadas no ano seguinte.

No artigo 21.º da mesma Lei inclui-se uma «disposição transitória» nestes termos:

Artigo 21.º
Disposição transitória

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

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

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

c) O adicional de solidariedade sobre o setor bancário deve ser pago até ao último dia do prazo estabelecido na alínea anterior, nos termos previstos no n.º 1 do artigo 40.º da lei geral tributária, aprovada em anexo ao Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro.

2 - Na ausência da publicação das contas relativas ao primeiro e segundo semestres de 2020, conforme referido na alínea a) do número anterior, a base de incidência 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, a comunicar pelo sujeito passivo à Autoridade Tributária e Aduaneira até ao dia 15 de dezembro de 2020 e 2021, respetivamente.

3 - Na falta de liquidação do adicional nos termos da alínea b) do n.º 1, a mesma tem por base os elementos de que a administração fiscal disponha.

4 - Não sendo efetuado o pagamento do adicional até ao termo do prazo indicado na alínea c) do n.º 1, começam a correr imediatamente juros de mora e a cobrança da dívida é promovida pela administração fiscal, nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário

(...)

“O artigo 3.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) estabelece que «os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas».

A classificação do tributo que é objecto de impugnação no processo arbitral releva desde logo, para efeito de competência em razão da vinculação, uma vez que a vinculação da Administração Tributária à jurisdição arbitral se limita a «impostos», como resulta do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Além dos tipos de tributos tradicionais (impostos e taxas), o artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), constitucionalizou. Como categoria de tributos autónoma, as contribuições financeiras a favor das entidades públicas.

Nos termos do artigo 3.º da LGT, «os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património», «as taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares» e «as contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade são consideradas impostos».

Como se refere no Parecer do Senhor Professor Doutor CASALTA NABAIS, junto aos autos:

- «do ponto de vista estrutural, temos uma distinção primária de tributos segundo a qual os impostos diferenciam-se das taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas por, nos primeiros, temos prestações pecuniárias unilaterais e, nos segundos, prestações pecuniárias bilaterais»;
- «enquanto os impostos são tributos sem causa assentes no poder tributário do Estado e na capacidade contributiva dos destinatários deste poder, os tributos bilaterais têm por efectivo suporte uma causa específica constituída pela prestação pública a que a taxa ou

contribuição serve de contraprestação, correspondendo a um poder tributário inerente ao poder dessa prestação pública»;

- «Desde logo é evidente que o ASSB não pode ser uma taxa, pois nada tem a ver com qualquer das modalidades de prestação pública que constitui o facto tributário das taxas, a saber: a prestação de um serviço público, a remoção de um obstáculo Jurídico ao comportamento dos particulares e a utilização de um bem do domínio público»;*
- «há no ASSB uma ausência total das características apontadas às contribuições financeiras que implica, como é reconhecido, a sua especial ligação a um grupo suficientemente diferenciado da generalidade dos contribuintes, se apresente dotado de um mínimo de homogeneidade, assuma uma específica responsabilidade ou, de algum modo, os membros do grupo beneficiem de uma utilidade específica»;*
- «O que não é posto e causa pela consignação da receita do ASSB, porquanto, embora a consignação das receitas constitua uma característica inerente aos tributos bilaterais, a consignação das receitas do ASSB ao FEFSS, para além de ser anómala e juridicamente inaceitável, não revela qualquer relação especial ou específica do sector bancário com a Segurança Social».*

Como se refere na decisão arbitral do processo 598/2022-T (¹), «ao contrário do que sucede com a Contribuição sobre o Sector Bancário (CSB), que foi consensualmente caracterizada como uma contribuição financeira (cfr., por último o acórdão do STA de 25 de janeiro de 2023, Processo n.º 01622/20, e a jurisprudência nele citada), não pode ser atribuída essa mesma natureza ao ASSB, na medida em que não existe conexão entre os objetivos que presidem à sua criação e uma qualquer responsabilidade acrescida do setor bancário, como também não há uma relação específica de proximidade entre o grupo de sujeitos passivos e ónus de custear o serviço público de segurança social, nem subsiste qualquer benefício para o grupo por efeito da carga fiscal com que é diferenciadamente onerado. E, nesses termos, não se verificam os requisitos típicos de homogeneidade, responsabilidade e utilidade de grupo que possam justificar a caracterização do ASSB como contribuição financeira».

Por isso, o ASSB é um imposto especial sobre o sector bancário.

¹ Na esteira de FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES, *O (Imposto) Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário*, AAFDL Editora, Lisboa, 2020.

Assim, não sendo designado com contribuição financeira e sendo o ASSB um imposto não há qualquer dúvida sobre a inclusão dos litígios que o têm por objecto no âmbito das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, definidas no artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

De resto, a Autoridade Tributária e Aduaneira aceita que o ASSB tem natureza de imposto e não questiona a inclusão do litígio no âmbito da referida vinculação à jurisdição arbitral.

Por outro lado, é à luz desta natureza de imposto que devem ser apreciadas as questões de inconstitucionalidade do ASSB suscitadas pela Requerente”.

Relativamente aos vícios de inconstitucionalidade, e continuando na senda da decisão proferida no âmbito do processo n.º 735/2023-T:

“o ASSB tem, como se disse, como âmbito de incidência objectiva o passivo apurado e aprovado pelos sujeitos passivos e o valor nocional dos instrumentos financeiros derivados fora do balanço apurado pelos sujeitos passivos, com as especificações constantes do artigo 3º do Anexo VI.

No que respeita à incidência subjectiva temos, sumariamente, que são sujeitos passivos do ASSB as instituições de crédito, sejam as sedeadas em Portugal, sejam filiais e sucursais de não residentes sitas no nosso país.

Através do ASSB, o legislador veio onerar um sector específico – neste caso, o sector bancário – com vista à prossecução de uma finalidade de carácter e utilidade gerais, o reforço do financiamento do FEFSS.

Acresce que, além do mais, o ASSB surge 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 serviços*” (cfr. artigo 1.º, n.º 2, do Anexo VI à Lei 27-A/2020, de 24 de Julho).

A propósito da isenção de IVA, há que ter presente - como resulta do que diz Angelina Tibúrcio em “Código do IVA e RITI Notas e Comentários”, Coimbra, 2014, pág. 318 - que 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.

Tendemos, aliás, a concordar com a Requerente quando alega que o facto de se estar perante uma isenção incompleta de IVA (sendo, por isso, impossível a dedução de imposto), determina que *“não só a isenção de IVA nas operações bancárias não configura um verdadeiro benefício – mas antes, em muitos casos, um verdadeiro encargo para os operadores do setor –, como nem por aquelas isenções as operações deixam, a final, de ser sujeitas a tributação”*.

Face a este enquadramento, a criação do ASSB como um imposto especial incidente sobre o sector bancário, como forma de compensar a isenção de IVA, afigura-se-nos como uma diferenciação arbitrária na medida em que o critério utilizado não apresenta um mínimo de coerência nem se encontra materialmente justificado.

No que respeita ao princípio da igualdade tributária propriamente dito, há que ter presente o que se diz no Acórdão do Tribunal Constitucional de 15-10-2014 – Proc. 695/2014: *“Em suma, o princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através de vertentes diversas: uma primeira, está na generalidade da lei de imposto, na sua aplicação a todos sem exceção; uma segunda, na uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os contribuintes que se encontrem em situações iguais e de modo diferente aqueles que se encontrem em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva; uma última, está na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional (nestes precisos termos, o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 306/2010)”*.

Como se diz na decisão arbitral supra citada:

- *“Julgamos que mesmo aceitando - por mera disciplina de raciocínio - existir uma situação de desigualdade fiscal entre as instituições de crédito e a generalidade das demais empresas, derivada da existência de uma isenção de IVA relativa à maioria das operações económicas praticadas pelas primeiras, o “caminho lógico”, espelho da proporcionalidade legislativa, seria o de agravar a tributação das operações bancárias sujeitas a Imposto do Selo.*

A criação de um outro imposto, incidindo objetivamente sobre realidade diversa que não as transações efetuadas, e, subjetivamente, apenas sobre as instituições de crédito não pode deixar de ser qualificada por este tribunal como sendo uma solução legislativa arbitrária,

totalmente desproporcionada relativamente à prossecução do fim que o legislador afirma que com ela pretendeu obter (reforço do financiamento da Segurança Social).

No contexto descrito, não é possível encontrar outra razão de ser para a incidência subjetiva do ASSB que não a consideração, pelo legislador, de ser uma forma viável de obtenção de mais receita. Ou seja, que apenas o interesse fazendário determinou a criação de um novo imposto que, mesmo após pesadas as razões determinantes da sua criação, resulta inconstitucional, desde logo quanto à sua incidência subjetiva, porque sectorial.

Ou seja, a opção legislativa sempre deveria ser havida por inconstitucional por desproporcionada (no dizer da nossa jurisprudência constitucional, por configurar um arbítrio legislativo)”.

Entendimento que sufragamos, no sentido de se considerar que padece efectivamente de inconstitucionalidade, por violação do princípio da igualdade e da proporcionalidade o artigo 2º do Anexo VI da Lei 27-A/2020.

Donde, concluindo-se pela inconstitucionalidade referida, há que concluir pela anulação total do acto tributário impugnado”.

3.3.3. Questões de conhecimento prejudicado

Resultando do exposto a declaração de ilegalidade da autoliquidação que é objecto do presente processo, por vício que impede a renovação do acto, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento dos restantes vícios que lhes são imputados pela Requerente.

Na verdade, o artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupõe que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não é necessário conhecer dos restantes, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados ao acto impugnado, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

Pelo exposto, não se toma conhecimento dos restantes vícios imputados pela Requerente.

Por outro lado, procedendo o pedido principal, fica prejudicado o conhecimento do pedido subsidiário de reenvio prejudicial, como decorre do artigo 554.º, n.º 1, do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

4. Reembolso de quantia paga

A Requerente pede reembolso do montante indevidamente pago.

É consequência da anulação da autoliquidação o reembolso da quantia paga indevidamente, o que se insere no dever de plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, que se refere no artigo 100.º da LGT e no artigo 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT.

5. Juros indemnizatórios

A Autoridade Tributária e Aduaneira pronuncia-se na sua Resposta sobre a responsabilidade por juros indemnizatórios.

O reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, resulta do disposto no artigo 24º, n.º 5 do RJAT, quando estipula que “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”.

Tal direito vem consagrado no art. 43º da LGT o qual tem como pressuposto que se apure, em reclamação graciosa ou impugnação judicial - ou em arbitragem tributária – que houve **erro imputável aos serviços** de que resulte pagamento da dívida em montante superior ao legalmente devido.

No caso em apreço, sem culpa sua, foi praticado acto pela AT que agora se decide não poder ser aplicado por inconstitucionalidade. Como se referiu, para que a AT possa ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios, necessário é que o mesmo resulte de erro imputável aos serviços.

In casu, a AT não fez mais do que actuar segundo a determinação legal, pelo que não poderá considerar-se ter ocorrido erro imputável aos serviços, para efeitos do disposto no referido artigo 43º da LGT.

É esse o entendimento plasmado no Acórdão do Pleno do STA de 30-01-2019 – Proc. 0564/18.2BALS B quando se refere que “*para efeitos de pagamento de juros indemnizatórios ao contribuinte, nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT, não pode ser assacado aos serviços da AT qualquer erro que, por si, tenha determinado o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, se não estava na disponibilidade da AT decidir de modo diferente daquele que decidiu por estar sujeita ao princípio da legalidade (cfr. art. 266.º, n.º 2, da CRP e art. 55.º da LGT) e não poder deixar de aplicar uma norma com fundamento em inconstitucionalidade, a menos que o TC já tenha declarado a inconstitucionalidade da mesma com força obrigatória geral (cfr. art. 281.º da CRP) ou se esteja perante violação de normas constitucionais directamente aplicáveis e vinculativas, como as que se referem a direitos, liberdades e garantias (cfr. art. 18.º, n.º 1, da CRP)*”.

Em conclusão, não podendo considerar-se ter ocorrido, no caso sub judice, erro da Requerida na liquidação em causa, não assiste à Requerente o direito ao pretendido pagamento de juros indemnizatórios relativamente ao imposto pago.

6. Decisão

De harmonia com o exposto acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Declarar a ilegalidade do despacho de indeferimento da reclamação graciosa e anular a autoliquidação do Adicional de Solidariedade Sobre o Setor Bancário (“ASSB”) relativo ao ano de 2023;
- c) Julgar procedente o pedido de reembolso da quantia paga e condenar a Administração Tributária a pagar à Requerente a quantia paga;
- d) Julgar improcedente o pedido de pagamento direito a juros indemnizatórios;
- e) Condenar a Requerida nas custas do processo.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€ 160.794,63**, indicado pela Requerente e sem oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

8. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 3.672,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

9. Notificação ao Ministério Público

Nos termos do disposto no artigo 17.º, n.º 3, do RJAT, notifique-se o representante do Ministério Público junto do Tribunal Central Administrativo Sul, para efeito do recurso previsto no n.º 3 do artigo 72.º da Lei de Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional.

Lisboa, 9 de janeiro de 2025

Os Árbitros

(Victor Calvete)

(Marisa Isabel Almeida Araújo)

(Relatora)

(Sofia Ricardo Borges)
(Vencida, conforme declaração anexa)

Processo n.º 18/2024-T

Voto de vencida

Ressalvado o devido respeito, votei vencida a Decisão por (além do mais que referirei) não acompanhar haver, no regime da ASSB, violação do Princípio da Igualdade. Seja na dimensão da proibição do arbítrio, seja por violação do princípio da capacidade contributiva. Tudo como segue.

Previamente, refira-se que na Decisão se entendeu: **A)** não conhecer do alegado vício de violação do DUE (v. a pp. 10-12, Direito), por apelo à fundamentação contemporânea do acto a que o Tribunal se deve ater na apreciação da legalidade do mesmo. O que não acompanhamos, estando em face de actos de autoliquidação, mais sendo o acto de 2.º grau, que decidiu manter aquele, de 1.º grau, na Ordem Jurídica, um acto confirmativo. É a Req.te quem vem imputar aquele vício ao acto de que foi, ela, Autora. O acto de 2.º grau, ao confirmar o de 1.º grau, há que entender-se, adere à fundamentação deste (e v. despacho de indeferimento da RG no probatório). Assim, era, a meu ver, de tomar conhecimento desse mesmo invocado vício; e **B)** não restar dúvida quanto à competência material do Tribunal, por o tributo em questão ser um imposto. Afastamo-nos, por considerar caber na competência material dos Tribunais Arbitrais a apreciação da legalidade de actos tributários em matéria impostos *lato sensu* (v., por ex., nossa Decisão Arbitral no Proc. n.º 879/2019-T); e entendemos estar perante uma Contribuição financeira (adiante se aflorará), assim também reunida a competência material.

A Decisão aprecia o invocado vício de violação da Constituição. Conclui não estarem reunidas na ASSB as características próprias dos tributos bilaterais e, por isso, estarmos perante um imposto. Sobre o sector bancário. Em cuja configuração o legislador teria operado uma diferenciação arbitrária, por o critério utilizado não apresentar “um mínimo de coerência” nem se encontrar “materialmente justificado” (tendo em mente, se bem entendemos, a expressão do legislador “forma de compensação pela isenção de IVA”). Mais, que a razão para a incidência subjetiva foi tão só “a consideração, pelo legislador, de ser uma forma viável de obtenção de mais receita”, que “mesmo após pesadas as razões determinantes da sua criação, resulta inconstitucional, desde logo quanto à sua incidência subjetiva, porque sectorial.” E decide-se que “padece efetivamente de inconstitucionalidade, por violação do princípio da igualdade e da

proporcionalidade o art.º 2.º do Anexo VI da Lei 27-A/2020”. Assim se anulando o acto tributário (não se conhecendo dos demais vícios alegados).

Sumariemos por que nos apartamos do decidido. Iniciando então pelo invocado vício de Inconstitucionalidade (sendo que a Req.te invoca no seu PPA, “Do Direito”, por ordem, vícios de: violação da Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), violação da Constituição (CRP), e violação do Direito da UE).

I. Violação da Constituição (CRP)

A nosso ver, deve começar por procurar-se o sentido com que o legislador utilizou, na norma do art.º 1.º, n.º 2 do Regime Jurídico da ASSB (RJ) (Anexo VI à Lei n.º 27-A/2020), a expressão “compensação pela isenção de imposto sobre o valor acrescentado (IVA)”. Que vem antecedida de “por objetivo reforçar os mecanismos de financiamento do sistema de segurança social.”

É certo que também acrescentou, a seguir, “aproximando a carga fiscal suportada pelo setor financeiro à que onera os demais setores”, e que neste segmento poderia ter sido *mais feliz*. Porém o contexto, convocados todos elementos hermenêuticos, considerando também os demais documentos legislativos relacionados, permitem afastar as dúvidas e/ou falta de clareza interpretativa que se têm, quanto a nós, gerado neste ponto.

É para nós claro que o que está em questão é fazer com que o sector financeiro contribua para fazer chegar ao nosso Sistema Previdencial de Segurança Social fundos. Ou seja, que o sector financeiro, o qual - diferentemente do que sucede com a generalidade dos sectores de actividade - não participa no denominado “IVA social” (por a generalidade das suas operações estarem isentas de IVA) venha, através da ASSB, fazê-lo. Reforçando, por esta via, em vez daquela, os mecanismos de financiamento do referido Sistema. Com efeito, de há muito que uma parcela das receitas do IVA entre nós se encontra consignada a esse fim (v. DL 367/2007, de 02.11, art.º 8.º, e posteriores normativos). E é disso que o sector financeiro se encontra apartado (via isenção de IVA das operações que pratica). E disso que o legislador, ao criar a ASSB e ao expôr os motivos/justificação para a sua criação, trata.

Não se trata, naturalmente, de vir impor uma carga tributária sobre um qualquer consumo. Não. Ou de estar a querer compensar “penalizando” por uma qualquer vantagem que a isenção em

IVA pudesse trazer ao sector. Não. A ASSB foi criada tendo em vista contribuir para (fazer contribuir para) o financiamento do sistema de Segurança Social. Como o legislador ali disse. E como se lê, ademais, na Resolução do CM que aprovou o Programa de Estabilização Económica e Social (PEES), a 06.06.2020, em contexto de visada progressiva estabilização económica e social “pós-COVID”, aí se prevendo – no eixo de apoio às empresas – a criação do ASSB “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” (FEFSS). Como depois também assim na Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 33/XIV (que originou a Lei 27-A/2020). E, por fim, assim também no seu RJ, na Lei 27-A/2020. Onde se lê, no art.º 9.º, sob a epígrafe “Consignação de receita”, que a respectiva receita “constitui receita geral do Estado”, integralmente consignada ao FEFSS.

Dito isto.

Não estamos perante um imposto *stricto sensu*. Mas sim perante uma Contribuição financeira (*tertium genus a meio caminho* entre os impostos e as taxas, como aqui não cabe desenvolver). O tributo foi criado como uma Contribuição financeira afecta ao Orçamento da Segurança Social. Como uma receita emergencial para fazer face a custos sociais acrescidos. Tendo em consideração a situação das empresas (eixo de apoio às empresas PEES, como acima referido), no caso inseridas no sector financeiro, e os seus trabalhadores. Os trabalhadores ao serviço do sector bancário/financeiro, as pessoas abrangidas pelo sector. Com afectação directa da respectiva receita a um Fundo, autónomo, e enquadrado no sistema previdencial da Segurança Social. Receitas tributárias consignadas. Tendo em vista a criação de uma *almofada financeira*. Sendo que este Fundo funciona como um fundo de reserva do dito Sistema, que foi criado tendo em vista o pagamento de pensões (garantia futura de pensões) e podendo destinar-se, também, a pagamento de outras prestações do sistema de Segurança Social, tais como prestações no desemprego. Garantir pensões atribuídas no âmbito deste pilar público (como também se lê no Relatório UTAO n.º 13/2020).

Também se lê, note-se, entre os fins visados pelo legislador aquando da criação do outro tributo a que na criação deste (ASSB) o legislador recorreu, a CSB, assim: “(...) A Proposta do Orçamento de Estado para 2011 procede ainda à criação de uma contribuição sobre o setor bancário (...) protegendo também, assim, os trabalhadores do setor e os mecanismos de

segurança social” (como se lê no Relatório do OE 2011). E sucede que posteriormente sobreveio a *crise Covid* com pesadíssimos gastos adicionais e custos sociais. Bem assim, o sector bancário/financeiro, que fora historicamente dotado de um sistema previdencial próprio, robusto, por força do qual não se recorria ao Sistema Previdencial Público nesse seio, passou a recorrer a este. Tendo passado este Sistema a aí assumir responsabilidades (com inclusão de complementos retributivos e outros no cálculo das pensões de reforma). Mais sendo do conhecimento público os efeitos de crises recentes ou outros ao nível de redução de número de trabalhadores no sector. Tudo conjugado, identificamos aqui, na ASSB, as características próprias de um tributo paracomutativo. E não será por o legislador se ter também referido à respectiva receita como “receita geral do Estado” que tal fica afastado. Estamos perante receitas consignadas ao subsector da Segurança Social. Nem tal faria da ASSB um imposto *stricto sensu*. A estrutura bilateral da relação jurídica revela a natureza comutativa do tributo em questão (e v. Casalta Nabais, *in* Estudos de Direito Fiscal, VI, Almedina, p. 116-117). Estrutura que se aflorou já. Grupo, relativamente ao qual se presume será beneficiário de uma contraprestação não individualizável, difusa. E é assim que o critério utilizado pelo legislador apresenta, sim, um mínimo de coerência, e se encontra, sim, materialmente justificado. Quanto a nós. Não ocorrendo “diferenciação arbitrária”. Contrariamente ao decidido.

Por outro lado, também assim não se encontra violado o Princípio da Igualdade sob a vertente da capacidade contributiva, nem o princípio da proporcionalidade. Desde logo, estando perante uma Contribuição Financeira a respectiva aferição é de fazer com base num princípio de equivalência ou do benefício. E, do que vimos de ver, há, efectivamente, essa equivalência em alguma medida. Os sujeitos passivos, presume-se (como próprio dos tributos em questão), serão beneficiários de uma contraprestação colectiva, homogénea nesse Grupo, e assim para ela devendo contribuir. Presumíveis causadores da necessidade de tal prestação, se se quiser. (Refira-se, ainda, que não será também por no Caso Cofidis o TJ no Acórdão (v. *infra*) se referir à ASSB como “imposto” que algo se alterará, pois que foi como tal que o OJR o qualificou, e assim o TJ o *tomou*). Mais, mesmo que se entendesse o tributo qualificar como imposto *stricto sensu* (o que não acompanhamos) o mesmo se concluiria, não vir violado o Princípio da Igualdade também na vertente capacidade contributiva (seja o art.º 13.º, seja os art.s 103.º e

104.º da CRP). A contrapartida que assim é *pedida* aos sujeitos passivos de ASSB tem por base, também, um concreto índice de capacidade contributiva. Com efeito, em contabilidade bancária (contabilidade esta caracterizada por uma particular especificidade, dotada de regras especiais...) o passivo é constituído por depósitos, depósitos bancários. O activo são empréstimos, empréstimos concedidos. Fiquemos por aqui, para já de modo mínimo aproximar que aquilo que, neste seio (ASSB), constitui a base tributável, constitui, sim, também índice de valoração de capacidade contributiva da entidade em questão. Essa realidade económica não deixa de estar conexas com tal capacidade (e recordando também que estamos a referir-nos a entidades especializadas afinal no tratamento do dinheiro).

Como em votos de vencido (que com a devida vénia e na medida do que antecede acompanhamos) no douto Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 469/2024, de 19.06.2024, nem o legislador Constituinte impôs que a tributação das empresas se fizesse através de um único imposto (v art.º 104.º n.º 2, *versus* n.º 1), nem o legislador deixa de poder, devidamente legitimado, criar outros tributos *na mesma linha* em que sejam sujeitos passivos outras empresas. Contrariamente ao decidido, não há, por qualquer que seja a perspectiva - Contribuição financeira /Imposto -, violação dos referidos princípios. (Face ao exposto, consideramos que existem razões e argumentos ponderosos que nos levam, salvo o devido respeito, a justificadamente divergir do referido duto Aresto do TC)

II. Violação da Lei de Enquadramento Orçamental (LEO)

Nenhum dos fundamentos que a Req.te invoca procede. Seja violação do princípio da não consignação, seja da especificação orçamental. O primeiro comporta múltiplas excepções, desde logo resultantes da existência de situações de *autonomia financeira*, como no caso. O segundo, impondo individualizar de forma suficiente cada receita e cada despesa, convive - quanto às despesas - com um princípio de tipicidade orçamental qualitativa (espécie de receitas, que não o montante orçamentado para que aponta a Req.te) - v., entre o mais, art.ºs 16.º e 17.º da LEO. E, assim, por maioria de razão no caso da parafiscalidade (*i.e.*, não havia violação da LEO quer se entendesse, como não entendemos, estar-se perante um imposto *stricto sensu*, quer se entenda, como pensamos, ser a ASSB uma Contribuição financeira).

III. Violação do Direito da UE (DUE)

A Req.te invoca que, ao o legislador incluir na incidência subjectiva, Sucursais de entidades estrangeiras viola a Liberdade Fundamental de Estabelecimento. E invoca, ainda, violação do regime da Directiva 2014/59/UE. No primeiro caso o vício ocorre, segundo alega, por as Sucursais “não disporem de capitais próprios” “e de fundos próprios” já que não têm personalidade jurídica e, assim - por ficarem impossibilitadas “da dedução de quaisquer montantes a esse título” - haver discriminação fundada na residência, proibida pelo TFUE, “ao determinar a aplicação de uma carga fiscal agravada” a estas. No segundo caso alega que não pode a interpretação daquela Directiva fazer-se no sentido de “dar respaldo à putativa legalidade do ASSB” sob pena de violação do TFUE – “favorecimento de restrições ao livre movimento”. Nenhum dos fundamentos procedia. Quanto ao primeiro (a Req.te reporta-se à delimitação de incidência objectiva cfr art.º 3.º, al. a) do RJ da ASSB e invoca não lhe ser possível deduzir o que ali se permite deduzir...) não encontra respaldo na realidade que no caso das Sucursais não seja possível a alocação de fundos próprios, mais que não lhes seja fazível contabilisticamente incluir elementos em rubricas de capitais próprios. Assim a Casa Mãe o determine, e tal é possível, como assim permitido pelas regras contabilísticas aplicáveis. Dúvidas restassem a respeito, já o nosso STA veio decidi-lo, em sucessivos Arestos – v., entre vários outros, os Acórdãos de 31.05.2023, proc.º 090/21.2BELRS, e de 12.10.2022, proc.º 0850/17.9BELRS. V. também, no CAAD, a nossa Decisão Arbitral de 18.08.2021, proc.º 879/2019-T. Mais não procedia o argumento da Req.te no sentido de haver que decidir-se assistir-lhe aqui razão, por assim alegadamente decorrer do Ac. do TJUE de 21.12.2023, proc.º C-340/22, Caso Cofidis. Com efeito, é ponto assente nesse Aresto o TJUE remeter para o OJR determinar se sim ou não às Sucursais é dado deduzir da base de incidência ASSB capitais próprios ou elementos do passivo equiparáveis (e que não compete a ele TJUE verificar da exactidão do quadro factual e regulamentar da questão) – v. em especial Par. 45. Quanto ao segundo, aí sim, deriva desde logo do Ac. do TJUE a que a Req.te se reporta (Caso Cofidis) que não releva para o caso a Directiva em questão. V. Par.s 22, 25 e 26. E nem dúvidas se suscitariam que assim é, atentando nos fins visados pela Directiva e teor da mesma. Não estamos, no caso da ASSB, a tratar de pretendida obtenção de fundos tendo em vista prevenção de riscos sistémicos do Mercado de Capitais. Não. Estamos, assumidamente por lei, a cuidar de pretendida obtenção de receitas

para fins de sistema previdencial de Segurança Social. E a Directiva não aporta entraves convocáveis. O DUE não resultava violado.

Por tudo o percorrido, teríamos decidido pelo indeferimento total do PPA e pela manutenção na Ordem Jurídica da autoliquidação de ASSB reportada ao ano de 2022, por legal.

Lisboa, 9 de Janeiro de 2025

(Sofia Ricardo Borges)