

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 359/2024-T

Tema: Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário (ASSB); violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva; convoção do procedimento de reclamação graciosa em procedimento de revisão do acto tributário.

SUMÁRIO:

- I. O Tribunal Arbitral é competente para sindicar a legalidade de actos de segundo grau (indeferimento de reclamação graciosa e pedido de convoção em procedimento de revisão de acto tributário) que se pronunciaram sobre a legalidade de actos de primeiro grau (autoliquidação de imposto).
- II. O pedido de pronúncia arbitral, enquanto mecanismo alternativo à impugnação judicial, é um meio idóneo para contestar a legalidade de acto de autoliquidação de imposto e de decisão de indeferimento de reclamação graciosa.
- III. Da intempestividade da reclamação graciosa resulta para a Autoridade Tributária e Aduaneira o poder-dever de proceder à convoção daquela em procedimento de revisão de acto tributário previsto no artigo 78.º, n.º 1, 2.ª parte da LGT, na medida da verificação dos respectivos pressupostos.
- IV. Não se verifica a caducidade do direito de acção se o pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi apresentado dentro do prazo de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º1, alínea a) do RJAT.
- V. As normas conjugadas dos artigos 1.º, n.º 2, 2.o e 3.º, n.º 1, alínea a) do anexo VI a que se refere o artigo 18.º da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de Julho, que definem a incidência subjectiva do ASSB, são materialmente inconstitucionais por violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Carla Castelo Trindade (Presidente), Sofia Ricardo Borges e Sílvia Oliveira, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, decidem no seguinte:

I. RELATÓRIO

1.A..., S.A., pessoa colectiva n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., ...-... Lisboa (“Requerente”), veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, e 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), nos artigos 95.º, n.º 1 e n.º 2, alíneas a) e d), da Lei Geral Tributária (“LGT”) e do artigo 99.º, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), com vista à pronúncia deste Tribunal Arbitral relativamente à declaração de ilegalidade e consequente anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023... e, mediamente, com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação do acto sobre o qual aquela decisão versou, que consiste na autoliquidação do Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário (“ASSB”) referente ao ano de 2021, efectuada através da guia n.º ..., no valor de € 194.371,69, peticionando ainda a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”) no reembolso do montante pago acrescido de juros indemnizatórios.

2. O Requerente fundamentou o seu pedido, em suma, com base nos seguintes argumentos:

- “A AT recusou a apreciação do mérito da reclamação graciosa, invocando que esta havia sido apresentada fora de prazo”;
- Ora, “no caso das situações de autoliquidação” o prazo para apresentar reclamação graciosa “é alargado para dois anos (artigo 131.º do CPPT)”;
- “A doutrina e a jurisprudência entendem que o termo ‘autoliquidação’ se refere ao ato cuja iniciativa pertence ao contribuinte por disposição legal,

-
- consubstanciando-se na apresentação de uma declaração normalmente acompanhada do respetivo meio de pagamento”;*
- *“Ou seja, o procedimento de autoliquidação concretiza-se com o pagamento do tributo”;*
 - *“No caso em apreço, o termo do prazo para pagamento voluntário ocorreu em 15/12/2021, tendo a reclamação sido entregue em 07/12/2023, portanto dentro do prazo legal de 2 anos”;*
 - *“Entende assim o Requerente que a entrega da reclamação foi tempestiva e deve ser apreciada, por ter ocorrido antes do termo do prazo de dois anos contados da data-limite para pagamento voluntário do imposto autoliquidado e da data em que o imposto foi efectivamente liquidado (14 de Dezembro de 2021)”;*
 - *“ainda que se entendesse (...) que a reclamação teria sido entregue após o prazo (...) sempre a AT teria o dever de a convolar em pedido de revisão oficiosa”;*
 - *“à luz do artigo 52º do CPPT, a AT tem o dever de proceder à convolação do procedimento de reclamação em procedimento de revisão do acto tributário, previsto no artigo 78º da LGT”;*
 - *“esta norma estabelece que a liquidação (incluindo a autoliquidação) pode ser objecto de revisão oficiosa no prazo de quatro anos (se o tributo tiver sido pago, o que é o caso) com fundamento em erro imputável aos serviços”;*
 - *“Aquela convolação é devida uma vez que na data em que a reclamação graciosa foi apresentada, não se encontrava ainda esgotado o prazo dentro do qual a revisão oficiosa podia ser pedida”;*
 - *“Estando aqui em causa um erro de direito, por a norma de incidência do ASSB ser manifestamente inconstitucional, esse erro considera-se imputável aos serviços, permitindo que a revisão oficiosa seja efectuada no prazo de quatro anos”;*
 - *“Verifica-se então que o período objecto da reclamação graciosa se encontra dentro do prazo previsto no artigo 78.º n.º 1 da LGT, pelo que a convolação da mesma em pedido de revisão oficiosa, com base em erro imputável aos serviços, será tempestiva”;*

- *“Diferente da questão da impugnabilidade dos actos de liquidação de ASSB com fundamento em ilegalidade por erro imputável aos serviços, ao abrigo do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, é a da possibilidade da revisão da matéria tributável com fundamento em injustiça grave ou notória, prevista no n.º 3 do artigo 78.º da LGT” que “assenta no cumprimento dos seguintes pressupostos: a) que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte e b) que a injustiça seja ostensiva e inequívoca e grave, daí resultando uma tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade”;*
- *“quanto ao primeiro pressuposto, a liquidação do ASSB de 2021 foi efectuada pelo Requerente com base numa fórmula de cálculo prevista na lei, sem que se tenha demonstrado que tenha fornecido qualquer informação errada quanto às componentes dessa mesma fórmula, pelo que o erro de direito na aplicação da respectiva norma, invocado pelo Requerente, não pode ser considerado imputável a um seu comportamento negligente”;*
- *“Quanto ao segundo pressuposto, afigura-se ser manifesta a natureza “grave” da injustiça gerada com a liquidação do ASSB, pois a tributação daí resultante é absolutamente indevida”;*
- *“Pelo exposto, e tendo a liquidação do ASSB 2021 sido efectuada através da entrega da declaração Modelo 57 no dia 4 de Novembro 2021, com o consequente pagamento no dia 14 de Dezembro de 2021, mesmo que por hipótese se considerasse a reclamação intempestiva, haveria a obrigatoriedade de convolação da reclamação graciosa entregue no dia 7 de Dezembro de 2023 em pedido de revisão oficiosa, independentemente do motivo ser “erro imputável aos serviços” ou “injustiça grave ou notória”;*
- *“o ASSB foi criado pelo artigo 18.º e respetivo anexo VI da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, que procedeu à segunda alteração à LOE 2020, e que aprovou o Orçamento Suplementar para 2020 (“LOE Suplementar 2020”);*
- *“resulta do artigo 1.º e do artigo 9.º do anexo VI da LOE Suplementar 2020, o ASSB foi criado com o propósito de reforço dos mecanismos de financiamento do sistema de segurança social, operado através da consignação ao Fundo de Estabilização*

Financeira da Segurança Social (“FEFSS”) da receita arrecadada com a respetiva cobrança”;

- *A “criação do ASSB, bem como a sua aplicação exclusiva ao sector bancário, foi justificada como forma de compensação pela isenção de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) aplicável à generalidade dos serviços e operações financeiras, aproximando, assim, supostamente, a carga fiscal suportada pelo setor financeiro à que onera os demais setores, conforme estabelecido no n.º 2 do artigo 1.º do anexo VI da LOE Suplementar 2020”;*
- *“não obstante ter sido criado sob a ‘veste’ de um adicional à Contribuição sobre o Sector Bancário, o facto é que o ASSB preenche integralmente as notas típicas que definem o conceito de imposto”;*
- *“A qualificação do ASSB enquanto imposto resulta claramente quer do seu regime legal, com a natureza de imposto, bem patente no seu recorte normativo, quer da sua incidência subjetiva e das diversas componentes da sua incidência objetiva, quer da sua administração ou gestão, uma vez que visa a satisfação de necessidades públicas próprias e goza de regulamentação própria”;*
- *O ASSB configura-se “como um imposto especial sobre o sector bancário, porque incidente sobre um grupo bastante limitado de contribuintes, que não se reconduz a nenhum dos impostos que tradicionalmente têm tido ou se propõem ter por objeto esse sector”;*
- *“Esta qualificação decorre igualmente de uma análise conduzida através de uma abordagem negativa, sendo certo que o ASSB não é, justamente, nem uma taxa nem uma contribuição financeira a favor de entidades públicas, por não se vislumbrar no mesmo qualquer possível bilateralidade”;*
- *“e tendo em conta todo o exposto, é claro que o ASSB é um imposto e um imposto especial sobre o sector bancário”;*
- *“Neste contexto, entende o Requerente que a criação e o regime do ASSB revela, essencialmente, quatro vetores de ilegitimidade jurídica, a saber: a) A sua inconstitucionalidade, por desvio do poder tributário, por violação do princípio da igualdade fiscal e da liberdade de empresa, incluindo as vertentes da capacidade*

- contributiva e da tributação das empresas pelo lucro real; b) a sua incompatibilidade com o Direito suprapositivo, i.e. com os princípios básicos ordenadores da praxis social; c) a sua ilegalidade por violação da lei de valor reforçado que é a LEO, por haver violação do princípio geral da não consignação de receitas; d) A sua ilegalidade por violação do direito da União Europeia;*
- *“O Requerente entende existir, e invoca, a inconstitucionalidade do ASSB em relação à autoliquidação ora em crise, por desvio de poder e violação do princípio da legalidade fiscal constante do artigo 103.º, n.º 2, da CRP (...) uma vez que o legislador, aquando da criação deste imposto, o tentou fazer passar por uma contribuição financeira acessória de outra contribuição (no caso, a CSB)”;*
 - *“A técnica legislativa mencionada e merecedora de censura, de tentar habilidosa e artificialmente ligar o ASSB à CSB, viola o procedimento legislativo e o princípio da legalidade fiscal que resulta da conjugação do disposto nos artigos 165.º, n.º 1, alínea i), e 103.º, n.º 2, da CRP”;*
 - *“Apesar de o ASSB ter sido criado por lei, não se consegue entender qual a manifestação de capacidade contributiva das entidades bancárias que se visa atingir com o ASSB, violando-se assim o disposto no artigo 103.º, n.º 2, da CRP”;*
 - *“O ASSB é, assim, um imposto discriminatório incidente sobre o sector bancário, violador 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”;*
 - *“O ASSB atua, no fundo, como um agente erosivo dos depósitos e, portanto, como um fator de descapitalização”;*
 - *“Ademais, não se compreende a decisão do legislador em tentar justificar a aplicação do ASSB com a isenção de IVA das operações praticadas pelas instituições bancárias, uma vez que a mesma é superficial e falaciosa, na medida em que a isenção de IVA sobre as operações financeiras é um ónus e não uma vantagem”;*
 - *“Acréscce ainda o facto de a isenção de IVA aplicável às operações bancárias e financeiras nada ter a ver com uma intenção de beneficiar atividades de interesse*

geral (cfr. Diretiva 77/388/CEE), mas sim com o facto de a atividade bancária e financeira ser complexa e difícil de rastrear, levando o legislador comunitário do IVA a optar por isentar tais operações deste imposto”;

- *“Esta isenção de IVA não beneficia, de modo algum, o setor bancário, tendo precisamente o efeito contrário, na medida em que limita a capacidade de dedução do IVA suportado no âmbito da atividade exercida pelos bancos”;*
- *“Deste modo, o ASSB enquanto imposto setorial que incide exclusivamente sobre o setor financeiro, promove uma violação do princípio da igualdade, constante do artigo 13.º da CRP, nas suas vertentes de proibição do arbítrio e de capacidade contributiva que (...) pressupõe a obtenção de rendimento, a titularidade ou transmissão de património e/ou a utilização do rendimento ou património na aquisição de bens e serviços”;*
- *“O ASSB é um imposto sobre o passivo, i.e. sobre valores devidos pelos bancos a clientes e terceiros”;*
- *“Uma dívida representa uma responsabilidade ou encargo futuro, e não uma vantagem (...) Por isso, à luz do princípio universal da tributação do rendimento ou manifestações deste – património, consumo -, procurar onerar uma responsabilidade com um imposto ofende até os princípios mais básicos da sociedade.”;*
- *“O Requerente entende em síntese, que o ASSB se tratou de um desacerto do legislador, que cabe ao jurista e ao julgador frustrar, recusando a aplicação desse regime ilegal”;*
- *“Entende ainda o Requerente que o ASSB viola também o direito orçamental, uma vez que a LOE Suplementar 2020 não respeita as regras da especificação e da não consignação das receitas públicas como constam, respetivamente, do artigo 17.º e do artigo 16.º da LEO, uma lei de valor reforçado, em cumprimento, de resto, do disposto nos artigos 105.º e 106.º da CRP”;*
- *“(…) nem na LOE 2020, nem na LOE Suplementar 2020, há qualquer referência às receitas deste imposto especial, o ASSB, não sendo possível apurar com a devida*

segurança e a clareza necessária a caracterização, a natureza e a classificação da receita em causa”;

- *“em clara violação deste princípio de não consignação de receitas e em violação da LEO, vai o artigo 9.º do Anexo VI da LOE Suplementar 2020 que criou o ASSB, quando dita 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», sob a epígrafe «Consignação da receita»”;*
- *“Poder-se-ia, com alguma imaginação, tentar defender que o ASSB faria parte dos mecanismos nacionais de financiamento das medidas de resolução do sector bancário, considerando que se tratava de uma contribuição financeira (...) Mas essa tentativa iria afrontar o Direito da União Europeia, em concreto, a Diretiva 2014/59/EU, do Parlamento Europeu e do Conselho (“Diretiva”), que estabelece um enquadramento harmonizado a nível europeu para a recuperação e a resolução de instituições de crédito e de empresas de investimento”;*
- *“o ASSB (...) é um imposto, não se encontra previsto nesta Diretiva, violando o regime harmonizado europeu no que respeita ao sistema de tributação do sector bancário, às medidas de resolução e ao seu financiamento, ao instituir uma tributação do passivo deste sector.”;*
- *“Pese embora a sua periodicidade anual, o regime transitório previsto para o ASSB a pagar em 2020 e 2021 estabeleceu que esses pagamentos fossem feitos sobre contas semestrais do mesmo ano”;*
- *“Na prática as contas de 2020 deram lugar ao pagamento de dois ASSB”;*
- *“Portanto, há uma identidade da base, do imposto e do exercício económico, apenas variando o ano da cobrança”;*
- *Pede a final a anulação da liquidação de ASSB n.º..., com o conseqüente reembolso do montante de € 194.372,69, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios.*

3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 18 de Março de 2024.

8.

4. O Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) e do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do Tribunal Arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As partes foram notificadas dessa designação em 8 de Maio de 2024, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo ficou constituído em 28 de Maio de 2024. Nessa mesma data, foi a Requerida notificada para apresentar a sua resposta.

6. Em 1 de Julho de 2024, a Requerida apresentou resposta e juntou aos autos o processo administrativo (“PA”), tendo-se defendido por excepção e por impugnação, em síntese, com base nos seguintes fundamentos:

- Por excepção, referiu a AT que *“O pedido de reclamação graciosa foi indeferido liminarmente por intempestividade”* o que implica a *“inidoneidade do presente meio processual, a inimpugnabilidade da autoliquidação e, bem assim, caducidade do direito de ação”*;
- Ainda que se admitisse a convocação do meio gracioso *“a decisão haveria, obrigatoriamente, que ser a mesma, na medida que, in casu, não se verifica nenhuma das circunstâncias do art.º 78.º da LGT que levassem à extensão para além dos dois anos”*;
- *“no caso, não existia erro imputável à AT para efeitos de admissão do pedido de revisão oficiosa no prazo alargado de 4 anos previsto no art.º 78.º da LGT (...) por se tratar de autoliquidações de imposto, que não tiveram na sua base qualquer informação ou orientação da AT (...) situação que, concretamente, concorre para*

- acentuar a negligência da Requerente que tendo efectuado o pagamento de um imposto, ainda assim, não reagiu, em tempo, contra a sua legalidade”;*
- *“Se algum erro foi praticado, o mesmo (e a responsabilidade pelo mesmo) dever-se-á à Requerente, mas nunca à Requerida, dado que esta foi totalmente alheia ao procedimento de autoliquidação”;*
 - *“Vem ainda a Requerente alegar que é grave e notória a injustiça decorrente da autoliquidação sub judice” porém “Também aqui não assiste qualquer razão à Requerente” porquanto não está verificado “o requisito final exigido pelo n.º 4 do art.º 78.º da LGT”, ou seja, “o pedido de revisão oficiosa só poderia ser aceite à luz daquela norma legal se o erro não for imputável a comportamento negligente da Requerente (...) O que, manifestamente, é”;*
 - *Sendo que “este centro de arbitragem é materialmente incompetente para apreciar atos em matéria tributária que, sem apreciar a legalidade da autoliquidação, se limitem a rejeitar o pedido da Requerente com fundamento em intempestividade, como vem a ser o caso dos presentes autos”;*
 - *“o meio judicial adequado para contestar a decisão sub judice não é a presente arbitragem, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, disposição legal que legitima a impugnação de atos de liquidação e subsequentes indeferimentos sobre os meios de reação administrativa eventualmente acionados sobre eles, mas antes a ação administrativa, a que se referem os artigos 50.º e 58.º do CPTA”;*
 - *“Termos em que deve o tribunal arbitral declarar-se materialmente incompetente para a apreciação do pedido referente à revisão oficiosa, o que constitui uma exceção dilatória que obsta ao conhecimento do mérito da causa, dando lugar à absolvição da Requerida na instância, sendo a mesma de conhecimento oficioso (Cf. ex vi artigo 29.º do RJAT, alínea a) do n.º 1 do artigo 278.º, n. os 1 e 2 do artigo 576.º, alínea a) do artigo 577.º, artigo 578.º, todos do CPC; artigo 16.º do CPPT)”;*
 - *“Caso assim não se entenda, à cautela e subsidiariamente, em face da argumentação supra exposta, deve o Tribunal Arbitral julgar extinta a instância com fundamento em inidoneidade do meio processual em virtude de a instância*

- arbitral não ser a instância própria para a Ação administrativa a deduzir contra atos em matéria tributária que não apreciem a legalidade do ato tributário”;*
- *“Caso assim não se entenda, à cautela e subsidiariamente, em face da argumentação supra exposta, deve o Tribunal Arbitral julgar extinta a instância com fundamento em inimpugnabilidade das autoliquidações em crise em virtude de as mesmas, findo o prazo da reclamação graciosa, se terem já consolidado na ordem jurídica, o que também determina a caducidade do direito de acção”;*
 - *Por impugnação referiu que “o ASSB apresenta-se como um tributo que assume natureza de imposto indireto, na medida em que visa compensar a não tributação em IVA da generalidade das operações financeiras” e que “está indissociavelmente relacionada com o contexto histórico da pandemia causada pelo vírus SARS-CoV-2”;*
 - *“a RCM n.º 41/2020, de 6 de junho, determinou que a receita do ASSB fosse integralmente “(...) 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]”, atento o impacto direto e significativo que, como é notório, as diversas medidas adotadas em contexto pandémico tiveram no financiamento do sistema de segurança social”;*
 - *“O que, ademais, está em consonância com o disposto na alínea c) do n.º 2 do artigo 16.º da Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro (Lei de Enquadramento Orçamental), que integra nas exceções à regra de não consignação”;*
 - *“Entende, erroneamente, a Requerente que as normas conjugadas dos artigos 1.º, n.º 2, 2.º e 3.º, n.º 1, al. a), da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, violam o princípio da igualdade, na dimensão da proibição do arbítrio”*
 - *“a opção do legislador de sujeitar as instituições de crédito ao ASSB assenta (...) num critério distintivo objetivo, razoável e materialmente justificado”;*
 - *“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”;*
- *“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”;*
 - *“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”;*
 - *Pelo contrário, 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”;*
 - *“Importa notar que a razão-de-ser da isenção de IVA aplicada genericamente aos serviços e operações financeiras não decorre, como na generalidade das isenções de IVA, da prossecução de quaisquer objetivos específicos de política económica, social ou ambiental, mas tão-somente da dificuldade técnica, que se mostrava particularmente desafiante nos anos 70, aquando da génese do IVA, em determinar o valor tributável na maioria desses serviços e operações”;*
 - *“Contudo, essa isenção não é inócua, uma vez que não se limita a minimizar as dificuldades de determinação da base tributável, tendo ainda o efeito de beneficiar, em termos de carga fiscal, o exercício de atividades financeiras, de modo a evitar um aumento do custo do crédito ao consumo tal como tem sido reiteradamente afirmado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia”;*
 - *“Em bom rigor, as isenções de IVA representam justamente exceções, ou até mesmo entorses, ao princípio da igualdade”;*

-
- *“Logo, quando o legislador decide atenuar ou eliminar uma delas – em particular quando tal isenção tem a sua razão de ser em limitações intrínsecas à própria mecânica do imposto, como é o caso da isenção de IVA nos serviços e operações financeiras – está-se, na verdade, a repor a igualdade, ao invés de a restringir”;*
 - *“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” o que não sucede;*
 - *“Pelo que deve o presente ppa ser julgado totalmente improcedente, por se entender que as normas conjugadas dos artigos 1.º, n.º 2, 2.º e 3.º, n.º 1, al. a), da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, não violam o princípio constitucional da igualdade, na dimensão da proibição do arbítrio, nem qualquer outro princípio constitucional;*
 - *“No que respeita à violação do princípio constitucional da capacidade contributiva, enquanto corolário do princípio da igualdade tributária, em suma, aventa o Requerente que o ASSB viola igualmente o princípio da capacidade contributiva, porquanto os elementos objetivos da sua incidência não têm relação com nenhum dos indicadores demonstrativos dessa mesma capacidade - rendimento, consumo ou património”;*

-
- *“A capacidade contributiva concretiza, de facto, o princípio da igualdade fiscal, na sua vertente da uniformidade, pressupondo que todos paguem impostos segundo o mesmo critério, objetivando uma justa repartição dos encargos de acordo com a capacidade real e efetiva de cada um”;*
 - *“o ASSB assume-se como um imposto que visa colmatar a ausência do IVA (também ele um imposto indireto) tendo como alvo um determinado setor que dele é isento, assumindo um recorte idêntico ao da CSB, no que toca à incidência objetiva - abarca operações registadas no passivo e instrumentos financeiros derivados fora do balanço”;*
 - *No ASSB a capacidade contributiva revela-se “nos efeitos incrementais da atividade desenvolvida, induzidos pelos fundos obtidos de variadas fontes, expressos no passivo das instituições qualificadas como sujeitos passivos”;*
 - *“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”;*
 - *“E, por isso, ao contrário do que propugna a Requerente, o ASSB permite atingir adequadamente as formas de expressão da capacidade contributiva, que se propõe enquanto imposto que visa compensar a isenção do IVA nas operações financeiras, (...) sempre com inteiro respeito pelo princípio constitucional da igualdade tributária”;*
 - *“Pugnando-se, assim, pela verificação da conformidade constitucional do tributo, rejeitando a violação de todos e cada um dos parâmetros apontados”;*
 - *Adicionalmente, entende a Requerida que, quanto ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios, “(...) afigura-se não existir qualquer erro de facto e ou de direito na autoliquidação impugnada que leve à procedência da impugnação judicial”, e estando “(...) a AT (...) 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 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”.

- *Assim, conclui a Requerida que “(...) deve: a) ser julgada procedente a excepção da incompetência material do Tribunal Arbitral com a consequente absolvição da AT da instância ou, caso assim não se entenda, o que não se concede e apenas por mero exercício intelectual se cogita. b) Caso assim não se entenda, subsidiariamente, deve o Tribunal Arbitral julgar procedente a excepção da inidoneidade do meio processual com a consequente absolvição da AT da instância ou, caso assim não se entenda, o que não se concede e apenas por mero exercício intelectual se cogita c) Caso assim não se entenda, subsidiariamente, deve o Tribunal Arbitral julgar procedente a inimpugnabilidade dos actos tributários e a consequente caducidade do direito de acção, absolvendo a AT da instância ou, caso assim não se entenda, o que não se concede e apenas por mero exercício intelectual se cogita d) O presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente por não provado e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais consequências, pela manifesta conformidade constitucional do ASSB”.*

7. Em 15 de Julho de 2024, foi o Requerente notificado para exercer o direito ao contraditório quanto à matéria de excepção invocada pela Requerida, o que aquele veio a fazer em 10 de Setembro de 2024, em síntese, da seguinte forma:

- *“a AT alega que o Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para apreciar actos em matéria tributária que, sem apreciar a legalidade da autoliquidação, se limitem a rejeitar o pedido da Requerente com fundamento em intempestividade”;*
- *“O Requerente entende que esta excepção não deverá proceder, porquanto na Decisão final de indeferimento da Reclamação Graciosa, melhor identificada com n.º 3247202304011724, a AT ofereceu pronúncia quanto à legalidade do ato de liquidação de Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário (“ASSB”) ao*

afirmar que “[E]stes serviços não reconhecem nenhum erro de facto ou de direito quanto à matéria em crise”.”;

- *“Assim, fica claro que não assiste razão à AT na exceção suscitada uma vez que ao indeferir o pedido de convalidação da Reclamação Graciosa em pedido de Revisão Oficiosa, ofereceu pronúncia quanto mérito da causa, i.e. sobre a legalidade do ato de liquidação, sendo a impugnação judicial o meio idóneo para sindicar esse indeferimento, pelo que resulta inquestionável a competência deste tribunal arbitral em razão da matéria, atento o disposto no artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”), bem como no artigo 97.º, n.º 1, alínea d) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).”;*
- *“a AT peticiona a título subsidiário a extinção da instância arbitral com fundamento em inidoneidade do meio processual uma vez que, por um lado, entende que a Reclamação Graciosa é extemporânea, e por outro lado, entende não se ter verificado qualquer ilegalidade do acto tributário por “erro imputável aos serviços” ou “injustiça grave ou notória”.*”;
- *“Relativamente “erro imputável aos serviços”, dissente o Requerente da tese defendida pela AT, que, por lapso ou confusão, interpreta restritivamente o conceito de “erro de imputável aos serviços”, por oposição ao Requerente, que defende uma interpretação lata do disposto no n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), no sentido de abranger qualquer ilegalidade que não seja imputável à conduta do sujeito passivo obrigado”;*
- *“Conforme exposto no PPA, a autoliquidação em crise padece de um conjunto de vícios que decorrem da ilegalidade do Regime do ASSB, e não da conduta do aqui Requerente, os quais se se subsumem à categoria de erro em sentido lato, resultante de vícios da lei, sendo inequívoca a existência de um erro imputável aos serviços”.*

8. Em 12 de Setembro de 2024, foi proferido despacho arbitral a dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, remetendo-se para a decisão final a apreciação da matéria de excepção, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, simplificação e informalidade processuais previstos nos

artigos 16.º, alínea c), 19.º e 29.º, n.º 2, todos do RJAT. No referido despacho foram ainda as partes notificadas para, querendo, apresentarem alegações escritas, o que o Requerente e a Requerida fizeram, respectivamente, em 26 de Setembro de 2024 e 1 de Outubro de 2024, remetendo no essencial para os argumentos esgrimidos nos articulados anteriores. No mesmo despacho foi ainda o Requerente notificado para, “*em idêntico prazo de 15 (quinze) dias (...) proceder ao depósito da taxa arbitral subsequente e à junção aos autos do respectivo comprovativo*”.

II. SANEAMENTO

9. O Tribunal Arbitral colectivo foi regularmente constituído, nos termos dos artigos 5.º e 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março. O processo não enferma de nulidades.

10. Cumpre apreciar nesta sede as excepções invocadas pela Requerida de incompetência material do Tribunal Arbitral, inidoneidade do meio processual, inimpugnabilidade do acto de autoliquidação e caducidade do direito de acção.

§1 – Incompetência material do Tribunal Arbitral

11. Para apreciar a competência material do Tribunal Arbitral para conhecer do pedido, revela-se necessário qualificar previamente o tributo cuja declaração de ilegalidade é suscitada no presente processo. Esta precisa questão foi apreciada pelo Tribunal Arbitral no acórdão proferido em 21 de Março de 2023, no âmbito do processo n.º 598/2022-T, em termos aos quais se adere e que aqui se reproduzem:

“Qualificação jurídica do Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário

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

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

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

*Em tese geral, o imposto constitui uma “prestação pecuniária, coativa e unilateral, exigida por uma entidade pública com o propósito de angariação de receita”, ao passo que a taxa se caracteriza como “prestação pecuniária e coativa, exigida por uma entidade pública, em contrapartida de prestação administrativa efetivamente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo”, distinguindo-se essas duas espécies de tributos pelo seu carácter de unilateralidade ou bilateralidade (cfr., na linha de outros Autores, Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2015, págs. 214 e 240).*

Por seu lado, a constitucionalização das contribuições financeiras resultou da alteração introduzida no artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Lei Fundamental, pela revisão constitucional de 1997, que autonomizou as contribuições financeiras a favor das entidades públicas como uma terceira categoria de tributos.

A doutrina tem caracterizado as contribuições financeiras como um tertium genus de receitas fiscais, que poderão ser qualificadas como taxas coletivas, na medida em que visam retribuir os serviços prestados por uma entidade pública a um certo conjunto ou categoria de pessoas. Como referem Gomes Canotilho/Vital Moreira, “a diferença essencial entre os impostos e estas contribuições bilaterais é que aqueles visam financiar as despesas públicas em geral, não podendo, em princípio, ser consignados a certos serviços públicos ou a certas despesas, enquanto que as segundas, tal como as taxas em sentido estrito, visam financiar certos serviços públicos e certas despesas públicas (responsáveis pelas prestações públicas de que as contribuições são contrapartida), aos quais ficam consignadas, não podendo, portanto, ser desviadas para outros serviços ou despesas” (Constituição da República Portuguesa Anotada, I vol., 4ª edição, Coimbra, pág. 1095).

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

Trata-se, neste caso, de tributos de natureza bilateral ancorados numa lógica grupal ou de equivalência de grupo, por oposição ao que sucede com a figura das taxas, que se alicerça num princípio de equivalência estrita ou individual, e que, nessa medida, são uma categoria de tributo cujo facto tributário se constitui em função de um nexu bilateral derivado para o qual influem os sujeitos passivos do grupo a que pertencem (cfr. Filipe de Vasconcelos Fernandes, O (Imposto)

Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário, AAFDL Editora, Lisboa, 2020, pág. 86-87 e nota 132). E que dependem, do mesmo modo, do preenchimento de três diferentes requisitos: a homogeneidade do grupo, que pressupõe uma distinção face à carga impositiva geral que incide sobre a generalidade dos contribuintes, a responsabilidade de grupo, que implica uma relação específica entre o cada grupo homogéneo e certas necessidades de ordem financeira, e a utilidade de grupo, que tem por base o facto de estes tributos assentarem num princípio de equivalência de grupo, de forma a que a receita é utilizada no interesse de todo o grupo, e não especificamente de um contribuinte individual (idem, págs. 87-90).

Como se deixou dito, o ASSB tem por objetivo reforçar os mecanismos de financiamento do sistema de segurança social, como forma de compensação pela isenção de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) aplicável à generalidade dos serviços e operações financeiras e constitui receita geral do Estado que é integralmente consignada ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social.

E, assim, ao contrário do que sucede com a Contribuição sobre o Sector Bancário (CSB), que foi consensualmente caracterizada como uma contribuição financeira (cfr., por último o acórdão do STA de 25 de janeiro de 2023, Processo n.º 01622/20, e a jurisprudência nele citada), não pode ser atribuída essa mesma natureza ao ASSB, na medida em que não existe conexão entre os objetivos que presidem à sua criação e uma qualquer responsabilidade acrescida do setor bancário, como também não há uma relação específica de proximidade entre o grupo de sujeitos passivos e ónus de custear o serviço público de segurança social, nem subsiste qualquer benefício para o grupo por efeito da carga fiscal com que é diferenciadamente onerado. E, nesses termos, não se verificam os requisitos típicos de homogeneidade, responsabilidade e utilidade de grupo que possam justificar a caracterização do ASSB como contribuição financeira (idem, págs. 91-96).

E, por maioria de razão, está excluído que o ASSB possa integrar o conceito de taxa, uma vez que não estão em causa qualquer dos pressupostos enumerados no artigo 4.º, n.º 2, da LGT que permitam evidenciar o carácter de bilateralidade do tributo.

*Em face a todo o exposto, o ASSB constitui um imposto especial sobre o sector bancário, que, não obstante apresentar um âmbito de incidência semelhante à Contribuição sobre o Sector Bancário (CSB), não se limita a estabelecer uma nova taxa sobre a matéria coletável dessa contribuição, nem um novo imposto sobre a coleta, e, nesse sentido, não corresponde a um adicional ou a um adicionamento, mas a um imposto autónomo (sobre o conceito de adicional e de adicionamento, cfr. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 11.ª edição, Coimbra, pág. 79; no sentido da qualificação do ASSB como imposto, Filipe de Vasconcelos Fernandes, *ob. cit.*, pág. 92, e a decisão arbitral proferida no Processo n.º 504/2021-T).”*

12. Ora, com base na argumentação acabada de citar, também este Tribunal Arbitral entende que o ASSB é um tributo que se qualifica como um imposto. Quer isto dizer que as questões relativas a actos de autoliquidação do ASSB estão abrangidas pelo âmbito de competência material previsto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, sendo o Tribunal competente para o efeito.

13. Sem prejuízo, invoca a Requerida que o pedido de reclamação graciosa apresentado pelo Requerente foi liminarmente indeferido por intempestividade, ou seja, sem apreciar a legalidade da autoliquidação contestada, o que significa que o Requerente contestou na verdade um acto em matéria tributária excluído do âmbito material da arbitragem tributária.

14. Relativamente a este tema, sublinha-se que para efeitos de determinação da competência do Tribunal Arbitral é irrelevante o fundamento pelo qual foi indeferida a reclamação graciosa, porquanto o que releva é saber se o acto de segundo grau apreciou ou não

a legalidade do acto de primeiro grau. Neste sentido, registou-se no acórdão arbitral proferido no processo n.º 387/2019-T, em 23 de Outubro de 2019, o seguinte:

“A preocupação legislativa em afastar das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a apreciação da legalidade de atos administrativos que não comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação, para além de resultar, desde logo, da diretriz genérica de criação de um meio alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, resulta com clareza da alínea a) do n.º 4 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se indicam entre os objetos possíveis do processo arbitral tributário «os atos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação», pois esta especificação apenas se pode justificar por uma intenção legislativa no sentido de excluir dos objetos possíveis do processo arbitral a apreciação da legalidade dos atos que não comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação.

No caso em apreço, o motivo invocado para o indeferimento da revisão oficiosa foi a ilegitimidade da Requerente, o que, obviamente, não implica apreciação da legalidade ou não de qualquer ato de liquidação ou de autoliquidação.

Porém, à face do critério de repartição dos campos do processo de impugnação judicial e da ação administrativa especial delineado pelas alíneas d) e p) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, não é necessário que a apreciação da legalidade de um ato de liquidação seja o fundamento da decisão procedimental ou que no pedido formulado se peça a apreciação da legalidade de um ato de liquidação, bastando que esse ato a comporte, o que, neste contexto, significa que no ato impugnado se inclua um juízo sobre a legalidade de um ato de liquidação, mesmo que não seja a sua legalidade ou ilegalidade o fundamento da decisão.”.

15. Ora, ao contrário do defendido pela Requerida, e conforme invocou o Requerente, no indeferimento da reclamação graciosa a AT pronunciou-se efectivamente sobre a legalidade do acto de autoliquidação do ASSB. É que para além de fundamentar a intempestividade daquele pedido e de sustentar a sua rejeição liminar, apreciou ainda a AT a possibilidade de convolação do procedimento de reclamação graciosa em procedimento de revisão oficiosa. E quanto a esta possibilidade, que foi negada, deixou claro a AT que os *“serviços não reconhecem nenhum erro de facto ou de direito quanto à matéria em crise”*, o que corresponde a uma apreciação, no sentido da negação, da legalidade do acto contestado.

16. Tal conclusão encontra-se em conformidade com a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, por exemplo no acórdão proferido no processo n.º 01958/13, em 14 de Maio de 2015, onde aquele Tribunal precisou que *“ao indeferir o pedido com base na falta de pressupostos legais por, nomeadamente, não se verificar erro imputável aos serviços, a decisão [de indeferimento proferida pela AT] pronuncia-se sobre a legalidade do acto de liquidação”*.

17. Assim, resulta inequívoco que não está em causa nos presentes autos a apreciação da legalidade de um acto em matéria tributária, mas sim de um acto tributário que apreciou a legalidade de um acto de autoliquidação.

18. Refira-se, por fim, que a prévia apresentação de reclamação graciosa contra o acto de autoliquidação aqui contestado traduz o recurso prévio do Requerente à via administrativa, o que afasta a excepção de falta de vinculação da Requerida à arbitragem tributária prevista na alínea a), do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março. Saber se tal reclamação foi apresentada tempestivamente e, em caso negativo, se deveria ter conduzido à convolação em procedimento de revisão é questão que não importa aqui apreciar, porque respeitante não à competência, mas sim à impugnabilidade dos actos contestados.

19. Pelo exposto, julga-se improcedente a excepção de incompetência material do Tribunal Arbitral suscitada pela Requerida na sua resposta.

§2 – Inidoneidade do meio processual

20. Por considerar que o objecto imediato do processo corresponde a um acto em matéria tributária que não apreciou a legalidade de um acto de liquidação, defendeu a Requerida que a respectiva contestação deveria ter sido feita através da acção administrativa, o que significa que o pedido de pronúncia arbitral não seria o meio processual idóneo para o efeito, porque alternativo à impugnação judicial.

21. Ora, a posição da Requerida a este respeito está desde logo viciada pelo errado pressuposto assumido quanto à natureza do acto de segundo grau contestado no presente processo. É que, conforme se viu, não está aqui em causa um acto em matéria tributária mas sim um acto tributário, cujo meio processual de contestação é a impugnação judicial, o que resulta inequívoco face ao teor das alíneas a), c) e d) do artigo 97.º do CPPT.

22. Acresce que o factor relevante para determinar a idoneidade do meio processual não é o conteúdo do acto recorrido, mas sim a natureza das questões submetidas à apreciação do Tribunal, aferidas por referência aos concretos pedidos formulados.

23. Neste preciso sentido, sumariou o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão proferido no processo n.º 0946/18.0BELRA, em 6 de Março de 2024, que:

“I - O erro na forma de processo deve ser aferido pelo pedido concretamente formulado, só devendo julgar-se verificado se o meio processual utilizado for inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo.

II - A Impugnação Judicial é o meio processual adequado á apreciação da legalidade da liquidação, ainda que esta seja interposta na sequência de despacho de indeferimento do meio gracioso e independentemente do fundamento formal ou de mérito em que tal despacho se louvou, desde que, na Impugnação Judicial, seja

simultaneamente pedida a apreciação da legalidade do referido despacho e da liquidação.”.

24. Acresce ainda que se o Requerente pretende syndicar, de forma imediata, a legalidade do indeferimento da reclamação graciosa e, de forma mediata, a legalidade da autoliquidação do ASSB, o meio processual idóneo para o efeito é a impugnação judicial, independentemente de o pedido efectuado abranger também a apreciação de questões que não envolvam a apreciação da legalidade do acto de autoliquidação.

25. A este respeito é igualmente assertivo o Supremo Tribunal Administrativo ao referir no acórdão proferido no processo n.º 0279/19.4BEVIS, em 10 de Março de 2021, que:

“para este Supremo Tribunal, o meio processual adequado, para os interessados atacarem, contenciosamente, as decisões de rejeição/indeferimento de processos/procedimentos administrativos (v.g., reclamação graciosa) e, concomitantemente, verem analisados os vícios colados ao ato de liquidação (de impostos, taxas....) em causa, é, unicamente, o processo de impugnação judicial, com as condições e trâmites, positivados nos artigos (arts.) 99.º a 133.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). O exclusivo requisito/condição exigida, para que, sempre, seja esta a forma de processo a utilizar, é a verificação e conclusão de o, prévio, procedimento administrativo, casuisticamente, ativado, envolver, dizer respeito, à liquidação de tributos, estaduais, regionais e/ou locais. Portanto, numa formulação genérica, o meio processual tributário de impugnação judicial é de acionar em todas as situações onde se visem atos relativos a questões tributárias que impliquem, contendam com a apreciação (de qualquer ilegalidade) do ato de liquidação, mesmo que, no mesmo processo se tenham de versar e dirimir questões relacionadas, em exclusivo, com um procedimento de cariz administrativo, quando este tenha tido, previamente, lugar; por contraposição, o meio processual da ação administrativa só pode utilizado, quando as questões tributárias levantadas (no procedimento

administrativo e no tribunal) não impliquem apreciar-se da legalidade do ato de liquidação.”.

26. Portanto, ao ser a impugnação judicial o meio idóneo para contestar a legalidade dos actos visados pelo aqui Requerente, conclui-se igualmente pela idoneidade do pedido de pronúncia arbitral para o efeito, que consiste numa forma alternativa à impugnação judicial de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, conforme decorre do preâmbulo do RJAT e do n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril que concedeu ao Governo a autorização legislativa para instituir a arbitragem tributária.

27. Pelo exposto, julga-se improcedente a excepção de inidoneidade do meio processual suscitada pela Requerida na sua resposta.

§3 – Inimpugnabilidade do acto de autoliquidação

28. A este respeito a Requerida invocou, por um lado, a intempestividade da reclamação graciosa, por ter sido apresentada pelo Requerente após o decurso do prazo de dois anos previsto no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT e, por outro lado, a inexistência de obrigação de convoação daquela em procedimento de revisão oficiosa, por não estarem preenchidos os pressupostos constantes do artigo 78.º, n.ºs 1 e 4 da LGT. Neste sentido, defendeu a consolidação na ordem jurídica e a consequente inimpugnabilidade do acto de autoliquidação do ASSB.

29. Olhando à primeira das referidas questões, determina-se no n.º 1 do artigo 131.º do CPPT que *“Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da administração tributária, no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração”.*

30. Da parte final da citada norma resulta, desde logo, que não assiste qualquer razão ao Requerente quando procura sustentar que o termo inicial do prazo de dois anos para apresentar

reclamação graciosa é fixado por referência ao termo do prazo para pagamento voluntário do imposto autoliquidado e não por referência à data em que é submetida a declaração de imposto. Tal interpretação não tem, na letra da lei, que refere expressamente um prazo de “2 anos após a apresentação da declaração” um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expressa, não podendo por isso ser atendida por força do disposto no artigo 9.º, n.º 2 do Código Civil.

31. Dito isto, e tendo em consideração que a declaração foi apresentada pelo Requerente em 4 de Novembro de 2021, conforme resulta da matéria de facto abaixo fixada, conclui-se que em 7 de Dezembro de 2023 já tinha decorrido o prazo de dois anos previsto na referida norma para apresentar a reclamação graciosa que, por isso, é intempestiva.

32. Em todo o caso, não resulta da intempestividade da reclamação graciosa a imediata consolidação na ordem jurídica do acto de autoliquidação do ASSB, porquanto ainda não tinha decorrido o prazo de 4 anos previsto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, para que aquele acto tributário pudesse ser objecto de procedimento revisão.

33. Em bom rigor, da mencionada intempestividade sempre resultaria para a AT o poder-dever de convolar o procedimento de reclamação graciosa em procedimento de revisão, por força do disposto no artigo 52.º do CPPT. Neste preciso sentido consignou o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão proferido no processo n.º 0366/11, em 14 de Dezembro de 2011, o seguinte:

I – Apesar de não ter sido deduzida reclamação contra o acto de autoliquidação no prazo previsto no artigo 131.º do CPPT, o interessado podia ainda solicitar à administração tributária a revisão oficiosa do acto ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 78.º da LGT, vez que a lei ficciona que os erros da autoliquidação são imputáveis à administração e esta não pode demitir-se de tomar a iniciativa de revisão quando demandada para o efeito pelo interessado, estando mesmo

obrigada a proceder à convoção nesse meio procedimental quando conclui que a reclamação apresentada é intempestiva – artigo 52.º do CPPT.

(...)

IV – Considerando o poder-dever atribuído à administração tributária de proceder à convoção da reclamação em pedido de revisão do acto de autoliquidação, e considerando que na data em que é apresentado a reclamação ainda não se encontrava esgotado o prazo dentro do qual a revisão oficiosa podia ser pedida e ordenada, não podia o pedido de anulação do acto que a reclamante dirigiu à administração tributária ser indeferido por intempestividade.” (destaque nosso).

34. De resto, só por referência a este poder-dever de convoção se explica que a AT, na decisão de indeferimento da reclamação graciosa, ao invés de afastar liminarmente a possibilidade de convoção, tenha apreciado a verificação dos pressupostos de que dependia a procedência do procedimento de revisão previsto no artigo 78.º, n.º 1, 2.ª parte da LGT. Com efeito, só assim se compreende que a AT tenha tido o cuidado e preocupação de justificar que “*Não existe erro imputável aos serviços uma vez que a Administração Tributária e Aduaneira (AT) nota em estrita conformidade com legalmente previsto no regime postado para o ASSB, não podendo de forma alguma inferir por vícios de conformidade legal, constitucional ou do direito europeu do diploma, o que afasta a revisão oficiosa prevista na 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, por não se verificar o fundamento de «erro imputável aos serviços»”.*

35. Acrescenta-se ainda a este respeito que não obsta a uma eventual convoção o facto de o ASSB não ser heteroliquidado pela AT mas antes autoliquidado pelo Requerente.

36. O facto de a liquidação ser efectuada pelo próprio sujeito passivo não obsta, sem mais, a que a mesma padeça de erro susceptível de ser imputado aos serviços. Não foi este o efeito prático pretendido com a revogação n.º 2 do artigo 78.º da LGT que considerava imputáveis aos serviços os erros nas autoliquidações, mas sim o de terminar com a inversão do ónus probatório que resultava da referida norma.

37. Conforme sublinhou o Tribunal Arbitral no acórdão proferido no processo n.º 71/2022-T, em 19 de Outubro de 2022:

“(…) quanto aos termos em que deve ser interpretada a imputabilidade do erro, referiu recentemente o STA que “o termo «imputável» vale, aqui, em primeira linha, com o significado, comum, de «suscetível de ser imputado; atribuível», o qual, conformado com a, necessária, compatibilização aos interesses em jogo (no art. 78.º da LGT), quer dizer, erro, no sentido de ilegalidade, não resultante de, provocada por, atribuída a, uma informação/declaração/intervenção do contribuinte ou obrigado tributário” (Acórdão do STA proferido em 07.04.2022, proc. n.º 02031/16.0BEBRG).

4.5. Portanto, o erro não pode ser imputável ao sujeito passivo por conduta negligente, mas à administração tributária, conforme evidencia PAULO MARQUES, A revisão do ato tributário. Do mea culpa à reposição da legalidade, Cadernos IDEFF, n.º 19, 2.ª edição revista e atualizada, Almedina, 2017, p. 218.”.

38. Assim, na medida em que se demonstre que a AT, apesar de não ter tido intervenção na emissão das liquidações, influenciou o seu resultado e dessa forma contribuiu para a verificação do erro, a exigida imputabilidade estará verificada. A título prático, embora sem pretensões de exaustividade, serão estes os casos em que o sujeito passivo seguiu na emissão do acto orientações genéricas, informações vinculativas ou instruções de preenchimento prestadas pela AT.

39. Também não obsta a uma eventual convalidação o facto de o Requerente sustentar que o erro resulta da inconstitucionalidade do regime jurídico do ASSB e da ilegalidade do imposto por violação do Direito da União Europeia.

40. Isto na medida em que o erro a que alude o n.º 1 do artigo 78.º da LGT compreende quer erros materiais ou de facto, quer erros de direito. No fundo, o “erro” compreende qualquer

ilegalidade, excepcionando-se apenas os vícios procedimentais. Neste preciso sentido, referiu-se o seguinte no já citado acórdão proferido pelo Tribunal Arbitral no processo n.º 71/2022-T, em 19 de Outubro de 2022:

“(…) o conceito de erro imputável aos serviços deve ser interpretado no sentido de abranger qualquer ilegalidade, excepcionando-se apenas do seu escopo os vícios procedimentais (Cfr. inter alia, Acórdão do STA proferido em 05.06.2002, proc. n.º 392/02).

4.3. Com efeito, erro imputável aos serviços não significa culpa dos serviços, abrangendo o conceito o “erro em sentido estrito”, resultante de uma deficiência técnica dos próprios serviços de liquidação, ou a um “erro em sentido lato”, resultante de vício da lei (Cfr. inter alia, Acórdão do STA proferido em 05.06.2002, proc. n.º 392/02).”.

41. E dentro da categoria de “erro em sentido lato”, resultante de vício da lei, não haverá que distinguir se se trata de vício concreto do acto impugnado que aplicou erroneamente a lei (ilegalidade em concreto) ou de vício das normas que servem de parâmetro ao referido acto (ilegalidade abstracta ou absoluta da liquidação) conforme sucede no presente caso em que o Requerente invoca a aplicação de normas do regime do ASSB que violam outras normas de hierarquia superior.

42. Ora, na medida em que se verifiquem efectivamente as ilegalidades abstractas imputadas à autoliquidação objecto destes autos, não se poderá considerar que foram as mesmas provocadas por comportamento negligente do Requerente, que se limitou a aplicar *qua tale* o regime jurídico do ASSB. Na compatibilização dos interesses em jogo não poderá senão considerar-se que, a serem procedentes, as ilegalidades abstractas em causa são imputáveis aos serviços nos termos e para os efeitos previsto no artigo 78.º, n.º 1, 2.ª parte da LGT. Caso contrário, estar-se-ia a admitir a existência de uma injustificada e desproporcionada discriminação entre sujeitos passivos para efeitos do exercício do direito à revisão oficiosa, consoante o grau de “privatização” das funções da AT, admitindo-se o erro nos casos de

heteroliquidações e já não nos casos de autoliquidações, ainda que em nenhum dos casos tenha existido qualquer comportamento do sujeito passivo no sentido de provocar a sua ocorrência (neste sentido vejam-se as considerações do Tribunal Arbitral feitas no acórdão proferido no âmbito do processo n.º 864/2023-T, em 13 de Maio de 2024, que apesar de terem por referência actos de retenção na fonte ao invés de autoliquidações, são aqui aplicáveis *mutatis mutandis*).¹

43. Em face do exposto, considera este Tribunal Arbitral que, julgando-se procedentes os vícios invocados pelo Requerente à autoliquidação do ASSB – o que terá de ser aferido em sede de apreciação da matéria de direito referente ao mérito da causa –, será necessariamente improcedente a excepção de inimpugnabilidade do acto de autoliquidação, já que os vícios em causa consistem em ilegalidades abstractas subsumíveis ao conceito de “erro imputável aos serviços”, sindicável através do mecanismo da revisão oficiosa previsto na 2.ª parte, do n.º 1, do artigo 78.º da LGT, tendo tal pedido sido apresentado dentro do prazo de quatro anos previsto para o efeito.

§4 – Caducidade do direito de acção

44. Por fim, invocou a Requerida a sua absolvição da instância por caducidade do direito de acção, associada à inimpugnabilidade do acto de autoliquidação.

45. Ora, independentemente da resposta a que se chegue quanto à existência ou não de um erro imputável aos serviços, certo é que o indeferimento do pedido de revisão oficiosa

¹ Neste sentido, vide AC TCAS 1349/10.0BELRS, de 23-03-2017 (Relator: JOAQUIM CONDESSO) nos termos do qual se refere, com as necessárias adaptações, que “(...) A autoliquidação também pode ser objecto de revisão por iniciativa da A. Fiscal. O art.º 78, n.º 2, da L.G.T., ficciona, para efeitos de revisão oficiosa do acto de liquidação, o erro na autoliquidação como erro imputável aos serviços. Esta solução legal compreende-se à luz de dois pressupostos: por um lado, a imputação do erro aos serviços é entendida objectivamente, não relevando aqui a apreciação de elementos de culpa dos serviços (que dificilmente se verificariam nos casos de autoliquidação, com excepção das situações em que o erro resulta de instruções da Fazenda Pública); por outro lado, o legislador entendeu que as diferenças técnicas no apuramento do imposto não eram motivo racional suficiente para justificar um tratamento diferenciado, para efeitos de revisão do acto, entre os vários tributos (cfr. José Maria Fernandes Pires e Outros, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Almedina, 2015, pág.845). 7. O erro imputável aos serviços, ficcionado no caso das autoliquidações, (...), abarca também os erros de direito, enquanto fundamento de revisão do acto tributário”.

permite reabrir a via contenciosa de contestação. Este é o entendimento há muito fixado pelo Supremo Tribunal Administrativo, designadamente no acórdão proferido no âmbito do processo n.º 0402/06, em 12 de Julho de 2006, onde se deixou evidente que:

“(...) o meio procedimental de revisão do acto tributário não pode ser considerado como um meio excepcional para reagir contra as consequências de um acto de liquidação, mas sim como um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser utilizados) ou complementar deles (quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do acto de liquidação).

(...) Embora o artº 78.º da L.G.T., no que concerne a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte, se refira apenas à que tem lugar dentro do «prazo de reclamação administrativa», no n.º 6 do mesmo artigo (na redacção inicial, que é o n.º 7 na redacção vigente) faz-se referência a «pedido do contribuinte», para a realização da revisão oficiosa, o que revela que esta, apesar da impropriedade da designação como «oficiosa», pode ter subjacente também a iniciativa do contribuinte.

Idêntica referência é feita no n.º 1 do art. 49.º da L.G.T., que fala em «pedido de revisão oficiosa», e na alínea a) do n.º 4 do art. 86.º do C.P.P.T., que refere a apresentação de «pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo, com fundamento em erro imputável aos serviço».

É, assim, inequívoco que se admite, a par da denominada revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte (dentro do prazo de reclamação administrativa), que se faça, também na sequência de iniciativa sua, a «revisão oficiosa» (que a Administração deve realizar também por sua iniciativa).

Por outro lado, a alínea d) do n.º 2 do art. 95.º da L.G.T. refere os actos de indeferimento de pedidos de revisão entre os actos potencialmente lesivos, que são susceptíveis de serem impugnados contenciosamente. Não se faz, aqui qualquer distinção entre actos de indeferimento praticados na sequência de pedido do contribuinte efectuado no prazo da reclamação administrativa ou para além dele,

pelo que a impugnabilidade contenciosa a actos de indeferimento de pedidos de revisão praticados em qualquer das situações, o que, aliás, é corolário do princípio constitucional da impugnabilidade contenciosa de todos os actos que lesem direitos ou interesses legítimos dos administrados (art. 268.º, n.º 4, da C.R.P.).” (destaque nosso).

46. Assente que está a impugnabilidade contenciosa do indeferimento do pedido de revisão apresentado pelo Requerente (por via de pedido de convalidação do procedimento de reclamação graciosa objecto de indeferimento pela AT), resta apurar se o pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi apresentado pelo Requerente no prazo de 90 dias fixado na alínea a), do n.º 1, do artigo 10.º do RJAT.

47. Conforme resulta da matéria de facto *infra* fixada, a decisão de indeferimento foi proferida pela AT em 4 de Janeiro de 2024, tendo o pedido de constituição de Tribunal Arbitral sido apresentado em 14 de Março de 2024, ou seja, dentro do prazo de 90 dias previsto para o efeito, razão pela qual se conclui pela tempestividade do pedido e, conseqüentemente, se julga improcedente a excepção de caducidade do direito de acção invocada pela Requerida.

III. MATÉRIA DE FACTO

§1 – Factos provados

48. Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:

- a)** O Requerente é uma instituição de crédito residente em Portugal, cujo objecto social consiste no exercício da actividade bancária, incluindo todas as operações compatíveis com essa actividade e permitidas por lei – facto invocado pela Requerente e não contestado pela Requerida;

- b) Em 4 de Novembro de 2021, através da entrega da declaração Modelo 57, o Requerente procedeu à autoliquidação n.º..., referente ao ASSB de 2021, que teve por base a média dos saldos finais do passivo de cada mês relativo às contas do segundo semestre de 2020 – cfr. doc. n.º 1 junto pela Requerente aos autos;
- c) Em 14 de Dezembro de 2021, o Requerente pagou o imposto apurado na referida autoliquidação, no valor de € 194.371,69 – cfr. doc. n.º 2 junto pela Requerente aos autos;
- d) Em 7 de Dezembro de 2023, o Requerente apresentou reclamação graciosa contra a referida autoliquidação, que tramitou sob o n.º ...2023... – cfr. PA junto aos autos pela Requerida;
- e) Em 12 de Dezembro de 2023, foi proferido projecto de decisão de reclamação graciosa no sentido do indeferimento por intempestividade – cfr. PA junto aos autos pela Requerida;
- f) Em 21 de Dezembro de 2023, o Requerente exerceu o direito de audição sobre o projecto de indeferimento da reclamação graciosa, onde pugnou pela tempestividade da reclamação apresentada ou, para o caso de assim não se entender, pela convoção daquele em pedido de revisão do acto tributário, previsto no artigo 78.º da LGT, por existência de erro imputável aos serviços – cfr. PA junto aos autos pela Requerida;
- g) Em 29 de Dezembro de 2023, foi proferida, e em 4 de Janeiro de 2024 foi notificada, a decisão final de indeferimento da reclamação graciosa, no sentido da intempestividade do pedido apresentado e da não verificação dos pressupostos da revisão do acto tributário previstos no artigo 78.º da LGT – cfr. PA junto aos autos pela Requerida;
- h) Em 22 de Fevereiro de 2023, o Requerente apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral que deu origem aos presentes autos – cfr. certificação do sistema de gestão processual do CAAD.

§2 – Factos não provados

49. Com relevo para a decisão do presente processo, inexistem factos que se tenham considerado como não provados.

§3 – Fundamentação da fixação da matéria de facto

50. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram seleccionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objecto do litígio, tendo sido valorados e apreciados de acordo com o princípio da livre apreciação dos factos, conforme resulta do artigo 16.º, alínea e) do RJAT e dos artigos 596.º, n.º 1 e 607.º, n.ºs 4 e 5, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

IV. MATÉRIA DE DIREITO

§1 – Ordem de conhecimento dos vícios

51. Uma vez que o Requerente imputou diversos vícios ao acto de autoliquidação aqui contestado, cumpre fixar a respectiva ordem de apreciação, tendo presente que não foi invocado nenhum vício conducente à nulidade daquele acto, mas tão só vícios conducentes à mera anulabilidade. Quanto a estes, prevê-se no artigo 124.º, n.ºs 1 e 2, alínea b) do CPPT aplicável *ex vi* artigo 19.º, n.º 1, alínea a) do RJAT que sempre que os vícios não sejam imputados numa relação de subsidiariedade o julgador deverá fixar, segundo o seu prudente critério, a ordem que assegurar a mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos. Assim, será apreciada em primeiro lugar a violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, em segundo lugar a violação do princípio da legalidade, em terceiro lugar a violação dos princípios da especificação e não consignação de receitas, em quarto lugar a violação do direito da União Europeia e em quinto e último lugar o vício de tributação desproporcionada e em duplicado. A título prévio, cumpre ainda enquadrar, em traços gerais, o regime jurídico do ASSB.

§2 – Enquadramento jurídico do ASSB

52. O regime jurídico do ASSB consta no artigo 18.º e respectivo anexo VI da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de Julho, que aprovou o Orçamento Suplementar para 2020. O intuito da sua criação residiu no reforço dos mecanismos de financiamento do sistema de segurança social através da consignação ao FEFSS da receita arrecadada com a respectiva cobrança, conforme resulta do n.º 2, do artigo 1.º e do artigo 9.º do citado anexo VI. A criação do ASSB e a sua aplicação exclusiva ao sector bancário foi justificada, de acordo com o estabelecido no n.º 2, do artigo 1.º, do referido anexo VI, enquanto forma de compensação pela isenção de IVA aplicável à generalidade dos serviços e operações financeiras, aproximando por esta via a carga fiscal suportada pelo sector financeiro à que onera os demais sectores.

53. Quanto à incidência subjectiva deste imposto, previu-se no artigo 2.º, n.º 1, do citado anexo VI que são sujeitos passivos do ASSB (a) as instituições de crédito residentes em Portugal, (b) as filiais em Portugal de instituições de crédito residentes noutros Estados e (c) as sucursais em Portugal de instituições de crédito residentes noutros Estados. Para efeitos de aplicação do ASSB deve entender-se por instituições de crédito, filiais e sucursais as entidades definidas nas alíneas u), w) e ll) do artigo 2.º-A do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado em anexo ao Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro.

54. Quanto à incidência objectiva, determinou-se no artigo 3.º do citado anexo VI que o ASSB incide sobre o passivo ajustado e sobre o valor nominal dos instrumentos financeiros derivados fora do balanço, ambos apurados contabilisticamente no final do exercício. Em concreto, determinou-se naquele artigo o seguinte:

“Artigo 3.º

Incidência objectiva

O adicional de solidariedade sobre o sector 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 Directiva 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.

55. A quantificação da base de incidência, no que concerne à delimitação do passivo, é feita no artigo 4.º do citado anexo VI da seguinte forma:

“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 Directiva 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.”.

56. Por fim, cumpre ter em consideração que em paralelo à criação do ASSB foi estabelecida uma disposição transitória no artigo 21.º, n.º 1 da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de Julho, na qual se previu o seguinte:

“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;”.*

57. Feito este enquadramento, cumpre então apreciar os vícios invocados pelo Requerente, tendo para o efeito em conta a ordem anteriormente fixada.

§3 – Violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva

58. Sustentou o Requerente no pedido de pronúncia arbitral que o regime jurídico do ASSB viola os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva por não incidir sobre manifestações de riqueza e por delimitar o âmbito de incidência subjectiva de forma arbitrária.

59. Ora, a questão de saber se o regime jurídico do ASSB viola os princípios da igualdade e da capacidade contributiva foi já objecto de apreciação pelos Tribunais Arbitrais, designadamente nos processos n.ºs 598/2022-T, 599/2022-T, 21/2023-T, 104/2023-T, 327/2023-T e 379/2023-T, que cumpre aqui ter em consideração em cumprimento do disposto no artigo 8.º, n.º 3 do Código Civil. Por todos, vejam-se as considerações do Tribunal Arbitral no acórdão proferido em 21 de Março de 2023, no âmbito do processo n.º 598/2022-T:

“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).

9. Como se deixou exposto, o Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário tem por objetivo reforçar os mecanismos de financiamento do sistema de segurança social, como forma de compensação pela isenção de imposto sobre o valor

acrescentado (IVA) aplicável à generalidade dos serviços e operações financeiras e incide sobre instituições de crédito sediadas em território português e filiais ou sucursais em Portugal de instituições de crédito com sede principal e efetiva fora do território português (artigos 1.º e 2.º).

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

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

(...)

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.

(...)

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.

10. 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 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.

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

Como ressalta do disposto no artigo 4.º, n.º 1, da LGT, em linha com o artigo 104.º da Constituição, “os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património”, pelo que são esses os indicadores possíveis do critério de repartição dos impostos. Nesse mesmo sentido, SÉRGIO VASQUES considera que, em razão do princípio da capacidade contributiva, “os impostos devem

adequar-se à força económica do contribuinte e por isso o seu alcance mais elementar está na exigência de que o imposto incida sobre manifestações de riqueza e que todas as manifestações de riqueza lhe fiquem sujeitas”. E sublinha que, “para que o imposto corresponda à força económica de quem o paga, é forçoso que incida sobre realidades economicamente relevantes, realidades que se podem reconduzir sinteticamente ao rendimento, ao património e ao consumo” (Manual de Direito Fiscal, Coimbra, 2015, pág. 295).

Como explicita FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES (ob. cit., págs. 107-109), o rendimento corresponde ao produto imputável, regularmente e durante um certo período, a uma fonte durável, designadamente ao trabalho (salários, comissões, etc.), ao património (rendas, juros, etc.) ou a uma combinação integrada de trabalho e património (lucros de uma exploração industrial ou comercial). Por outro lado, o rendimento pode corresponder, além do rendimento consumido, à diferença, num determinado período, entre o património final e inicial do contribuinte, compreendendo o rendimento não consumido ou aforrado, os bens adquiridos a título gratuito ou aleatório e as valorizações do ativo, na conceção de rendimento-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.”.

60. A conclusão relativa à inconstitucionalidade do regime jurídico do ASSB por violação do princípio da igualdade, na dimensão de proibição do arbítrio, e por violação do princípio da capacidade contributiva, enquanto decorrência do princípio da igualdade tributária, foi já confirmada pelo Tribunal Constitucional no acórdão n.º 469/2024, proferido no processo n.º 405/2023, em 19 de Junho de 2024, no acórdão n.º 529/2024, proferido no processo n.º 1058/2023, em 2 de Julho de 2024 e na decisão sumária n.º 458/2024, proferida no processo n.º 674/2024, em 29 de Julho de 2024. Por todos, e para o que aqui importa, reproduzem-se as seguintes considerações feitas no pelo Tribunal Constitucional no acórdão n.º 469/2024:

“2.4. 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 1.º, 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 arquétipo 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 – acrescenta-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, com a conseqüente improcedência do recurso, também nesta parte.”.

61. Tendo presente toda a jurisprudência citada, à qual se adere e dá aqui por integralmente reproduzida sob pena de se comprometer (ainda mais) a economia processual exigida, julga este Tribunal Arbitral materialmente inconstitucionais, por violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, as normas contidas nos artigos 1.º, n.º 2, 2.º e 3.º, n.º 1, alínea a), do regime do ASSB constante do anexo VI a que se refere o artigo 18.º da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de Julho.

62. Em face do exposto, julga-se procedente a ilegalidade imputada pelo Requerente ao acto de autoliquidação do ASSB e à decisão de indeferimento da reclamação graciosa que sobre ele versou, impondo-se a respectiva anulação em conformidade.

63. A verificação desta ilegalidade abstracta implica consequentemente a verificação do erro imputável aos serviços invocado pelo Requerente, o que significa que estavam preenchidos os pressupostos de que dependia a convolação e procedência da revisão oficiosa, julgando-se improcedente a excepção de inimpugnabilidade do acto de autoliquidação do ASSB, com a fundamentação vertida em sede de saneamento.

64. Ao ter o Requerente obtido vencimento quanto ao peticionado, fica prejudicada, porque inútil e proibida no processo a apreciação dos demais vícios imputados aos actos tributários contestados, por força do disposto no artigo 130.º do CPC *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

§4 – Juros indemnizatórios

65. Cumpre, por fim, apreciar o pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

66. A este respeito, determina-se no artigo 43.º da LGT, ao que aqui importa, o seguinte:

“Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

(...)

3 - São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução.”.

67. No presente caso, o acto de autoliquidação de ASSB foi julgado ilegal em consequência da declaração de inconstitucionalidade das normas contidas nos artigos 1.º, n.º 2, 2.º e 3.º, n.º 1, alínea a), do regime do ASSB constante do anexo VI a que se refere o artigo 18.º da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de Julho em que aquele se fundou, razão pela qual são devidos juros indemnizatórios, à taxa legal devida, calculados desde a data do pagamento até ao reembolso integral do imposto indevido, por preenchimento de todos os requisitos do artigo 43.º da LGT.

V. DECISÃO

68. Termos em que se decide:

- a)** Julgar improcedentes as excepções dilatórias de incompetência material do Tribunal Arbitral, de inidoneidade do meio processual, de inimpugnabilidade do acto de autoliquidação e de caducidade do direito de acção invocadas pela Requerida;
- b)** Declarar materialmente inconstitucional as normas contidas nos artigos 1.º, n.º 2, 2.º e 3.º, n.º 1, alínea a), do regime do ASSB constante do anexo VI a que se refere o artigo

-
- 18.º da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de Julho, por violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva;
- c) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral formulado pelo Requerente e, em consequência, declarar ilegais e determinar a consequente anulação do acto de autoliquidação de ASSB referente ao período de tributação de 2021 aqui contestado e do acto de indeferimento da reclamação graciosa que sobre ele versou;
 - d) Condenar a Requerida no reembolso ao Requerente do imposto indevidamente pago, no montante de € 194.371,69, acrescido de juros indemnizatórios, calculados sobre a quantia paga, à taxa legal, desde a data do pagamento indevido até à data do processamento da respectiva nota de crédito;
 - e) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

VI. VALOR DO PROCESSO

69. Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 194.371,69.

VII. CUSTAS

70. Nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € 3.672,00, a suportar pela Requerida, conforme o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

VIII. NOTIFICAÇÃO AO MINISTÉRIO PÚBLICO

71. 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 efeitos do recurso previsto no n.º 3 do artigo 72.º da Lei do Tribunal Constitucional.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2025

Os Árbitros,

Carla Castelo Trindade
(Presidente e relatora)

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

Sílvia Oliveira
(Árbitro Adjunto)

Voto de vencida

Ressalvado o devido respeito, votei vencida a Decisão por 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, e uma vez que na Decisão se considerou o Tribunal materialmente competente para conhecer do tributo em questão por se entender o mesmo configurar um imposto *stricto sensu*, refira-se que consideramos caber na competência material dos Tribunais Arbitrais a apreciação da legalidade de actos tributários em matéria de impostos *lato sensu* (v., por ex., nossa Decisão Arbitral no Proc. n.º 879/2019-T ou a que relatámos no Proc.º 811/2023-T). 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 – violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva enquanto decorrência do princípio da igualdade tributária. Conclui pela inconstitucionalidade material das normas contidas no regime jurídico do tributo ASSB, a saber nos art.ºs 1.º, n.º 2, 2.º, e 3.º, al. a), por violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Para assim concluir, tem presente e adere à Jurisprudência emanada do Douto Tribunal Constitucional nos Acórdãos N.º 469/2024 e N.º 529/2024, respectivamente de 19.06.2024 e 02.07.2024 (e Decisão Sumária N.º 458/2024, de 29.07.2024). No *iter decisório* assim conducente à conclusão pela inconstitucionalidade entende-se, no essencial/numa súmula, 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”). 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 pesadas as razões determinantes da sua criação, resulta inconstitucional, desde logo quanto à sua incidência subjetiva. Mais que não se integrando o *passivo* “num dos clássicos indicadores da capacidade contributiva” as indicações do legislador, na criação do tributo, são inaproveitáveis, não sobejando “indicador razoável e objectivo da capacidade contributiva dos sujeitos passivos”.

Que “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”. (Ac. do TC N.º 469/2024). (*sublinhado nosso*)

E decide-se assim, dizíamos, pela inconstitucionalidade material das ditas normas, por violação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva. Assim se anulando o acto tributário.

Sumariemos por que nos apartamos do decidido. Iniciando pelo invocado vício de Inconstitucionalidade (sendo que o Req.te invoca no seu PPA, ainda, outros vícios, cfr. Par. 51 da Decisão, incluindo da LEO e do DUE, a que nos referiremos numa brevíssima nota).

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. Mais se se tiver em mente dever presumir-se o legislador ser razoável consagrando as soluções mais acertadas no espírito do Sistema, e sendo o IVA um imposto que se pretende, acima de tudo, neutro. Em que o que se tributa são operações,

pretendendo-se ser neutra para os sujeitos passivos, na cadeia económica, essa imposição tributária.

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 na Publicação do Conselho de Finanças Públicas n.º 02/2024, de Março de 2024).

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”. Não se detecta no critério de repartição do tributo, a nosso ver, o falado “falso pressuposto de que (...)” (*supra*), em que assentaria a lógica da solidariedade.

Por outro lado, também assim não se encontra violado o Princípio da Igualdade sob a vertente da capacidade contributiva. 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. n.º 2 versus n.º 1 do art.º 104.º*), 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 haver razões e argumentos ponderosos que nos levam, salvo sempre o devido respeito, a justificadamente divergir de decidido no(s) referido(s) douto(s) Aresto(s) do TC)

II. Violação da Lei de Enquadramento Orçamental (LEO)

Nenhum dos fundamentos que o Req.te invoca procede. Seja violação do princípio da não consignação, seja da especificação orçamental. O primeiro comporta múltiplas exceções, 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) - *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)

O Req.te invoca violação do regime da Directiva 2014/59/UE. Alega que o legislador nacional tentou “*mascarar* de contribuição financeira” o tributo mas sem sucesso pois que não tem enquadramento naquela Directiva. O fundamento não procedia; cfr Ac. do TJUE Caso Cofidis, não releva para o caso a Directiva em questão – v. Par.s 22, 25 e 26. E nem dúvidas se suscitaríamos 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 fim também os invocados vícios de violação do art.º 103.º, n.º 2 da CRP por “violação do princípio da legalidade fiscal” e “desvio de poder”, e o de tributação desproporcionada e em duplicado não procediam. Como também decorre de tudo o que antecede (*inclusive* quanto à presença, a nosso ver, de elementos de adicionamento; e v. quanto ao último invocado vício além do mais também o que se refere no douto Ac. do TC Nº 469/2024 a pp. 35, ponto 2.4., aditando-se, sem prejuízo de tudo o que se disse, que, ademais, estamos, quanto a nós, perante tributo paracomutativo; v. também, ali, último parágrafo na p. 49, sendo que no caso dos autos se tratava de cálculo relativo não ao primeiro mas ao segundo semestre de 2020).

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 2021, por legal.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2025

(Sofia Ricardo Borges)

