

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1312/2024-T

Tema: ASSB (Adicional de solidariedade sobre o sector bancário). Inconstitucionalidade. Princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva. A liberdade de estabelecimento garantida nos artigos 49.º e 54.º do TFUE.

SUMÁRIO:

1. 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, foram declaradas inconstitucionais com força obrigatória geral pelo Tribunal Constitucional (Acórdão n.º 478/2025, de 3 de junho de 2025), 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 é inválida e deve ser anulada a autoliquidação do denominado “ASSB” (Adicional de Solidariedade Sobre o Sector Bancário).

2. A invalidade e consequente anulação da autoliquidação do “ASSB” igualmente resultariam da violação do Direito Europeu em resultado da pronúncia do Tribunal de Justiça da União Europeia pela incompatibilidade das normas do “ASSB” com o disposto 49.º e 54.º do TFUE.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros, Fernanda Maçãs (árbitro presidente), Dr. Jesuíno Alcântara Martins e Dr. Pedro Miguel Bastos Rosado (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral coletivo, acordam no seguinte:

I – RELATÓRIO

A... SUCURSAL EM PORTUGAL, pessoa coletiva com o número de identificação fiscal ..., com local de representação em ..., ..., ..., ...-..., ..., Oeiras, tendo sido notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2023... proferida pela Unidade dos Grandes Contribuintes, que teve por objeto o ato tributário de autoliquidação do Adicional de Solidariedade Sobre o Setor Bancário “ASSB” relativo ao ano de 2023, no valor de € 106.877,56, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral no âmbito do CAAD, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, pedindo a anulação do ato de autoliquidação de “ASSB”, com o reembolso do montante indevidamente pago no valor de € 106.877,56, com todas as consequências legais, nomeadamente o pagamento de juros indemnizatórios.

I.1. POSIÇÃO DA REQUERENTE

No essencial e em síntese, a Requerente alega que o ato tributário de “ASSB” é um verdadeiro imposto e, como tal, arbitrável e que a respetiva autoliquidação enferma de erro e padece de várias ilegalidades e inconstitucionalidades, além de desconforme com o direito da União Europeia (UE). Os referidos vícios consistem, designadamente em: (i) violação da Lei do Enquadramento Orçamental, mais concretamente do 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) violação do 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) violação do 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.

O enquadramento jurídico-tributário do “ASSB” em Portugal caracteriza-o como uma contribuição/imposto que tem como principal pressuposto a tributação do passivo; no entanto, as normas integrantes do seu regime jurídico, 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 do Direito Europeu 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.

A Requerente considera que já se tendo o TJUE pronunciado de forma clara no sentido de que a sua regulamentação contende com a liberdade de estabelecimento prevista nos artigos 49.º e 54.º do TFUE, deve o Tribunal Arbitral julgar em consonância com essa melhor interpretação do direito nacional à luz do direito comunitário, seguindo a corrente de jurisprudência arbitral já estabelecida.

Como meio de prova, a Requerente arrolou testemunhas.

Após designação e aceitação dos árbitros signatários nos termos regulamentares, o Tribunal Arbitral coletivo ficou constituído em 21.2.2025 e, na mesma data, por despacho, foi determinada a notificação da Exm.^a Diretora Geral da AT para apresentar resposta, requerer, querendo, produção de prova adicional e juntar cópia do processo administrativo.

I.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

Em 29.03.2025, a AT apresentou a sua Resposta, alegando, em síntese e no essencial que não existe qualquer discriminação das sucursais das instituições bancárias residentes e sociedades não residentes e que, por outro lado, 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 16.º e 17.º, da Lei nº 151/2015; de igual modo, contesta qualquer incompatibilidade do “ASSB” com o direito da União Europeia.

1.3. TRAMITAÇÃO PROCESSUAL SUBSEQUENTE

Por despacho de 01.05.2025 foi indeferido o pedido de prova testemunhal e, visto que a questão decidenda é exclusivamente matéria de direito, por despacho da mesma data, foi considerada desnecessária a reunião do Tribunal com as partes (artigo 18º, do RJAT) e determinado o prosseguimento do processo com alegações finais escritas das partes.

Quer a Requerida, quer a Requerente apresentaram, respetivamente, em 21 e 22.05.2025, as suas alegações com conclusões que substancialmente não alteram o teor dos respetivos articulados iniciais apresentados pelas partes no âmbito do presente pedido de pronúncia arbitral (ppa).

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 verificam nulidades invalidantes da regularidade da instância.

Assim sendo, importa proceder à apreciação do mérito do pedido de pronúncia arbitral.

III- FUNDAMENTAÇÃO

III.1. Factos Provados

Em relação à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, nos termos do n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e do n.º 3 do artigo 607.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis por força do artigo 29.º do RJAT, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar os factos considerados provados e os não provados. O tribunal considera provados e relevantes para a decisão arbitral os factos seguintes:

- a)** A Requerente é a sucursal em Portugal do **B...**, instituição de crédito de direito francês com sede e efetiva administração em França;
- b)** 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.
- c)** Uma destas alterações criou 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).
- d)** Na qualidade de sucursal de instituição de crédito com sede fora do território português, em 18 de junho de 2024, a Requerente procedeu à autoliquidação do “ASSB” relativo ao ano de 2023, mediante a submissão da declaração relevante “modelo 57” – cfr. Docs. 3 e 4 juntos ao ppa.
- e)** A autoliquidação efetuada incidiu sobre a média anual dos saldos finais do passivo de cada mês relativo às contas do ano de 2023, tendo sido concretizada com base nos dados contabilísticos cristalizados em 31 de dezembro desse mesmo ano – cfr. Doc. n.º 6 junto ao ppa.
- f)** O valor de “ASSB” apurado na Declaração “modelo 57” foi do valor de 106.877,56, referente ao ano de 2023, o qual foi pago pela Requerente – cfr. Doc. 4 junto ao ppa.

- g) Em 02.08.2024, a Requerente apresentou na Unidade dos Grandes Contribuintes um procedimento de reclamação graciosa, à qual foi atribuído o n.º ...2024... .
- h) A reclamação graciosa foi indeferida por despacho proferido, ao abrigo de subdelegação de competências, em 11.09.2024, pelo Chefe de Divisão do Serviço Central da Unidade dos Grandes Contribuintes e notificado, por via postal registada, à Requerente através do ofício n.º ...-DSJ/2024, de 11.09.2024.
- i) Em 10.12.2024, a Requerente apresentou no CAAD o pedido de pronúncia arbitral que deu origem aos presentes autos.

III.2. Factos não provados

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

III.3. Motivação

Como resulta do supra exposto 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.4. FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

As questões objeto do presente pedido de pronúncia arbitral são muito semelhantes às que foram analisadas e decididas por diversos Tribunais arbitrais constituídos no âmbito do CAAD, nomeadamente as proferidas nos processos n.ºs 325/2023-T, 156/2018-T, 21/2023-T, 599/2023-T, 14/2024-T, 347/2024-T, 577/2022-T, 12/2024-T, 502/2021-T, 598/2022-T, 504/2021-T, 328/2023-T, 566/2024-T e 624/2024-T, seja no que respeita à inconstitucionalidade de diversas normas do regime do “ASSB”, seja relativamente à violação do Direito da União Europeia.

Sucede que o Requerente optou por alegar vícios de violação de lei, vícios de inconstitucionalidade e de violação do Direito da União Europeia.

Porém, segundo o princípio enunciado no artigo 124.º, n.º 2 do CPPT, a tutela mais eficaz e estável dos interesses ofendidos impõe, que sejam conhecidas em primeiro lugar as inconstitucionalidades, atendendo, desde logo, que o Tribunal Constitucional já se pronunciou sobre esta matéria.

Como está insito no artigo 124.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, julgado procedente um vício que assegure a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não é necessário conhecer dos restantes, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados ao acto impugnado, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

Na apreciação dos vícios imputados ao ato cuja declaração de ilegalidade é pedida deverá começar-se pelos *“vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos”* (artigo 124.º, n.º 2, do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT), já que *“a arbitragem tributária visa reforçar a tutela eficaz e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes”* (artigo 124.º, n.º 3, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril).

Com efeito, nos termos do disposto o artigo 204.º da CRP, *“Nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados”*.

No âmbito da atividade jurisdicional, os tribunais têm, em razão da sua competência, o dever de examinar se as normas relevantes para a decisão da questão submetida à sua apreciação estão, ou não, em conformidade com as normas e princípios constitucionais. Dito por outras palavras *“(…) a questão ou questões constitucionais que se colocam na decisão do caso a resolver pelos tribunais devem ser por eles conhecidas e respondidas.” “(…) a obrigação de não aplicar normas inconstitucionais vale para todos os tribunais, incluindo os tribunais arbitrais…”*.

Neste sentido, cfr. JJ GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume II, 4.ª, Revista, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, pp. 517 a 521.

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

Conjugando o disposto no artigo 204.º da CRP com a alínea d) do n.º 1 do artigo 615.º do CPC, a omissão de pronúncia quanto às questões de inconstitucionalidade suscitadas poderá conduzir à nulidade de sentença.

Assim sendo, as questões de inconstitucionalidade deverão ser sempre apreciadas ainda que se igualmente se analise o Direito da União Europeia. Para além de outros fundamentos, a superioridade deste ordenamento jurídico sobre o nacional, apenas quando este seja contrário ao mesmo, não pode pôr em causa as regras processuais

e muito menos o regime de apreciação de inconstitucionalidade das normas dos Estados-membros.

Regime este que entre nós é dotado de racionalidade própria, tendo em vista em especial eliminar com força obrigatória geral normas da ordem jurídica desconformes à Constituição. Basta a sua desaplicação em três casos concretos para desencadear junto do Tribunal Constitucional processo para esse efeito (artigo 281.º, n.º3, da CRP), o que confere maior proteção e mais duradoura do que a conferida pela Jurisprudência do TJUE.

Erradicadas da ordem jurídica tais normas deixam de constituir problemas, quer para a CRP, quer para o direito da União.

Como se referiu acima, o Tribunal Constitucional já se pronunciou sobre esta matéria.

Com efeito, o juízo de censura jurídico-constitucional foi reafirmado nos Acórdãos n.ºs 529/2024, 592/2024 e 737/2024, da 1.ª Secção, e, ainda, nos Acórdãos n.ºs 192/2025, 255/2025, 257/2025, 258/2025 e 334/2025, da 3.ª Secção, bem como nas Decisões Sumárias n.ºs 436/2024, 458/2024, 460/2024, 549/2024, 551/2024, 618/2024, 625/2024, 688/2024, 694/2024, 714/2024, 1/2025, 10/2025, 36/2025, 140/2025, 239/2025, 259/2025 e 266/2025, da 1.ª Secção, e 149/2025, 150/2025, 185/2025 e 231/2025, da 3.ª Secção.

E, muito recentemente, no Acórdão nº 478/2025 de 3 de junho de 2025, proferido no âmbito do processo nº 899/2024, o Tribunal Constitucional decidiu “declarar a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, das normas contidas nos artigos 1.º, n.º 2, 2.º e 3.º, alínea a), do Regime que cria o Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário, contido no Anexo VI da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, por violação do princípio da proibição do arbítrio, enquanto exigência de igualdade tributária, decorrente do artigo 13.º, e do princípio da capacidade contributiva, ínsito

nos artigos 13.º e 103.º, n.º 1, parte final, todos da Constituição da República Portuguesa.”.

No referido acórdão do Tribunal Constitucional nº 478/2025, de 3 de junho de 2025, pode ler-se:

“No Acórdão n.º 192/2025 (o primeiro da 3.ª Secção a apreciar a questão da inconstitucionalidade das normas aqui em causa), acrescentou-se, ainda, o seguinte:

“[...]

Se o «princípio da capacidade contributiva constitui, pois, como escreve Sérgio Vasques, «”o pressuposto, o limite e o critério da tributação” (cfr. Manual de Direito Fiscal, reimpressão, Edições Almedina, S.A., Coimbra, 2015, p. 296)» (Acórdão n.º 211/2017), isso significa que há de ser possível estabelecer relativamente a cada imposto uma relação entre a sua incidência real e o fator selecionado como revelador de uma maior capacidade contributiva.

Ora, no caso da alínea a) do artigo 3.º do anexo VI à Lei n.º 27-A/2020, tal relação não pode afirmar-se.

Com efeito, independentemente da questão de saber se são configuráveis outras manifestações de riqueza suscetíveis de indiciar a capacidade contributiva dos sujeitos passivos do imposto para além do rendimento, do património e do consumo, ou mesmo da amplitude com que estes conceitos devem ser para esse efeito encarados, é seguro que o passivo das instituições de crédito, isoladamente considerado, não consubstancia um indicador da «força económica» destes contribuintes de modo a poder constituir a base tributável selecionada para um imposto ad valorem como é o ASSB.

É verdade que o passivo relevante corresponde ao «conjunto dos elementos reconhecidos em balanço que, independentemente da sua forma ou modalidade, representem uma dívida para com terceiros» e este é integrado por elementos, como os depósitos dos clientes, que consubstanciam uma fonte de financiamento

relativamente estável quer do crédito concedido, quer de outras operações financeiras com igual potencial de rentabilidade. Simplesmente, o passivo apenas se converte em ativo por via do seu emprego na geração de benefícios futuros e estes dependem sempre de um conjunto de múltiplas e complexas variáveis, nem sempre de fácil antecipação. Ora, não podendo confundir-se manifestações de riqueza com meios disponíveis para financiar a produção dessa riqueza, percebe-se que o passivo, desligado do ativo, não constitua um indicador, sequer indireto, da capacidade contributiva dos sujeitos passivos de ASSB ao dispor do legislador ordinário, sobretudo tendo em conta, como o Tribunal afirmou já, que «não se pode tributar uma capacidade contributiva futura e eventual, mas apenas a capacidade contributiva atual e efetiva» (Acórdão n.º 299/2019).

20. A esta conclusão opõe a AT que «o ASSB tem a natureza de imposto indireto», sendo certo que o Acórdão n.º 469/2024, ao remeter para a doutrina de Filipe de Vasconcelos Fernandes, demonstrou que «o ASSB não pode considerar-se como incidindo sobre manifestações de capacidade contributiva relacionadas com rendimento ou património», mas não com o «consumo».

Contudo, o argumento não se afigura convincente.

Com efeito, para reconduzir o ASSB ao universo dos impostos indiretos não basta evidentemente que seja essa a natureza do tributo – no caso, o IVA – cuja «ausência visa colmatar». As propriedades relevantes para essa recondução teriam de estar presentes na tipificação do próprio ASSB, o que não sucede de todo em todo. Como explica Sérgio Vasques, «[a]inda que ao longo do tempo tenham sido concebidos diferentes critérios para melhor precisar a distinção entre impostos diretos e impostos indiretos, ela tem sempre girado em torno [do] fenómeno da repercussão tributária» (Manual ..., cit., p. 217). Nessa medida, pode dizer-se que são impostos diretos «os que incidem sobre a própria pessoa [singular ou coletiva] que se pretende que suporte o encargo económico do imposto, onerando a riqueza que se encontra na esfera do sujeito passivo» e impostos indiretos «os que incidem sobre pessoa distinta daquela que se pretende que suporte o encargo económico do imposto, onerando a riqueza

que se encontra na esfera de terceiro» (idem, p. 216). É justamente o que caracteriza os impostos sobre o consumo, cujo exemplo paradigmático é dado pelo IVA: embora formalmente pagos pelo sujeito passivo, «este transfere o seu custo para o consumidor, incluindo-o no preço pago pelo bem» (A. Brigas Afonso, “Noções gerais sobre Impostos Especiais de Consumo”, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, N.º 3 (2006), p. 20). Ora, nada disto sucede com o ASSB, que é suportado diretamente pelas instituições de crédito no pressuposto que a elas – e só a elas – respeita a capacidade contributiva que se visa atingir através da cobrança do imposto.

[...]”.

E, no Acórdão n.º 334/2025:

“[...]

Ademais, importa referir que as declarações de voto apostas pelos árbitros António Lima Guerreiro, no âmbito do processo 548/2024-T, e Sofia Ricardo Borges, no âmbito do processo 18/2024-T, ambos do CAAD, representam, na sua essência, interpretações do direito divergentes daquelas que foram desenvolvidas, entre outros, no Acórdão n.º 192/2025. Com efeito, por não se tratarem argumentos jurídicos materialmente novos, não permitem inverter o sentido daquela que vem sendo a jurisprudência deste Tribunal.

[...]”.

Trata-se, pois, de um entendimento uniforme (embora não unânime, consistentemente maioritário na 1.ª Secção e na 3.ª Secção do Tribunal) relativamente ao juízo de censura jurídico-constitucional da norma em causa nos presentes autos. Contra ele não valem, designadamente, argumentos fundados nas vantagens decorrentes da isenção de IVA (pelas razões expressamente afirmadas no Acórdão n.º 469/2024), na qualificação do tributo como imposto sobre o consumo (qualificação que já se distanciaria das primeiras decisões do Tribunal e o Acórdão n.º 192/2025, em especial, afastou) ou na presunção de que os elementos do passivo são aptos a revelar a

capacidade contributiva (seja porque se trata de factos tributários já cobertos pela Contribuição sobre o Setor Bancário, seja porque o fundamento em que o legislador fez assentar o tributo é outro).

Deste modo, reiterando o sentido da jurisprudência supra referida, resta afirmar, no presente contexto processual, a declaração de inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, das normas contidas nos artigos 1.º, n.º 2, 2.º e 3.º, alínea a), do Regime que cria o Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário, contido no Anexo VI da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, por violação do princípio da proibição do arbítrio, enquanto exigência de igualdade tributária, decorrente do artigo 13.º, e do princípio da capacidade contributiva, insito nos artigos 13.º e 103.º, n.º 1, parte final, todos da Constituição da República Portuguesa.

III – Decisão

3. Em face do exposto, decide-se declarar a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, das normas contidas nos artigos 1.º, n.º 2, 2.º e 3.º, alínea a), do Regime que cria o Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário, contido no Anexo VI da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, por violação do princípio da proibição do arbítrio, enquanto exigência de igualdade tributária, decorrente do artigo 13.º, e do princípio da capacidade contributiva, insito nos artigos 13.º e 103.º, n.º 1, parte final, todos da Constituição da República Portuguesa.“

(cfr. acórdão do Tribunal Constitucional n.º 478/2025 em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20250478.html>)

Assim sendo, nos processos de fiscalização abstracta sucessiva, o Tribunal Constitucional decide no sentido da inconstitucionalidade (total ou parcial) ou não inconstitucionalidade de cada norma submetida a juízo.

Vindo o Tribunal Constitucional a concluir, como veio, pela inconstitucionalidade da normas cuja apreciação lhe foi requerida, a decisão tem força obrigatória geral, o que significa que as normas são eliminadas da ordem jurídica, não podendo mais ser

aplicadas, seja pelos tribunais, seja pela administração pública, seja pelos simples particulares.

Sem prejuízo do acima referido, o Tribunal não deixa igualmente de destacar que 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.

Sublinha-se que o “ASSB”, tendo em devida conta as normas jurídicas que o recortam e disciplinam, sobretudo as normas que delimitam a sua incidência subjetiva e objetiva, é um verdadeiro imposto especial sobre o Setor Bancário – posição doutrinária do Professor Casalta Nabais e Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 149/2024 [“(…)o ASSB só pode qualificar-se como imposto (…)”].

O “ASSB” foi criado pelo artigo 18.º 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 2.º 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.

Conforme resulta do artigo 3.º do respetivo regime jurídico, “ASSB” incide 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 4.º do referido 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.º 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 [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?

Em relação à primeira questão o TJUE veio 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, 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.

Assim sendo, 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.

O TJUE considera que importa responder à primeira questão de 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].

Em face do 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 noutro Estado-Membro tem assim, nomeadamente, por objetivo permitir às sociedades com sede num Estado-Membro abrir uma sucursal noutro 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).

Segundo jurisprudência constante, a este propósito devem ser consideradas restrições à liberdade de estabelecimento, todas as medidas que proíbam, 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).

Assim, são 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 noutro 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 *sub judice*, 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.

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.

Deste modo, 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. Portanto, 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 noutro Estado-Membro, o exercício das suas atividades em Portugal através de uma sucursal

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

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 também o acórdão arbitral proferido no processo do CAAD n.º 19/2024-T, 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 49.º e 54.º do TFUE. 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.

Ora, 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. 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.

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.

Em face da 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, 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.

Assim, 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. Deste modo, 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.

Assim sendo, 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.

Partindo do princípio da lealdade europeia [artigo 4.º do TUE], importa não olvidar que o TJUE tem 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.*

Em linha com 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”.

Deste modo, podendo ou não o Tribunal arbitral 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.

No caso *sub judice*, e com todo o respeito pela Jurisprudência do STA citada pela AT na Resposta 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. (...).”

Outrossim, certo é 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.

Acresce que 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.

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.

Em conclusão, e em face de tudo o que fica exposto, perante a pronúncia do Tribunal Constitucional que declarou a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, das normas contidas nos artigos 1.º, n.º 2, 2.º e 3.º, alínea a), do Regime que cria o Adicional de Solidariedade sobre o Setor Bancário, contido no Anexo VI da Lei n.º 27-A/2020, de 24 de julho, por violação do princípio da proibição do arbítrio, enquanto exigência de igualdade tributária, decorrente do artigo 13.º, e do princípio da capacidade contributiva, ínsito nos artigos 13.º e 103.º, n.º 1, parte final, todos da Constituição da República Portuguesa, é inválida a autoliquidação impugnada nos autos, porque contrária à Constituição, pelo que a mesma é anulada, com fundamento na sua ilegalidade substantiva, nos termos do disposto no artigo 163.º, n.º 1 do CPA, aplicável *ex vi* o artigo 29.º, n.º 1, alínea d) do RJAT.

Como se viu, ao mesmo resultado se chegaria face à pronúncia do Tribunal de Justiça da UE, declarativa da incompatibilidade das normas do “ASSB” com o disposto 49.º e 54.º do TFUE.

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

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

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

IV. 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.

Acresce que a alínea d) do nº 3 do artigo 43º da LGT estabelece que:

3 - São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução. (Aditada pela Lei n.º 9/2019, de 1 de fevereiro)

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

V- DECISÃO

Nestes termos, o Tribunal Arbitral decide:

- (a) Anular a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada pela Requerente;
- (b) Anular o ato de autoliquidação do “ASSB” impugnado, referente ao período de tributação do ano de 2023;
- (c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no reembolso do “ASSB” autoliquidado e pago, com juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido até à data de emissão da correspondente nota de crédito;
- (d) Condenar a Requerida nas custas processuais.

VI. VALOR DO PROCESSO

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), fixa-se o valor do processo em € 106.877,56 (Cento e seis mil, oitocentos e setenta e sete euros e cinquenta e seis cêntimos), valor que corresponde ao valor do ato de autoliquidação de “ASSB” impugnado pela Requerente.

VII. CUSTAS PROCESSUAIS

O valor das custas é fixado em € 3.060,00 (Três mil e sessenta euros) 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 nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 5 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 15 de julho de 2025

O Tribunal Coletivo,

Fernanda Maçãs (Árbitro presidente)

Jesuíno Alcântara Martins (Árbitro Vogal)

Pedro Miguel Bastos Rosado (Árbitro Vogal)