

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 818/2024-T**

**Tema: Adicional de Solidariedade Sobre o Setor Bancário. Retroatividade da lei fiscal. Princípio da Igualdade. Princípio de capacidade contributiva.**

## **SUMÁRIO:**

1. A norma transitória do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, é inconstitucional, na parte em que se refere ao cálculo do imposto relativo ao primeiro semestre de 2020, por violação do princípio da proibição da retroatividade dos impostos, consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.
2. 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.

## **DECISÃO ARBITRAL**

O árbitro, Rui Miguel Zeferino Ferreira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD para formar Tribunal Arbitral Singular, constituído em 9 de setembro de 2024, decide o seguinte:

### **I. RELATÓRIO**

1. **A... GMBH – SUCURSAL EM PORTUGAL, NIPC...**, com sede na..., n.º..., ...-... Vila Nova de Gaia, doravante designada “Requerente”, na sequência da decisão de indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa com o número de processo ...2023..., apresentado em 13 de dezembro de 2023, junto da Autoridade Tributária e Aduaneira, Unidade de Grandes Contribuintes (“Requerida”), contra o ato tributário de autoliquidação do Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário (“ASSB”), não se

1.

conformando com o mesmo, veio, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, al. a) e 10.º, todos, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”), apresentar pedido de pronúncia arbitral com vista a obter, por um lado, à anulação do indeferimento do pedido de revisão oficiosa, atenta a pretensa inconstitucionalidade do ASSB, por violação da legislação comunitária, nomeadamente das liberdades de estabelecimento e de circulação de capitais, violação do princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal, consagrado no n.º 3 do artigo 103.º, violação do princípio da igualdade, nas suas diversas vertentes, como seja, enquanto proibição do arbítrio, proibição de criação de impostos não genéricos e desproporcionais (princípio da proporcionalidade) e proibição da violação do princípio da capacidade contributiva, bem como, atenta a violação dos princípios da não consignação e de discriminação; e, por outro, a anular o ato de autoliquidação do ASSB, relativo ao ano de 2020, no valor global de € 38.837,78 (trinta e oito mil oitocentos e trinta e sete euros e setenta e oito cêntimos), com a consequente restituição e acrescido de juros indemnizatórios.

A título subsidiário, peticiona a anulação parcial da decisão da AT, em virtude da decisão se fundar nas identificadas ilegalidades e, em consequência, determinar a anulação parcial da autoliquidação em apreço, referente ao período de tributação de 2020, nomeadamente pela desconsideração das responsabilidades da Requerente com a sua casa-mãe, no âmbito do cômputo do ASSB, pugnando que as contribuições ascenda a € 794,45 (setecentos e noventa e quatro euros e quarenta e cinco cêntimos), com o reembolso de € 38.133,33 (trinta e oito mil cento e trinta e três euros e trinta e três cêntimos), acrescido dos respetivos juros indemnizatórios.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Singular apresentado pela Requerente em 28 de junho de 2024, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente comunicado à Requerida que foi do mesmo notificada em 5 de julho de 2024.
3. Nos termos do disposto do n.º 1 do artigo 6.º e das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º

do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral Singular o aqui signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 20 de agosto de 2024, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 9 de setembro de 2024.

**4.** No pedido arbitral o Requerente invocou, em síntese:

- a) Que apresentou pedido de revisão oficiosa em 13.12.2023, contra o ato de autoliquidação de ASSB, referente ao ano 2020, identificado sob o n.º..., que foi sujeito a uma decisão de indeferimento expresse, através do qual a Requerida sustenta a inexistência de erro imputável aos serviços, por estar em causa matéria de inconstitucionalidade, e não ter competências para a apreciação da conformidade constitucional das normas jurídicas ou sequer da atividade legiferante.
- b) Que o ato de liquidação é ilegal e, como tal, a decisão final do pedido de revisão oficiosa que confirmou o mesmo também padece de ilegalidade.
- c) Que o Tribunal Arbitral é competente para apreciar a ilegalidade do ato em questão, atento que os atos de indeferimento de pretensões dos sujeitos passivos são arbitráveis, na condição de eles próprios terem apreciado a legalidade de um ato de liquidação de imposto, pelo que é competente para as pretensões relativas à declaração da legalidade de atos de liquidação/autoliquidação de tributos, quando, num ato de segundo grau, a AT se tenha pronunciado relativamente à legalidade de

tal ato.

- d) Que existe uma equiparação da revisão oficiosa à reclamação graciosa prevista no artigo 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), em matéria de garantias dos contribuintes, pelo que a jurisdição arbitral é competente para a apreciação de pretensões atinentes à legalidade de atos de autoliquidação de tributos, mesmo quando tais pretensões tenham sido precedidas da apresentação de pedidos de revisão oficiosa.
- e) Que a Requerente tem legitimidade para o presente pedido arbitral, ao abrigo do disposto no n.º 1 e da alínea d) do n.º 2 do artigo 95.º da Lei Geral Tributária, bem como detém personalidade e capacidade tributárias nos termos do disposto nos artigos 15.º e 16.º, ambos da LGT, e do artigo 3.º do CPPT.
- f) Que tendo a Requerente sido notificada da decisão de indeferimento expresso, por notificação disponibilizada em 02.04.2024, acedida em 03.04.2024, o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, uma vez que da receção da decisão de indeferimento à apresentação do pedido de pronúncia arbitral, não decorreu o prazo de 90 dias.
- g) Que a Requerente é uma sucursal em Portugal de uma instituição financeira de crédito alemã, B... HmbH, a qual está autorizada pelo Banco de Portugal, para o exercício da atividade de crédito desde 1 de janeiro de 2017, e que se rege pelo Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (“RGICSF”), pelo que se encontra sujeito ao pagamento do ASSB, tributo que é (auto)liquidado anualmente, através da submissão da Declaração Modelo 57.
- h) Que apesar de considerar o ASSB ilegal submeteu a Declaração Modelo 57 no dia 15 de dezembro de 2020 (a respeito do ASSB de 2020), tendo apurado um valor de € 38.837,78 (trinta e oito mil oitocentos e trinta e sete euros e setenta e oito cêntimos), o qual foi pago por si.
- i) Que, do ponto de vista subjetivo, o ASSB incide sobre o setor bancário, tendo como

sujeitos passivos, entre outros, as sucursais em Portugal de instituições de crédito com sede principal e efetiva fora do território português e, do ponto de vista objetivo, incide sobre o passivo apurado e aprovado pelos sujeitos passivos deduzido, quando aplicável, dos elementos do passivo que integram os fundos próprios, dos depósitos abrangidos, entre outros, pela garantia do Fundo de Garantia de Depósitos e, bem assim, o valor nominal dos instrumentos financeiros derivados fora do balanço apurado pelos sujeitos passivos.

- j) Que o ASSB não se trata de uma taxa, nem de uma contribuição financeira, uma vez que apesar de onerar apenas um grupo homogéneo de sujeitos passivos, tem por objetivos exclusivo a angariação de receita para colmatar as necessidades genéricas do Estado, que nada estão relacionadas especificamente com o setor financeiro, sendo antes, um imposto especial, dado que incide apenas sobre algumas das instituições do setor financeiro, e de receita consignada ao FEFSS.
- k) Que a justificação fundada nas isenções do IVA de que beneficiam os serviços e operações financeiras é erróneo, uma vez que as mesmas não constituem um alívio da carga fiscal ou um fator benéfico para as empresas do setor bancário, pelo que esta circunstância nunca poderia servir de justificação para onerar estas empresas, com responsabilidades acrescida a respeito do financiamento do sistema Previdencial da Segurança Social.
- l) Que o ASSB não pode ser considerado um adicional da CSB, uma vez que não há qualquer tipo de coincidência com este tributo ao nível dos respetivos fundamentos e ao destino das respetivas receitas, não bastando uma coincidência ao nível da incidência subjetiva e forma de quantificação da base de incidência objetiva (não há ligação ao risco sistémico bancário).
- m) Que a sujeição ao ASSB pelas sucursais de instituições estrangeiras em Portugal configura uma grave restrição à liberdade de estabelecimento, vedada pelo artigo 49.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia, pelo que além de violar o

princípio da igualdade, constitui um entrave ao funcionamento de tais sucursais em território nacional (violação da liberdade de estabelecimento)

- n) Que por força da legislação em causa, as instituições de crédito não residentes, que tenham decidido instalar-se em Portugal por intermédio de uma sucursal, estão numa situação menos vantajosa do que as instituições de crédito residentes e as filiais de instituições de crédito não residentes, ao estarem impossibilitadas de deduzirem ao passivo os capitais próprios.
- o) Que a criação da ASSB é contrária à Diretiva 2014/59 e à pretensa harmonização fiscal concretizada nesta Diretiva, no que respeita às contribuições das instituições de crédito em matéria de resolução, uma vez que já é tributada no Estado-membro onde tem a sua sede social, ao abrigo da referida Diretiva, pelo que não lhe pode ser aplicado tributo semelhante no território nacional.
- p) Que, assim sendo, é manifesta a violação do disposto no artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa, bem como do ASSB resulta ainda a violação do princípio da livre concorrência, igual e não falseada, tal como resulta do direito da União Europeia.
- q) Que tendo o ASSB sido criado em julho de 2020 (Lei 27-A/2020, de 24 de julho) e devido, pela primeira vez, tendo por referência saldos de passivos relativos ao primeiro semestre de 2020, o mesmo viola o princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal, constante do artigo 103.º, n.º 3, da CRP, visto que a referida lei entrou em vigor em 27.07.2020 e, no caso do ASSB devido em 2020, estabelecia-se que a base de incidência seria calculada por referência à média semestral dos saldos finais de cada mês, que tenham correspondência nas contas relativas ao primeiro semestre de 2020.
- r) Que tendo o regime do ASSB vindo a exigir uma nova prestação tributária, para o ano de 2020, por referência a factos ocorridos integralmente antes da entrada em vigor da respetiva lei, está-se perante um caso de retroatividade autêntica, vedado

---

ao abrigo do princípio da não retroatividade da lei fiscal, pelo que o artigo 21.º, n.º 1, al. a), da Lei 27-A/2020, de 24 de julho, é inconstitucional por violação do referido princípio, constante do artigo 103.º, n.º 3, da CRP.

- s) Que, portanto, o ato de autoliquidação relativamente ao ano de 2020, é anulável por violação do disposto no artigo 12.º, da LGT ou, no limite, nulo por ofensa a um direito fundamental análogo aos demais direitos, liberdade e garantias.
- t) Que o legislador fiscal na criação de tributos e na definição das respetivas bases tributáveis não tem total discricionariedade, pelo que um dos limites à liberdade de conformação do legislador fiscal é o princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP), através do qual se proíbe o arbítrio nestas matérias.
- u) Que ao impor ao setor financeiro, por via do ASSB, um ónus acrescido no que respeita ao financiamento do Sistema Previdencial da Segurança Social, que a todos beneficia, sem para tal apresentar qualquer fundamento substancial válido, o legislador fiscal afrontou diretamente o princípio da igualdade, na sua vertente de proibição do arbítrio.
- v) Que o ASSB levanta insolúveis questões de justiça e equidade entre o setor financeiro e outros setores da economia, que se materializam numa violação do princípio da igualdade, na vertente de proibição de arbítrio.
- w) Que o ASSB, em particular o artigo 2.º, do Anexo VI, a que se refere o artigo 18.º da Lei 27-A/2020, de 24 de julho, viola outra dimensão do princípio da igualdade, nomeadamente, o princípio da proporcionalidade, decorrente do artigo 18.º, n.º 2, da CRP, que encerra as vertentes da adequação, exigibilidade e proporcionalidade em sentido estrito.
- x) Que a mesma disposição legal viola ainda uma outra dimensão do princípio da igualdade, designadamente a da obrigatoriedade de os impostos se revestirem de um caráter de generalidade, resultante de se estar perante um imposto setorial, em

conjugação com o seu substrato material.

- y) Que a base de incidência do ASSB é constituída por uma das responsabilidades assumidas pelas instituições de crédito perante terceiros para adquirir o seu património, e não pelo seu património em si, o que faria sentido se estivesse em causa a prevenção de riscos sistémicos, mas não para efeitos de consignação da receita ao FEFSS, mas atendendo à sua atividade, a assunção de passivos é-lhe intrínseca e não pode considerar-se uma manifestação da capacidade contributiva da instituição.
- z) Que não se estando perante um imposto sobre o rendimento, sobre o consumo ou sobre o património, no caso dos sujeitos passivos do ASSB não se verifica qualquer dos indicadores de capacidade contributiva legitimadores da oneração operada pelos impostos.
- aa) Que inexistindo uma qualquer associação do ASSB a um dos índices de capacidade contributiva estabelecidos na lei, os quais constituem o pressuposto da conformidade constitucional de qualquer imposto, o mesmo é materialmente inconstitucional, por violação do princípio da capacidade contributiva (e consequentemente do princípio da igualdade, previsto no artigo 13.º da CRP, na sua vertente de pressuposto de tributação).
- bb) Que o artigo 105.º, n.º 1, al. a), da CRP, estabelece um princípio de discriminação orçamental que se prende com a forma de inscrição orçamental das receitas e despesas, estabelecendo que o orçamento contém a discriminação das receitas e despesas do Estado, incluindo as dos fundos e serviços autónomos, mas as receitas provenientes do ASSB de 2020 não foram devidamente discriminadas nos respetivos orçamentos do Estado.
- cc) Que, por isso, se verifica uma evidente impossibilidade de apuramento do valor exato da receita prevista arrecadas com o ASSB no orçamento de Estado para 2020 e o respetivo valor consignado a transferir do Estado para o FEFSS, pelo que resulta

a violação do princípio da especificação orçamental, com a consequente ocultação desta receita do controlo e autorização parlamentar.

- dd) Que as deficiências de orçamentação do ASSB fazem com que este tributo se tenha por não orçamentado, com a consequente nulidade das respetivas autoliquidações, ao abrigo das alíneas k) e l) do artigo 161.º do CPA.
- ee) Que a Autoridade Tributária e Aduaneira está adstrita ao princípio da legalidade no âmbito da sua atuação, estando a sua atuação estritamente vinculada à observância das regras em vigor, nomeadamente, está vinculada à CRP e, por conseguinte, a um juízo de constitucionalidade concreta de determinada norma, não se podendo desobrigar de tal juízo.
- ff) Que, subsidiariamente, deverá ser anulada parcialmente a autoliquidação, com fundamento na desconsideração das responsabilidades com a casa-mãe para efeitos do cômputo do ASSB, por não aceitar a incidência do ASSB sobre passivos correspondentes a responsabilidades com a casa-mãe, na medida em que não se tratam, à luz da legislação em vigor de dívidas para com terceiros.
- gg) Que a alocação de fundos por parte da sede tem natureza puramente interna, uma vez que a sucursal não goza de personalidade jurídica autónoma da sede, não constituindo, assim, a sede e respetiva sucursal sujeitos autónomos de direitos e obrigações, pelo que os fundos afetos à sucursal pela sede não poderão ser qualificáveis como uma dívida para com terceiros.
- hh) Que os regulamentos administrativos em matéria tributária que sejam dotados de carácter inovador relativamente aos atos legislativos com os quais se relacionem e, bem assim, que extravasam a reserva de lei material, são ilegais, por violação do disposto nos artigos 103.º, n.º 3 e 112.º, n.º 1, da CRP, e 8.º da LGT, pelo que a Portaria 191/2020, de 10 de agosto padece do vício de nulidade.
- ii) Que, por isso, a autoliquidação que ascendeu ao montante de € 38.837,78, deverá,

ao invés, ascender ao montante de € 704,45, pelo que deverá o ato tributário ser parcialmente anulado.

jj) Que, caso o tribunal entenda subsistir alguma dúvida interpretativa, deverá promover o reenvio prejudicial para o TJUE, nos termos do artigo 267.º, do TFUE.

kk) Que são devidos juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º, da LGT, por existência de erro imputável aos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, do qual resultou apuramento de imposto que não era devido.

5. Em 9 de outubro de 2024, após notificação à Requerida para apresentação de resposta, a mesma apresentou-a, bem como juntou na mesma data o respetivo processo administrativo, invocando em síntese:

a) Que a decisão que recaiu sobre o pedido de revisão oficiosa não foi uma decisão de indeferimento do seu pedido, mas antes uma decisão de rejeição liminar, com fundamento na incompetência para analisar os vícios imputados pela Requerente à liquidação de ASSB, não tendo havido qualquer pronúncia quanto ao mérito do mesmo.

b) Que a Ação Administrativa constituía o meio processual adequado para impugnar a decisão de rejeição liminar, conforme decorre do artigo 97.º, n.º 1, al. p) do CPPT, e não o pedido de pronúncia arbitral, que se destina a apreciar atos tributários.

c) Que a impropriedade do meio processual consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto à pretensão em causa, de acordo com o previsto nos artigos 577.º e 278.º, n.º 1 ambos do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.

d) Que, por essa via, o tribunal arbitral é incompetente para a apreciação de matéria que extravasa as competências que lhe estão reservadas por lei, uma vez que se

---

encontra fora da jurisdição da arbitragem tributária a apreciação de quaisquer questões referentes à apreciação da legalidade de atos em matéria tributária.

- e) Que a incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciar o indeferimento liminar do pedido de revisão oficiosa consubstancia uma exceção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto à pretensão em causa, de acordo com o previsto no artigo 576.º, n.º 1 e 2 e no artigo 577.º, al. a) do CPC *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT.
- f) Que se verifica a inimpugnabilidade da autoliquidação de ASSB, por estarem excluídas da jurisdição do CAAD as pretensões relativas à ilegalidade de autoliquidações que não tenham sido precedidas de recurso à via administrativa [artigo 2.º, n.º 1, al. a) da Portaria 112-A/2011, de 22 de março].
- g) Que não se pode equiparar o pedido de revisão oficiosa à reclamação graciosa, porque o primeiro foi liminarmente indeferido com fundamento em incompetência, não se podendo considerar dessa forma cumprido o ónus de reclamação prévia necessária.
- h) Que o pedido de revisão oficiosa em apreço foi apresentado muito depois do prazo de dois anos previsto para a reclamação administrativa, pelo que há muito se encontravam consolidadas na ordem jurídica as autoliquidações em apreço, não mais sendo passível a sua discussão na presente instância, sob pena de fraude à lei.
- i) Que não está em causa uma situação de “injustiça grave ou notória”, tal como entendida pela jurisprudência, nem o pedido visava uma “revisão da matéria tributável” quando o que se pretendia era a anulação do ato com fundamento na inconstitucionalidade do imposto, pelo que haverá, por tudo, concluir pela inimpugnabilidade do ato autoliquidação de ASSB em crise por falta de precedência de impugnação administrativa dentro do prazo legalmente previsto.
- j) Que incumbe ao Tribunal dos presentes autos aferir se, para efeitos do cálculo da

base de incidência da ASSB é ou não legalmente admissível a desconsideração das rubricas do “capital próprio” da sucursal, bem como dos instrumentos de dívida equiparáveis aos capitais próprios pelas sucursais integrados no passivo.

- k) Que a dedução ao Passivo – seja de uma sucursal de instituição não residente ou de uma subsidiária de instituição não residente - dos valores das rubricas que qualifiquem como “fundos próprios de nível 1” ou “fundos próprios de nível 2” só ocorre, quando tais rubricas constarem dos respetivos passivos, pelo que em qualquer dos casos, se não existirem rubricas no Passivo que sejam equiparáveis a capital próprio não podem ser deduzidos quaisquer valores, a esse título, para efeitos do cálculo da base de incidência da ASSB.
- l) Que não se descortina, pois, a este respeito, qualquer discriminação, das sucursais de instituições não residentes e de sociedades residentes.
- m) Que o ASSB se apresenta como um tributo que assume natureza de imposto indireto, na medida em que visa compensar a não tributação em IVA da generalidade das operações financeiras.
- n) Que a opção do legislador de sujeitar as instituições de crédito ao ASSB assenta num critério distintivo objetivo, razoável e materialmente justificado.
- o) 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, entendendo que, no âmbito da sua liberdade de conformação ou discricionariedade legislativa, 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.

- p) Que a criação do ASSB se destinou a 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), pelo que se apresenta como uma opção natural e, certamente, coerente do legislador.
- q) Que o entendimento de que o setor financeiro é, afinal, prejudicado com as isenções simples ou incompletas de IVA assenta numa lógica falaciosa, visto que não se pode ignorar que a isenção de IVA desonera objetivamente de tributação o valor acrescentado a final no setor bancário, em detrimento de outros setores cujas atividades estão sujeitas e não isentas de tributação indireta em sede de IVA, que contribuem para o FEFSS através do denominado “IVA social”.
- r) Que a receita do Imposto do Selo incidente sobre os serviços e operações financeiras é, em termos comparativos, consideravelmente mais baixa do que aquela que seria arrecadada com a tributação, em sede de IVA, do valor acrescentado pela atividade bancária, a que acresce que a receita do Imposto do Selo não está, nem mesmo parcialmente, consignada à Segurança Social, diversamente do que sucede com o IVA e o ASSB.
- s) Que atenta a relevância económica do setor financeiro na produção de riqueza em Portugal, a não incidência de tributação indireta sobre uma parte relevante das suas operações suscita não só questões de perda de receita fiscal e de distorção e desigualdade entre operadores, como também de desigualdade na distribuição do esforço tributário.
- t) Que a criação da ASSB tem por objetivo propósitos de justiça fiscal, e não, evidentemente, de penalização do setor, por se ter constatado que o setor financeiro se encontra, em larga medida, subtributado no âmbito da fiscalidade indireta.
- u) Que 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.

- v) 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”.
- w) 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, pelo que o legislador não extravasou os limites da sua liberdade de conformação ou discricionariedade legislativa, pelo que deve 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.
- x) Que, no que respeita ao princípio da capacidade contributiva, exige-se que o imposto incida sobre manifestações de riqueza, por um lado, e que todas as manifestações de riqueza lhe fiquem sujeitas, por outro, pelo que a carga económica inerente ao imposto deverá ser regulada de modo a acompanhar as variações de poder aquisitivo do sujeito passivo, que se encontra adstrito ao pagamento do mesmo, sem nunca olvidar a finalidade do tributo.
- y) Que o ASSB se assume 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.

- z) Que o legislador optou, entre vários indicadores possíveis, pelo valor do passivo e o valor dos derivados fora do balanço, por serem fatores que recaem, efetivamente, sobre a realidade económica relevante dos sujeitos passivos visados, o que permite mensurar, de forma rigorosa, a sua capacidade contributiva.
- aa) Que 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.
- bb) Que o ASSB permite atingir adequadamente as formas de expressão da capacidade contributiva, que se propõe enquanto imposto que visa compensar a isenção do IVA nas operações financeiras, sendo até possível enquadrá-lo em experiências internacionais, sempre com inteiro respeito pelo princípio constitucional da igualdade tributária.
- cc) Que deve ser julgado totalmente improcedente o pedido de pronuncia arbitral, por se entender, também nesta senda, que o art.º 2 do anexo VI a que se refere o art.º 18.º da Lei 27- A/2020, de 24 de julho, que define a incidência pessoal do Adicional sobre o Sector Bancário, não é inconstitucional por violação do princípio da igualdade tributária, na sua dimensão de exigência da generalidade dos impostos, e por violação do princípio da proporcionalidade legislativa, nem de qualquer outro princípio constitucional.
- dd) Que, quanto à violação da Diretiva 2014/59/UE, o ASSB não é uma forma de financiamento das medidas de resolução nem do Fundo Único de Resolução, posto que não se encontra abrangido pela referida Diretiva e isto explica que o legislador tenha ignorado - e bem - todo o enquadramento europeu resultante da Diretiva 2014/59/UE e da sua transposição para o direito nacional.
- ee) Que a finalidade deste imposto é totalmente diferente do objetivo de financiamento

da aplicação efetiva dos instrumentos e poderes de resolução perseguidos pelos mecanismos de financiamento da resolução previstos na DRRB e dos objetivos específicos estabelecidos no artigo 101.º desta Diretiva, pelo que o imposto adicional de solidariedade em questão não é abrangido pelo âmbito de aplicação da DRRB e não está em conflito com as suas disposições.

- ff) Que ao contrário do alegado, não se verifica uma situação de dupla tributação, uma vez que dos tributos elencados pela Requerente, apenas o ASSB é um imposto.
  
- gg) Que, quanto à violação da liberdade de estabelecimento, o ASSB não comporta um tratamento discriminatório baseado na nacionalidade das instituições de crédito que viola a liberdade de estabelecimento prevista nos artigos 18.º, 26.º e 49.º do Tratado Sobre o Funcionamento da UE.
  
- hh) Que não se encontra vedado às sucursais a dedução de capitais próprios, estando na disponibilidade da sucursal qualificar os fundos que lhe são afetos pela Sede como passivo ou como capital próprio, em função, entre outros critérios, de serem, ou não, passíveis de remuneração e do carácter de permanência, pelo que a incidência objetiva é exatamente igual a todos os sujeitos passivos abrangidos pelo ASSB.
  
- ii) Que a não dedução de capitais próprios, caso a sucursal os não tenha, não significa que existe um tratamento diferenciado, pelo que não pode invocar um tratamento discriminatório quando está sujeita às mesmas regras das demais instituições financeiras em matéria contabilística e em matéria de incidência do ASSB, nomeadamente na determinação da base de incidência, cujo apuramento é feito exatamente com base nas mesmas regras, quer estejamos perante uma instituição de crédito residente, ou perante uma sucursal.
  
- jj) Que do regime do ASSB, analisado em conjunto com todo o regime tributário e regulatório aplicável às instituições de crédito, não resultam efeitos dissuasores do estabelecimento em Portugal de sucursais não residentes, isto é, que o regime em causa comporte uma verdadeira restrição à liberdade de estabelecimento (restrição

discriminatória).

- kk) Que, por isso, não existe um tratamento discriminatório, na medida em que o tratamento conferido pelo legislador, ao delimitar a incidência objetiva, é o mesmo para os todos os sujeitos passivos abrangidos pelo ASSB, não constituindo, portanto, qualquer violação da liberdade de estabelecimento consagrada no artigo 49º do TFUE.
- ll) Que não são devidos juros indemnizatórios, atento não existir qualquer erro de facto e/ou de direito na autoliquidação aqui impugnada, que leve à procedência do pedido de pronúncia arbitral.
- mm) Que, em todo o caso, a AT não pode ser condenada no pagamento de juros indemnizatórios nos termos do art.º 43º n.º 3 al. d) da LGT, por esta condenação ser ilegal, decorrente da inconstitucionalidade daquela norma, por violação dos artigos 281.º, 282.º e 18.º da CRP, nos termos suprarreferidos, dado que a AT não tinha disponibilidade legal de decidir de modo diferente, sob pena de violação dos identificados preceitos constitucionais.
- 6.** Por despacho de 31 de outubro de 2024, foi o Requerente notificado para exercer o direito ao contraditório, o que veio fazê-lo, em 14 de novembro de 2024, sustentando em síntese o seguinte:
- a) Que o pedido de revisão oficiosa foi indeferido, traduzindo-se na manutenção na ordem jurídica do ato tributação de liquidação em causa, pelo que foi esse mesmo indeferimento que tornou justificável e necessário o recurso à jurisdição arbitral visto não ter sido possível obter a anulação administrativa do ato, na fase prejudicial.
- b) Que a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa constitui, neste contexto, o objeto mediato do pedido e tem em vista assegurar a eliminação da ordem jurídica dessa decisão caso se venha a concluir pela ilegalidade do ato

tributário de liquidação.

- c) Que a Requerida para além de ter decidido pela intespestividade, pronunciou-se sobre a legalidade da matéria que foi objeto do pedido de revisão, tendo concluído que não assiste qualquer razão à Requerente, pelo que sempre seria de improceder o pedido de restituição do montante pago a título de ASSB do ano de 2020, bem como do conseqüente pagamento de juros indemnizatórios, pelo que apesar de formalmente ter indeferido liminarmente o pedido de revisão, a verdade é que entrou na apreciação da legalidade do pedido.
  - d) Que, assim, deverá improceder a exceção dilatória invocada pela Requerida.
  - e) Que, quanto à tempestividade do pedido, se encontram verificados todos os requisitos cumulativos previstos no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, para a sua apresentação: apresentação dentro do prazo de 3 anos (artigo 78.º, n.º 4, da LGT); fundamentado na inconstitucionalidade do ASSB, por ter procedido à autoliquidação, em excesso, de imposto; e uma vez que tal erro decorreu de uma ilegalidade ou inconstitucionalidade do próprio imposto, que originou uma tributação injusta e exagerada na sua esfera, não tendo esta tributação decorrido de qualquer erro a si imputável a título de negligência.
  - f) Que o pedido de revisão oficiosa constituía o meio idóneo para fazer valer a pretensão da Requerente, encontrando-se preenchidos todos os pressupostos legalmente previstos para o efeito, não existindo, assim, qualquer intempestividade na submissão desta ação.
  - g) Que deverá, também, por esta via, declarar o tribunal arbitral a exceção arguida pela AT improcedente.
7. Por requerimento de 25 de novembro de 2024, após despacho arbitral de 4 de dezembro de 2024, para que a Requerente informasse o tribunal sobre o interesse na inquirição da testemunha arrolada, a mesma veio prescindir da sua inquirição.

8. Por despacho de 9 de dezembro de 2024, dispensou-se a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (artigos 16.º, alínea c) e 29.º, n.º 2 do RJAT).

Nesse mesmo despacho foi concedido o prazo de 10 dias, em simultâneo, para as Partes apresentarem, querendo, as suas alegações.

9. A Requerida e a Requerente apresentaram as suas alegações, em 6 de janeiro de 2024, no âmbito do qual mantiveram as respetivas posições já expressas, respetivamente, na resposta, e no pedido de pronúncia arbitral e requerimento de resposta à matéria de exceção, tendo a Requerida enaltecido nas respetivas alegações o voto de vencido do Dr. António Lima Guerreiro, no âmbito do processo arbitral 548/2024-T.

## **II. SANEAMENTO**

10. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, as Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e nos artigos 1.º a 3.º da n.º 112-A/2011, de 22 de Março (Portaria de Vinculação).
11. Para efeitos de saneamento do processo cumpre apreciar as exceções, de:
- (i) Incompetência do Tribunal Arbitral em razão da matéria;
  - (ii) Inimpugnabilidade da autoliquidação do ato tributário de Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário;
  - (iii) Caducidade do direito de ação;

- 12.** A apreciação das exceções será efetuada pela ordem supra identificada, a título prévio, logo após a fixação da matéria de facto provada e não provada.

### **III. DA MATÉRIA DE FACTO**

#### **A. FACTOS PROVADOS**

- 13.** Analisada a prova produzida nos presentes autos, com relevo para a decisão da causa consideram-se provados os seguintes factos:
- A.** A Requerente é a sucursal em Portugal da B... HmbH, instituição financeira de crédito de direito alemão, com sede e direção efetiva na Alemanha e sucursal em Portugal.
  - B.** Enquanto sucursal portuguesa da B... HmbH, a Requerente viu-se sujeita ao pagamento do Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário (ASSB), criado e disciplinado pelo artigo 18.º e pelo anexo VI da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, que procedeu à segunda alteração da Lei n.º 2/2020, de 31 de março (Lei do Orçamento de Estado para 2020)
  - C.** Em 15 de dezembro de 2020, a Requerente submeteu a Declaração Modelo 57, de autoliquidação do Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário (ASSB), referente ao ano de 2020, tendo apurado um valor a pagar de € 38.837,78 (trinta e oito mil oitocentos e trinta e sete euros e setenta e oito cêntimos).
  - D.** Em 15 de dezembro de 2020, a Requerente procedeu ao pagamento da quantia de € 38.837,78 (trinta e oito mil oitocentos e trinta e sete euros e setenta e oito cêntimos), referente ao Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário (ASSB), do ano de 2020.

- E.** A autoliquidação efetuada e paga pela Requerente incidiu sobre a média anual dos saldos finais do passivo de cada mês relativo às contas do primeiro semestre de 2020, tendo sido concretizada com base nos dados contabilísticos cristalizados em 30 de junho de 2020.
- F.** Em 13 de dezembro de 2023, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa contra o referido ato tributário de autoliquidação, tendo sido notificada por ofício de 2 de outubro de 2024, do despacho de rejeição, por alegada falta de competência para se pronunciar sobre matéria de inconstitucionalidade invocada pela Requerente.
- G.** Por despacho de rejeição do Chefe de Divisão, de 27 de março de 2024, praticado por delegação e subdelegação de competência, o pedido de revisão oficiosa foi liminarmente rejeitado, com o seguinte teor:
- “Concordando com o informado, determino a rejeição liminar do pedido formulado nos autos, com todas as consequências legais, disso se notificando a Requerente, nos termos do disposto nos artigos 35.º a 41.º do CPPT”*
- H.** A decisão de rejeição liminar baseou-se na informação dos serviços 77-AIR3/2024, que, entre o demais, é do seguinte teor:

**“V. ANÁLISE DO PEDIDO DE REVISÃO OFICIOSA**

- 14. Compulsados os presentes autos, somos, desde já, a verificar subsistirem razões a ponto de provocar a rejeição liminar do pedido ora formulado pela Requerente, atento o enquadramento legal em vigor.*
- 15. Tal como referido, a Requerente sustenta que o pedido de revisão em análise se fundamenta na aplicação das normas insertas nos n.ºs 4 e 5 do artigo 78.º da LGT, para efeitos de revisão do ato tributário.*
- (...)
- 16. Com efeito, esta disposição confere ao contribuinte a possibilidade, por sua iniciativa, rever o ato tributário de liquidação de imposto, decorrido que seja o prazo de dois anos a que se refere o n.º 1 do artigo 78.º da LGT, por conjugação com o n.º 1 do artigo 131.º do CPPT, desde que se verifique uma «injustiça grave ou notória» e que «o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte», requisitos cumulativos.*

17. *Ora, estipula o n.º 5 do artigo 78.º da LGT que se iva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional».*  
*Diga-se,*
19. *Estes serviços fazem notar que o ato tributário sindicado é emitido em estrita observância ao regime legal fixado quanto ao ASSB.*
20. *A Requerente não coloca em crise questões do âmbito de atuação destes serviços, assacando antes vícios ao próprio tributo e às normas que enformam o seu regime, que apenas podem ser sindicados em sede judicial.*
21. *Assim, face à atuação destes serviços, conforme o exarado no regime aprovado para o ASSB, e na estrita correspondência às competências adstritas, nunca se poderá concluir por uma «injustiça grave ou notória».*
22. *No entanto, esses mesmos fundamentos que sustentam o pedido de revisão subsumem-se à figura do erro de direito, que conforme a jurisprudência tem reconhecido, preenche o conceito de erro imputável ao serviço e como tal poderá o contribuinte requerer a revisão do ato tributário no prazo previsto na segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.*
23. *Porém, também aqui verificamos pela inexistência de um erro imputável aos serviços.*
24. *Pelo exposto, não estando em causa qualquer uma das circunstâncias que a Requerente alega, seria aplicável, para efeitos da apresentação do pedido de revisão oficiosa, o prazo previsto na primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, que, coincide com o prazo de apresentação de reclamação graciosa, que, por remissão para o disposto no artigo 131.º do CPPT, se fixa em dois anos.*
25. *Assim, tendo a Requerente apresentado a declaração no dia 15.12.2020, regista-se que volveram mais de dois anos desde a data de liquidação do ASSB e apresentação da revisão oficiosa em crise, que se revela intempestiva. De notar que, nesta sede, foi tida em conta a suspensão dos prazos operada pela entrada em vigor da Lei n.º 4-B/2021, de 1 de fevereiro, num total de 74 dias.*

***V.I. Do pedido de anulação integral da autoliquidação do ASSB, com fundamento na inconstitucionalidade do tributo***

26. *Ora, sem conceder, e analisando, à cautela o peticionado, verificamos que constitui pretensão principal da Requerente, ver anulado o ato tributário identificado, com a natural e respetiva restituição do locupletado, com fundamento na suposta inconstitucionalidade material do tributo designado por «Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário» (ASSB), através das suas diversas normas, introduzido no ordenamento jurídico-tributário pelo artigo 18.º da Lei 27-A/2020, de 24 de julho, diploma que promove várias alterações ao Orçamento de Estado para 2020, pelos motivos sumariamente expostos.*

27. *Ora, tendo em conta a petição da Requerente, desde logo se nota como não é suscitada qualquer questão respeitante a eventual ilegalidade da liquidação por erro quanto aos pressupostos da aplicação das normas do RASSB, no seu âmbito objetivo e subjetivo, vindo, somente, alegar a inconstitucionalidade deste regime.*
28. *Dito isto, e a respeito da conformidade constitucional da ASSB ou das normas que integram o seu regime, ou de qualquer outra figura tributária, tem sido a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira*
29. *De facto, nenhuma outra posição seria admissível.*
30. *Nos termos do prescrito no n.º 1 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, a AT constitui um serviço da administração direta do Estado, dotado de autonomia administrativa, que se encontra sob direção do Governo.*
31. *Ora, resulta do disposto do tem por missão administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo.*
32. *Como tal, e contemplando o leque de atribuições que lhe é acometido nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do predito ao controlo legal ou constitucional de normas tributárias.*
33. *Assim se concluindo que a AT não tem competências no foro da apreciação da conformidade constitucional de normas jurídicas, ou sequer da atividade legiferante, pelo que qualquer pronúncia decisória neste âmbito, se encontraria ferida de ilegalidade institucional.*
34. *Isto porque o controlo legal ou constitucional de normas tributárias não se insere no escopo da função administrativa, ante o princípio da separação de poderes, em vigor no ordenamento jurídico português.*
35. *Nesta senda, atento o disposto no artigo 223.º da CRP, verificamos que é acometida ao Tribunal Constitucional, que segue a orgânica plasmada na Lei n.º 28/82, de 15 de novembro, a competência para a apreciação da inconstitucionalidade e da ilegalidade, nos termos dos artigos 277.º e seguintes, também da CRP.*
36. *Acrescente-se também que a Administração Pública, da qual a AT faz parte, não goza das mesmas prerrogativas dos tribunais, isto é, de desaplicar uma norma jurídica em caso concreto com fundamento na sua inconstitucionalidade e que no fundo será sempre uma suposição até pronúncia por parte do Tribunal Constitucional, conforme o disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 280.º da CRP.*
37. *É de facto uma questão relativamente pacífica que na arquitetura jurídico-administrativa nacional que os órgãos administrativos, pelo dever de obediência (ao Governo) que lhes é imposto pela lei fundamental, não podem rejeitar a aplicação da lei com tal fundamento.*

38. (...)
39. (...)
40. *Ora, não se encontrando prevista nas leis orgânicas da AT ou até do Ministério das Finanças a competência para o controlo legal ou constitucional de normas tributárias, nenhuma decisão nossa sobre o mérito do presente pedido poderá ser proferida sob pena de nulidade.*
41. *Deste modo, não obstante possuímos uma opinião vincada nesta matéria, qualquer pronúncia nossa, pecará sempre por inutilidade da mesma, razão pela qual nos abstermos de quaisquer demais considerações para além das já enunciadas.*
42. *Consideramos ainda que o exercício acima expandido deverá ser aplicado mutatis mutandis face ao que vem alegado quanto à suposta circunstância de o RASSB comportar uma desconformidade face ao princípio da liberdade de estabelecimento, previsto no artigo 49.º do TFUE, o que representaria uma violação do princípio do primado do direito europeu, tal como consagrado no artigo 8.º da CRP.*
43. *Nestes termos, não assiste qualquer razão à Requerente, pelo que sempre seria de improceder o pedido de restituição do montante pago a título de ASSB do ano de 2020, bem como do consequente pagamento de juros indemnizatórios.*
44. *E à mesma conclusão se chegaria quanto ao pedido que a Requerente formula a título subsidiário, que respeita à desconsideração das “responsabilidades” para com a casa-mãe para efeitos do cômputo do ASSB, por julgar que, enquanto sucursal da instituição de B... GmbH, estas não se deverão considerar enquanto dívidas para com terceiros.*
45. *Neste âmbito, a Requerente logra trazer à colação o disposto no n.º 1 do artigo 4.º do RASSB, de onde resulta que a incidência objetiva do ASSB será composta pelo passivo que é formado pelo conjunto de elementos reconhecidos em balanço que representem dívida para com terceiros, excluindo-se desse conceito, no entanto, determinados elementos, taxativamente previstos nas alíneas do preceito em questão.*
46. *Ora, da exclusão taxativa que referimos não resulta ter sido intenção do legislador excluir as dívidas para com a casa-mãe.*
47. *Por outro lado, nos termos do previsto na Portaria n.º 191/2020, de 10 de agosto, foram emanadas as instruções que vigoraram nesse ano para o preenchimento do Modelo 57, respeitante à declaração do ASSB, de onde resulta, claramente, que “(...) no caso das sucursais em Portugal, de instituições de crédito com sede principal e efetiva fora de território nacional, de acordo com as regras contabilísticas, o respetivo passivo inclui as dívidas para com a sede (principal e efetiva fora de território nacional) e/ou outras sucursais desta, as quais são, assim, consideradas dívidas para com terceiros”.*
48. *Verificando-se, portanto, que a pretensa desconsideração das dívidas para com a casa-mãe para o cômputo do ASSB não colhe qualquer fundamento legal.*

49. *Perante o acima exposto, vem a Requerente alegar que este regulamento administrativo padece do vício de nulidade, dado extravasar a reserva de lei material, por assumir um carácter inovador, o que se verificaria em colisão com o disposto no n.º 3 do artigo 103.º e n.º 1 do artigo 112.º, todos da CRP, e com o disposto no artigo 8.º da LGT.*
50. *Ora, nesta sede, estando a AT adstrita à observância dos normativos vigentes, incluindo da referida portaria, não poderia, a qualquer título, deixar de a aplicar nos seus precisos termos.*
51. *Assim, somente nos resta remeter integralmente para a fundamentação acima aduzida, reiterando que em momento algum a AT dispõe de legitimação para proceder ao controlo legal ou constitucional de normas tributárias.*
52. *Pelo que se deixa exposto, e dado o estrito cumprimento pela AT das normas em vigor, concluímos que o ato de liquidação vertido na guia número 57000001399 foi legalmente praticado e mantém-se sem enfermar de qualquer vício.*
53. *Consequentemente, não haverá lugar à revisão do ato nem à restituição do montante peticionado acrescido de juros indemnizatórios.*
54. *Além do exposto, relembramos que, não existindo fundamento enquadrável no n.º 4 do artigo 78.º nem na segunda parte do n.º 1 do mesmo preceito, o pedido de revisão ora em análise é intempestivo, à luz do artigo 78.º da LGT, devendo ser liminarmente rejeitado.*
- (...)

## **VII. CONCLUSÃO**

*Perante o exposto, atendendo às razões de facto e direito descritas, mantém-se a proposta de rejeição liminar do pedido de revisão oficiosa com fundamento na intempestividade do mesmo.*

(...)"

- I.** A decisão de rejeição liminar do pedido de revisão oficiosa foi notificada por notificação eletrónica, VIA CTT, emitida em 2 de abril de 2024, e objeto de acesso pela Requerente em 3 de abril de 2024
- J.** O pedido de pronuncia arbitral deu entrada em 28 de junho de 2024.

## **B. FACTOS NÃO PROVADOS:**

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

## **C. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO DADA COMO PROVADA E NÃO PROVADA**

15. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal Arbitral não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe sim o dever de seleccionar os factos que importa, para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artº 123º, nº 2 do CPPT e artigo 607º, nº 3, aplicáveis *ex vi* artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT).

16. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT).

17. Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas Partes à luz do artigo 110º, nº 7 do CPPT, bem como o processo administrativo e a prova documental junta aos autos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos supra elencados.

## **IV. MATÉRIA DE DIREITO**

### **A. QUESTÃO PRÉVIA: INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL EM RAZÃO DA MATÉRIA**

18. Quanto à competência deste Tribunal, impõe-se em primeiro lugar aferir se, em termos gerais, os pedidos formulados pela Requerente são arbitráveis, isto é, se a apreciação do

ato tributário de autoliquidação de Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário (ASSB), decorrente de pedido de revisão oficiosa, objeto de decisão de rejeição liminar, se encontra ou não inserida no âmbito de competência material da arbitragem tributária e, bem assim, se o meio processual se deve ou não considerar idóneo.

**19.** A competência dos Tribunais Arbitrais é delimitada no RJAT nos seguintes termos:

*“Artigo 2.º*

*Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável*

*1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:*

- a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, **de autoliquidação**, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais”. (negrito nosso)*

**20.** Este âmbito material é, por sua vez, circunscrito na Portaria de Vinculação, nos seguintes termos:

*“Artigo 2.º*

*Objecto da vinculação*

*Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes:*

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*

- b) *Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo a decisão do procedimento de revisão;*
- c) *Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e*
- d) *Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira;*
- e) *Pretensões relativas à declaração de ilegalidade da liquidação de **tributos** com base na disposição antiabuso referida no n.º 1 do artigo 63.º do CPPT, que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do n.º 11 do mesmo artigo.” (negrito nosso)*

**21.** Neste ponto a Requerida sustenta que em síntese, entre o demais, a inidoneidade do meio processual utilizado, pela Requerente, ou seja, que o meio processual utilizado - pedido de pronúncia arbitral -, não era meio adequado para reagir à decisão de indeferimento, concretizada numa rejeição liminar, com fundamento na incompetência para decidir o referido pedido de revisão oficiosa, mas antes, deveria ter apresentado uma Ação Administrativa, ao abrigo do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

**22.** A posição sustentada com a Requerida não está e acordo com a mais recente jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, que vai no sentido de que:

*“a Impugnação Judicial é o meio próprio de reacção processual desde que no seu âmbito seja pedida a apreciação quer da legalidade da decisão administrativa quer da liquidação, independentemente de a decisão administrativa que constitui o objecto imediato da Impugnação Judicial versar sobre questão meramente formal (designadamente o acto administrativo de indeferimento ter por fundamento a ilegitimidade ou intempestividade da Reclamação Graciosa) quer o indeferimento*

---

*se funde no mérito ou não acolhimento dos vícios de mérito imputados à liquidação”*  
– acórdão do STA, de 06.03.2024, proferido no processo n.º 0946/18.0BELRA

**23.** Segundo o referido acórdão, que se acompanha, o ordenamento jurídico português garante a todos os interessados o direito de impugnar ou recorrer dos atos lesivos dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, *direito que, todavia, como é pacífico, deve ser exercido sob a forma processual* e no tempo que legalmente estejam reconhecidos para esse efeito, devendo o Tribunal Arbitral proceder à convoção dos autos para a forma processual correta, inexistindo a tanto qualquer obstáculo, designadamente no que se refere à tempestividade da sua apresentação, conforme resulta dos artigos 20.º e 268.º da CRP e 95.º, n.º 1 e 97.º, n.º 2 e 3 da LGT.

**24.** No que respeita à forma como deve ser aferida a idoneidade do meio processual, há muito o Supremo Tribunal Administrativo explicita que:

*“(…) deve ser aferida pelo pedido concretamente formulado. E que só existe erro na forma do processo se o meio processual utilizado for inadequado à pretensão de tutela jurídica formulada em juízo, e que, se perante o pedido formulado, subsistirem dúvidas ao intérprete e aplicador do direito, deve socorrer-se da real pretensão do autor (...)”* - Neste sentido, veja-se, entre outros, o referido acórdão do STA e os acórdãos do mesmo tribunal de 28.05.2014, proferido no processo n.º 1086/13 e de 13.01.2021, proferido no processo n.º 129/18.9BEAVR

**25.** Ou seja, há que se recorrer à causa de pedir invocada para total compreensão da real vontade, do fim que a Parte pretende alcançar com a instauração da concreta ação em presença, assim se alcançando uma justiça efetiva e não meramente formal.

**26.** O referido acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 06.03.2024, proferido no processo n.º 0946/18.0BELRA, confrontado com a questão semelhante ao dos presentes autos, de saber qual o meio processual adequado para sindicar as liquidações nas situações em que a impugnação judicial foi precedida de recurso a meios gratuitos no

âmbito dos quais o mérito dos atos de liquidação não chegou a ser apreciado, esclareceu ser entendimento reiterado e uniforme que a impugnação judicial é o meio próprio de reação processual desde que no seu âmbito seja pedida a apreciação, quer da legalidade da decisão administrativa, quer da liquidação, independentemente de a decisão administrativa que constitui o objeto imediato da Impugnação Judicial versar sobre questão meramente formal (designadamente o ato administrativo de indeferimento ter por fundamento a ilegitimidade, incompetência ou intempestividade do meio gracioso), quer o indeferimento se funde no mérito ou não acolhimento dos vícios de mérito imputados à liquidação. Também neste sentido, vide, entre outros, também os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 18.11.2021 (proferido no processo n.º 698/13.4BEALM), de 13.10.2021 (proferido no processo n.º 129/18.9BEAVR) e de 02.02.2022 (proferido no processo n.º 848/14.9BEAVR).

- 27.** Assim, haverá que concluir que a impugnação judicial é o meio processual adequado quando se pretende discutir a legalidade da liquidação, ainda que seja interposta na sequência do indeferimento do meio gracioso e independentemente do fundamento formal ou de mérito, desde que na impugnação judicial essa ampla pretensão seja requerida, ou seja, desde que tal pedido seja formulado ao Tribunal.
- 28.** Desde que seja pedida a anulação de uma liquidação, ou atos equiparados como a autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta, o meio adequado é sempre o processo de impugnação judicial, independentemente de a decisão administrativa de indeferimento, que é o objeto imediato, se baseie apenas em razões formais. Sendo que desta conclusão necessariamente terá de decorrer a competência da instância arbitral.
- 29.** Ora, é exatamente isso que a Requerente faz nos presentes autos de arbitragem, em que peticiona, simultânea e expressamente, que sejam anuladas as decisões de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, que teve por objeto a autoliquidação e a anulação desta liquidação, sendo, pois, neste circunstancialismo, indiscutível a propriedade do meio processual – Pedido de Pronúncia Arbitral – de que a Requerente lançou mão.

30. Se bem virmos o pedido feito nos presentes autos, verifica-se isso mesmo, uma vez que se pede expressamente, por um lado, a anulação do “(...) *indeferimento expresso do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente, em virtude de tal decisão se fundar na violação dos normativos mencionados supra, nomeadamente, atenta a inconstitucionalidade do ASSB, por violação da legislação comunitária nomeadamente das liberdades de estabelecimento e de circulação de capitais (...), violação do princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal (...), violação do princípio da igualdade (...), nas suas diversas vertentes, como seja, enquanto proibição de arbítrio, proibição de criação de impostos não genéricos e desproporcionais (princípio da proporcionalidade) e proibição da violação do princípio da capacidade contributiva, bem como atenta a violação dos princípios da não consignação e da discriminação*”, e, por outro, a anulação do “(...) *ato de autoliquidação do ASSB pago pela Requerente relativo ao ano de 2020, no valor global de € 38.837,78 (trinta e oito mil, oitocentos e trinta e sete euros e setenta e oito cêntimos)*”.

31. Posto isto, constituindo o processo arbitral tributário um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial (artigo 124.º, n.º 2, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que autorizou o Governo a aprovar o RJAT), os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD têm todas as competências que têm os tribunais tributários em processo de impugnação judicial relativamente a atos dos tipos indicados no artigo 2.º do RJAT.

32. Por isso, em face da referida jurisprudência, e por ter sido pedida a anulação da autoliquidação, os Tribunais Arbitrais são competentes, independentemente dos fundamentos de indeferimento do pedido de revisão, bem como o pedido de pronunciar arbitral corresponde ao meio idóneo para o fazer, pelo que improcede a referida exceção.

**B. QUESTÃO PRÉVIA: INIMPUGNABILIDADE DA AUTOLIQUIDAÇÃO DO ATO TRIBUTÁRIO DE ADICIONAL DE SOLIDARIEDADE SOBRE O SETOR BANCÁRIO**

33. Acrescente-se ainda que, a competência do tribunal arbitral não é afetada por estar em causa um ato tributário de autoliquidação, que não foi objeto de recurso prévio à reclamação graciosa, cujo pedido deveria ter sido apresentado no prazo de dois anos contados do termo do prazo para pagamento do imposto.
34. Na realidade, o recurso à via administrativa é exigido como condição de impugnabilidade contenciosa dos atos de retenção na fonte e de autoliquidação nos termos do artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, e da remissão por esta operada para o artigo 131.º do CPPT, que dispõe que **a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa.**”. Porém, a referida alegação é, todavia, improcedente, pois o pedido de revisão oficiosa constitui um meio administrativo equiparável à reclamação graciosa, tendo sido apresentado previamente à propositura da ação arbitral, entendimento reiterado sucessivamente pela doutrina e jurisprudência portuguesas.
35. É verdade que os artigos 131.º e 132.º do CPPT, para os quais a Portaria n.º 112-A/2011 remete, fazem referência à reclamação graciosa, mas não à revisão oficiosa dos atos tributários. Não obstante, deve ser entendido como abrangendo, além da reclamação, a via da revisão dos atos tributários aberta pelo artigo 78.º da LGT, pois a finalidade visada pela norma é a de garantir que a autoliquidação e as retenções na fonte (em que os contribuintes atuam em substituição e no interesse da Autoridade Tributária) sejam objeto de uma pronúncia prévia por parte da AT, por forma a racionalizar o recurso à via judicial, que só se justifica se existir uma posição divergente, um verdadeiro “litígio”. Por isso, concede-se à AT a oportunidade (e o direito) de se pronunciar sobre o erro na autoliquidação do contribuinte ou nas retenções na fonte efetuadas pelo substituto tributário e de fundamentar a sua decisão antes de ser confrontada com um processo contencioso.
36. Efetivamente, a doutrina e a jurisprudência portuguesas [Acórdão do STA, de 12.07.2006, proferido no processo 0402/06] veem no pedido de revisão do ato tributário um meio impugnatório administrativo com um prazo mais alargado que os restantes,

um mecanismo de abertura da via contenciosa, perfeitamente equiparável à reclamação graciosa necessária.

37. Como referido por Carla Castelo Trindade [in “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária: Anotado”, Coimbra, 2016, Almedina, pp. 96-97]:

**“(…) as reclamações graciosas necessárias, previstas nos artigos 131.º a 133.º do CPPT, justificam-se pela necessidade de uma filtragem administrativa, prévia à via judicial, por estarem em causa actos que não são da autoria da Administração Tributária, mas do próprio sujeito passivo e nos quais esta não teve, ainda, qualquer intervenção. Nesse sentido, o pedido de revisão oficiosa serve o propósito dessa filtragem administrativa, porque aí a Administração já terá possibilidade de se pronunciar sobre o acto de autoliquidação, de retenção na fonte ou de pagamento por conta. Excluir a jurisdição arbitral apenas porque o meio utilizado não foi efectivamente uma reclamação graciosa seria violar o princípio da tutela jurisdicional efectiva, tal como consagrado no artigo 20.º da CRP”.**

38. **E esta admissibilidade vale, por maioria de razão, tanto para o pedido de revisão oficiosa apresentado fora do prazo previsto para a reclamação graciosa necessária (que é de 2 anos nos termos daqueles artigos do CPPT), como para o pedido que é realizado quando ainda era possível a apresentação de reclamação graciosa.**

39. Não se alcança que deva ser outro o propósito da norma de remissão da Portaria de Vinculação que indica expressamente as pretensões **“que não tenham sido precedid(a)s de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”**, ou seja, referindo-se com clareza a um procedimento administrativo prévio e não, em exclusivo, à reclamação graciosa. Por outro lado, seria incoerente e antissistemático que os artigos 131.º a 133.º do CPPT revestissem distintos significados consoante estivessem a ser aplicados nos Tribunais Administrativos e Fiscais e nos Tribunais Arbitrais.

40. Aliás, sob idêntica perspetiva se pode afirmar que a alegada falta de suporte literal também se verificaria quanto àqueles Tribunais (administrativos e fiscais), pois as normas interpretandas são as mesmas, o que colocaria em causa a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Administrativo, solução a que não se adere, até porque é inequívoco que a revisão oficiosa consubstancia um procedimento de segundo grau que se insere na “via administrativa”, locução empregue pelo artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 122-A/2011. Neste sentido, veja-se as decisões proferidas nos processos arbitrais n.ºs 245/2013-T e 678/2021-T.

41. De igual modo, o Tribunal Central Administrativo Sul pronunciou-se sobre a questão no sentido da admissibilidade do recurso à arbitragem tributária quando se reaja a indeferimento de pedido de revisão oficiosa contra ato de liquidação, entre outros, no acórdão de 26.05.2022, no âmbito do processo n.º 96/17.6BCLSB, cujo excerto se transcreve de seguida:

**“O que cumpre aqui aferir é se estão ou não abrangidas, na competência material dos tribunais arbitrais tributários, as situações de reação a indeferimento de pedido de revisão de autoliquidação, em relação à qual não foi apresentada reclamação graciosa. Adiantemos, desde já, que a resposta é afirmativa, como, aliás, tem vindo a ser decidido por este TCAS – v. os acórdãos de 11.03.2021 (Processo: 7608/14.5BCLSB), de 13.12.2019 (Processo: 111/18.6BCLSB), de 11.07.2019 (Processo: 147/17.4BCLSB), de 25.06.2019 (Processo: 44/18.6BCLSB) e de 27.04.2017 (Processo: 08599/15). Desde logo, o art.º 2.º do RJAT não exclui casos como o dos autos, devendo considerar-se que são abrangidas as situações em que a liquidação seja o objeto imediato ou mediato da impugnação arbitral. Portanto, por esta via, não há que restringir o alcance desta norma de competência. Por outro lado, a exclusão constante da al. a) do seu art.º 2.º da Portaria de vinculação não tem o alcance que lhe é dado pela Impugnante, porquanto visa salvaguardar as situações em que o legislador consagrou a reclamação administrativa necessária prévia – sendo certo que a nossa jurisprudência admite a possibilidade de se formularem pedidos de revisão de autoliquidações, ao abrigo do art.º 78.º da LGT, ainda que não tenha**

---

vido apresentada reclamação graciosa (cfr., v.g., o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 29.05.2012 (Processo: 0140/13)(...)).

42. De referir ainda que o problema deve ser juridicamente analisado na perspetiva das condições de impugnabilidade do próprio ato tributário e não da competência do tribunal, pois o que está em causa é a necessidade de uma (específica) interpelação administrativa prévia. Este requisito configura o pressuposto processual da impugnabilidade do ato (**in casu**, dos atos de autoliquidação, nos termos do disposto no artigo 89.º, n.º 2 e n.º 4 alínea i) do CPTA, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT. Dito de outro modo, se a tese da AT tivesse vencimento, o Tribunal Arbitral seria competente, mas o ato seria inimpugnável, pelo que do mesmo não poderia conhecer.
43. Em qualquer caso, independentemente da qualificação jurídica como incompetência do Tribunal ou como inimpugnabilidade do ato, a exceção suscitada pela Requerida é improcedente, pois não corresponde à melhor interpretação das normas aplicadas, que é a de que se encontram abrangidas pelo artigo 2.º, alínea a) da Portaria de Vinculação as pretensões que se prendam com a ilegalidade de atos de autoliquidação e/ou de retenção na fonte que sejam precedidos de pedido de revisão oficiosa, pelo que este Tribunal Arbitral é competente em razão da matéria, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e no artigo 2.º, alínea a) da Portaria n.º 112-A/2011, bem como não se verifica a exceção de inimpugnabilidade suscitada nos presentes autos.

### C. QUESTÃO PRÉVIA: CADUCIDADE

44. A Requerida vem sustentar a intempestividade do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente e, conseqüentemente, a caducidade do direito a esta ação, uma vez que sustenta a inexistência de erro imputável aos serviços, que permitisse o recurso ao meio processual utilizado no prazo de 4 (quatro) anos e, bem assim, que não

estava em causa situação de “injustiça grave ou notória”. Neste sentido, sustenta que o pedido de revisão oficiosa foi apresentado muito depois do prazo de dois anos previsto para a reclamação administrativa, pelo que há muito se encontravam consolidadas na ordem jurídica as autoliquidações, não mais sendo passível a sua discussão, sob pena de fraude à lei. Com esta linha de raciocínio entende que nenhum erro lhe é imputável, pelo que o pressuposto para a apresentação do pedido de revisão oficiosa não se encontra verificado e, assim, verifica-se uma situação de intempestividade.

- 45.** Com efeito, como se assinala na doutrina e na jurisprudência, os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua atividade (neste sentido vide o artigo 266.º, n.º 2, da CRP e artigo 55.º da LGT), impõem que sejam officiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei (vide, por exemplo, o Acórdão do Supremo Tribunal de Administrativo, de 07.04.2022, proferido no processo 02555/13, e doutrina aí citada).
- 46.** O referido dever de revogar os atos tributários ilegais tem assento nos diversos Códigos tributários e, em termos gerais, no artigo 78.º da LGT, que passa a transcrever-se na parte relevante:
- 1. A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.*
- 47.** A revisão dos atos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respetivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior [cfr. n.º 3 do normativo citado]. A revisão oficiosa é sempre efetuada pela entidade que praticou o ato [cfr. artigo 78º,

---

n.º 1 da LGT] e pode ter lugar por iniciativa do contribuinte ou por iniciativa da Administração Tributária.

- 48.** De todo o modo, impende sobre a Administração Tributária o dever de concretizar a revisão de atos tributários, a favor do contribuinte, quando detetar uma situação de erro na liquidação, que tenha conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido face à lei. Com efeito, o instituto da revisão constitui uma concretização do dever de revogar atos ilegais e, como tal, a AT deve proceder dessa forma nas hipóteses em que ocorram erros nas liquidações que se corporizem na arrecadação de tributos em valor superior ao legalmente previsto, inclusivamente nos casos de autoliquidação e retenções na fonte.
- 49.** Os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade que enformam a atividade da AT impõem essa correção oficiosa. Assim, se por um lado é admissível a revisão do ato por iniciativa do contribuinte no prazo da impugnação administrativa, por outro, a AT, por impulso do contribuinte, também pode promover a denominada «revisão oficiosa».
- 50.** Neste sentido, afirma a jurisprudência que:

*“Decorre da lei e constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal que a revisão oficiosa de actos tributários a que alude a parte final do n.º 1, do art. 78.º da LGT “por iniciativa de administração tributária” pode realizar-se a pedido do contribuinte (art. 78.º, n.º 7 da LGT), sendo o indeferimento, expresso ou tácito, desse pedido de revisão susceptível de impugnação contenciosa, nos termos do art. 95.º, n.º 1 e 2, al. d) da LGT e art. 97.º, n.º 1, al. d) do CPPT, quando estiver em causa a apreciação da legalidade do acto de liquidação e não prejudicando essa possibilidade a circunstância do pedido de revisão oficiosa ter sido apresentado muito depois de esgotados os prazos de impugnação administrativa, mas dentro do prazo dos 4 anos para a revisão do acto de liquidação “por iniciativa de administração tributária”» - Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido, de 19.11.2014, proferido no âmbito do processo n.º 0886/14.*

- 51.** Embora o artigo 78º da LGT, no que tange a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte, se refira apenas há que tem lugar dentro do prazo da reclamação administrativa, no n.º 7 da mesma disposição legal, 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.
- 52.** Idêntica referência é feita no n.º 1 do artigo 49º da LGT que fala em «pedido de revisão oficiosa», e na alínea a) do n.º 4 do artigo 86º do CPPT, que refere a apresentação de «pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo, com fundamento em erro imputável aos serviços». É, assim, inequívoco que se admite, a par da denominada revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte (dentro do prazo de reclamação administrativa), que se faça, também na sequência de iniciativa sua, a «revisão oficiosa».
- 53.** Todavia, não é indiferente para o contribuinte impugnar ou não o ato de liquidação dentro do prazo de reclamação administrativa, a que alude o artigo 78º, n.º 1 da LGT, pois, enquanto o pedido de revisão formulado naquele prazo pode ter por fundamento qualquer ilegalidade, o pedido formulado para além daquele prazo apenas pode ter como fundamento erro imputável aos serviços ou duplicação de coleta, para além de serem diferentes as consequências a nível do direito a juros indemnizatórios (cfr., neste sentido, Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 06.10.2005, proferido no processo n.º 0653/05, de 20.03.2002, proferido no processo n.º 26580, de 19.11.2003, proferido no processo n.º 01818/03, de 17.02.2002, proferido no processo n.º 01182/03, de 29.10.2003, proferido no processo n.º 0462/03, de 02.04.2003, proferido no processo n.º 01771/02, de 20.07.2003, proferido no processo n.º 0945/03, de 30.01.2002, proferido no processo n.º 26231, de 28.11.2007, proferido no processo n.º 0532/07 e de 21.01.2009, proferido no processo n.º 0771/08).
- 54.** Assim, a revisão do ato tributário por iniciativa da Administração Tributária pode ser efetuada a pedido do contribuinte, como resulta do artigo 78º, n.º 7, da LGT e do artigo

---

86.º, n.º 4, alínea a), do CPPT, no prazo de quatro anos contados da liquidação (ou, no caso de o tributo não ter sido pago, a todo o tempo), ficando com isso investido de um direito a uma decisão sobre o pedido formulado [cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14.03.2012, proferido no recurso n.º 01007/11].

- 55.** Com efeito, “*é hoje jurisprudência assente a possibilidade de a revisão do acto tributário por iniciativa da AT, no prazo de quatro anos contados da liquidação (ou a todo o tempo, se o tributo ainda não estiver pago), prevista no n.º 1, 2.ª parte do art. 78.º da LGT, ser efectuada a pedido do sujeito passivo, como resulta do n.º 7 do mesmo artigo e do art. 86.º, n.º 4, alínea a) do CPPT*” – Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 09/11/2016, proferido no recurso n.º 01524/15.
- 56.** Nessa medida, tendo o ato de autoliquidação do Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário (ASSB), no montante de € 38.837,78 (trinta e oito mil oitocentos e trinta e sete euros e setenta e oito cêntimos), relativo ao ano de 2020, sido liquidado em 15 de dezembro de 2020, e respeitando o pedido de revisão oficiosa da liquidação o prazo de «quatro anos após a liquidação» consignado no artigo 78.º da LGT, [apresentado em 13.12.2023], importa concluir que inexistente qualquer extemporaneidade que obste à sua apreciação.
- 57.** Isto equivale a dizer que, o pedido de revisão oficiosa da liquidação mostra-se apresentado dentro do prazo que a lei confere à Requerente para proceder à sua instauração, ficando dependente, porém, da existência da verificação de «*erro imputável aos serviços*».
- 58.** Ora, no que tange ao requisito da verificação de «*erro imputável aos serviços*», igualmente tem decidido o Supremo Tribunal Administrativo – em posição que se acolhe e sufraga, que:

*“[e]mbora o conceito de erro imputável aos serviços” aludido na 2.ª parte do n.º 1 do 78.º da LGT não compreenda todo e qualquer “vício” (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só “erros”, este abrangem erro nos pressupostos*

---

*de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independentemente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do ato afetado pelo erro” – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06.02.2013, proferido no processo n.º 0839/11, apud Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 04.05.2016, no recurso n.º 0407/17.*

- 59.** *In casu*, entende a Requerente que a autoliquidação Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário (ASSB) em causa nos autos não é devida em virtude da sua inconstitucionalidade, bem como na violação de normas do direito da União Europeia, sustentando a sua posição, entre o demais, no facto das decisões arbitrais proferidas nos processos 504/2023-T, 598/2022-T, 599/2022 e 21/2023-T, terem declarado ilegais e anulado os atos tributários de autoliquidação do Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário, bem como as respetivas decisões de indeferimentos dos meios gratuitos apresentados.
- 60.** Ora, como é consabido, ocorre o vício de erro sobre os pressupostos de facto quando houver uma divergência entre a realidade e a matéria de facto utilizada como pressuposto para a prática do ato, como acontece, por exemplo, quando está erradamente quantificada a matéria tributável ou se dá como existente um facto tributário que não existiu. Por outro lado, ocorrerá erro sobre os pressupostos de direito sempre que na prática do ato tenha sido feita errada interpretação ou aplicação das normas legais, como as normas de incidência objetiva e subjetiva, as que fixam taxas ou as que conferem isenções ou outros benefícios fiscais ou as que determinam a matéria tributável [cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, 6.ª Edição 2011, Áreas Editora, anotação ao artigo 99º, pág. 115-116].
- 61.** A este propósito, conforme o entendimento expresso no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 28.09.2017, proferido no âmbito do processo 263/16.0BELLE, “*Vigora no ordenamento jurídico português o dever de a Administração proceder à revisão dos actos tributários, no prazo de tributários, no prazo de quatro anos a contar da data da*

---

*exigibilidade do imposto, sempre que detecte uma situação de cobrança ilegal de tributos, seja por excesso, seja por defeito”.*

**62.** Com efeito, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 19.11.2014, proferido no âmbito do processo 0886/14, entendeu que:

*“existindo um erro de direito numa liquidação efectuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, pois tanto o n.º 2 do artigo 266º da Constituição como o artigo 55º da Lei Geral Tributária estabelecem a obrigação genérica de a administração tributária actuar em plena conformidade com a lei, razão por que qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável à própria Administração”*

**63.** Por outro lado, o Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 07.04.2022, proferido no âmbito do processo 02931/16BEBRG, sustenta que:

*“não pode bastar para atribuir o erro à atuação do sujeito passivo, entre o mais, a existência de uma declaração apresentada ou a prestação de uma informação, por este, aos serviços da AT, porquanto se tratam de comportamentos a que está, legalmente, vinculado, sendo imprescindível avaliar, ainda, o grau de determinabilidade e/ou essencialidade do conteúdo de tal conduta/elementos, no sentido da posição final, errónea, traduzida no ato tributário praticado (e a rever).”*

**64.** No caso específico dos atos tributários de autoliquidação, em que o Requerente (genericamente todos os contribuintes) atua no lugar dos serviços, através de uma certa privatização da administração fiscal, com base numa delegação dos poderes administrativos tributários nos próprios contribuintes, é forçosa a consideração do seu exercício como um verdadeiro ato tributário.

- 65.** No entanto, apesar da referida transferência de competências, a Requerida continua a estar vinculada ao princípio da legalidade - cfr. n.º 2 do artigo 266.º da CRP, artigo 55.º da LGT e n.º 1 do artigo 3.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA). Portanto, quando se esteja perante um ato tributário ilegal, ainda que de autoliquidação, independentemente, da respetiva autoria e de ser ou não favorável ao Estado, não deve subsistir na ordem jurídica, pelo que a Requerida tinha o dever de impulsionar o procedimento tributário, de modo a possibilitar a descoberta da verdade material.
- 66.** Assim, sem prejuízo das demais condições, uma vez que o erro decorreu de uma ilegalidade ou inconstitucionalidade do próprio imposto, considera-se esse erro “imputável aos serviços”, uma vez que em nada teve que ver com a conduta da Requerente, a qual se limitou a cumprir com o seu dever legal, no âmbito da referida transferência/delegação de poderes. Pelo que haverá de concluir pela existência de erro de direito imputável aos serviços.
- 67.** Tendo sido apresentado o pedido de revisão oficiosa da liquidação dentro do prazo de 4 anos, é o mesmo tempestivo, pelo que não se verifica, por conseguinte, a pretendida caducidade do direito de ação.
- 68.** A referida conclusão, com a aplicação do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, torna desnecessária a apreciação da existência de injustiça grave e notória, que permitiria o pedido de revisão oficiosa da liquidação ao abrigo do disposto no artigo 78.º, n.º 4 e 5, da LGT, que estabelece que:

*4 - O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte. (Redação do n.º 1 do artigo 57º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro)*

---

*5 - Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional.*

- 69.** Porém, mesmo que se entendesse de modo diferente, quanto à questão da existência ou não de erro imputável aos serviços da Requerida, sempre haveria de concluir estar-se perante uma situação de injustiça grave e notória, nomeadamente, atendendo ao facto de já existir julgamento de inconstitucionalidade formulado no Processo n.º 598/2022-T, confirmado, em recurso obrigatório, pelo acórdão do Tribunal Constitucional n.º 469/2024, onde este Tribunal veio ainda a decidir no mesmo sentido no acórdão n.º 529/2024, também em recurso interposto de decisão arbitral proferida no CAAD.
- 70.** Ademais, é igualmente evidente que tal erro nunca poderia ser apontado à Requerente.
- 71.** Neste contexto, é entendimento deste tribunal a existência de um prejuízo efetivo e suficientemente grave que sempre justificaria o afastamento do ato tributário em causa, nomeadamente, porque estamos perante uma situação que lesaria fortemente os interesses do contribuinte, bem como, tal injustiça é patente e inequívoca.
- 72.** Com efeito, não se poderá olvidar estar-se perante um imposto que o próprio Tribunal Constitucional já teve a oportunidade de declarar inconstitucional, razão pela qual, não podem subsistir dúvidas sobre a injustiça grave e notória.
- 73.** Neste sentido, de acordo com a Doutrina já referida supra (José Maria Fernandes Pires), a referida norma do n.º 4 do artigo 78.º da LGT:

*“estabelece, também, como condição da revisão a impossibilidade de imputar o erro da liquidação a comportamento negligente do contribuinte. Porém, a negligência do contribuinte impede a revisão quando concorre para a formação do erro na liquidação, sendo irrelevante a negligência que contribua para a manutenção da liquidação na ordem jurídica. Dizendo de outra forma, o facto de o contribuinte não ter reagido, com reclamação graciosa ou impugnação judicial, atempadamente, à*

---

*liquidação viciada, não é suficiente para impedir a revisão dessa liquidação. A entender-se que nestes casos de não actuação do contribuinte pelos meios de defesa procedimentais ou processuais, haveria negligência do contribuinte para efeitos do n.º4 do artigo 78.º [da LGT], reduziria este preceito a uma situação de quase inutilidade, pois é exatamente nos casos em que o sujeito passivo não utilizou a reclamação graciosa ou a impugnação judicial que a revisão se revela de maior relevância, servindo como mecanismo de segurança perante as situações de maior gravidade.”*

- 74.** Neste sentido, encontrando-se o pedido de revisão oficiosa dentro do prazo de três anos, também com este motivo seria o pedido formulado pelo Requerente tempestivo, pelo que se indefere a matéria de exceção alegada a título de caducidade, seja por aplicação do artigo 78.º, n.º 1, da LGT, seja por aplicação do artigo 78.º, n.º 4 e 5, da LGT.

Assim, há que conhecer o pedido da Requerente.

#### **D. DAS QUESTÕES A DECIDIR**

- 75.** Nos presentes autos está em causa o regime jurídico do adicional de solidariedade sobre o setor bancário (ASSB), criado pelo artigo 18.º da Lei n.º 27-A/ 2020, de 29 de julho, que altera a Lei do Orçamento do Estado para 2020 (Lei n.º 2/2020, de 31 de março) e cujo regime jurídico consta do Anexo VI a essa Lei.
- 76.** Considerando as questões a decidir, tal como resultam da causa de pedir e do pedido, constata-se que a Requerente fundamenta o seu pedido em violação de normas de Direito da União Europeia (DUE), nomeadamente das liberdades de estabelecimento e de circulação e capitais, e de violação de normas constitucionais. Cabe ao Tribunal conduzir o percurso lógico subjacente à decisão do litígio, apreciando os vícios pela ordem indicada no pedido.

77. Há que atender, ainda, ao disposto nos artigos 124º do CPPT e 678º do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29º n.º 1 do RJAT.

78. Assim, dispõe o artigo 124º do CPPT:

*1 - Na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do ato impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação.*

*2 - Nos referidos grupos a apreciação dos vícios é feita pela ordem seguinte:*

*a) No primeiro grupo, o dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos;*

*b) No segundo grupo, a indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público ou, nos demais casos, a fixada na alínea anterior.*

79. Por sua vez dispõe o artigo 608º do CPC:

*1 – Sem prejuízo do disposto no n.º 3 do artigo 278.º, a sentença conhece, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica.*

*2 – O juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras; não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras.*

80. No caso concreto, a Requerente optou por alegar em primeiro lugar os vícios de violação do Direito da União Europeia, seguidamente os vícios de inconstitucionalidade e de violação de lei. Ora, segundo o princípio enunciado no supracitado artigo 124.º, n.º 2 do CPPT, a tutela mais eficaz e estável dos interesses ofendidos impõe que sejam conhecidas em primeiro lugar as inconstitucionalidades. Com efeito, nos termos do disposto o artigo 204.º, da CRP, “*Nos feitos submetidos a julgamento não podem os*

---

*tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados”.*

- 81.** No âmbito da atividade jurisdicional os tribunais têm em razão da sua competência, o dever de examinar se as normas relevantes para a decisão da questão submetida à sua apreciação estão ou não em conformidade com as normas e princípios constitucionais.

Dito por outras palavras:

*“(...) a questão ou questões constitucionais que se colocam na decisão do caso a resolver pelos tribunais devem ser por eles conhecidas e respondidas.”*

*“(...) a obrigação de não aplicar normas inconstitucionais vale para todos os tribunais, incluindo os tribunais arbitrais...”.*

Cfr. JJ GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume II, 4.<sup>a</sup>, Revista, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, pp. 517 a 521.

- 82.** Segundo os mesmos autores e obra citada a fiscalização concreta emerge caracterizada por ser um controlo difuso, incidental e oficioso, na medida em que *“o tribunal pode - e deve - conhecer ex officio da inconstitucionalidade, independentemente de impugnação das partes”*. (cfr. ob cit., p. 940).

- 83.** Conjugando o disposto no artigo 204.º da CRP com a alínea d) do n.º 1 do artigo 615.º do CPC, a omissão de pronúncia quanto às questões de inconstitucionalidade suscitadas conduz à nulidade de sentença. Assim sendo, as questões de inconstitucionalidade teriam de ser sempre apreciadas ainda que se iniciasse pela análise do Direito da União. Para além de outros fundamentos, a superioridade deste ordenamento jurídico sobre o nacional, apenas quando este seja contrário ao mesmo, não pode pôr em causa as regras processuais e muito menos o regime de apreciação de inconstitucionalidade das normas dos Estados-membros. Regime este que entre nós é dotado de racionalidade própria,

tendo em vista em especial eliminar com força obrigatória geral normas da ordem jurídica desconformes à Constituição. Basta a sua desaplicação em três casos concretos para desencadear junto do Tribunal Constitucional processo para esse efeito (artigo 281.º, n.º 3, da CRP), o que confere maior proteção e mais duradoura do que a conferida pela Jurisprudência do TJUE. Erradicadas da ordem jurídica tais normas deixam de constituir problemas, quer para a CRP, quer para o direito da União.

#### **E. REGIME JURÍDICO DO ADICIONAL DE SOLIDARIEDADE SOBRE O SETOR BANCÁRIO**

- 84.** O adicional de solidariedade sobre o setor bancário (ASSB) foi criado pelo artigo 18.º da Lei n.º 27-A/ 2020, de 29 de julho, que altera a Lei do Orçamento do Estado para 2020 (Lei n.º 2/2020, de 31 de março) e cujo regime jurídico consta do Anexo VI a essa Lei.
- 85.** O ASSB tem por objetivo reforçar os mecanismos de financiamento do sistema de segurança social, como forma de compensação pela isenção de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) aplicável à generalidade dos serviços e operações financeiras, aproximando a carga fiscal suportada pelo setor financeiro à que onera os demais setores (artigo 1.º, n.º 2) e tendo como sujeitos passivos as instituições de crédito com sede principal e efetiva da administração situada em território português, as filiais, em Portugal, de instituições de crédito que não tenham a sua sede principal e efetiva da administração em território português e as sucursais em Portugal de instituições de crédito com sede principal e efetiva fora do território português (artigo 2.º, n.º 1).
- 86.** O ASSB tem como âmbito de incidência objetiva o passivo apurado e aprovado pelos sujeitos passivos e o valor nocional dos instrumentos financeiros derivados fora do balanço apurado pelos sujeitos passivos, com as especificações constantes do artigo 3.º.
- 87.** O artigo 4.º do Anexo VI da Lei n.º 27-A/2020 refere-se à quantificação da base de incidência, definindo, no seu n.º 1, como passivo o *“conjunto dos elementos reconhecidos em balanço que, independentemente da sua forma ou modalidade,*

*representem uma dívida para com terceiros”, com as exceções constantes das diversas alíneas desse número, e como instrumento financeiro derivado o que seja qualificado como tal pelas normas de contabilidade aplicáveis, com exceção dos instrumentos financeiros derivados de cobertura ou cujas posições em risco se compensem mutuamente (artigo 4.º, n.ºs 1, 2 e 3). O n.º 4 desse artigo 4.º esclarece ainda que a base de incidência apurada nos termos do artigo 3.º e dos números anteriores é calculada por referência à média anual dos saldos finais de cada mês, que tenham correspondência nas contas anuais do próprio ano a que respeita o adicional, tal como aprovadas no ano seguinte.*

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

**89.** Resta referir que a Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 33/XIV, que originou a Lei n.º 27-A/2020, em consonância com a Resolução do Conselho de Ministros n.º 41/2020, de 6 de junho de 2020, limita-se a assinalar que “[é] igualmente criado um adicional de solidariedade sobre o setor bancário, cuja receita é adstrita a contribuir para suportar os custos da resposta pública à atual crise, através da sua consignação ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social”.

## **F. QUALIFICAÇÃO JURÍDICA DO ADICIONAL DE SOLIDARIEDADE SOBRE O SETOR BANCÁRIO**

**90.** 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.

- 91.** A LGT, aprovada em 1998, no seu artigo 3.º, passou a incluir entre os diversos tipos de tributos, os impostos e outras espécies criadas por lei, designadamente as taxas e as contribuições financeiras a favor das entidades públicas, definindo, em geral, os pressupostos desses diversos tipos de tributos no subsequente artigo 4.º.
- 92.** 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”.
- 93.** 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).
- 94.** 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.
- 95.** 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).

- 96.** 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).
- 97.** Trata-se, neste caso, de tributos de natureza bilateral ancorados numa lógica grupal ou de equivalência de grupo, por oposição ao que sucede com a figura das taxas, que se alicerça num princípio de equivalência estrita ou individual, e que, nessa medida, são uma categoria de tributo cujo facto tributário se constitui em função de um nexo bilateral derivado para o qual influem os sujeitos passivos do grupo a que pertencem (cfr. FILIPE DE VASCONCELOS FERNANDES, *O (Imposto) Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário*, AAFDL Editora, Lisboa, 2020, pág. 86-87 e nota 132). E que dependem, do mesmo modo, do preenchimento de três diferentes requisitos: a *homogeneidade do grupo*, que pressupõe uma distinção face à carga impositiva geral que incide sobre a generalidade dos contribuintes, a *responsabilidade de grupo*, que implica uma relação específica entre o cada grupo homogéneo e certas necessidades de ordem financeira, e a *utilidade de grupo*, que tem por base o facto de estes tributos assentarem num princípio de equivalência de grupo, de forma a que a receita é utilizada no interesse de todo o grupo, e não especificamente de um contribuinte individual (*idem*, págs. 87-90).

- 98.** 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.
- 99.** 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).
- 100.** 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.
- 101.** 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).

## **G. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO DA RETROATIVIDADE DA LEI FISCAL**

**102.** Analisando a questão da inconstitucionalidade por violação do princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal, considerando o regime jurídico supra explanado, e a norma transitória do artigo 21º da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, que dispõe nos seguintes termos:

*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; (...)*

**103.** Está em causa a violação do princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal, em relação ao imposto que se torna devido em 2020, uma vez que por efeito da norma transitória do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, o adicional é calculado, nesse caso, por referência à média semestral dos saldos finais de cada mês que tenham correspondência nas contas relativas ao primeiro semestre de

2020, e, sendo assim, o facto gerador do pagamento do imposto verifica-se em momento anterior à entrada em vigor da lei, que ocorreu no dia seguinte à sua publicação.

A Autoridade Tributária contrapõe que, nos termos dos artigos 3.º e 4.º do Anexo VI da Lei n.º 27-A/2020, a base de incidência do ASSB respeitante ao primeiro semestre de 2020 corresponde ao “passivo apurado e aprovado” pelo que o facto tributário ocorre, verdadeiramente, com o apuramento e aprovação das contas, e necessariamente em momento posterior à entrada em vigor da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, não se verificando a alegada violação do princípio proibição da retroatividade da lei fiscal.

Certo é que não tem razão nesta alegação como se demonstrará de seguida.

**104.** A este propósito pronunciou-se o Tribunal arbitral por Acórdão proferido no âmbito do processo n.º 528/2022, de 21.03.2023, ao qual se adere integralmente e que passamos a citar:

*7. A Requerente começa por assacar ao regime do Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário a inconstitucionalidade por violação do princípio da proibição da retroatividade da lei fiscal, em relação ao imposto que se torna devido em 2020, por considerar que, por efeito da norma transitória do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, o adicional é calculado, nesse caso, por referência à média semestral dos saldos finais de cada mês que tenham correspondência nas contas relativas ao primeiro semestre de 2020, e, sendo assim, o facto gerador do pagamento do imposto verifica-se em momento anterior à entrada em vigor da lei, que ocorreu no dia seguinte à sua publicação.*

*A Autoridade Tributária contrapõe que, nos termos dos artigos 3.º e 4.º do Anexo VI da Lei n.º 27-A/2020, a base de incidência do ASSB respeitante ao primeiro semestre de 2020 corresponde ao “passivo apurado e aprovado” pelo que o facto tributário se objetiva na ordem jurídica com o apuramento e aprovação das contas, e necessariamente em momento posterior à entrada em vigor da Lei n.º 27-A/2020, de*

---

*24 de julho, não se verificando a alegada violação do princípio proibição da retroatividade da lei fiscal. É esta a questão que cabe primeiramente apreciar.*

*Na revisão constitucional de 1997, o legislador constituinte consagrou, no artigo 103.º, n.º 3, a regra da proibição da retroatividade da lei fiscal desfavorável, que já poderia considerar-se como uma decorrência do princípio da proteção da confiança dos cidadãos inscrito no Estado de Direito. Com essa alteração, a Lei Fundamental pretendeu expressar uma regra absoluta de definição do âmbito de validade temporal das leis que criem ou agravem impostos, tornando constitucionalmente ilícito o imposto que produza efeitos retroativos.*

*O Tribunal Constitucional tem vindo a seguir o entendimento de que esta proibição da retroatividade, no domínio da lei fiscal, apenas se dirige à retroatividade autêntica, abrangendo apenas os casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga, excluindo do seu âmbito aplicativo as situações de retrospectividade ou de retroatividade imprópria, ou seja, aquelas situações em que a lei é aplicada a factos passados mas cujos efeitos ainda perduram no presente, como sucede quando as normas fiscais que produziram um agravamento da posição fiscal dos contribuintes em relação a factos tributários que não ocorreram totalmente no domínio da lei antiga e continuam a formar-se, ainda no decurso do mesmo ano fiscal, na vigência da nova lei (cfr, por exemplo, os acórdãos n.ºs 128/2009, 85/2010 e 399/2010).*

*Revertendo à situação do caso, deve começar por dizer-se que a CSB e o ASSB, embora possuam uma estrutura de incidência similar, não são coincidentes quanto ao método de quantificação da base de incidência quando esteja em causa a liquidação do ASSB devido em 2020.*

*Tal como prevê para a CSB o artigo 3.º, alínea a), da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, o ASSB, nos termos da disposição homóloga do Anexo VI à Lei n.º 27-A/2020, igualmente incide sobre o “passivo apurado e aprovado pelos sujeitos passivos”, estatuidando o artigo 4.º, n.º 4, quanto à quantificação da base de incidência, que “a base de incidência apurada nos termos do artigo 3.º e dos*

---

*números anteriores é calculada por referência à média anual dos saldos finais de cada mês, que tenham correspondência nas contas anuais do próprio ano a que respeita o adicional, tal como aprovadas no ano seguinte”.*

*No entanto, a norma transitória do artigo 21.º da mesma Lei, determina, na sua alínea a), que, no caso do adicional de solidariedade devido em 2020, “a base de incidência apurada nos termos dos artigos 3.º e 4.º do regime é calculada por referência à média semestral dos saldos finais de cada mês, que tenham correspondência nas contas relativas ao primeiro semestre de 2020”.*

*O acórdão do STA de 19 de junho de 2019 (Processo n.º 023/40/13), analisando a CSB aplicada ao ano de 2011, à luz da referida disposição do artigo 3.º, alínea a), da Lei n.º 55-A/2010, afastou a violação do princípio da proibição da retroatividade dos impostos, com base na seguinte argumentação: O facto tributário correspondente à CSB do ano de 2011 (-) é constituído pelos passivos apurados e aprovados pelo sujeito passivo (deduzidos dos fundos próprios de base (Tier 1), dos complementares (Tier 2) e dos depósitos abrangidos do Fundo de Garantia de Depósitos) no próprio ano em que é devida a contribuição (artigo 3º do regime da CSB, e artigo 6.º da Portaria nº 121/2011, de 30 de março). Ou seja, em 2011. Daí que (...) o facto tributário só tenha emergido na ordem jurídica com a aprovação do passivo e no ano em que a mesma ocorreu (embora respeitando ao ano económico anterior ao ano da aprovação), sendo que, para além de não se configurar, nesses termos, tributação assente em facto sucessivo, também a própria contribuição se objetiva apenas com o apuramento e aprovação do respetivo passivo e na medida deste (-).*

*O facto tributário assim configurado verificou-se após o início da vigência do regime da CSB (1 de janeiro de 2011). E como se salienta na sentença, o momento relevante a considerar é o da aprovação das contas e não o do encerramento do exercício, sendo que nas instruções constantes da declaração modelo 26 (cfr. o anexo à Portaria) constava igualmente a indicação de que «[a] base de incidência apurada é sempre calculada por referência à média anual dos saldos finais de cada mês, que tenham correspondência nas contas aprovadas no próprio ano em que é devida a contribuição.*

*Conclui o acórdão, neste condicionalismo, que não há aplicação da lei nova a factos tributários integralmente verificados ou cujos efeitos estivessem integralmente produzidos e verificados no domínio da lei antiga, ou seja, antes da entrada em vigor da lei nova. Todavia, um tal entendimento não é transponível para o adicional de solidariedade devido em 2020, segundo a regulamentação que consta da citada norma transitória do artigo 21.º da Lei n.º 27-A/2020, que, como se viu, prevê que a base de incidência seja calculada por referência à média semestral dos saldos finais de cada mês, que tenham correspondência nas contas relativas ao primeiro semestre de 2020. O adicional é calculado com base numa média relativa ao primeiro semestre de 2020, e embora deva haver correspondência entre os saldos de cada mês, nesse semestre, e os saldos que constem das contas anuais relativas ao mesmo semestre, o certo é que a eventual divergência entre o saldo médio que serviu de base à liquidação do imposto e os saldos mensais aprovados nas contas anuais, apenas poderá justificar a correção aritmética, por parte da Autoridade Tributária, com base na verificação de erros ou omissões que determinem a exigência de um valor do adicional superior ao liquidado, tal como prevê o artigo 6.º, n.º 2, do Anexo VI à Lei n.º 27-A/2020. Ou seja, a exigida correspondência entre o saldo médio relativo ao primeiro semestre e os saldos finais de cada mês considerados nas contas anuais não salvaguarda a retroatividade do imposto, visto que a aprovação das contas referentes a 2020, incluindo as do primeiro semestre, em atenção ao disposto no artigo 65.º, n.ºs 1 e 5, do Código das Sociedades Comerciais, só pode ocorrer após o encerramento de cada exercício anual, e, portanto, após o período de tributação a que respeita o imposto (cfr. Pinto Furtado, Curso de Direito das Sociedades, 4.ª edição, Coimbra, pág. 481).*

*Tendo em consideração que, no que se refere ao adicional devido em 2020, o sujeito passivo deve efetuar a liquidação do imposto até 15 de dezembro de 2020, não será possível ao contribuinte certificar, através das contas anuais, a média de saldo que serviu de base à liquidação, e, sendo assim, não há qualquer dúvida que o facto tributário que origina o imposto é o mero apuramento contabilístico da média dos saldos do passivo relativamente ao primeiro semestre.*

*Como explicita, a citada decisão arbitral n.º 504/2021-T, à data da liquidação do imposto relativo ao primeiro semestre de 2020, ainda se não encontra encerrado o exercício nem aprovadas as contas, pelo que o facto tributário que a norma erige para efeito de liquidação não é a aprovação das contas, mas o facto material da verificação de existência do passivo através dos dados inscritos na contabilidade, e que necessariamente ocorre ainda antes da entrada em vigor da Lei n.º 27-A/2020.*

*A questão suscitada no presente processo não tem, pois, qualquer correspondência com a que foi analisada no citado acórdão do STA de 19 de junho de 2019 relativamente à CSB, em que se considerou como momento relevante para a exigência do tributo o da aprovação das contas, tendo em consideração que, nesse caso, a base de incidência apurada é sempre calculada por referência à média anual dos saldos finais de cada mês, que tenham correspondência nas contas aprovadas no próprio ano em que é devida a contribuição.*

*Por conseguinte, a norma transitória do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, é inconstitucional, por violação do princípio da proibição da retroatividade dos impostos, consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, pelo que a liquidação do adicional de solidariedade sobre o sector bancário, relativa ao ano de 2020, enferma de ilegalidade. (...)».*

## **H. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

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

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

- 107.** 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).
- 108.** Configurando-se o princípio geral da igualdade como uma igualdade material, o princípio da capacidade contributiva – segundo o mesmo autor - enquanto *tertium comparationis* da igualdade no domínio dos impostos, não carece de um específico e direto preceito constitucional. O seu fundamento constitucional é o princípio da igualdade articulado com os demais princípios e preceitos da respetiva “constituição fiscal” e, em especial, aqueles que decorrem já dos princípios estruturantes do sistema fiscal que constam dos artigos 103.º e 104.º da Constituição (*ob. cit.*, pág. 155).
- 109.** Como pressuposto e critério da tributação, o princípio da capacidade contributiva – dentro da mesma linha de entendimento - «*afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que na seleção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objeto e matéria coletável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respetivo imposto*» (*ob. cit.*, pág. 157).
- 110.** 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».*

- 111.** 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».*
- 112.** 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.
- 113.** 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).

- 114.** 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).
- 115.** 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).
- 116.** 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.
- 117.** A Contribuição sobre o Sector Bancário foi criada pelo artigo 141.º da Lei do Orçamento do Estado para 2011, entretanto alterada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, como uma contribuição extraordinária, que constitui receita do Fundo de Resolução, criado mediante a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 31-A/2012, de 10 de fevereiro, ao Regime das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (artigo 153.º-F, alínea a)) e definido como pessoa coletiva de direito público, dotada de autonomia administrativa e financeira, que funciona junto do Banco de Portugal (artigo 153.º-B). O Fundo tem por objeto prestar apoio financeiro à aplicação de medidas de resolução adotadas pelo Banco de Portugal e desempenhar todas as demais funções que lhe sejam conferidas pela lei no âmbito da execução de tais medidas (artigo 153.º-C) e nele participam obrigatoriamente, entre outras entidades, as instituições de crédito com sede em Portugal (artigo 153.º-D).

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

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

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

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

**120.** E a sua natureza não é afastada pela circunstância de as receitas provenientes da CSB serem consignadas ao Fundo de Resolução, porquanto o Fundo tem por objeto prestar apoio financeiro à aplicação de medidas pelo Banco de Portugal e visa a prevenção dos

---

riscos sistémicos do sector bancário. Esse mesmo objetivo é assinalado na nota preambular da Portaria n.º 121/2011, de 30 de março, onde se refere que os elementos essenciais da CSB são definidos «*em termos semelhantes aos de contribuições já introduzidas por outros Estados Membros da União Europeia, com o duplo propósito de reforçar o esforço fiscal feito pelo sector financeiro e de mitigar de modo mais eficaz os riscos sistémicos que lhe estão associados*».

- 121.** 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.
- 122.** Trata-se, nestes termos, de um tributo que, interessando a um grupo homogéneo de destinatários e visando prevenir riscos a este grupo associados, se efetiva na compensação de eventual intervenção pública na resolução de dificuldades financeiras das entidades desse sector, assumindo assim a natureza jurídica de contribuição financeira (cfr., neste preciso sentido, a decisão arbitral proferida no Processo n.º 706/2018-T).
- 123.** Contrariamente, o ASSB é um verdadeiro imposto que constitui receita geral do Estado e se encontra consignada ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social, e, embora destinado a fazer face de modo indistinto às necessidades de financiamento da segurança social, se caracteriza como um imposto sectorial na medida em que incide exclusivamente sobre o sector financeiro.
- 124.** 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.

**125.** 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.

**126.** 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*”.

**127.** 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.

**128.** A isenção de IVA relativamente a operações bancárias e financeiras está expressamente prevista na Diretiva 2006/112/CE (artigo 135.º) e o artigo 9.º, n.º 27, do Código do IVA limita-se a efetuar a transposição dessa regra para o direito interno. E,

por outro lado, o conteúdo das isenções não pode ser alterado pelos Estados Membros, dado que estão em causa conceitos autónomos de direito europeu que têm por objetivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA, devendo ainda ser objeto de uma interpretação restritiva, na medida em que constituem derrogações ao princípio geral segundo o qual o imposto sobre o valor acrescentado é cobrado sobre todas as prestações de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo (cfr. acórdãos do TJUE, nos Processos n.ºs C-348/1987 e C-455/05).

**129.** 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).

**130.** 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).

- 131.** 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.)
- 132.** 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).
- 133.** 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.
- 134.** 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).

- 135.** 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 e desproporcionada, na medida em que o critério utilizado não apresenta um mínimo de coerência nem se encontra materialmente justificado.
- 136.** As condicionantes da criação do ASSB justifica ainda que se recoloque a questão sob o prisma da capacidade contributiva.
- 137.** 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).

**138.** 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 serviços. Os impostos sobre o *património* incidem sobre o rendimento acumulado que, entretanto, foi transformado em valor patrimonial tributário, quer considerado estaticamente o património em si mesmo (IMI), quer numa perspetiva dinâmica, tributando-se o património apenas no momento da respetiva transmissão (IMT).

**139.** 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.

- 140.** 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.
- 141.** 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)*”.
- 142.** 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:**

- 143.** As normas conjugadas dos artigos 1.º, n.º 2, 2.º e 3.º, n.º 1, alínea a), do Anexo VI à Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, são inconstitucionais, por violação do princípio da igualdade, na dimensão da proibição do arbítrio, e por violação do princípio da capacidade contributiva, enquanto decorrência do princípio da igualdade tributária.
- 144.** Resta acrescentar que, no mesmo sentido, se pronunciaram, entre outros, os acórdãos proferidos nos Processos n.ºs 598/2022-T, 674/2022-T, 324/2023-T e 325/2023-T, e, entretanto, o julgamento de inconstitucionalidade formulado no Processo n.º 598/2022-T foi confirmado, em recurso obrigatório, pelo acórdão do Tribunal Constitucional n.º 469/2024. O Tribunal Constitucional veio ainda a decidir no mesmo sentido no acórdão n.º 529/2024, também em recurso interposto de decisão arbitral proferida no CAAD.
- 145.** Em consequência, os atos de autoliquidação de ASSB relativos ao período de tributação de 2020, bem como a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa contra ele deduzida, é ilegal, pelo que, em consequência, não se apreciam os demais vícios imputados ao ato tributário de autoliquidação de Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário.

**I. DA VIOLAÇÃO DO DIREITO DA UNIÃO EUROPEIA**

- 146.** No que concerne a este fundamento, o Tribunal de Justiça da União da Europeia, já teve oportunidade de se pronunciar sobre situação idêntica à dos presentes autos, no Acórdão de 21 de dezembro de 2023, proferido no seguimento de reenvio prejudicial promovido no âmbito de outro processo arbitral tributário no CAAD.
- 147.** Apesar de se poder considerar prejudicada a sua análise, no caso concreto, porquanto pronunciando-se este Tribunal pela inconstitucionalidade das normas pertinentes ao

caso, o que acarreta a nulidade das mesmas, deixa de existir qualquer conflito entre o direito nacional aplicável e o primado do Direito da União, importa sublinhar que a jurisprudência do mencionado acórdão vai no sentido do atrás fixado.

**148.** O Acórdão proferido pelo TJUE, em 21.12.2023, veio declarar que:

- 1) *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.*
- 2) *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.*

*Como resulta das indicações dadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, o ASSB que onera indistintamente todo o setor bancário em Portugal, incluindo as instituições de crédito residentes, as filiais e as sucursais portuguesas das instituições de crédito não residentes, tem por objetivos apoiar financeiramente o sistema nacional de segurança social e restaurar o equilíbrio entre a carga fiscal suportada por esse setor, que beneficia de uma isenção do IVA sobre a*

---

*maior parte dos serviços financeiros, e a suportada por todos os outros setores da economia portuguesa.*

**149.** Nos considerandos 51 a 65 do Acórdão, dos quais se transcrevem apenas alguns excertos, pode ler-se:

*«À luz destes objetivos, as disposições nacionais apresentadas pelo órgão jurisdicional de reenvio não procedem a nenhuma distinção entre as instituições de crédito residentes e as filiais e as sucursais de instituições de crédito não residentes. 52. De resto, não resulta da decisão de reenvio que o objeto e o conteúdo das disposições nacionais em causa procedem a essa distinção.*

*53. Por conseguinte, nada parece indicar que a situação de uma instituição de crédito não residente que exerce a sua atividade através de uma sucursal não seja objetivamente comparável à situação de uma instituição de crédito residente ou de uma filial de uma instituição de crédito não residente.*

*54. Segundo, no que se refere à justificação da diferença de tratamento por uma razão imperiosa de interesse geral, o Governo Português afirma, nas suas observações escritas, que a vantagem fiscal conferida pela regulamentação nacional em causa no processo principal às instituições de crédito residentes, e às filiais de instituições de crédito não residentes, se justifica pela necessidade de garantir a coerência do regime fiscal nacional.*

*55. Ora, segundo jurisprudência constante, para que tal justificação possa ser admitida é necessário que se demonstre a existência de um nexo direto entre a vantagem fiscal em causa e a compensação da mesma através de uma determinada cobrança fiscal (v., neste sentido, Acórdãos de 12 de junho de 2018, Bevola e Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, n.º 45, e de 27 de abril de 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, n.º 68 e jurisprudência referida).*

*56. No caso em apreço, nenhum elemento dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça indica que a dedutibilidade dos capitais próprios da base de incidência a título do ASSB é compensada por uma determinada cobrança fiscal, suportada pelas instituições de crédito residentes e pelas filiais de instituições de crédito não residentes.*

57. *Daqui resulta que a restrição à liberdade de estabelecimento operada pela regulamentação nacional em causa no processo principal não pode ser justificada pela necessidade de preservar a coerência do regime fiscal português.*

(...)

62. *No caso em apreço, 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.*

63. *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.*

64. *Daqui resulta que a restrição à liberdade de estabelecimento operada pela regulamentação nacional em causa no processo principal não se afigura justificada pela necessidade de preservar uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros.*

65. *Por conseguinte, há que responder à segunda questão 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 residentes, bem como das filiais e das sucursais das instituições de crédito não residentes, 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.»*

**150.** Em conclusão, o regime do ASSB, aplicado às sucursais em Portugal de instituições de crédito não residentes, como é o caso da Requerente, nos termos em que se encontra regulamentado e já sobejamente explanados ao longo deste Acórdão, viola a liberdade de estabelecimento e, por conseguinte, viola os artigos 49º e 54º do TFUE. Logo, os atos impugnados não podem subsistir e devem ser anulados, também, por violação do Direito da União Europeia, nos termos fixados no Acórdão do TJUE supracitado.

**151.** Por todas as razões que vêm expostas conclui-se que:

- (i) A norma transitória do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, é inconstitucional, na parte em que se refere ao cálculo do imposto relativo ao primeiro semestre de 2020, por violação do princípio da proibição da retroatividade dos impostos, consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição.
- (ii) 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.
- (iii) O regime do ASSB aplicável, ao criar um imposto cuja base de incidência é constituída pelo passivo das instituições de crédito residentes, bem como das filiais e das sucursais das instituições de crédito não residentes, viola o princípio da liberdade de estabelecimento, garantida nos artigos 49.º e 54.º TFUE, 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.

**152.** Face ao que vem exposto, fica prejudicado o conhecimento dos restantes vícios invocados.

## **J. JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

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

**154.** De harmonia com o disposto na alínea *b)* do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário*

---

*objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*”. O que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

- 155.** Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, o que remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.
- 156.** No entanto, em caso de autoliquidação, o erro imputável aos serviços, que justifica a obrigação de juros indemnizatórios, apenas opera, quando haja lugar a pedido de revisão oficiosa, com o indeferimento pela Autoridade Tributária da impugnação administrativa (cfr., neste sentido, os acórdãos do Pleno do STA de 18 de janeiro de 2017, Processo n.º 0890/16, e de 29 de junho de 2022, Processo n.º 093/21). E, assim, o termo inicial do cômputo dos juros indemnizatórios apenas se constitui, na situação do caso, em 17 de abril de 2024.
- 157.** Há assim lugar, na sequência de declaração de ilegalidade dos atos tributários de autoliquidação do ASSB ao pagamento de juros indemnizatórios, daqui não decorrendo nenhuma inconstitucionalidade, pelo que os mesmos são devidos nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, desde 17 de abril de 2024, calculados sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais, até à data do processamento da respetiva nota de crédito (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

## V. DECISÃO

Termos em que, com os fundamentos de facto e de direito que supra ficaram expostos, decide o Tribunal Arbitral Singular:

- a) Declarar inconstitucional a norma transitória do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, na parte em que se refere ao cálculo do imposto relativo ao primeiro semestre de 2020, por violação do princípio da proibição da retroatividade dos impostos, consagrado no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição;
- b) Declarar inconstitucionais as normas conjugadas dos artigos 1.º, n.º 2, 2.º e 3.º, n.º 1, alínea a), do Anexo VI à Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, por violação do princípio da igualdade, na dimensão da proibição do arbítrio, e por violação do princípio da capacidade contributiva;
- c) Declarar ilegal e anular o ato tributário de autoliquidação do Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário referente ao período de tributação de 2020, no valor total de € 38.837,78 (trinta e oito mil oitocentos e trinta e sete euros e setenta e oito cêntimos), bem como a decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa contra ele deduzida, por violação do Direito da União Europeia;
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar à Requerente a quantia de € 38.837,78 (trinta e oito mil oitocentos e trinta e sete euros e setenta e oito cêntimos), acrescidos de pagamento de juros indemnizatórios desde 17 de abril de 2024 até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

## **VI. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se ao processo o valor de € **38.837,78 (trinta e oito mil oitocentos e trinta e sete euros e setenta e oito cêntimos)**, de acordo com o disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º- A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicáveis por força do que se dispõe no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e no artigo 3.º, n.º 2 do RCPAT.

## **VII. CUSTAS**

Custas no montante de € **1.836,00 (mil oitocentos e trinta e seis euros)**, a cargo da Requerida, por ter sido total o seu decaimento, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com os artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT, e 527.º do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

## **VIII. NOTIFICAÇÃO AO MINISTÉRIO PÚBLICO**

Nos termos do disposto no artigo 17.º, n.º 3, do RJAT, notifique-se o representante do Ministério Público junto do tribunal competente para o julgamento da impugnação, para efeitos do recurso previsto no n.º 3 do artigo 72.º da Lei do Tribunal Constitucional.

Notifique-se.

Porto, 13 de janeiro de 2025

O Árbitro

(Rui Miguel Zeferino Ferreira)