

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 720/2024-T

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

SUMÁRIO:

I - 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, como aliás resulta do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 149/2024, de 27.02 e n.º 405/2023, de 19.06.2024.

II – Em consequência, os atos de liquidação de ASSB relativo ao período de tributação de 2021, bem como a decisão de indeferimento da reclamação graciosa contra eles deduzida, são ilegais.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

A..., S.A. com o número único de matrícula, identificação fiscal e pessoa coletiva..., com sede na Rua ..., n.º ..., ...-... ..., (doravante “Requerente”), tendo sido notificado, a 8 de Abril de 2024, do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2023..., contra a liquidação do Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário (doravante “ASSB”) efetuada através da guia n.º..., relativa ao ano de 2021 apresentou, nos termos do disposto nos artigos 95.º, n.º 1 e 2 da Lei Geral Tributária («LGT»), e ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, pedido arbitral para impugnação do referido indeferimento e do ato tributário de autoliquidação do ASSB subjacente.

O pedido de constituição do tribunal arbitral, apresentado em 03-06-2024, foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nos termos regulamentares.

Em 24-07-2024, o Conselho Deontológico designou a aqui signatária como árbitro do Tribunal Arbitral singular a constituir, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e em conformidade foram notificadas as partes dessa designação. O Tribunal Arbitral Coletivo ficou regularmente constituído em 13-08-2024 e na mesma data foi proferido despacho arbitral a notificar a Requerida para responder.

Em 24-09-2024 a AT juntou aos autos o respetivo processo administrativo e apresentou a sua Resposta, em defesa da legalidade dos atos impugnados, concluindo pela improcedência do pedido arbitral, pela legalidade e manutenção dos mesmos na ordem jurídica.

Em 26-09-2024 foi proferido despacho arbitral com o seguinte teor:

«Considerando que dos articulados juntos aos autos resulta não haver exceções alegadas, não haver prova a testemunhal a produzir, e que o litígio não versa sobre a matéria de facto, mas tão somente sobre o Direito aplicável, determina-se:

- 1. Ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental;*
- 2. Estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, O tribunal considera estar em condições de dispensar a produção de alegações escritas e prosseguir para a prolação da sentença;*
- 3. Fixa-se o prazo de 5 dias para as partes se pronunciarem sobre a dispensa de alegações escritas, presumindo-se o seu acordo, se no prazo não se pronunciarem.*
- 4. Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, no prazo de 15 dias a contar da presente notificação.*
- 5. Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.»*

Na ausência de pronúncia pelas partes o Tribunal decidiu dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, com os fundamentos que constam do despacho.

*

O Requerente fundamenta o seu pedido na violação da Constituição da República Portuguesa (CRP), concretamente, por violação do princípio da legalidade fiscal, da igualdade e da capacidade contributiva. A ASSB tem natureza de como imposto especial sobre o sector bancário, reconhecida como tal e pacificamente pela própria AT e pela Jurisprudência do Tribunal Constitucional, conforme Acórdão nº 268/2021, reiterado pelo Acórdão 101/2023, embora criada sob a «veste» de um adicional à Contribuição sobre o sector bancário. Conclui a Requerente pela ilegitimidade jurídica do ASSB, por:

- a) Inconstitucionalidade por desvio de poder tributário, por violação do princípio da igualdade fiscal e da liberdade de empresa, incluindo as vertentes da capacidade contributiva e da tributação das empresas pelo lucro real.
- b) Incompatibilidade com o direito suprapositivo, i.e., com os princípios básicos da praxis social.
- c) Tributação desproporcionada e em duplicado.
- d) Desconformidade com o Direito da União Europeia

Conclui que o ASSB é um imposto (de natureza especial porque incide sobre um grupo limitado de contribuintes) inconstitucional, pelo que pugna pela procedência da ação e anulação do indeferimento da Reclamação Graciosa e da respetiva liquidação de ASSB impugnadas, no valor de 23.524,75€. Em consequência, peticiona o reembolso do valor liquidado e pago, acrescido de juros indemnizatórios, e a condenação da AT no pagamento das custas arbitrais.

*

Quanto à posição da Requerida, em síntese, entende que não ocorre qualquer violação da Constituição da República. Considera a AT que a incidência do ASSB sobre o setor financeiro,

3.

foi introduzida no sistema fiscal português com o intuito de compensar a isenção de IVA de que este atualmente aproveita, permitindo enquadrá-lo no contexto das atuais dinâmicas políticas e legislativas no sentido de reforçar a tributação indireta do setor bancário. Acresce que, como já antes foi assinalado, a tributação indireta que em Portugal incide sobre o setor financeiro, através do Imposto do Selo, deixa de fora elementos relevantes da atividade das instituições de crédito, como as transações financeiras, sendo que as operações de financiamento das instituições de crédito no mercado interbancário estão também isentas do Imposto do Selo, nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 7.º do CIS.

Quanto à alegada violação do princípio da capacidade contributiva, a AT contrapõe que o ASSB se enquadra na tipologia de imposto sobre atividades financeiras, assumindo assim a natureza de imposto indireto. O ASSB tem como objetivo constituir um sucedâneo do IVA no setor financeiro, logo, a sua incidência dar-se-á sobre uma “manifestação mediata” de capacidade contributiva, que revela, indiretamente, a capacidade contributiva no estágio do consumo final. Alega que o ASSB tem como objetivo compensar uma vantagem aferida em termos de carga fiscal global incidente sobre o setor das instituições de crédito associada à aplicação da isenção de IVA sobre um conjunto vasto de operações financeiras, que, como se viu, também são em, em certos casos, desoneradas do imposto do selo. E, também por esta razão, entende não se verificar violação do princípio da igualdade.

Em suma, do ponto de vista da Requerida, não só não houve qualquer arbitrariedade na criação do ASSB (o legislador agiu no âmbito da sua liberdade de conformação ou discricionabilidade legislativa) como a sua configuração permite atingir adequadamente as formas de expressão da capacidade contributiva que se propõe. Em razão da isenção de que a esmagadora maioria dos serviços e operações financeiras beneficia ao abrigo do n.º 27 do artigo 9º do CIVA, o «IVA social» onera apenas os setores não financeiros, ao que acresce a integração (desde 2011) dos seus trabalhadores no regime geral da segurança social, justifica-se que um setor reconhecidamente subtributado em matéria de fiscalidade indireta, seja também ele chamado a contribuir para o sistema de segurança social. Alega, ainda, que o «*entendimento de que o setor financeiro é prejudicado com as isenções simples ou incompletas de IVA assenta numa lógica falaciosa*». Do ponto de vista da Requerida «*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». Pelo que a introdução do ASSB não está a violar, mas antes a repor a igualdade, e em favor desta tese invoca a comunicação da Comissão Europeia de 07.10.2010.

Conclui, ainda, pela não violação do princípio da capacidade contributiva, mesmo que esteja em causa a tributação de operações registadas no passivo e instrumentos derivados fora do balanço, isto porque os elementos subjetivos e objetivos de incidência da CSB se ajustam perfeitamente aos objetivos prosseguidos por um imposto sobre as atividades financeiras. O que releva é que exista uma conexão entre a prestação tributária, o pressuposto económico visado pelo tributo e a capacidade do sujeito passivo para suportar o peso do encargo. E no caso, segundo a Requerida, estas condições verificam-se.

Em conclusão, pugna pela legalidade dos atos impugnados e pela sua manutenção na ordem jurídica, uma vez que não padecem das alegadas inconstitucionalidades.

*

Posto isto, considerando a formulação da causa de pedir e do pedido apresentados pela Requerente, e as questões suscitadas pela Requerida na sua resposta, as questões fundamentais a decidir pelo Tribunal arbitral são: /1) a da natureza jurídica do ASSB, e (2) as alegadas inconstitucionalidades.

II- SANEADOR

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente face ao disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

Cumpre decidir.

III- DECISÃO E FUNDAMENTOS

§1- Decisão da Matéria de facto

§1.1 Factos Provados

1. Com relevo para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:
 - a. A Requerente A..., S.A é uma instituição de crédito residente em Portugal, do tipo previsto na al. b) do artigo 3.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (“RGICSF”), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro, e cujo objeto social consiste no exercício da atividade bancária, incluindo todas as operações compatíveis com essa atividade e permitidas por lei.
 - b. Enquanto instituição de crédito, o Requerente viu-se sujeito ao pagamento do 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 do Estado para 2020, doravante designada por “LOE 2020”).
 - c. Em 14-12-2021 a Requerente procedeu à autoliquidação do ASSB de 2021, através da entrega da declaração Modelo 57 que juntou aos autos como documento nº1.
 - d. Nesse mesmo dia efetuou o pagamento do valor apurado na referida autoliquidação, no valor de 23.524,75€, cujo comprovativo juntou aos autos como documento nº2.
 - e. Por discordar com autoliquidação efetuada, o Requerente apresentou reclamação graciosa, em 13-12-2023, tendo a AT indeferido a mesma por se considerar incompetente para apreciar a questão da inconstitucionalidade, entre as demais invocadas pelo Requerente.
 - f. A autoliquidação em causa teve por base a média dos saldos finais do passivo de cada mês relativo às contas do segundo semestre de 2020, em cumprimento do estabelecido na Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, bem como na Portaria n.º 191/2020, de 10 de agosto, que viria a aprovar o modelo oficial do ASSB (em concreto, o Modelo 57).

6.

- g. Em 03-06-2024, a Requerente apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral para impugnação dos atos tributários de indeferimento da reclamação graciosa e da autoliquidação subjacente.

§1.2 Factos não Provados

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

§1.3 Fundamentação da Decisão de Facto

A fundamentação da decisão sobre a matéria de facto assenta na prova documental junta aos autos pelas partes, as quais, aliás, não revelam qualquer divergência quanto aos factos, pacificamente reconhecidos por ambas. Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram selecionados e conformados em função da sua relevância jurídica, determinada com base nas posições assumidas pelas partes e nas várias soluções plausíveis das questões de direito para o objeto do litígio, conforme decorre do artigo 596.º, n.º 1 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

O Tribunal formou a sua convicção, quanto à factualidade dada como provada, com base nos documentos juntos ao Pedido e no processo administrativo junto pela Autoridade tributária com a Resposta. Ao Tribunal Arbitral incumbe o dever de selecionar os factos que interessam à decisão da causa e discriminar os factos provados e não provados, não existindo um dever de pronúncia quanto a todos os elementos da matéria de facto alegados pelas partes, tal como decorre da aplicação conjugada do artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e do artigo 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Os factos dados como provados e não provados resultaram da análise da prova produzida no presente processo, designadamente da prova documental junta aos autos pela Requerente e do processo administrativo junto aos autos pela Requerida, que foram apreciados pelo Tribunal Arbitral conforme decorre do artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e do artigo 607.º, n.ºs 4 e 5, do

CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT. Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

De ressaltar, por último, que não há qualquer divergência entre as partes quanto aos factos relevantes e considerados provados, sendo a sua divergência exclusivamente quanto à matéria de direito.

§2. Decisão da matéria de Direito

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. 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 princípios consagrados em normas constitucionais. Cabe ao Tribunal conduzir o percurso lógico subjacente à decisão do litígio, apreciando os vícios pela ordem indicada no pedido ao disposto nos artigos 124º do CPPT e 678º do Código de Processo Civil (CPC). aplicáveis *ex vi* artigo 29º nº 1 do RJAT.

§2.1 Da natureza jurídica do tributo «ASSB»

O adicional de solidariedade sobre o setor bancário (ASSB) foi introduzido na ordem jurídica portuguesa pela Lei n.º 27-A/ 2020, de 29 de julho, concretamente, pelo seu artigo 18.º, que altera a Lei n.º 2/2020, de 31 de março, ou seja, a Lei do Orçamento do Estado para 2020 (doravante designada por LOE 2020). O regime jurídico do ASSB consta do Anexo VI à supramencionada Lei, donde se podem extrair os objetivos a alcançar e, assim, de forma mais clara, a «*ratio legis*» subjacente. Sobre a questão da natureza jurídica deste tributo foi já produzida extensa jurisprudência arbitral, bem assim como dos nossos tribunais superiores, que consideram o «ASSB» como um imposto, sendo que este Tribunal arbitral está em sintonia com

essa jurisprudência e não vê razão para alterar tal entendimento, que, em boa verdade até é partilhado pela própria AT, embora com alguns pontos de discordância.

Nesta questão seguimos de perto a jurisprudência vertida no recente Acórdão arbitral proferido no processo n.º 843/2024-T, de 12-12-2024. Assim, é clara a menção do legislador ao principal objetivo do ASSB, ou seja, o reforço dos mecanismos de financiamento do sistema de segurança social, fundamentado a partir da ideia de *«compensação pela isenção de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) aplicável à generalidade dos serviços e operações financeiras»*, aproximando 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 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). Ora, no caso dos presentes autos a Requerente preenche, precisamente, a qualidade de instituição de crédito com sede em território português.

Posto isto, resulta do regime jurídico do ASSB, que este tem como âmbito de incidência objetiva *«o passivo apurado e aprovado pelos sujeitos passivos e o valor nominal dos instrumentos financeiros derivados fora do balanço apurado pelos sujeitos passivos, com as especificações constantes do artigo 3.º»*.

Pelo que vem exposto, resulta que a base de incidência do ASSB não se aproxima da que é tipicamente a base de incidência do IVA (consumo ou despesa) mas antes se assemelha ao conceito de rendimento, subjacente aos impostos diretos sobre o rendimento. Veja-se que, o artigo 4.º do Anexo VI da Lei n.º 27-A/2020 esclarece sobre a quantificação da base de incidência, e, no seu n.º 1, define como passivo o *«conjunto dos elementos reconhecidos em balanço que, independentemente da sua forma ou modalidade, representem uma dívida para com terceiros»*. O mesmo normativo prevê, ainda as exceções constantes nas suas diversas alíneas, e, como instrumento financeiro derivado, o que seja qualificado como tal pelas normas de contabilidade aplicáveis, com exceção dos instrumentos financeiros derivados de cobertura ou cujas posições em risco se compensem mutuamente (artigo 4.º, n.ºs 1, 2 e 3).

Acresce, ainda, que segundo o n.º 4, deste normativo *«a base de incidência apurada nos termos do artigo 3.º e dos números anteriores é calculada por referência à média anual dos*

saldos finais de cada mês, que tenham correspondência nas contas anuais do próprio ano a que respeita o adicional, tal como aprovadas no ano seguinte.»

A lei define as taxas aplicáveis e os procedimentos de liquidação e cobrança (vd. artigos 5.º a 8º) e o destino da receita do ASSB, quando estabelece, no seu artigo 9.º (sob a epígrafe «Consignação da Receita»), que a receita do adicional de solidariedade sobre o setor bancário **constitui receita geral do Estado, sendo integralmente consignada ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social.** (sublinhado nosso)

Assim, é este, em suma, o regime jurídico do ASSB, que se qualifica como um verdadeiro imposto, como aliás foi já reconhecido em numerosa jurisprudência arbitral e constitucional, supramencionada e invocada pela Requerente nos presentes autos. Esta questão foi desenvolvidamente tratada em diversas decisões arbitrais, como já se disse.¹

Considera-se como imposto toda a “*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 bilateralidade².

Este entendimento é pacífico, bem assim como, no que releva para a decisão dos presentes autos, a questão não é, sequer, divergente para as partes. Importará, contudo, ter em conta que 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. Na verdade, 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*

¹ Vd. entre outras: Decisão arbitral proferida no processo 156/2018 - T, de 10-05-2019; Decisão arbitral proferido no processo n.º 21/2023-T de 29-06-2023; Acórdão arbitral proferido no processo n.º 599/2023-T de 25-04-2023; Acórdão arbitral proferido no processo 325/2023-T de 26/02/2024; Acórdão arbitral proferido no processo n.º 843/2024 -T, de 12-12-2024, e Acórdão arbitral proferido no processo n.º 1015/2024-T, de 16-01-2025, entre muitos outros que reconhecem a natureza de imposto ao ASSB.

² Vd., entre outros, Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Coimbra, 2015, págs. 214 e 240.

*categoria de pessoas. A diferença essencial entre os impostos e estas contribuições bilaterais é que «aqueles visam financiar as despesas públicas em geral, não podendo, em princípio, ser consignados a certos serviços públicos ou a certas despesas, enquanto as segundas, tal como as taxas em sentido estrito, visam financiar certos serviços públicos e certas despesas públicas aos quais ficam consignadas, não podendo, portanto, ser desviadas para outros serviços ou despesas».*³

Retornando ao ASSB, este 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. Aliás, a resposta da Requerida refere desenvolvidamente esta dimensão do ASSB. E, sendo assim, o seu propósito difere do que caracteriza a Contribuição sobre o Sector Bancário (CSB), que foi consensualmente caracterizada como uma contribuição financeira.⁴

Dito de outro modo, 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 o ónus de custear o serviço público de segurança social, nem subsiste qualquer benefício para o grupo por efeito da carga fiscal com que é diferenciadamente onerado. E, nesses termos, não se verificam os requisitos típicos de homogeneidade, responsabilidade e utilidade de grupo que possam justificar a caracterização do ASSB como contribuição financeira. Por maioria de razão, está excluído que o ASSB possa integrar o conceito de taxa, uma vez que não está em causa qualquer dos pressupostos enumerados no artigo 4.º, n.º 2, da LGT que permitam evidenciar o carácter de bilateralidade do tributo.

³ Gomes Canotilho e Vital Moreira. Constituição da República Portuguesa Anotada, I vol., 4ª edição, Coimbra, pág. 1095.

⁴ Cfr., entre outros, Acórdão do STA de 25 de janeiro de 2023, Processo n.º 01622/20, in www.dgsi.pt.

Ainda a propósito da natureza jurídica deste tributo, acompanha-se o recente Acórdão proferido no processo 843/2024-T, supramencionado, quando refere que embora «*o nomen não vincule o intérprete, porque este imposto foi apelidado pelo legislador como sendo um adicional, haverá natural tendência para entender o ASSB como sendo acessório de outro tributo, tido por principal, (a Contribuição sobre o Sector Bancário), pelo que, materialmente, partilharia a legitimidade constitucional deste. Com Filipe Vasconcelos Fernandes, “o entendimento e aferição da conformidade constitucional do regime que cria o ASSB pode e deve efetuar-se com a necessária autonomia face a jurisprudência existente e continua sobre a CSB, dada a diferença de pressupostos e qualificação jurídica-tributaria de cada um dos referidos tributos. Encontrando-se, por isso totalmente excluída a alusão a um “caso estruturalmente semelhante” – para nos referirmos a uma expressão habitualmente utilizada na jurisprudência do TC – na medida em que a jurisprudência já existente e relativa a CSB se projeta sobre pressupostos e realidades totalmente distintos daqueles que agora relevam ao nível do regime que cria o ASSB”. Se o legislador com poderes constituintes, em 1997, decidiu prever a existência de três espécies de tributos, foi porque reconheceu serem diferentes. E fez corresponder ao imposto um regime mais exigente ao nível da reserva de lei parlamentar. Mas resultam também diferentes os princípios, materialmente constitucionais, conformadores de cada uma destas espécies tributárias, no que nos interessa, impostos e contribuições financeiras. Mais, o ASSB nem sequer é um tributo acessório da CSB, pois não remete para as normas de incidência desta. O ASSB é um tributo completo, pois a Lei que o criou prevê todos os seus elementos essenciais, nomeadamente a incidência subjetiva e objetiva. O que acontece é como que uma “duplicação” da CSB, o que mostra bem que o uso do termo “adicional” não obedeceu a qualquer razão técnico-legislativa, mas ao propósito político de atribuir ao ASSB um nome suscetível de “camuflar” a sua natureza jurídica.»*

Face ao que vem exposto, sem necessidade de maior explanação, conclui-se que 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.»⁵.

De resto, a própria AT na Resposta considera o ASSB como um imposto indireto que visa compensar o IVA, como vimos.

Cumpre, pois, apreciar a (i)legalidade do ASSB, alegada nos presentes autos.

§2.2 Do conhecimento das questões de mérito com fundamento na inconstitucionalidade do ASSB do princípio da igualdade, na vertente de violação do princípio da capacidade contributiva

Posto isto, passemos à análise das alegadas inconstitucionalidades, considerando o regime jurídico supra explanado, e a norma transitória do artigo 21.º da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, que dispõe nos seguintes termos:

«Artigo 21.º

Disposição transitória

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

a) A base de incidência apurada nos termos dos artigos 3.º e 4.º do regime é calculada por referência à média semestral dos saldos finais de cada mês, que tenham correspondência nas contas relativas ao primeiro semestre de 2020, no caso do adicional de solidariedade devido em 2020, e nas contas relativas ao segundo semestre de 2020, no caso do adicional de solidariedade devido em 2021, publicadas em cumprimento da obrigação estabelecida

⁵ Sobre o conceito de adicional e de adicionamento, vide Casalta Nabais, Direito Fiscal, 11.ª edição, Coimbra, pág. 79. No sentido da qualificação do ASSB como imposto, vide decisão arbitral proferida no Processo n.º 504/2021-T de 16-05-2022.

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; (...)»

Ora, no caso dos autos, está em causa o imposto liquidado de acordo com estas regras, com referência ao ano de 2021. 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 segundo semestre de 2020*. A lei entrou em vigor no dia seguinte à sua publicação, ou seja 25-07-2020.

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

Ora, 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)*». ⁶

⁶ Casalta Nabais (2021), in Direito Fiscal, 11ª edição, Coimbra, 2021, págs. 154-155.

Releva, pois, para aferir sobre este princípio, uma igualdade em sentido material, efetiva, assente na capacidade de pagar. Segundo Casalta Nabais⁷ o princípio da capacidade contributiva «*enquanto tertium comparationis da igualdade no domínio dos impostos, não carece de um específico e directo preceito constitucional. O seu fundamento constitucional é o princípio da igualdade articulado com os demais princípios e preceitos da respetiva “constituição fiscal” e, em especial, aqueles que decorrem já dos princípios estruturantes do sistema fiscal que constam dos artigos 103.º e 104.º da Constituição.*»

Assim, como pressuposto e critério da tributação, o princípio da capacidade contributiva impõe que o legislador fiscal atue de acordo com estes princípios o que impede o arbítrio, *obrigando-o a que na seleção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objeto e matéria coletável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação o dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respetivo imposto*».⁸

No mesmo sentido, se pronunciou o Tribunal Constitucional, no acórdão n.º142/2004, no qual afirma que «*o princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributaria na sua vertente de uniformidade – o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação*».

Ou seja, o princípio da capacidade contributiva é reconhecido como critério destinado a aferir da inadmissibilidade constitucional de certa ou certas soluções adotadas pelo legislador fiscal, o que nos reconduz à ideia da proibição do arbítrio, por muito elaborada que seja a sua tentativa de justificação. E, há que reconhecer o esforço da Requerida AT no sentido de justificar o ASSB a partir da sua função social ou, ainda, a partir da ideia da escassa tributação do setor financeiro em sede de IVA. Tudo isto, porém, não permite justificar a introdução do ASSB no sistema fiscal português à luz dos princípios acima enunciados, pelo contrário, revela uma forma de legislar inadmissível num Estado de Direito, consagrando, por um lado, isenções e por outro tributando no sentido de anular os benefícios consagrados. O correto entendimento dos princípios constitucionais da igualdade, com respaldo na capacidade de pagar, tem

⁷ Cfr. ob. Cit., pág. 155.

⁸ Casalta Nabais, in ob cit., pág. 157.

conduzido também à ideia 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».⁹

A este propósito, acompanha-se a jurisprudência vertida no recente Acórdão arbitral proferido no processo n.º843/2004-T, de 12/12/2024, a propósito de um caso em tudo idêntico ao dos presentes autos, quando afirma que:

«O Tribunal Constitucional tem vindo, portanto, a afastar-se de um controlo meramente negativo da igualdade tributária, passando a adotar o princípio da capacidade contributiva como critério adequado à repartição dos impostos; mas não deixa de aceitar a proibição do arbítrio como um elemento adjuvante na verificação da validade constitucional das soluções normativas de âmbito fiscal, mormente quando estas sejam ditadas por considerações de política legislativa relacionadas com a racionalização do sistema.

Em suma, o princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através de vertentes diversas: uma primeira está na generalidade da lei de imposto, na sua aplicação a todos sem exceção; uma segunda, na uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os contribuintes que se encontrem em situações iguais e de modo diferente aqueles que se encontrem em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva; uma última, está na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional (cfr. acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 306/2010 e n.º 695/2014).

Como se deixou exposto, o ASSB tem por objetivo reforçar os mecanismos de financiamento do sistema de segurança social, como forma de compensação pela isenção de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) aplicável à generalidade dos serviços e operações financeiras e incide sobre instituições de crédito sediadas em território português e filiais ou sucursais em Portugal de instituições de crédito com

⁹ Neste sentido se pronunciou o Tribunal Constitucional nos Acórdãos n.º 348/97 e 142/2004.

sede principal e efetiva fora do território português (artigos 1.º e 2.º). Tem uma estrutura de incidência objetiva e subjetiva similar ao previsto para a Contribuição sobre o Sector Bancário (artigo 3.º), com a significativa diferença de a receita do adicional de solidariedade sobre o setor bancário constituir receita geral do Estado, consignada ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social (artigo 9.º). Importa fazer notar, num primeiro momento, que, não obstante a similitude de incidência com a Contribuição sobre o Setor Bancário (CSB), o ASSB não pode ser entendido como uma tributação acessória ou adicional do CSB, nem constitui uma contribuição de estabilidade financeira. A Contribuição sobre o Sector Bancário foi criada pelo artigo 141.º da Lei do Orçamento do Estado para 2011, entretanto alterada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, como uma contribuição extraordinária, que constitui receita do Fundo de Resolução, criado mediante a alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 31-A/2012, de 10 de fevereiro, ao Regime das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (artigo 153.º-F, alínea a)) e definido como pessoa coletiva de direito público, dotada de autonomia administrativa e financeira, que funciona junto do Banco de Portugal (artigo 153.º-B). O Fundo tem por objeto prestar apoio financeiro à aplicação de medidas de resolução adotadas pelo Banco de Portugal e desempenhar todas as demais funções que lhe sejam conferidas pela lei no âmbito da execução de tais medidas (artigo 153.º-C) e nele participam obrigatoriamente, entre outras entidades, as instituições de crédito com sede em Portugal (artigo 153.º-D). O próprio Relatório do Orçamento de Estado para 2011 explica a génese da Contribuição sobre o Sector Bancário em termos suficientemente elucidativos quanto aos objetivos que se pretendiam atingir, aí se afirmando (pág. 73): «A Proposta do Orçamento do Estado para 2011 procede ainda a criação de uma contribuição sobre o sector bancário na linha daquelas que foram já introduzidas noutros Estados Membros, com o propósito de aproximar a carga fiscal suportada pelo sector financeiro da que onera o resto da economia e de o fazer contribuir de forma mais intensa para o esforço de consolidação das contas públicas e de prevenção de riscos sistémicos, protegendo também, assim, os trabalhadores do sector e os mecanismos de segurança social. A contribuição incide, assim, sobre as instituições de crédito com sede principal e efetiva da administração

situada em território português, sobre as filiais de instituições de crédito que não tenham a sua sede principal e efetiva da administração em território português e sobre as sucursais, instaladas em território português, de instituições de crédito com sede principal e efetiva da administração em Estados terceiros. Face ao seu regime jurídico, a CSB tem por base uma contraprestação de natureza grupal, na medida em que constitui um preço público a pagar pelo conjunto dos regulados à respetiva entidade ou agência de regulação. Não se reconduz à taxa stricto sensu, visto que não incide sobre uma prestação concreta e individualizada que a Administração dirija aos respetivos sujeitos passivos, nem se caracteriza como um imposto, pois que não se verifica o requisito de unilateralidade: não tem como finalidade exclusiva a angariação de receita (não se destina a que «as instituições participantes concorram para os gastos da comunidade, em cumprimento de um qualquer dever de solidariedade»), antes se pretendendo que o sector financeiro contribua para a cobertura do risco sistémico que é inerente à sua atividade. E a sua natureza não é afastada pela circunstância de as receitas provenientes da CSB serem consignadas ao Fundo de Resolução, porquanto o Fundo tem por objeto prestar apoio financeiro à aplicação de medidas pelo Banco de Portugal e visa a prevenção dos riscos sistémicos do sector bancário. Esse mesmo objetivo é assinalado na nota preambular da Portaria n.º 121/2011, de 30 de março, onde se refere que os elementos essenciais da CSB são definidos «em termos semelhantes aos de contribuições já introduzidas por outros Estados Membros da União Europeia, com o duplo propósito de reforçar o esforço fiscal feito pelo sector financeiro e de mitigar de modo mais eficaz os riscos sistémicos que lhe estão associados». Como se concluiu no acórdão do STA de 19 de Junho de 2019 (Processo n.º 02340/13), a motivação legislativa constante dos diplomas que regularam a contribuição para o sector bancário e o Fundo de Resolução legitima a ilação de que a contribuição visou, em primeiro lugar e desde o início, atenuar as consequências resultantes das intervenções públicas no sector financeiro, face à situação de crise financeira então desencadeada no âmbito desse mesmo sector, reconduzindo-se a um instrumento de apoio na prevenção dos inerentes riscos do sistema, não se destinando a colmatar necessidades genéricas de financiamento do Estado. Trata-se, nestes termos,

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

A corroborar o que vem exposto, 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. Também o artigo 1.º, n.º 2, do Regime do ASSB refere que o tributo tem por objetivo reforçar os mecanismos de financiamento do sistema de segurança social, como forma de compensação pela isenção de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) aplicável à generalidade dos serviços e operações financeiras, aproximando a carga fiscal suportada pelo setor financeiro à que onera os demais setores. No entanto, o 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” (...).»

Na verdade, não se compreende a justificação deste regime a partir da associação da sujeição das instituições de crédito ao ASSB à despesa fiscal decorrente da isenção aplicável a serviços e operações financeiras. A isenção de IVA relativamente a operações bancárias e

financeiras está expressamente prevista no artigo 135º da Diretiva 2006/112/CE (artigo 135.º), sendo que 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, pelo que a justificação apresentada resvala para a violação do Direito da União Europeia.¹⁰ Até por esta razão, mal fica ao legislador interno ser tão evidente nas razões ínvias que o move, pois bem sabe que a legislar desta forma arrasta o problema para o judicial resolver, e que nessa sede o resultado não poderá ser favorável à clara violação da Constituição da República e, ainda, do Direito da União Europeia, como alega a Requerente.

É pacificamente reconhecido pela Doutrina que as isenções em IVA têm uma lógica diferente das isenções concedidas no âmbito dos impostos sobre o rendimento, uma vez que neste último caso a isenção libera o beneficiário do pagamento do imposto, enquanto no IVA as isenções traduzem na «*não liquidação do imposto nas operações ativas por parte sujeito passivo beneficiário (o beneficiário paga imposto, mas não líquida)*. Isto é, nas suas operações passivas (aquisições de bens e prestações de serviços) os sujeitos passivos de IVA não beneficiam de isenção»¹¹ No mesmo sentido, Sérgio Vasques refere que na situação prevista no artigo 135º da Diretiva IVA, estão em causa «isenções simples ou incompletas», não traduzem propriamente um benefício, já que estas isenções não conferem direito a dedução do imposto suportado a montante, ou seja, o sujeito passivo por estar isento não liquida IVA e por isso também não deduz o imposto suportado nas aquisições destinadas a sua realização. Na verdade, o sujeito passivo fica numa posição idêntica à do consumidor final, suportando na sua esfera o imposto que se assume como um custo da sua atividade, «*originando um imposto oculto pela incorporação do IVA incorrido a montante no preço dos bens e serviços prestados a terceiros*». ¹²

Por último, há que ressaltar que na outra face da moeda, ou seja, como contraponto desta isenção (sendo que ela mesmo não traduz um benefício) as operações financeiras estão

¹⁰ A este propósito vd.: Acórdãos TJUE n.ºs C-348/1987 e C-455/05.

¹¹ Clotilde Celorico Palma (2015) Introdução sobre o Imposto sobre o Valor Acrescentado, 6.ª edição, Almedina, Coimbra, págs. 172-174.

¹² Sérgio Vasques (2014) 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, pág. 160.

sujeitas e imposto do selo, nos termos da verba 17 da Tabela Geral do Imposto do Selo, cujo Código no artigo 1.º, n.º 2, exclui do âmbito de incidência objetiva do imposto “*as operações sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado e dele não isentas*”.

Por tudo o que se deixa exposto 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. Ao que acresce que estando o ASSB descrito como sendo um tributo destinado a compensar a isenção de IVA de que beneficia o setor financeiro, a questão que se coloca e para a qual não se encontra justificação possível, é a de saber porque razão foram excluídas outras categorias de atividades que se encontram igualmente isentas e que poderão revelar idêntica ou superior capacidade contributiva. E, a tudo isto acresce a circunstância não menos relevante das isenções previstas na Diretiva, e transpostas para o direito interno pelo artigo 9.º do Código do IVA, serem de carácter obrigatório, motivadas pelas dificuldades práticas de apuramento do valor acrescentado e de aplicação do imposto, e não para conceder qualquer espécie de benefício fiscal.

Por tudo o que fica exposto, a criação do ASSB como um imposto especial incidente sobre o sector bancário, configura-se como uma medida arbitrária na medida em que o critério utilizado não apresenta um mínimo de coerência nem se encontra materialmente justificado. E, como resulta do disposto no artigo 4.º, n.º 1, da LGT, em concretização do disposto no 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.

Por último, no caso do ASSB, nem sequer está em causa um qualquer tipo de rendimento, mas tão só a sujeição a imposto de uma parte das componentes do passivo, o que, como bem alega a Requerente, não faz sentido. Acresce que, obviamente, também não estão em causa atos de despesa, que pudessem reconduzir-se a um imposto sobre atividades financeiras ou sobre transações financeiras. Ou seja, estamos perante uma situação de ausência de base tributável aceitável como tal à luz dos critérios supramencionados. Tudo o que se pode concluir é que estamos perante uma total ausência de qualquer base ou índice concreto que

permita aferir a capacidade contributiva, o que se afere como inconstitucional na medida em que impossibilita o estabelecimento de qualquer tipo de relação causal entre o objeto da tributação e a capacidade contributiva dos sujeitos passivos. Ainda a este propósito, acompanha-se o Acórdão arbitral proferido no processo 843/2024, já supracitado, e bem assim o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 217/15, ao afirmar que 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. Entendimento proclamado, também, no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 142/2004 que considera 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 devera 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)”*.

Em conclusão, no caso do ASSB, não se encontra razão de ser, critério ou qualquer evidência de capacidade contributiva como base da tributação, e nessa medida, considera-se que as normas conjugadas dos artigos 1.º, n.º 2, 2.º e 3.º, n.º 1, alínea a) do Anexo VI da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, são inconstitucionais, por violação do princípio da igualdade, na dimensão da proibição do arbítrio, e por violação do princípio da capacidade contributiva, enquanto decorrência do princípio da igualdade tributária.

Pelo que, face a tudo o que vem exposto se conclui pela inconstitucionalidade nos termos alegados pelo Requerente, a qual inquina as autoliquidações e os atos de indeferimento que motivam o presente pedido arbitral. Em consequência, terão as mesmas de ser anuladas, com todas as consequências legais.

§2.3 – Vícios de conhecimento prejudicado

Face ao que vem exposto, fica prejudicado o conhecimento de qualquer outro vício invocado.

§2.4 - Juros indemnizatórios

O Requerente pede ainda a condenação da Autoridade Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre o imposto, até ao reembolso integral da quantia devida. De acordo com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*”. Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”.

Tal regime está em sintonia com o resultante do artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, o que, por sua vez, remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, e 61.º, n.º 5, de um e outro desses diplomas, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Face ao exposto, na sequência de declaração de ilegalidade dos atos de indeferimento da Reclamação Graciosa e de autoliquidação do ASSB, há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que a Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

§2.5. Quanto à responsabilidade pelas custas arbitrais

De acordo com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas diretamente resultantes do processo arbitral*” sendo que, nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da ação, quem do

processo tirou proveito e, nos termos do n.º 2 do referido artigo concretiza-se a expressão “houver dado causa”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a responsabilidade integral por custas à Requerida, de acordo com o disposto no artigo 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e artigo 4.º, n.º 5 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

IV. DECISÃO

Em face de tudo o exposto, decide este Tribunal Arbitral Coletivo:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, e anular a liquidação de ASSB n.º ..., com as legais consequências;
- b) Condenar a Requerida nas custas do processo.

V – VALOR DA CAUSA

Fixa-se o valor do processo em €23.524,75, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e artigo 306.º do Código de Processo Civil (CPC).

VI - CUSTAS

O valor das custas é fixado em €1.224,00, ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), a cargo da Requerida, de acordo com o disposto no artigo 12.º, n.º 2 do RJAT e no artigo 4.º, n.º 5 do RCPAT.

VII. NOTIFICAÇÃO DO MIISTÉRIO PÚBLICO

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

Notifique-se.

Lisboa, 7 de fevereiro de 2025

O Tribunal Arbitral singular,

Maria do Rosário Anjos