

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 12/2024-T

Tema: ASSB (Adicional de solidariedade sobre o sector bancário). A liberdade de estabelecimento garantida nos artigos 49.º e 54.º TFUE. Primado do direito da União Europeia.

SUMÁRIO: Atenta a pronúncia do Tribunal de Justiça da União Europeia, declarativa da incompatibilidade com o disposto 49.º e 54.º TFUE, e, ponderado o princípio do primado do direito da União Europeia bem como o disposto no artigo 8.º, n.º 4, da Constituição, é inválida e deve ser anulada a autoliquidação do denominado ASSB, (Adicional de Solidariedade Sobre o Sector Bancário), porque contrária ao direito da União Europeia.

ACÓRDÃO

I – RELATÓRIO

A... SA, sociedade comercial de direito francês, NIPC..., com local de representação em ..., Rua..., ...-... Lisboa, apresentou um pedido de constituição do Tribunal Arbitral, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

1.

Pede a Requerente a anulação da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada e, mediatemente, a anulação do ato subjacente de autoliquidação do ASSB referente ao passivo apurado do ano de 2022 e pago pela REQUERENTE em junho de 2023, por vícios de violação de Lei, incluindo constitucional, e por violação do Direito da União Europeia, devendo a AT ser condenada ao reembolso e pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT, tudo com as demais consequências legais, alegando, no essencial e em síntese, que o ato de autoliquidação citado (i) viola a Lei do Enquadramento Orçamental, mais concretamente o princípio geral da não-consignação de receitas, sendo que as receitas do ASSB são alocadas ao Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social («FEFSS»), contra a especificação orçamental, não havendo qualquer referência específica ao ASSB na Lei do Orçamento do Estado para 2020; (ii) viola o princípio legal e constitucional da igualdade na vertente da capacidade contributiva, uma vez que a base de incidência objetiva do ASSB não se coaduna com as exigências constitucionais de adequação à capacidade contributiva dos sujeitos passivos; (iii) viola o Direito Europeu, na vertente da liberdade de estabelecimento por discriminação das entidades não residentes que operam em Portugal através de uma sucursal e, também, na vertente de violação da Diretiva 2014/59/UE, de 15 de maio de 2014, que harmoniza a tributação e resolução das instituições bancárias.

A conjugação destes elementos consolida o enquadramento jurídico-tributário do ASSB em Portugal como uma contribuição que tem como principal pressuposto a tributação do passivo; no entanto, estas normas, quando aplicadas às sucursais UE, não tomam devidamente em conta as particularidades jurídico-contabilísticas do passivo das sucursais face ao passivo das instituições de crédito residentes, assim é que a aplicação do ASSB às sucursais UE resulta numa discriminação quanto ao apuramento da base de incidência objetiva do ASSB entre as sucursais UE (União Europeia)

e as instituições de crédito residentes, violadora do Direito Europeu, uma vez que, de acordo com o princípio do primado deste face ao direito nacional, os Estados Membros estão impedidos de impor obstáculos ao exercício das liberdades fundamentais no âmbito da União Europeia, sendo que esta questão foi recentemente decidida pelo TJUE por decisão, proferida no processo nº C-340/22, no sentido da incompatibilidade da ASSB com o Direito da União Europeia.

Como meio de prova arrolou testemunhas.

Após designação e aceitação dos árbitros signatários nos termos regulamentares, o Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 12-3-2024 e, por despacho de 13-3-2024, determinada a notificação da AT para apresentar resposta, requerer, querendo, produção de prova adicional e juntar cópia do processo administrativo instrutor.

Resposta da AT

No prazo regulamentar foi apresentada resposta pela AT, alegando, em síntese e no essencial que não existe qualquer discriminação das sucursais das instituições bancárias residentes e sociedades não residentes e, por outro lado, que a liquidação de ASSB não viola os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva, bem como os princípios da não consignação e especificação previstos nos artigos 16º e 17º, da Lei nº 151/2015; contesta igualmente a incompatibilidade do ASSB com o direito da UE.

Tramitação processual subsequente

Por despacho de 21-5-2024, foi considerada desnecessária ou inútil a produção de prova testemunhal e determinado o prosseguimento do processo com alegações finais escritas das partes.

As alegações foram apresentadas, com conclusões que substancialmente não alteram o teor dos respetivos articulados iniciais das partes.

Ulteriormente, em 9-7-2024, a Requerente, invocando os princípios da cooperação e da boa-fé processual, juntou aos autos a decisão colegial arbitral proferida no processo do CAAD nº 19/2024-T que julgou o regime do ASSB violador da liberdade de estabelecimento por diferenciar as entidades residentes das não residentes.

A Requerida, notificada para exercer o contraditório, veio, no prazo respetivo, pedir a prorrogação deste mediante requerimento apresentado em 15-7-2024.

Concedida a prorrogação (5 dias) por despacho de 16-7-2024 e fixado o dia 11-9-2024 como data-limite para a prolação e notificação do acórdão final, veio a Requerida exercer o seu contraditório através de requerimento apresentado ao processo no dia 09.09.2024.

II- SANEAMENTO

O Tribunal é competente, o processo é próprio e as partes legítimas, capazes e devidamente representadas.

Não há exceções e questões prévias a apreciar em sede de saneamento do processo e não se antolham nulidades invalidantes da regularidade da instância.

No processo arbitral nº 502/2021-T, havia sido suscitado e estava pendente de decisão, o incidente de reenvio prejudicial perante o TJUE (Proc. C-340/22), tendo como objeto duas questões consideradas relevantes para apreciação e decisão dos fundamentos do pedido arbitral formulado naquele processo que, atenta a identidade do pedido e respetivos fundamentos em ambos os processos arbitrais, ponderando o disposto nos artigos 269º-1/c) e 272º-1, do CPC (ex vi artigo 29º, do RJAT),

decidiu-se então suspender a instância até à pronúncia do TJUE sobre as questões prejudiciais colocadas no referido processo arbitral nº 502/2021-T.

Em 21-12-2023, foi proferido o Acórdão referente ao citado Proc. do TJUE (Proc. C-340/22) que se mostra também publicado em 19-2-2024 (Jornal Oficial da UE, Série C).

Cumprir decidir.

III- FUNDAMENTAÇÃO

A) Factos Provados

Mostram-se provados os seguintes factos essenciais para o objeto do litígio:

- I A Requerente é a sucursal em Portugal da B..., S.A., instituição de crédito de direito francês, que tem sede e efetiva administração em França;
- II Na sequência da pandemia de COVID-19, foi aprovado o Programa de Estabilização Económica e Social (PEES) e aprovadas duas alterações ao Orçamento do Estado para 2020...
- III ...sendo uma destas a que aprovou o ASSB, Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário (artigo 18º, da Lei nº 27-A/2020, de 24 de julho - orçamento suplementar para 2020);

- IV** Na qualidade de sucursal de instituição de crédito com sede fora do território português, a Requerente procedeu à autoliquidação do ASSB relativo ao ano de 2022, mediante a submissão da declaração relevante “modelo 57” – Docs 3 e 4, com o PPA -...
- V** ...que incidiu sobre a média anual dos saldos finais do passivo de cada mês relativo às contas do ano de 2022 – Doc 11, com o PPA -...
- VI** ...tendo sido apurado e pago, em junho de 2023, o valor de €418.868,90 – Doc. 4, com o PPA;
- VII** Em 19-09-2023, a Requerente apresentou reclamação graciosa na Unidade dos Grandes Contribuintes, a qual foi objeto de indeferimento, por decisão com data de 17-10-2023 – Doc. 1 e 2, com o PPA.
- VIII** Em 30-12-2023 a Requerente apresentou no CAAD o pedido de pronúncia arbitral que deu origem a estes autos.

B) Factos não provados

Não se revelam outros factos essenciais, provados ou não provados, sendo a a questão a dirimir essencialmente de direito.

C) Motivação

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal de se pronunciar sobre todas as alegações das Partes.

No que se refere aos factos provados, a convicção do Tribunal fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos, tendo em conta a posição consensual assumida pelas Partes em relação à matéria de facto, por ambas apresentada.

III FUNDAMENTAÇÃO (cont.)

O DIREITO

As questões objeto destes autos são muito semelhantes, para não dizer iguais, às que foram objeto do processo do CAAD nº 577/2022-T e do correspondente acórdão proferido em 7-3-2024 por Tribunal que integrou e foi presidido pelo mesmo árbitro que desempenha iguais funções neste Tribunal (cfr www.caad.org.pt). Segue-se, por isso, de muito perto, aquela decisão arbitral.

O TJUE declarou que a liberdade de estabelecimento garantida nos artigos 49.º e 54.º TFUE deve ser interpretada no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro que cria um imposto cuja base de incidência é constituída pelo passivo das instituições de crédito com sede situada no território desse Estado-Membro, das filiais e das sucursais das instituições de crédito cuja sede se situa no território de outro Estado-Membro, uma vez que a referida regulamentação permite deduzir capitais próprios e instrumentos de dívida equiparáveis a capitais próprios, que não podem ser emitidos por entidades sem personalidade jurídica, como essas sucursais.

O que cumpre aferir será então se é ou não legalmente admissível a dedução pelas sucursais dos capitais próprios e dos instrumentos de dívida equiparados aos capitais próprios e apreciar, no caso de improcedência, os vários vícios inconstitucionais apontados.

Relembre-se, preliminarmente, na linha jurisprudencial há muito consolidada, que o Tribunal não tem que se debruçar sobre os argumentos apresentados pelas partes em defesa das respetivas

posições, mas tão só e apenas apreciar as questões que se colocam no processo ou que oficiosamente deva conhecer e decidir a causa de harmonia com a Lei e o Direito.

Vejamos então:

O ASBB foi criado pelo artigo 18º da Lei nº 27-A/2020, de 24 de julho, com o objetivo de 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.

Prescreve o artigo 2º do respetivo regime jurídico que são sujeitos passivos do ASSB:

- a) As instituições de crédito com sede principal e efetiva da administração situada em território português;
- b) As filiais, em Portugal, de instituições de crédito que não tenham a sua sede principal e efetiva da administração em território português;
- c) As sucursais em Portugal de instituições de crédito com sede principal e efetiva fora do território português.

Incidindo, conforme resulta do artigo 3º do regime jurídico, sobre o passivo apurado e aprovado pelos sujeitos passivos, deduzido, quando aplicável, dos elementos do passivo que integram os fundos próprios e sobre o valor nominal dos instrumentos financeiros derivados fora do balanço apurado pelos sujeitos passivos.

Quanto à sua base de incidência, prescreve o artigo 4º do respetivo regime jurídico que se entende por passivo o conjunto dos elementos reconhecidos em balanço que, independentemente da sua forma ou modalidade, representem uma dívida para com terceiros, com exceção dos seguintes:

- a) Elementos que, segundo as normas de contabilidade aplicáveis, sejam reconhecidos como capitais próprios;
 - b) Passivos associados ao reconhecimento de responsabilidades por planos de benefício definido;
 - c) Os depósitos abrangidos pelo Fundo de Garantia de Depósitos e pelo Fundo de Garantia do Crédito Agrícola Mútuo relevam apenas na medida do montante efetivamente coberto por esses Fundos;
 - d) Passivos resultantes da reavaliação de instrumentos financeiros derivados;
 - e) Receitas com rendimento diferido, sem consideração das referentes a operações passivas;
- e
- f) Passivos por ativos não desreconhecidos em operações de titularização.

O Acórdão referente ao processo C-340/22, do TJUE, visou responder às questões prejudiciais seguintes suscitadas em processo com objeto análogo ao presente (Proc. CAAD nº 502/2021-T):

(1) A Diretiva [2014/59] opõe-se à tributação, num Estado-Membro, das sucursais de instituições financeiras residentes noutro Estado-Membro da União Europeia, através de uma legislação como o regime doméstico português do [ASSB] caso o tributo incida sobre o passivo ajustado e sobre o valor nominal dos instrumentos financeiros derivados fora do balanço e cujas receitas não são afetadas aos mecanismos nacionais de financiamento das medidas de resolução e para efeitos de financiamento do Fundo Único de Resolução?

(2) A liberdade de estabelecimento prevista no artigo 49.º do TFUE opõe-se a uma legislação nacional, como a que está em causa no regime doméstico português do [ASSB], que permite deduzir ao passivo apurado e aprovado certos elementos do passivo que contam para o cálculo dos [capitais]

próprios de nível 1 e os [capitais] próprios de nível 2, de acordo com o disposto na parte II do [Regulamento n.º 575/2013], tendo em consideração as disposições transitórias previstas na parte IX do mesmo Regulamento, que apenas podem ser emitidos por entidades com personalidade jurídica, isto é, que não podem ser emitidos por sucursais de instituições de créditos não residentes?

Relativamente à primeira questão veio o TJUE lembrar que a interpretação de uma disposição do direito da União exige que se tenha em conta não só os seus termos, mas também o contexto em que se insere e os objetivos e a finalidade prosseguidos pelo ato de que faz parte [Acórdão de 21 de setembro de 2023, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Carta diplomática), C-568/21, EU:C:2023:683, n.º 32]: primeiro, nos termos do artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 2014/59, esta estabelece regras e procedimentos relativos à recuperação e resolução das entidades enumeradas nessa disposição; segundo, como resulta dos considerandos 1 e 5 desta diretiva, esta foi adotada na sequência da crise financeira, que demonstrou a necessidade de prever instrumentos adequados para tratar a insolvência, nomeadamente, das instituições de crédito, fazendo suportar os riscos correspondentes aos seus acionistas e credores, e não aos contribuintes. Em conformidade com o considerando 103 da referida diretiva, incumbe com efeito ao setor financeiro, no seu conjunto, financiar a estabilização do sistema financeiro e terceiro, neste contexto, as contribuições pagas por estas instituições ao abrigo da mesma diretiva não constituem impostos, mas procedem, pelo contrário, de uma lógica baseada na garantia (v., neste sentido, Acórdão de 15 de julho de 2021, Comissão/Landesbank Baden-Württemberg e CUR, C-584/20 P e C-621/20 P, EU:C:2021:601, n.º 113).

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

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

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

Quanto à segunda questão e segundo jurisprudência constante, a liberdade de estabelecimento garantida nos artigos 49.º e 54.º TFUE abrange, no que se refere às sociedades constituídas segundo a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede social, administração central ou estabelecimento principal na União, o direito de exercerem a sua atividade noutros Estados-Membros por intermédio de uma filial, sucursal ou agência [Acórdãos de 22 de setembro de 2022, W (Dedutibilidade dos prejuízos finais de um estabelecimento estável não residente), C-538/20, EU:C:2022:717, n.º 14, e de 16 de fevereiro de 2023, Gallaher, C-707/20, EU:C:2023:101, n.º 70].

Pelo artigo 49.º, primeiro parágrafo, segundo período, o TFUE deixa expressamente aos operadores económicos a possibilidade de escolherem livremente a forma jurídica apropriada para o exercício das suas atividades noutro Estado-Membro, não devendo esta livre escolha ser limitada por disposições fiscais discriminatórias (Acórdãos de 23 de fevereiro de 2006, CLT-UFA, C-253/03,

EU:C:2006:129, n.º 14, de 6 de setembro de 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, n.º 13, e de 17 de maio de 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, n.º 40).

A liberdade de escolher a forma jurídica apropriada para o exercício de atividades noutra Estado-Membro tem assim, nomeadamente, por objetivo permitir às sociedades com sede num Estado-Membro abrir uma sucursal noutra Estado-Membro para aí exercerem as suas atividades, em condições idênticas às que são aplicáveis às filiais (Acórdãos de 23 de fevereiro de 2006, CLT-UFA, C-253/03, EU:C:2006:129, n.º 15, e de 6 de setembro de 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, n.º 14 e jurisprudência referida).

A este respeito, segundo jurisprudência constante, devem ser consideradas restrições à liberdade de estabelecimento todas as medidas que proibam, perturbem ou tornem menos atrativo o exercício da liberdade garantida pelo artigo 49.º TFUE (Acórdão de 11 de maio de 2023, Manitou BF e Bricolage Investissement France, C-407/22 e C-408/22, EU:C:2023:392, n.º 20 e jurisprudência referida).

São assim proibidas não apenas as discriminações ostensivas baseadas no lugar da sede das sociedades, mas também quaisquer formas dissimuladas de discriminação que, em aplicação de outros critérios de distinção, conduzam, de facto, ao mesmo resultado (Acórdão de 6 de outubro de 2022, Contship Italia, C-433/21 e C-434/21, EU:C:2022:760, n.º 35 e jurisprudência referida).

Em particular, uma cobrança obrigatória que prevê um critério de diferenciação aparentemente objetivo, mas que, na maioria dos casos desfavorece, tendo em conta as suas características, as sociedades que têm a sua sede noutra Estado-Membro e que estão numa situação comparável à das sociedades com sede no Estado-Membro de tributação constitui uma discriminação indireta em razão

do lugar da sede das sociedades, proibida pelos artigos 49.º e 54.º TFUE (Acórdão de 3 de março de 2020, Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, n.º 43, e de 3 de março de 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, n.º 63 e jurisprudência referida).

No caso em apreço, a regulamentação nacional em causa no processo principal aplica-se indistintamente às instituições de crédito residentes, às filiais e às sucursais portuguesas de instituições de crédito não residentes. A base de incidência do ASSB é formada pelo passivo dessas entidades, ou seja, nos termos do artigo 4.º do anexo VI da Lei do Orçamento Suplementar de 2020, pelo conjunto dos elementos reconhecidos em balanço que, independentemente da sua forma ou modalidade, representem uma dívida para com terceiros, com exceção, nomeadamente, dos elementos que, segundo as normas de contabilidade aplicáveis, sejam reconhecidos como capitais próprios.

Ora, contrariamente às instituições de crédito residentes e às filiais de instituições de crédito não residentes, as sucursais das instituições de crédito não residentes estão impossibilitadas, por não terem personalidade jurídica, de deduzir capitais próprios da sua base de incidência a título do ASSB, não dispondo também estas entidades, por lei, de capitais próprios. Além disso, estas sucursais não podem emitir instrumentos de dívida equiparáveis a capitais próprios como, nomeadamente, obrigações convertíveis, obrigações participantes, ações preferenciais remíveis e obrigações contingentes convertíveis, pelo que também não podem deduzir tais instrumentos da sua base de incidência.

Assim, afigura-se que a regulamentação nacional em causa no processo não permite às sucursais das instituições de crédito não residentes exercer as suas atividades nas mesmas condições que se aplicam às filiais de instituições de crédito não residentes. Com efeito, ao onerar indistintamente o passivo das filiais e das sucursais das instituições de crédito não residentes, esta regulamentação permite que as filiais reduzam a base de incidência através da dedução dos capitais próprios e dos

instrumentos de dívida equiparáveis aos capitais próprios, embora essa dedução pareça ser legalmente inadmissível para as referidas sucursais, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

Nestas condições, tal regulamentação nacional pode tornar menos atrativo, para as sociedades sedeadas noutra Estado-Membro, o exercício das suas atividades em Portugal através de uma sucursal.

Ora uma diferença de tratamento suscetível de limitar a livre escolha da forma jurídica adequada para o exercício de uma atividade noutra Estado-Membro, na aceção da jurisprudência assinalada, pode constituir uma restrição à liberdade de estabelecimento garantida nos artigos 49.º e 54.º TFUE.

- I. Para ser compatível com as disposições do Tratado FUE relativas à liberdade de estabelecimento, tal diferença de tratamento tem de dizer respeito a situações que não sejam objetivamente comparáveis ou tem de ser justificada por uma razão imperiosa de interesse geral (Acórdão de 11 de maio de 2023, *Manitou BF e Bricolage Investissement France*, C-407/22 e C-408/22, EU:C:2023:392, n.º 36 e jurisprudência referida). *Cfr* igualmente nesta linha o acórdão arbitral junto pela Requerente proferido no processo do CAAD nº 19/2024-T, entretanto publicado, com o seguinte sumário: *“(…) O regime jurídico do ASSB, ao diferenciar as entidades residentes das entidades não residentes, não permite aos operadores económicos a livre escolha da forma jurídica apropriada para o exercício das suas atividades, violando a liberdade de estabelecimento prevista nos artigos 49º e 54º do TFUE;*
- II. *Para que a diferença de tratamento seja compatível com o TFUE é necessário que respeite a situações que não sejam objetivamente comparáveis ou que seja justificada por uma razão imperiosa de interesse geral.*

Primeiro, é facto assente que a comparabilidade de uma situação transfronteiriça com uma situação interna do Estado-Membro em causa deve ser examinada tendo em conta o objetivo prosseguido pelas disposições nacionais controvertidas, bem como o objeto e o conteúdo destas últimas (v., neste sentido, Acórdão de 17 de março de 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, n.º 59 e jurisprudência referida).

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.

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.

De resto, não resulta da decisão de reenvio que o objeto e o conteúdo das disposições nacionais em causa procedem a essa distinção.

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.

Segundo, no que se refere à justificação da diferença de tratamento por uma razão imperiosa de interesse geral constata-se que a vantagem fiscal conferida pela regulamentação nacional 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.

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).

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.

Daqui resulta que a restrição à liberdade de estabelecimento operada pela regulamentação nacional em causa não pode ser justificada pela necessidade de preservar a coerência do regime fiscal português.

No caso em apreço, continua o acórdão do TJUE citado, a República Portuguesa escolheu não tributar as instituições de crédito residentes e as filiais de instituições de crédito não residentes no que respeita aos instrumentos de dívida equiparáveis aos capitais próprios.

Assim sendo, este Estado-Membro não pode invocar a necessidade de assegurar uma repartição equilibrada do poder de tributação entre os Estados-Membros para justificar a tributação das sucursais de instituições de crédito não residentes no que respeita a esses instrumentos de dívida equiparáveis aos capitais próprios.

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.

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.

Assim é que, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declarou: (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 e (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.

Deste modo e partindo do princípio da lealdade europeia [artigo 4.º do TUE], pertinente é não olvidar que tem o TJUE vindo a reafirmar uma série de princípios *com vista a assegurar os objetivos da União de direito, sendo de destacar de entre eles o princípio do primado [o qual impõe a prevalência do direito da União sobre o direito nacional], e estando o mesmo internamente plasmado na conjugação dos artigos 7.º, n.º 6 e 8.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa], o princípio da interpretação conforme e o princípio da responsabilidade do Estado-juiz por violação das obrigações europeias, e dirigindo-se o primeiro também ao juiz nacional e a quem de resto incumbe fiscalizar e zelar pela aplicação do direito da União e a sua efetiva tutela jurisdicional.*

Alinhando por semelhante entendimento, e no que concerne aos efeitos materiais da decisão prejudicial - sobre a decisão a proferir no processo nacional em que foi colocada - o tribunal que suscitou a questão e os restantes tribunais nacionais e do espaço da União estão vinculados às conclusões – bem como à fundamentação - do acórdão prejudicial, sendo razões de uniformidade as subjacentes a tal obrigatoriedade.

Neste sentido se pronuncia o Professor Jónatas Machado, in “Direito da União Europeia”, pág. 591/592, acrescentando: “...a sentença do TJUE vincula igualmente os demais tribunais nacionais do Estado-membro em causa e dos vários Estados-membros que se vejam confrontados com a mesma questão jurídica. A decisão adquire, por isso, uma eficácia a tender para efeitos erga omnes. Embora juridicamente se esteja perante efeitos circunscritos ao caso, e não se possa falar de preclusão de novos reenvios, os princípios da legalidade, da segurança jurídica, da igualdade, da proibição do arbítrio e da

discriminação e da unidade do sistema jurídico europeu acabam por determinar a vinculação dos tribunais nacionais por estas decisões”.

Assim é que, podendo ou não o Tribunal concordar com as asserções ou conclusões do Acórdão do TJUE proferido, delas não se pode afastar para produzir a decisão que lhe é acometida, ou seja, no exigente rigor procedimental, não é permitida qualquer interpretação que não encontre fundamento claro e inequívoco, na decisão que foi produzida no TJUE.

Subsumindo:

No caso em análise, e com todo o respeito pelo Jurisprudência do STA a propósito da CSB, mas, perfeitamente, aplicável (*Processos n.º 0850/17.9BELRS, de 12-10-2022, Processo n.º 09/21.0BELRS, de 13-07-2022, Processo 090/21.2BELRS de 31-05-2023, anteriores ao citado acórdão do TJUE em sede de reenvio prejudicial*), deve entender-se - pelo menos, nos rigorosos termos que exigem a aplicação do estatuído no mesmo acórdão do TJUE - não estar fundamentado e inequivocamente demonstrado, ser legalmente possível que as referidas filiais/sucursais procedam à redução da base de incidência da ASSB, através da dedução dos capitais próprios e dos instrumentos de dívida equiparáveis aos capitais próprios.

Aí se refere, é certo, que, entre o mais, as filiais e sucursais têm elementos que podem ser reconhecidos como capitais próprios, *uma vez que são criadas e movimentadas contas de capital próprio, pelo menos o “capital afeto” (se existir) e os resultados transitados, nada impedindo que a sociedade-mãe aloque à sua sucursal em Portugal uma dotação de capital de base (“elementos do capital próprio”) registado em contas de capital próprio, caso em que tudo se assemelha às entradas feitas pelos sócios às empresas e que não são remuneradas, o que significa que, tal como o capital próprio dos bancos*

residentes é excluído da base de incidência o mesmo sucede ao “capital afeto” às sucursais, quando contabilizado como tal. ...”.

Certo é, também, contudo, que, contrariamente às instituições de crédito residentes e às filiais de instituições de crédito não residentes, as sucursais das instituições de crédito não residentes estão impossibilitadas, por não terem personalidade jurídica, de deduzir capitais próprios da sua base de incidência a título do ASSB, não dispondo também estas entidades, por lei, de capitais próprios.

Além disso, estas sucursais não podem emitir instrumentos de dívida equiparáveis a capitais próprios como, nomeadamente, obrigações convertíveis, obrigações participantes, ações preferenciais remíveis e obrigações contingentes convertíveis, pelo que também não podem deduzir tais instrumentos da sua base de incidência.

Ora, o que é argumentado na Jurisprudência do STA, não parece contrariar, **na essência**, tais considerações, que são, claramente, a razão de ser e fundamento, da alegada discriminação.

Não pode assim deixar de ser sufragado o entendimento de 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.

Sendo essa a situação que ocorre nos autos, tal implica necessariamente a procedência do pedido, ficando prejudicada a apreciação das demais questões ou vícios suscitados – cfr artigo 124º, do CPPT, aplicável por força do artigo 29º, do RJAT: julgado procedente um vício que assegura a eficaz

tutela dos direitos da impugnante, não é necessário conhecer dos restantes, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados ao ato impugnado, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

Assim e em conclusão: atenta a pronúncia do Tribunal de Justiça, declarativa da incompatibilidade com o disposto 49.º e 54.º TFUE, e, atento o princípio do primado do direito da União Europeia e o disposto no artigo 8.º, n.º 4 da Constituição, é inválida a autoliquidação impugnada nos autos, porque contrária ao direito da União Europeia (violação de lei), pelo que a mesma vai anulada, por ilegalidade substantiva, nos termos do disposto no artigo 163.º, n.º 1 do novo CPA, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea d) do RJAT.

Juros indemnizatórios

Nos processos arbitrais tributários pode haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43.º, n.ºs 1 e 2, e 100.º da LGT, quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

E, como há muito vem entendendo o Supremo Tribunal Administrativo, a imputabilidade para efeitos de juros indemnizatórios apenas depende da prática de um ato ilegal, por iniciativa da Administração Tributária, mesmo em situações em que a ilegalidade deriva apenas da violação do direito da União Europeia.

Esta imputabilidade do erro aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efetuar liquidação afetada por erro, podendo servir de base à responsabilidade por juros indemnizatórios a falta do próprio serviço, globalmente considerado.

O TJUE também já decidiu que a cobrança de impostos em violação do direito da União tem como consequência na só direito ao reembolso como o direito a juros, como pode ver-se pelo acórdão de 18-04-2013, processo n.º C-565/11.

Também, de acordo com o disposto no artigo 24.º, n.º 1, alínea b) do RJAT, deverá ser entendido que o pedido de juros indemnizatórios é uma pretensão relativa a atos tributários, que visa explicitar/concretizar o conteúdo do dever de *“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”*.

Assim, o Requerente terá direito a juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre a quantia liquidada indevidamente, nos termos do disposto nos arts. 24.º, n.º 1 al. b) do RJAT, 100.º e 43.º da LGT.

IV- DECISÃO

Termos em que delibera este Tribunal julgar totalmente o procedente o pedido e, em consequência, decide:

- (a) Anular a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada e supra identificada;
- (b) Anular o ato subjacente de autoliquidação do ASSB referente ao passivo apurado no ano de 2022 e pago pela REQUERENTE em junho de 2023;
- (c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no reembolso do ASSB liquidado e pago, com juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido até à data de emissão da correspondente nota de crédito e

(d) Condenar a Requerida nas custas atento o seu total decaimento.

VALOR DO PROCESSO

Em ordem ao disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da causa em €418.868,90.

CUSTAS

Nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, do RJAT e Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa a esse Regulamento, fixa-se o montante das custas em €6.732,00, a cargo da Requerida.

- Notifique-se.

Lisboa, 9-9-2024

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão

(Presidente e Relator)

Marta Vicente

(Árbitra Adjunta)

Raquel Franco

(Árbitra Adjunta)