

Coleção de Formação Contínua

PLANO DE FORMAÇÃO CONTÍNUA  
2014-2015

E-BOOK  
(JANEIRO 2016)

# **DIREITO FISCAL INTERNACIONAL E EUROPEU**

**C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS**

C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS



*Na ação de formação Temas de Direito Tributário organizada pelo Centro de Estudos Judiciários em junho de 2015, e que decorreu em Lisboa, foram objeto de debate algumas matérias candentes de direito fiscal internacional e europeu, áreas temáticas dinâmicas, de crescente complexidade e importância no labor dos magistrados.*

*O presente e-book, cumprindo o objetivo de aproveitar e potenciar a divulgação na comunidade jurídica das comunicações apresentadas nas ações de formação do CEJ, reúne textos referentes às intervenções do dia 19 de junho de 2015, as quais, pela sua qualidade e atualidade justificam mais esta publicação da Coleção Formação Contínua.*

*Como é hábito, o dossier com jurisprudência dos Tribunais Superiores completa o e-book, dando mais um contributo para a sua utilidade junto de magistrados, advogados e outros profissionais do Direito.*

C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## Ficha Técnica

### Jurisdição Administrativa e Fiscal:

Ana Celeste Carvalho (Juíza Desembargadora, Docente do CEJ e Coordenadora da Jurisdição)

Sofia Mesquita David (Juíza Desembargadora e Docente do CEJ)

Margarida Reis Abreu (Juíza de Direito e Docente do CEJ)

### Conceção e organização:

Margarida Reis Abreu

### Nome:

Direito Fiscal Internacional e Europeu

### Categoria:

Formação Contínua

### Colaboração:

Núcleo de Apoio Documental e Informação Jurídica do Tribunal Constitucional

### Intervenientes:

**José Almeida Fernandes** (Advogado, LLM (Leiden) in International Tax Law)

**Ricardo Reigada Pereira** (Advogado)

**Francisco Cabral Matos** (Advogado, Docente convidado do International Tax Center, Universidade de Leiden)

**Margarida Reis Abreu**

### Revisão final:

**Edgar Taborda Lopes** (Coordenador do Departamento da Formação do CEJ, Juiz Desembargador)

**Joana Caldeira** (Técnica Superior do Departamento da Formação do CEJ)

### Nota:

*Nos textos e nos Acórdãos foi respeitada a opção dos autores na utilização ou não do novo Acordo Ortográfico*

*Para a visualização correta dos e-books recomenda-se a utilização do programa **Adobe Acrobat Reader**.*

*Para visionar a gravação de comunicações deve possuir os seguintes requisitos de software: **Internet Explorer 9 ou posterior; Chrome; Firefox** ou **Safari** e o **Flash Media Player** nas versões mais recentes.*

C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## ÍNDICE

A interpretação das convenções para evitar a dupla tributação: Desafios da interacção entre normas fiscais convencionais e domésticas	
<i>José Almeida Fernandes</i> .....	9
Texto da intervenção .....	11
Videogravação da comunicação .....	14
O Conceito de Estabelecimento Estável	
<i>Ricardo Reigada Pereira</i> .....	15
Texto da intervenção .....	17
Videogravação da comunicação .....	27
Manifestações do relatório BEPS no contexto europeu: Alterações às Diretivas da Poupança e das Sociedades Mães-Filhas	
<i>Francisco Cabral Matos</i> .....	29
Texto da intervenção .....	31
Videogravação da comunicação .....	44
Liberdade de Circulação de Capitais com países terceiros na jurisprudência do TJ. O reenvio prejudicial do Tribunal Tributário de Lisboa no processo C-464/14	
<i>Margarida Reis</i> .....	45
Texto da intervenção .....	47
Videogravação da comunicação .....	76
Jurisprudência .....	77
• Tribunal Constitucional .....	79
• Supremo Tribunal Administrativo .....	81
• Tribunal Central Administrativo do Norte .....	211
• Tribunal Central Administrativo do Sul .....	226

**NOTA:**

Pode “cliquear” nos itens do índice de modo a ser **redirecionado** automaticamente para o tema em questão.

Clicando no símbolo  existente no final de cada página, será **redirecionado** para o índice.

## Registo das revisões efetuadas ao *e-book*

Identificação da versão	Data de atualização
Versão inicial – 15/01/2016	
Versão 1	29/01/2016

### Forma de citação de um livro eletrónico (NP405-4):

AUTOR(ES) – **Título** [Em linha]. a ed. Edição. Local de edição: Editor, ano de edição.  
[Consult. Data de consulta]. Disponível na internet:<URL:>. ISBN.

#### Exemplo:

**Direito Bancário** [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015.  
[Consult. 12 mar. 2015].

Disponível na

internet:<URL:[http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Direito\\_Bancario.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Direito_Bancario.pdf).

ISBN 978-972-9122-98-9.



A interpretação das convenções para evitar a dupla tributação: Desafios da interação entre normas fiscais convencionais e domésticas

[José Almeida Fernandes]

C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS



## A interpretação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação: Desafios da interacção entre normas fiscais convencionais e domésticas

**José Almeida Fernandes**

O tema da interpretação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação (“CDT”) tem sido abordado extensivamente na literatura académica e prática fiscal.

A aplicação das CDTs em jurisdições com tradições jurídicas bastante diversas e necessariamente num contexto transfronteiriço conduz a uma análise multifacetada e plural da temática da interpretação.

O dissenso na interpretação das CDTs ocorre com frequência, pese embora o texto das CDTs assentar significativamente sobre um modelo comum decorrente do Modelo de Convenção da OCDE (e, mesmo o Modelo de Convenção da ONU, pode ser considerado, em grande medida, com uma variante do Modelo de Convenção da OCDE), a qual tem subjacente o que se diria impropriamente uma “interpretação autêntica” dos Estados Contratantes nos Comentários à Convenção Modelo da OCDE.

Mais, poder-se-ia dizer que idênticas questões são suscitadas na aplicação de outros tratados internacionais. Mas, a circunstância particular na interpretação das CDTs reside no facto do direito fiscal ser já em si um direito de sobreposição, o qual recorre aos conceitos de outros ramos do direito e que sobrepõem a estes os seus próprios conceitos de direito fiscal internacional, fundamenta e evidencia afinal os problemas suscitados nessa interpretação.

A própria função das CDTs reforça a complexidade da matéria de interpretação dado que aquelas limitam-se a restringir a aplicação do direito fiscal doméstico mediante uma repartição dos poderes tributários entre os Estados Contratantes.

Tipicamente as CDTs não encerram normas de incidência próprias e não impõem a tributação de quaisquer rendimentos, bem como não determinam o regime fiscal aplicável a um determinado rendimento obtido por um residente de um dos Estados Contratantes.



A função das CDTs reside unicamente na definição de um modo operativo de eliminar a dupla tributação mediante a repartição dos poderes tributários, seja pela atribuição exclusiva do poder tributário a um dos Estados ou repartindo-o impondo concomitantemente a eliminação da possível dupla tributação resultante mediante a concessão de uma isenção ou crédito ao Estado onde o contribuinte é residente.

Ora, uma faceta relevadora do modo operativo de aplicação das CDTs e relevância da sua correcta interpretação, reside precisamente na forma de interpretar as definições ou caracterizações de rendimentos constantes dessas CDTs ou para as quais estas remetem por remissão para os direito fiscal doméstico de um dos Estados.

Por um lado, a Convenção Modelo da OCDE possui definições próprias, ditas autónomas, de determinados rendimentos como seja o conceito de juros a título de exemplo, ao se determinar que o *«termo "juros" usado neste artigo significa os rendimentos de créditos de qualquer natureza com ou sem garantia hipotecária e com direito ou não a participar nos lucros do devedor, e, nomeadamente os rendimentos da dívida pública e de obrigações de empréstimos, incluindo prémios atinentes a esses títulos»* (cf. artigo 11.º, n.º 2, da Convenção Modelo).

No entanto, noutros casos, a Convenção Modelo da OCDE limita-se a remeter para o direito doméstico de, a título de exemplo, se densificar o conceito de dividendos para efeitos convencionais, ao se definir que como tal também se consideram *«os rendimentos derivados de outras partes sociais sujeitos ao mesmo regime fiscal que os rendimentos de acções pela legislação do Estado de que é residente a sociedade que os distribui»* (cf. artigo 10.º, n.º 3, in fine, da Convenção Modelo da OCDE).

Acresce que há casos em que a Convenção Modelo utiliza termos sem que convencionalmente se defina qual a respectiva definição, sendo então determinado que *«qualquer termo ou expressão não definida de outro modo terão, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído nesse momento pela legislação desse Estado que regula os impostos a que a Convenção se aplica, prevalecendo a interpretação resultante da legislação fiscal sobre a que decorre de outra legislação desse Estado»* (cf. artigo 3.º, n.º 2, da Convenção Modelo da OCDE).



Ora, o que importa reter é que essas definições de conceitos ou termos, seja autónoma ou por remissão para o direito doméstico, são apenas válidas para efeitos de aplicação das CDTs, em particular para a possível aplicação das normas distributivas, e determinar em que medida os poderes tributários estão ou não restringidos pelas disposições destes tratados internacionais.

Importa precisar a afirmação precedente: o facto de determinado rendimento ser considerado como um dividendo apenas revela para determinar se os Estado contratantes estão e de que modo limitados pela CDT na sua tributação do rendimento (*v.g.*, a sujeição à aplicação de uma taxa máxima de tributação por um dos Estados Contratante e a obrigação de concessão de um crédito ou isenção no outro Estado Contratante para eliminar a possível dupla tributação) e não para efeitos de saber se esse rendimento deve ou não ser considerado um dividendo para efeitos de aplicação das normas e regimes domésticos (*v.g.*, determinar se é ou não aplicável um regime de *participation exemption* doméstico).

As definições e densificação de termos previstos nas CDTs serve unicamente para efeitos de aplicação das normas convencionais e determinar de que modo os poderes tributários dos Estados Contratantes se encontram limitados. Mas, a sua aplicação é autónoma das definições e densificações dos termos a aplicar no direito fiscal doméstico, sendo que podem perfeitamente, por isso, a título de exemplo, determinados rendimentos ser dividendos para efeitos convencionais e juros para efeitos domésticos, o que a nível interno pode determinar tratamentos fiscais assaz distintos pese embora a necessidade de cumprimento das obrigações assumidas pelo Estado Contratante nas CDTs.

Neste contexto de análise do tema da interpretação importa também dissipar a noção de que as CDTs interferem com a incidência subjectiva dos tributos a que se aplicam.

As CDTs não possuem normas de atribuição dos rendimentos a determinados sujeitos passivos e, por isso, o facto de, para efeitos convencionais, não existirem regras de atribuição de rendimentos a determinadas pessoas singulares ou colectivas.

A questão é particularmente evidente quando as normas domésticas sujeitam determinados contribuintes a regimes de transparência fiscal, o que implica que essa circunstância não seja, em si, tratada directamente pelas CDTs. As dificuldades de aplicação das CDTs nestes casos particulares de sujeitos passivos a que seja aplicado um regime de



transparência fiscal, conduziram aliás à necessidade dos Estados da OCDE determinarem, de forma autónoma e não necessariamente vinculativa para efeitos interpretativos, um entendimento entre si para definir um modo operativo de aplicação das normas convencionais nestes casos (cf. o relatório de OCDE de 1999 denominado *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*).

Igualmente, as CDT também não possuem normas de quantificação ou mensuração dos rendimentos e, por isso, da interpretação das CDTs não é possível retirar o *quantum* do rendimento que será sujeito a tributação. As CDTs limitam-se aqui, uma vez mais a restringir os poderes tributários dos Estados Contratantes, mas sem determinar em concreto qual o montante do rendimento a que essa restrição se irá aplicar.

A questão poderá ser particularmente relevante nos casos em que exista, relativamente a determinado rendimento obtido numa transacção, a sua caracterização a nível doméstico como encerrando diferentes componentes, como seja mais-valias e rendimentos capitais, dado que essa diferente caracterização pode determinar a aplicação de diferentes normas convencionais e, por isso, diferentes restrições dos Estados nos seus poderes para tributar esse rendimento.

Logo, a questão da interpretação das CDTs encerra múltiplas e variadas questões passíveis de discussão decorrentes não só da natureza desses tratados internacionais, do próprio direito fiscal, mas acima de tudo da necessária interacção e diálogo entre as normas domésticas e convencionais para a sua correcta aplicação e tributação dos rendimentos obtidos pelos contribuintes num contexto transfronteiriço.

Lisboa, 30 de Novembro de 2015





O Conceito de Estabelecimento Estável

[Ricardo Reigada Pereira]

C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS



## O Conceito de Estabelecimento Estável

**Ricardo Reigada Pereira**

### **1. Introdução: a importância do conceito**

A noção de estabelecimento estável é absolutamente nuclear no Direito Tributário Internacional. Trata-se de um dos seus conceitos identitários que goza de uma importância fundamental em virtude de emergir, muitas vezes, como condição para a sujeição a imposto de um não residente no Estado da Fonte. Tributação que terá, em princípio, uma natureza ilimitada, isto é, o Estado da Fonte poderá tributar esse rendimento de acordo com as regras domésticas em vigor, sem que para o efeito esteja convencionalmente limitado na taxa aplicável<sup>1</sup>.

Em todo o caso, a noção de estabelecimento estável como elemento fundamental para despoletar uma sujeição tributária no Estado da Fonte está naturalmente longe de corresponder à realidade em todas as jurisdições. O direito comparado é fértil em dar-nos exemplos de países em que a existência de um estabelecimento estável é condição *sine qua non* – ou quase – para sujeitar um não residente a imposto no Estado da Fonte, isto na medida em que se considera que apenas tal presença é suficientemente digna para justificar a obrigação de pagamento do tributo para financiamento da despesa pública. No entanto, também não é raro encontrar países onde a noção de estabelecimento estável está longe de esgotar o elenco de situações ao abrigo das quais os não residentes podem encontrar-se sujeitos a tributação no Estado da Fonte, bastando para o efeito uma ligação muito mais ténue para despoletar factos tributários.

Sem surpresa, será nos países em que a noção de estabelecimento estável não esteja prevista na lei doméstica que será mais frequente encontrar um extenso elenco de situações em que uma ligação muito ténue – por vezes quase inexistente – com o Estado da Fonte pode ser suficiente para despoletar, sem mais, um facto tributário para o não residente.

### **2. A utilidade do conceito: primeiro a essência, depois a existência**

Antes de se entrar na definição de estabelecimento estável cabe, em primeiro lugar,

---

<sup>1</sup> Tributação que, ainda assim, terá de respeitar várias regras e princípios jurídicos, incluindo o princípio da não discriminação caso conste da convenção de dupla tributação uma cláusula idêntica ou similar à do artigo 24.º, n.º 3, do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.



perceber o propósito da noção. A essência do conceito passa, como se foi adiantando, pela necessidade de em face dos factos do caso poder surpreender, em concreto, a sujeição a imposto do não residente no Estado da Fonte. Por isso mesmo, o conceito de estabelecimento estável é suscetível de ser entendido como um “*limiar mínimo de presença*” (*threshold*) e, ao mesmo tempo, como uma regra de imputação geográfica de rendimentos (“*sourcing rule*”).

Enquanto “*limiar mínimo de presença*” exige-se, como não poderia deixar de ser, um mínimo de substrato para que o não residente se torne sujeito passivo no Estado da Fonte. Por seu turno, o conceito de estabelecimento estável encerra também uma lógica subjacente de imputação geográfica de rendimentos na medida em que se considera que os rendimentos imputáveis ao estabelecimento estável têm origem no Estado onde o estabelecimento estável está localizado.

Para além da natural relevância do conceito de estabelecimento estável ao nível do Estado da Fonte, o mesmo assume igualmente importância para o Estado da Residência. Na realidade, a existência de um estabelecimento estável noutra país geralmente exige – ao abrigo da convenção de dupla tributação e / ou da lei doméstica – que o Estado da Residência isente de imposto o rendimento do estabelecimento estável ou, em alternativa, permita a dedução (credite) o imposto pago no estrangeiro em virtude da existência de tal estabelecimento estável.

### **3. O que é então um estabelecimento estável?**

É comum surpreender dois elementos na noção de estabelecimento estável. Por um lado, um elemento estático – i.e. a organização através da qual é exercida uma atividade. Por outro lado, um elemento dinâmico que consiste na atividade em si mesma considerada.

Em Portugal, o conceito de estabelecimento estável previsto na lei doméstica segue de perto a noção do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.

#### **3.1. Estabelecimentos reais**

Tanto os Códigos do IRC e do IRS, bem como o artigo 5.º, n.º 1, do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE, definem estabelecimento estável de forma semelhante. Trata-se, para o efeito, da “*instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola*” (artigo 5.º/1, do Código do IRC), ou da “*instalação fixa ou representação permanente através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária*” (artigo 18.º/2, do Código do IRS) ou, por seu turno, da “*instalação fixa através da qual a empresa exerce toda ou*



*parte da sua atividade*” (artigo 5.º/1, do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE).

São vários os elementos que têm então de estar verificados:

*(i) Instalação*

Instalação fixa significa todo e qualquer local, material ou instalações utilizados no exercício das atividades da empresa, independentemente de estarem ou não afetos exclusivamente a esse fim<sup>2</sup>.

*(ii) Ligação entre a instalação e um certo ponto geográfico*

A circunstância de a instalação ser fixa determina que deverá, em princípio, existir uma ligação entre a instalação e um certo ponto geográfico<sup>3</sup>.

*(iii) Certo grau de permanência*

A instalação deverá gozar de um certo grau de permanência, ou seja, se deverá ter um carácter puramente temporário.

Uma instalação fixa pode constituir um estabelecimento estável mesmo que tenha existido, de facto, apenas por um período de tempo muito curto dada a natureza específica das atividades da empresa que só podiam ser exercidas durante um breve período de tempo. Sem surpresa, torna-se por vezes difícil determinar se esse é o caso. Assim – e ainda que as práticas dos países não se mostrem homogéneas no tocante ao critério temporal – a experiência demonstra que, normalmente, não se concluiu pela existência de um estabelecimento estável quando a atividade foi exercida num país através de uma instalação fixa mantida há menos de seis meses<sup>4</sup>.

Existem ainda assim exceções, tanto práticas – países em que apenas se conclui pela existência de um estabelecimento estável quando a instalação fixa seja mantida durante um período de tempo mais longo – como circunstanciais, quando se esteja perante atividades de natureza recorrente ou atividades empresariais exercidas exclusivamente no país em questão<sup>5</sup>.

---

<sup>2</sup> Parágrafo 4 dos Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.

<sup>3</sup> Parágrafo 5 a 5.4 dos Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.

<sup>4</sup> Parágrafo 6 dos Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.

<sup>5</sup> Parágrafo 6 dos Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.



*(iv) À disposição da empresa*

Os comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE clarificam, hoje em dia, que o simples facto de uma empresa ter à sua disposição um certo espaço usado nas suas atividades empresariais é suficiente para constituir uma instalação fixa, pelo que não é exigido que a empresa detenha um direito jurídico formal sobre essa instalação. Pode assim surpreender-se um estabelecimento estável quando uma empresa ocupa ilegalmente um certo espaço a partir do qual exerce a sua atividade<sup>6</sup>.

*(v) A atividade é exercida principalmente pelo empresário ou por pessoal da empresa*

A atividade da empresa é exercida principalmente pelo empresário ou por pessoas que têm com a empresa relações de empregado-empregador (pessoal). Este pessoal compreende os empregados e demais pessoas que recebam instruções da empresa (agentes dependentes)<sup>7</sup>.

### 3.2. Elenco não exaustivo de exemplos

O artigo 5.º, n.º 2, do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE contém uma lista – não exaustiva – de alguns exemplos suscetíveis de ser considerados, cada um deles, como constituindo *prima facie* um estabelecimento estável, a saber:

- a) um local de direção,
- b) uma sucursal,
- c) um escritório,
- d) uma fábrica,
- e) uma oficina,
- f) uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro

local de extração de recursos naturais.

Tais exemplos deverão ser considerados em função da definição geral constante do n.º

1.

O Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE, de 1963

---

<sup>6</sup> Parágrafo 4.1 dos Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.

<sup>7</sup> Parágrafo 10 dos Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.



tinha, nesta matéria, uma redação diferente à luz da qual os exemplos da lista deveriam ser considerados, *a priori*, estabelecimentos estáveis.

Ocorreu assim, no entretanto, uma inversão do ónus da prova. Ao abrigo da atual redação, a existência de um estabelecimento estável tem de ser demonstrada pela entidade que alega a sua existência.

### 3.3. Estaleiros de construção

Nos termos da lei doméstica um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem, as atividades de coordenação, fiscalização e supervisão em conexão com os mesmos ou as instalações, plataformas ou barcos de perfuração utilizados para a prospeção ou exploração de recursos naturais apenas constitui um estabelecimento estável se a sua duração e a duração da obra ou da atividade exceder seis meses (artigo 5.º/ 3, do Código do IRC). Ao invés, à luz do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE um estaleiro de construção ou um projeto de construção ou de montagem só constitui um estabelecimento estável se a sua duração exceder doze meses (artigo 5.º/3). Qualquer estaleiro que não satisfizer este requisito não constitui por si só um estabelecimento estável, ainda que compreenda uma instalação, como por exemplo um escritório ou uma oficina (nos termos do artigo 5.º, n.º 2) conexas com a atividade de construção<sup>8</sup>.

A expressão “estaleiro de construção ou projeto de montagem” não abrange apenas a construção de edifícios, mas também a construção de estradas, de pontes ou de canais, a renovação (sempre que pressuponha importantes obras estruturais, mas não se se limitar a uma mera manutenção ou decoração) desses prédios, estradas, pontes ou canais, a colocação de condutas e bem assim a terraplanagem e dragagem<sup>9</sup>.

De igual modo, o planeamento e a supervisão *in loco* do estaleiro de construção de um imóvel reconduzem-se hoje ao âmbito objetivo do artigo 5.º, n.º 3, do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE, independentemente de quem realize tais funções (o próprio empreiteiro ou terceiros)<sup>10</sup>.

No passado, incluíam-se apenas os empreiteiros (terceiros apenas à luz do artigo 5.º/1). As alterações introduzidas encerram assim diferenças importantes e poder-se-á questionar,

<sup>8</sup> Parágrafo 16 dos Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.

<sup>9</sup> Parágrafo 17 dos Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.

<sup>10</sup> Parágrafo 17 dos Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.



claro está, qual o respetivo impacto em acordos de dupla tributação que tenham sido celebrados à luz dos comentários anteriores. A resposta a este tipo de questões dependerá então de saber, para o efeito, qual a perspetiva adotada pelos tribunais domésticos relativamente à natureza jurídica dos Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.

O critério temporal dos 12 meses aplica-se, sublinhe-se, a cada estaleiro individualmente.

Na determinação da duração do estaleiro não será tido em consideração o tempo que o empreiteiro tiver despendido noutros estaleiros sem qualquer ligação com o primeiro.

Um estaleiro de construção deverá ser considerado como uma unidade, mesmo que tenha por base diversos contratos, desde que constitua um todo coerente tanto a nível comercial como a nível geográfico<sup>11</sup>.

Em virtude de o limite dos doze meses ter originado abusos – há vários casos conhecidos de empresas que fracionavam os seus contratos em vários elementos (abrangendo cada um deles um período inferior a doze meses) e atribuíam os mesmos a sociedades diferentes, mas fazendo todas parte do mesmo grupo – surgiram no entretanto disposições legais ou critérios pretorianos visando exatamente impedir tais expedientes de evasão fiscal<sup>12</sup>.

### 3.4. O elenco de exceções

O artigo 5.º, n.º 4, do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE enumera algumas atividades que não constituem estabelecimento estável, mesmo que a atividade seja exercida numa instalação fixa.

Todas essas atividades têm como elemento comum o facto de serem, de um modo geral, operações preparatórias ou auxiliares, tal como é expressamente enunciado na exceção constante da alínea *e*) – o que acaba por se traduzir, nesses termos, numa restrição do campo de aplicação da regra enunciada no n.º 1<sup>13</sup>.

Por outro lado, a alínea *f*) prevê que a combinação das atividades enumeradas nas alíneas *a*) e *e*) na mesma instalação fixa não deve ser considerada como constituindo um estabelecimento estável, desde que o conjunto das atividades exercidas pela instalação fixa, em

<sup>11</sup> Parágrafo 18 dos Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.

<sup>12</sup> Parágrafo 18 dos Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.

<sup>13</sup> Parágrafo 21 dos Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.



resultado dessa combinação, mantenha um caráter preparatório ou auxiliar<sup>14</sup> (exceção esta que não consta de múltiplos acordos de dupla tributação – particularmente os mais antigos – pelo que mais uma vez poderão emergir daqui várias dúvidas interpretativas).

Em suma, pretende-se nestes termos evitar que uma empresa de um Estado seja tributada no outro Estado se exercer nesse outro Estado atividades de natureza puramente preparatória ou auxiliar.

### 3.5. Estabelecimentos pessoais

Há um princípio geralmente aceite que determina que uma empresa deve ser considerada como tendo um estabelecimento estável num determinado Estado se aí houver uma pessoa que aja por sua conta, em certas condições, ainda que a empresa não disponha nesse Estado de uma instalação fixa. Tal conclusão deverá ficar reservada para os casos de pessoas que, em virtude da amplitude dos seus poderes ou da natureza das suas atividades, vinculam a empresa em atividades empresariais de uma certa dimensão no Estado em causa. São por isso vários os elementos que têm de estar verificados:

*(i) Pessoa atue num Estado por conta de uma empresa de um outro Estado*

Implica que o risco económico seja suportado pelo mandante (*principal*) e não pelo agente.

*(ii) Não seja um agente independente*

O agente deverá ser económica e legalmente dependente da empresa.

Aos agentes independentes (*v.g.* os comissionistas, mediadores, núncios, concessionários e outras agentes independentes) aplica-se o artigo 5.º, n.º 6, do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.

Poder-se-ão colocar a este nível questões complexas, nomeadamente quando a remuneração do agente for estabelecida numa base de *cost-plus*.

*(iii) Goze de poderes para celebrar contratos*

A pessoa deverá dispor de poderes suficientes para vincular a empresa sempre que esta participe em atividades comerciais nesse Estado. Tais poderes deverão ser surpreendidos tendo em conta o comportamento revelado pelas partes durante as negociações. Assim, tal pressuposto poder-se-á encontrar igualmente verificado nos casos em que uma pessoa se

---

<sup>14</sup> Parágrafo 21 dos Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.



encontra autorizada a negociar todos os elementos e pormenores de um contrato de forma vinculativa para a empresa, acabando depois o contrato por ser assinado por uma outra pessoa no Estado onde está situada a empresa (ou mesmo no caso de a primeira pessoa não ter recebido formalmente poderes de representação)<sup>15</sup>. Prevalece assim, sem surpresa, a substância sob a forma.

*(iv) Os contratos sejam celebrados em nome da empresa*

A expressão “*poderes para celebrar contratos em nome da empresa*” não restringe a aplicação da disposição a um agente que celebra contratos, literalmente, em nome da empresa.

A disposição deverá aplicar-se também a um agente que celebre contratos vinculativos da empresa mesmo que tais contratos não sejam efetivamente celebrados em nome da empresa.

O facto de uma empresa não participar ativamente nas transações pode significar que delegou essa competência num agente<sup>16</sup>. A *ratio* subjacente a esta interpretação tem que ver com o problema das assimetrias legais existentes entre países de matriz civilística e países da *common law*; enquanto neste últimos qualquer contrato celebrado por um agente poderia dar origem a um estabelecimento estável, nos países de matriz civilística tal apenas deveria ser possível caso o agente/mandatário celebrasse o contrato em nome do principal/mandante.

*(v) A pessoa tenha e habitualmente exerça tais poderes*

Pressupõe-se, igualmente, que a(s) pessoa(s) utilize(m) os seus poderes repetidamente e não apenas em casos esporádicos<sup>17</sup>, não obstante se suscitarem questões acerca de saber se a celebração de um único contrato que tenha implicado longas negociações não seja suscetível, em si mesmo, de ser suficiente para o efeito de se considerar verificada esta condição.

#### **4. Grupo de empresas**

Determina o artigo 5.º, n.º 7, do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE que “*O facto de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante ou que*

<sup>15</sup> Parágrafo 33 dos Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.

<sup>16</sup> Parágrafo 32.1 dos Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.

<sup>17</sup> Parágrafo 32 dos Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.



*exerce a sua actividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo) não é, só por si, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento estável da outra”.*

Estabelece-se aqui, sem mais, o princípio de que a existência de uma afiliada não constitui, só por si, um elemento que implique ser a afiliada um estabelecimento estável da sociedade mãe, em virtude de a afiliada constituir uma entidade jurídica independente. Aliás, o próprio facto da atividade da afiliada ser dirigida pela sociedade-mãe não faz da afiliada um estabelecimento estável desta<sup>18</sup>.

Para prevenir interpretações mais arrojadas – como aquelas que foram ensaiadas em Itália<sup>19</sup> - alteraram-se os Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE de forma a clarificar que a existência num Estado de um estabelecimento estável de uma sociedade do grupo não será relevante no que diz respeito a saber se uma outra sociedade do grupo possui um estabelecimento estável nesse Estado.

## **5. As particularidades domésticas**

O regime doméstico português consagra algumas particularidades que, para o efeito, se afastam das soluções consagradas no Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE e das próprias convenções celebradas pelo Estado português. As mais evidentes têm que ver com o que sucede com os sócios ou membros das entidades transparentes para efeitos fiscais que não tenham sede nem direção efetiva em território português.

Estabelece o artigo 5.º, n.º 9, do Código do IRC, que em tais circunstâncias considera-se que os rendimentos de fonte portuguesa foram obtidos através de estabelecimento estável situado no território português.

Outra especialidade – ainda assim mais comum no contexto internacional – é a do princípio da força atrativa consagrado no artigo 3.º, n.º 3, do Código do IRC, e que determina que são componentes do lucro imputável ao estabelecimento estável os rendimentos de qualquer natureza obtidos por seu intermédio, assim como os demais rendimentos obtidos em território português, provenientes de atividades idênticas ou similares às realizadas através desse estabelecimento estável, de que sejam titulares as entidades aí referidas. A aplicação deste princípio encontra-se expressamente afastada no artigo 7.º, n.º 1, do Modelo de

---

<sup>18</sup> Parágrafo 40 dos Comentários ao Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.

<sup>19</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Italiano n.º3368, 20 de dezembro de 2001 a 7 de março de 2002.



Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE.

## 6. A jurisprudência nacional sobre estabelecimentos estáveis

No panorama nacional existe uma jurisprudência relativamente escassa sobre questões relacionadas com estabelecimentos estáveis. Dever-se-ão ainda assim referir os acórdãos em que se confirma que o *head office* de um estabelecimento estável é responsável pelo pagamento de dívidas fiscais daquele<sup>20</sup>, em que se procede ao enquadramento em sede de IVA dos gastos gerais do *head office* afetos ao estabelecimento estável<sup>21</sup>, em que se determina o tratamento fiscal dos juros pagos por um estabelecimento estável ao *head office*<sup>22</sup>, em que se procede à imputação do rendimento a um estabelecimento estável<sup>23</sup>, em que se discute a existência de um estaleiro de construção<sup>24</sup> ou, finalmente, em que se suscitam temas de dedução de gastos na cessação de um estabelecimento estável, de dedução por dupla tributação económica e de dedução das diferenças entre valor de mercado e valor contabilístico de elementos patrimoniais à data de cessação de atividade do estabelecimento estável<sup>25</sup>.

## 7. Balanço final

A definição de estabelecimento estável é uma das pedras angulares do Direito Tributário Internacional.

Trata-se de uma noção que, até pela sua longevidade, garante alguma segurança aos sujeitos passivos envolvidos em operações transfronteiriças e assegura uma repartição equitativa das competências tributárias entre Estados (Estado da Fonte e Estado da Residência).

Existem, apesar de tudo, ainda várias incertezas quanto às fronteiras da noção, continuando a mesma a ser operativa (ainda que alterando os respetivos critérios) há mais de 100 anos. Também por isso – e essencialmente por isso – é decisivo o trabalho que a jurisprudência vem fazendo e continuará a fazer na delimitação dos respetivos contornos.

<sup>20</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 200/08, de 7 de maio.

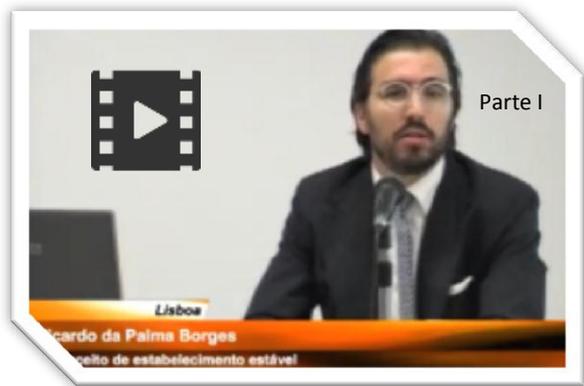
<sup>21</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, n.º 3188/09, de 9 de dezembro.

<sup>22</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, n.º 2161/07, de 29 de janeiro.

<sup>23</sup> Acórdão arbitral n.º 44/2012-T, de 1 de outubro e acórdão arbitral n.º 1/2013-T, de 14 de maio.

<sup>24</sup> Acórdão arbitral n.º 84/2013-T, de 31 de outubro.

<sup>25</sup> Acórdão arbitral n.º 154/2013-T, de 26 de novembro.



C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS



Manifestações do relatório BEPS no contexto europeu:  
Alterações às Diretivas da Poupança e das Sociedades  
Mães-Filhas

[Francisco Cabral Matos]

C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## Manifestações do relatório BEPS no contexto europeu: Alterações às Diretivas da Poupança e das Sociedades Mães-Filhas

**Francisco Cabral Matos**

### 1. Uma Alteração de Paradigma Internacional

A comunidade fiscal internacional tem conhecido, nos últimos anos, uma alteração de paradigma no que respeita ao preenchimento do conceito de *concorrência fiscal prejudicial*. Se, historicamente, a concorrência fiscal prejudicial tem sido analisada com um foco geográfico ou jurisdicional, é hoje cada vez mais evidente a sua transição para uma análise conceptual e tendencialmente global.

Não obstante os efeitos prejudiciais ainda causados por sistemas fiscais simplificados, típicos dos designados *paraísos fiscais* e alicerçados numa total ausência de tributação ou numa fiscalidade ultra simplificada, certo é que, face aos mecanismos cada vez mais generalizados de troca de informações e de cooperação internacional, é já possível mitigar, em grande medida, o efeito desses regimes através de mecanismos de direito fiscal nacional, como sejam as cláusulas gerais antiabuso, a aplicação de incentivos fiscais, condicionada a um limiar mínimo de tributação efetiva, ou a desconsideração de estruturas jurídicas através de regras de imputação e/ou de transparência fiscal. A esses mecanismos da ordem interna de cada país, acresce o movimento global de combate aos *paraísos fiscais*, protagonizado em particular pelos Estados membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (“OCDE”), com especial ênfase depois de 11 de setembro de 2001, com o processo de monitorização e promoção de boas práticas em matéria fiscal, levado a cabo através do *Peer Review*.

Este processo resultou numa evolução significativa da celebração de acordos para evitar a dupla tributação (“ADT”) e de acordos para troca de informações (“ATI”), bem como na renegociação e no aperfeiçoamento dos acordos já existentes. É, assim, por mérito da comunidade internacional e por via deste movimento concertado em matéria de política fiscal internacional, que as administrações fiscais de todo o mundo dispõem hoje de mecanismos jurídicos reforçados, que permitem e potenciam a assistência mútua e a efetiva (e diríamos, desejável) troca de informações em matéria fiscal.



## 2. O Conceito de Concorrência Fiscal (Prejudicial)

Feito este caminho, não deixa de ser evidente – como o era já no início do processo de *peer review* – que a *concorrência fiscal prejudicial* não é um fenómeno limitado aos designados *paraísos fiscais*. Em rigor, tem vindo a tornar-se cada vez mais claro que o combate aos *paraísos fiscais* e a promoção da efetiva troca de informações serve, de forma muito mais adequada, propósitos extrafiscais, como sejam a luta contra o terrorismo e contra o branqueamento de capitais, possíveis graças ao facto de, em regra, estando associados à total ausência de incidência fiscal, os *paraísos fiscais* permitirem a total confidencialidade dos titulares dos rendimentos e das estruturas jurídicas montadas nessas jurisdições, impossibilitando ou dificultando grandemente o controlo da legalidade das transações efetuadas através dessas estruturas.

Ou seja, o foco quase exclusivo no combate aos *paraísos fiscais*, para que estes se tornem fiscalmente mais cooperantes, terá certamente mitigado a *concorrência fiscal prejudicial*, mas não a eliminou do panorama internacional. Tal fica a dever-se, desde logo, a não existir uma definição unívoca, na comunidade fiscal internacional, do que se deve entender por *concorrência fiscal prejudicial*. Por outro lado, esta constatação resulta de uma outra, bem mais evidente. Mesmo num mundo livre de *paraísos fiscais*, e tomando por base a legislação em vigor na presente data, é hoje possível estruturar uma transação de forma a assegurar um nível de tributação muito reduzido, garantindo, em simultâneo, o estrito cumprimento das normas fiscais dos Estados concretamente envolvidos nessa transação. Daí que, em nossa opinião, mais do que combater regimes de “tributação zero”, a alteração de paradigma consista no facto de, a comunidade fiscal internacional se deparar hoje com a necessidade clara e premente de discutir e clarificar os princípios basilares de uma ordem fiscal internacional, assente em boas práticas sufragadas pela generalidade dos países e que permitam delinear a margem de discricionariedade na definição da política fiscal nacional de cada Estado, para assim definir – diríamos, por exclusão de partes – o que deve ser consensualmente aceite por *concorrência fiscal prejudicial*.

## 3. O Impacto do Relatório BEPS

Uma primeira manifestação desta alteração de paradigma resulta claramente do plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros (doravante “**Relatório BEPS**”), publicado pela OCDE em 2013. Neste documento, a OCDE reconheceu expressamente que “*A tributação está no cerne da soberania dos países, mas por vezes a*



*interação dos regimes fiscais nacionais leva a lacunas e atritos.”<sup>1</sup> Assim, prossegue a OCDE, assume particular relevância a análise do impacto fiscal resultante da “interação dos distintos regimes tributários independentes estabelecidos por países soberanos” que “leva a uma dupla não tributação, ou a uma imposição tributária inferior à ordinária”<sup>2</sup>.*

Com efeito, o *busílis* da questão é, claramente, estabelecer um “*standard*” de tributação internacional que defina critérios objetivos, não só aplicáveis a *paraísos fiscais*, mas a todos os Estados, de forma horizontal e, por conseguinte, tendencialmente global. Esse é não só o aspeto central, como também, a nosso ver, o maior desafio do Relatório BEPS – desafio esse, possivelmente insuperável, face ao natural *egoísmo fiscal*, que só poderá ser mitigado por consenso, face à inquestionável soberania nacional de cada Estado. Diversamente do que afirma a OCDE, será ingénuo afirmar-se que as lacunas, hoje existentes no domínio da fiscalidade internacional, “*não foram levadas em consideração na conceção dos atuais padrões, os quais não são contemplados mediante acordos bilaterais para evitar a dupla tributação*”<sup>3</sup>. Com efeito, as práticas fiscais, hoje analisadas e discutidas no seio da OCDE, são instrumentos de política fiscal internacional e de atração (unilateral) de investimento conscientemente utilizadas por alguns Estados e conhecidas das administrações fiscais um pouco por todo o mundo. Fenómenos como o “*treaty shopping*”, a dupla não tributação e o efeito fiscal da disparidades na qualificação de rendimentos ou gastos (v.g. no caso dos instrumentos financeiros *híbridos*), entre muitos outros, não só são conhecidos das administrações fiscais, como são inclusivamente alvo de pedidos de informação vinculativa prévia (os conhecidos “*tax rulings*”). Também em matéria de preços de transferência são amplamente conhecidos os acordos prévios possíveis em várias jurisdições (entre as quais, Portugal), sendo não menos conhecidas as dificuldades na celebração destes acordos numa vertente bilateral, ou mesmo multilateral. Assim, mais do que efeitos não intencionais, parece-nos, salvo melhor opinião, que estamos antes perante efeitos “*tolerados*”, que a OCDE pretende agora declaradamente mitigar.

Neste contexto, o Relatório BEPS veio tornar clara a necessidade, por um lado, de encontrar um “*standard*” fiscal internacional quanto ao que corresponde a concorrência fiscal

---

<sup>1</sup> Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, pp. 9 (disponível em <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/231333ue.pdf?expires=1443372808&id=id&accname=guest&checksum=01EE72C82F9A3AA40C63D302576E40A0>)

<sup>2</sup> Idem.

<sup>3</sup> Idem.



não prejudicial e por outro, de criar mecanismos de cooperação dinâmicos, que possam ir para além das normas positivadas e da sua desejável estabilidade e segurança jurídicas.

#### 4. Os Planos de Ação e as Soluções Propostas

Para efetivar o seu desígnio, o Relatório BEPS identifica a necessidade de analisar, desenvolver e implementar 15 planos de ação, que abrangem múltiplos temas, desde a economia digital, aos meios de resolução de litígios, passando por matérias “clássicas” do direito fiscal internacional designadamente os preços de transferência e o conceito de estabelecimento estável, mas também por temas mais recentes e igualmente desafiantes, como sejam os produtos híbridos e a problemática da dedutibilidade dos encargos financeiros.

No âmbito de cada plano de ação, a OCDE reconheceu a necessidade de explorar, em simultâneo, não só a necessidade de aperfeiçoamento legislativo e o incremento da cooperação internacional – temas já recorrentes no seio da comunidade fiscal internacional – mas também (e talvez seja este o desígnio mais difícil de concretizar) a construção de bases de entendimento alargadas para uma maior harmonização de soluções jurídicas. Ou seja, uma transição de um modelo de aplicação unilateral de normas nacionais ou, quanto muito, de interação de normas com alcance bilateral, para um modelo multilateral no domínio da fiscalidade.

Neste contexto, releva destacar em particular quatro planos de ação previstos no Relatório BEPS, a saber, o plano de ação n.º 2 (instrumentos híbridos), o plano de ação n.º 4 (dedução de juros), o plano de ação n.º 5 (transparência e substância) e o plano de ação n.º 12 (planeamento fiscal abusivo).

Conforme veremos adiante, as opções que têm vindo a ser tomadas no seio da União Europeia em muito se aproximam das soluções que têm vindo a ser estudadas pela OCDE no contexto do Relatório BEPS.

Não obstante, parece-nos merecer também referência, o facto de a análise dos problemas identificados e a discussão das possíveis soluções não serem acompanhadas do estudo e ponderação dos impactos inerentes a estas medidas. A este respeito, será possível antecipar alguns *efeitos colaterais* das medidas em análise, que deveriam, salvo melhor opinião, merecer igual ponderação, nomeadamente para assegurar a proporcionalidade das soluções e medidas propostas.

Por um lado, a OCDE propõe uma maior interação entre administrações fiscais, seja no âmbito da troca de informações, seja na resolução internacional de litígios. Neste ponto, seria de esperar uma igual preocupação com a proteção dos direitos e garantias dos contribuintes e



com a (não menos essencial) cooperação entre administrações fiscais e contribuintes. Com efeito, consideramos existir um consenso global em torno da necessidade de maior transparência no domínio da fiscalidade, de modo a assegurar o exercício efetivo da soberania fiscal e o combate a práticas abusivas, ilegais e, por conseguinte, prejudiciais aos Estados e, em última *ratio*, à economia mundial. Não obstante, tal desígnio deverá ser acompanhado de medidas que salvaguardem o uso correto da informação disponibilizada.

Em rigor, parece-nos existir hoje uma tendência para privilegiar uma abordagem quantitativa da troca de informações, em detrimento de uma análise qualitativa destes procedimentos. Tanto mais que a resolução de uma parte significativa dos problemas identificados deriva não tanto da troca de informações quanto depende, por exemplo, da harmonização de soluções e procedimentos – *maxime* do acordo quanto ao “*standard*” a que aludimos acima. Infelizmente, a falta de consenso quanto ao que deverá ser uma fiscalidade internacional “sustentável”, tem secundarizado soluções multilaterais. Disso mesmo é exemplo a dificuldade em obter “*tax rulings*” multilaterais ou acordos multilaterais em matérias como preços de transferência. Acresce ainda a relutância de muitos países em introduzir na sua rede de tratados a “cláusula de arbitragem”, como forma última de resolução de litígios, não obstante ter sido amplamente discutida, trabalhada e aceite no seio da própria OCDE. Tal atitude evidencia o conservadorismo da generalidade dos Estados, que, face à dificuldade de cooperação e convergência (bilateral e multilateral) na identificação de soluções em matéria fiscal internacional, veem na cláusula de arbitragem uma perda da sua soberania fiscal, como instrumento de política económica.

## 5. Desenvolvimentos na União Europeia

Transpondo o enquadramento, que antecede, para a realidade regional que é a União Europeia, sempre se dirá que são já significativos os avanços em matéria de cooperação e assistência mútua, bem como o consenso em matérias de índole fiscal.

Entre outros exemplos, será relevante salientar o facto de, desde há já vários anos, a União Europeia ter vindo a desenvolver o conceito de “*beneficiário efetivo*”, em particular no contexto da Diretiva Juros e Royalties<sup>4</sup> e da Diretiva da Poupança<sup>5</sup>. Também no domínio das reorganizações societárias, a Diretiva Fusões<sup>6</sup> suscitou a necessidade de se identificarem práticas abusivas e assim prever normas antiabuso de cariz europeu (harmonizado) e não

<sup>4</sup> Diretiva n.º 2003/49/CE, de 3 de junho, com as alterações subsequentes.

<sup>5</sup> Diretiva n.º 2003/48/CE, de 3 de junho, com as alterações subsequentes.

<sup>6</sup> Diretiva n.º 2009/133/CE, de 19 de outubro, com as alterações subsequentes.



apenas nacional. E por último, apesar de se tratar de um trabalho ainda em curso e de extrema complexidade, muitas das questões analisadas no Relatório BEPS e ao nível da OCDE têm vindo a ser também ponderadas no seio da União Europeia, a propósito do *Common Consolidated Corporate Tax Base* (“**CCCTB**”), recentemente relançado.

Mas no passado recente, tem sido especialmente no contexto da Diretiva Mães-Filhas<sup>7</sup> e da Diretiva da Poupança que a União Europeia tem denotado a intenção de encontrar soluções *regionais* que possam estar alinhadas com a OCDE, com um efeito positivo na capacidade de os Estados Membros colaborarem proactivamente no desenho das soluções que deverão vir a ser adotadas no âmbito do Relatório BEPS.

## 6. Diretiva Mães-Filhas

Na sequência de vários estudos, os Estados Membros identificaram algumas inconsistências na aplicação da Diretiva Mães-Filhas, que se prendiam essencialmente com dois aspetos centrais:

- a) Por um lado, o facto de as disparidades na interpretação e aplicação da Diretiva Mães-Filhas pelos vários Estados Membros estar a permitir situações de dupla não tributação, a qual não era um pressuposto, nem um objetivo, daquele diploma europeu – aqui suscitando-se, em particular, o tema dos instrumentos híbridos;
- b) Por outro lado, a falta de coerência na aplicação da Diretiva Mães-Filhas, decorrente da ausência de uma norma (comum) antiabuso – aqui destacando-se a pluralidade de regimes, desde Estados Membros com normas antiabuso internas demasiado restritivas, até Estados Membros que não dispunham, de todo, de normas antiabuso.

Feito este “diagnóstico”, os Estados Membros aprovaram a introdução de alterações cirúrgicas na Diretiva Mães-Filhas, tendo a primeira alteração resultado da Diretiva 2014/86/UE, de 8 de julho (“**Diretiva 2014/86/UE**”). Esta diretiva tinha por intuito de evitar uma utilização da Diretiva Mães-Filhas em situações de dupla não tributação. Ficou claro que, para atingir este objetivo, não se poderia permitir que um determinado fluxo de rendimentos pudesse qualificar-se, em simultâneo, como um gasto fiscalmente dedutível no Estado Membro da sociedade filha (a “devedora”) e como uma distribuição de dividendos não tributável no Estado Membro da sociedade mãe (a “beneficiária” do pagamento).

Para atingir este fim, foram ponderadas duas soluções alternativas.

---

<sup>7</sup> Diretiva n.º 2011/96/UE, de 30 de novembro, com as alterações subsequentes.



A primeira alternativa previa que os lucros dedutíveis no Estado Membro da sociedade filha não poderiam beneficiar da aplicação de Diretiva Mães-Filhas. Esta alternativa limitava-se a estabelecer uma “condição adicional” de aplicação da Diretiva Mães-Filhas, não estabelecendo qualquer regra comum quanto ao tratamento fiscal que deveria ser aplicado a instrumentos híbridos – na prática esta proposta estabelecia uma delimitação negativa de incidência (*carve out*) para rendimentos pagos através de instrumentos financeiros híbridos.

A segunda alternativa, que veio a prevalecer, pretendia privilegiar uma solução harmonizada para a tributação dos instrumentos híbridos. Assim, ao invés de uma “condição adicional” para a aplicação da Diretiva Mães-Filhas, a segunda proposta veio definir claramente qual o tratamento fiscal a dar a dividendos que não sejam dedutíveis no Estado Membro da sociedade filha – estes beneficiarão em pleno da Diretiva Mães-Filhas e estarão isentos de imposto – mas também aos lucros que sejam dedutíveis – a Diretiva Mães-Filhas passou a prever que esses lucros devem ser tributados no Estado Membro da sociedade-mãe.

Esta opção do legislador europeu suscita algumas dúvidas, face aquele que é o propósito da Diretiva Mães-Filhas e face à necessidade de articulação das soluções aventadas pela diretiva não só face aos ordenamentos internos dos Estados Membros, como também às opções de política fiscal refletidas, nomeadamente, nos ADT celebrados por cada Estado Membro. Senão vejamos.

Em primeiro lugar, sendo o propósito da Diretiva Mães-Filhas evitar a dupla tributação económica (no espaço da União Europeia), será difícil compreender uma solução que passa pela tributação de um determinado rendimento. Seria interessante, ao invés, explorar a possibilidade de a diretiva impor a não dedutibilidade dos lucros distribuídos. Em segundo lugar, é interessante salientar que o pagamento de “juros” está já regulado por outra diretiva, a Diretiva Juros e Royalties.

Ora, apesar de o objeto desta última ser a eliminação da dupla tributação jurídica (e não a dupla tributação económica), não deixa de ser curioso – no mínimo – que a Diretiva Mães-Filhas passe a ter uma intervenção direta na tributação dos lucros dedutíveis (i.e. de juros ou *quasi* juros) no Estado Membro da sociedade mãe, quando a opção do legislador aquando da redação da Diretiva Juros e Royalties foi o de deixar ao critério daquele Estado Membro qual o tratamento fiscal a dar aos juros recebidos.

Por último, será interessante notar que a opção tomada pelo legislador europeu suscita questões de aplicação prática bastante relevantes e tecnicamente desafiantes. Desde logo, por exemplo, no caso de Estados Membros que optem pelo método da isenção como mecanismo de eliminação da dupla tributação jurídica internacional. Se um determinado Estado Membro



estiver vinculado, nomeadamente por via de um ADT, a conceder uma isenção de imposto sobre os rendimentos que se qualifiquem como “juros” no Estado Membro da sociedade filha e que, por conseguinte, *possam ser tributados* neste Estado Membro, como respeitar, em simultâneo, a Diretiva Mães-Filhas e o ADT? E se o propósito desta alternativa era assegurar uma resposta unívoca, como articular esta situação com o tratamento a conferir a lucros distribuídos por, ou para, sociedades estabelecidas fora da União Europeia?

Por último, e sem prejuízo de outras questões que certamente se levantam, destacamos um argumento de política fiscal que, face à revitalização do projeto CCCTB, parece não ter sido devidamente ponderado. Isto porque um dos objetivos que o CCCTB visa atingir é o combate ao recurso excessivo ao endividamento, como forma de planeamento fiscal e de deslocalização dos lucros tributáveis. Tal objetivo está assente no princípio da tributação do lucro pelo Estado Membro em que tal lucro foi gerado. Neste contexto, torna-se difícil de compreender a opção da *imposição* de tributação dos lucros dedutíveis no Estado Membro da sociedade mãe.

Às alterações introduzidas pela Diretiva 2011/86/EU, acresce ainda a previsão de uma norma antiabuso específica da Diretiva Mães-Filhas, introduzida pela Diretiva 2015/121/UE, de 27 de janeiro (“**Diretiva 2015/121/EU**”). Tendo sido identificada uma prática fiscal muito diferenciada por parte dos Estados Membros no domínio das normas antiabuso, entendeu o legislador europeu ser necessária a introdução de uma norma comum, que, tal como resulta do preâmbulo da Diretiva 2015/121/UE, tivesse a natureza de “norma mínima”, que previna a aplicação indevida da Diretiva Mães-Filhas, que assegure uma interpretação coerente e harmonizada dos Estados Membros e que respeite o Princípio da Proporcionalidade.

Ora, também nesta sede no parece criticável a opção do legislador europeu. Isto porque a formulação adotada pela Diretiva 2015/121/UE não permite, em nossa opinião, o respeito pelos pressupostos enunciados no preâmbulo. De acordo com o artigo 1.º, n.º 2, aditado ao corpo da Diretiva Mães Filhas, *“Os Estados-Membros não concedem os benefícios da presente diretiva a uma montagem ou série de montagens que, tendo sido posta em prática com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que fruste o objeto ou a finalidade da presente diretiva, não seja genuína tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes”, considerando-se “que uma montagem ou série de montagens não é genuína na medida em que não seja posta em prática por razões comerciais válidas que reflitam a realidade económica”.*

A respeito do combate ao planeamento fiscal abusivo, será oportuno relembrar a jurisprudência (inicial) do Tribunal de Justiça da União Europeia (“**TJUE**”), no caso “Cadbury



Schweppes”<sup>8</sup>. Como bem refere o TJUE nesse aresto, para que estejamos perante uma prática verdadeiramente abusiva, sob o prisma fiscal, será necessário que o sujeito passivo recorra a “expedientes puramente artificiais” (*wholly artificial arrangements*), porquanto, desde que acompanhado de outras motivações, o intuito de poupança fiscal de todo e qualquer sujeito passivo não deixa de ser uma motivação atendível. Diversamente, a União Europeia parece tender a considerar que os sujeitos passivos têm, cada vez mais, uma *obrigação moral* de pagar impostos, pelo que a constatação de um objetivo de poupança fiscal, ainda que não constitua uma motivação exclusiva, é visto atualmente como algo censurável.

Se assim for – posição da qual nos demarcamos – será relevante compreender em que medida uma norma com a proposta pela Diretiva 2015/121/UE, poderá dar cumprimento ao propósito que o preâmbulo enuncia. Antecipamos que uma tal formulação não permita qualificar esta como uma “norma mínima” – norma mínima seria, porventura, uma que se aproximasse da jurisprudência do acórdão “Cadbury Schweppes” – e muito menos será propícia a assegurar uma aplicação coerente e proporcional. Desde logo, pelo apelo a conceitos indeterminados como os de “finalidade principal” e de “montagem genuína”.

A título de exemplo, será que a constituição de uma sociedade *holding*, numa jurisdição que não imponha qualquer retenção na fonte sobre dividendos pagos aos acionistas daquela, por oposição a outra jurisdição europeia que imponha tal tributação, pode ser vista como uma montagem não genuína e, por conseguinte, abusiva? Como analisar tal situação concreta, se a sociedade for dotada de instalações, pessoal, capital e todos os demais meios técnicos (entenda-se, se for dotada de verdadeira substância) para realizar a sua atividade de detenção de partes sociais? E se não obstante a sua substância económica e atividade real, a escolha da jurisdição em preterição de outras tiver sido apenas fundada em razões de economia fiscal?

## 7. Diretiva da Poupança

Também a Diretiva da Poupança foi sujeita a alterações recentes, operadas pela Diretiva 2014/48/UE, de 24 de março (“**Diretiva 2014/48/UE**”). Entre outras alterações, a Diretiva 2014/48/UE veio precisar o âmbito e conteúdo das informações que devem ser disponibilizadas ao Estado Membro da residência, mas mais do isso, veio alargar a amplitude do conceito de “juro” para efeitos das Diretiva da Poupança, alargar o seu âmbito de aplicação também a produtos de seguro do ramo vida e introduzir novas regras quanto à fiscalidade aplicável a estruturas fiduciárias.

---

<sup>8</sup> Processo C-196/04.



A este respeito importa salientar que o alargamento do conceito de “juro” está alinhado com os mais recentes desenvolvimentos internacionais, sendo esta, de resto, uma das soluções técnicas analisadas no contexto do plano de ação n.º 4 do Relatório BEPS, relativo à dedutibilidade de juros.

Importa também salientar que uma das principais razões historicamente identificadas para justificar os efeitos limitados da Diretiva da Poupança e que tem fundamentado algumas das críticas a esta opção do legislador europeu, prende-se com o facto de o âmbito territorial de aplicação da Diretiva da Poupança frustrar os seus objetivos sempre que o fluxo financeiro (que poderia levar à obrigação de reporte ao Estado Membro de residência de uma pessoa singular) seja redirecionado para uma estrutura intermediária estabelecida fora do território da União Europeia. Neste contexto, a solução proposta pela Diretiva 2014/48/UE consiste na desconsideração fiscal (similar ao que habitualmente se designa por transparência) de estruturas intermediárias estabelecidas fora da União Europeia que não assegurem a tributação dos fluxos de rendimentos em causa. Note-se que a solução proposta não visa, a nosso ver, questionar a legalidade das estruturas em causa, estabelecendo apenas uma consequência para efeitos fiscais, ou seja, a sua desconsideração fiscal (não jurídica, reiteramos). Tornam-se assim ineficazes para efeitos fiscais estruturas como “*trusts*”, fundações, sociedades civis ou “*private investment companies*”, salvo na medida em que estejam sujeitas a um nível razoável de tributação.

Por último, os Estados Membros foram sensíveis à necessidade de conformar o âmbito objetivo da Diretiva da Poupança com uma crescente paridade entre instrumentos financeiros de poupança e produtos de natureza similar comercializados pelo setor segurador. Assim, passam a integrar o escopo de aplicação da Diretiva da Poupança os rendimentos de seguros de vida que prevejam uma garantia de retorno de rendimento, cujo desempenho esteja associado, em mais de 40%, a rendimentos de créditos (ou seja, juros ou rendimentos de natureza similar).

#### 8. Impactos na Fiscalidade Portuguesa

Sob a perspetiva do direito interno, há que salientar que o legislador nacional tomou a dianteira no que respeita à aproximação da legislação portuguesa às boas práticas internacionais, às recomendações do Relatório BEPS e, não menos importante, antecipando o movimento europeu que sintetizámos *supra*.

Entre nós, merecem particular destaque as alterações ao Código do IRC, materializadas no atual artigo 51.º e seguintes, referentes ao regime de “*participation exemption*”, o qual já



exclui do seu âmbito de aplicação, precisamente, os lucros que sejam dedutíveis na esfera da sociedade pagadora (cfr. artigo 51.º, n.º 10, alínea a) do Código do IRC).

A este respeito, salvo melhor opinião, merece ainda alguma ponderação a aplicação prática daquela norma, em articulação com a Diretiva Mães-Filhas, porquanto esta última não esclarece quais os “lucros dedutíveis” que não devem ser abrangidos pela exclusão de tributação. Com efeito, de acordo com a norma plasmada no Código do IRC, a exclusão de tributação prevista no artigo 51.º, n.º 1 não se aplica a lucros que “Correspondam a gastos dedutíveis pela entidade que os distribuí”. Note-se: que sejam dedutíveis.

Dir-se-á que a aplicação desta disposição legal pressupõe apenas e só compreender se, objetivamente, a legislação fiscal aplicável à sociedade filha qualifica aqueles lucros como gastos dedutíveis ou não, sendo que, sempre que eles o sejam, deixarão de beneficiar da “*participation exemption*” em Portugal. Ficará, portanto, fora da análise exigida pela norma portuguesa, a questão de saber se os lucros foram efetivamente deduzidos na esfera da sociedade filha – basta que sejam dedutíveis, ainda que não sejam deduzidos.

Esta perspetiva faz todo o sentido, em nossa opinião, à luz do problema de fundo que a norma visa suprir. Ou seja, se o que está em causa são efeitos fiscais indesejados – como a dupla dedução e/ou dupla não tributação – decorrentes de disparidades entre Estados Membros (ou mesmo entre Portugal e Estados terceiros, no caso da norma interna) na qualificação de uma realidade como uma distribuição de lucros ou o pagamento de uma dívida (simplificando, como *dividendos* ou *juros*), então bastará, em princípio, atentar à qualificação dada no Estado da sociedade filha, para que se apure se aquele rendimento deve, ou não, ser excluído de tributação em Portugal à luz da “*participation exemption*”.

Se é certo que esta posição parece ser relativamente consensual quanto a lucros dedutíveis na esfera da sociedade filha, ainda que não tenham sido efetivamente deduzidos apenas em função da particular situação fiscal da sociedade (v.g. por tal sociedade apenas apurar lucros isentos de imposto, por não existir matéria coletável suficiente ou em resultado de prejuízos reportados de períodos de tributação anteriores), não será já tão consensual o afastamento da “*participation exemption*” quando a não dedutibilidade dos gastos na esfera da sociedade filha decorrer de imperativos da lei aplicável, no outro Estado, a essa sociedade – mormente, no caso da aplicação de regras sobre subcapitalização e/ou sobre limitações à dedutibilidade de encargos financeiros.

Isto porque, apesar da formulação genérica da norma contida no artigo 51.º, n.º 10 alínea a) do Código do IRC, a verdade é que a própria Diretiva Mães-Filhas (que lhe dá respaldo) prevê apenas que os Estados Membros “se abstenham de tributar os lucros **na**



**medida em que** não sejam dedutíveis” (cfr. artigo 1.º, n.º 3 da Diretiva Mãe-Filhas, com sublinhado nosso).

Nestes termos, suscita-se a questão de saber se, aquando da aplicação do artigo 51.º, n.º 10 alínea a) do Código do IRC e da Diretiva Mães-Filhas, o intérprete deverá ter em consideração apenas a qualificação (na fonte) dos lucros distribuídos e à possibilidade de dedução dos mesmos ao lucro tributável da sociedade filha, ou se, ao invés, deverá aferir da sua efetiva dedutibilidade fiscal, à luz de outros normativos aplicáveis – sempre atendendo ao enquadramento fiscal objetivo e às limitações legais à dedução de encargos financeiros, e não às limitações subjetivas que eventualmente decorram da concreta situação fiscal da sociedade filha.

Mas não só de alterações legislativas é feita a adaptação do ordenamento fiscal português ao Relatório BEPS e às (renovadas) diretivas europeias. Por exemplo, no que tange ao planeamento fiscal abusivo, será interessante verificar em que medida a Autoridade Tributária e Aduaneira dará um novo fôlego à aplicação do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro. Se por um lado Portugal foi um Estado Membro pioneiro na criação de um regime específico (e, refira-se, bastante abrangente) de reporte de estruturas e transações que impliquem vantagens fiscais potencialmente abusivas, certo é que após o impacto inicial, aquando da sua entrada em vigor, são hoje praticamente desconhecidos efeitos práticos da sua aplicação.

Na realidade, e sem prejuízo da capacidade de actuação da Autoridade Tributária e Aduaneira para proceder à fiscalização das atuações potencialmente abusivas, seria importante permitir que Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro tivesse por efeito a prevenção da implementação de novas estruturas, ou a reiteração de comportamentos reputados de abusivos e não compatíveis com a legislação fiscal.

Um tal efeito teria, a nosso ver, dois impactos positivos. Um imediato – a diminuição de práticas abusivas – mas também outro, no médio e longo prazo – o conhecimento antecipado da posição da Autoridade Tributária e Aduaneira perante a implementação de determinadas estruturas e transações e o aumento da segurança jurídica por parte dos sujeitos passivos.

Com efeito, não obstante os desenvolvimentos recentes na sofisticação do sistema fiscal e também na capacidade de actuação da Autoridade Tributária e Aduaneira para responder à crescente complexidade das relações jurídicas, Portugal enfrenta ainda o desafio de ganhar a confiança dos contribuintes e dos investidores em geral, através de uma transição para uma maior cooperação entre a Autoridade Tributária e Aduaneira e os sujeitos passivos.



Este desafio é tanto maior quanto maior é o volume de informação que é colocado à disposição da Autoridade Tributária e Aduaneira.

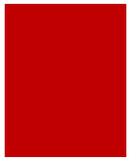
Se é certo que o aumento da cooperação internacional e da troca de informações é um passo extremamente relevante para dotar a Autoridade Tributária e Aduaneira dos meios e da informação necessária para fiscalizar adequadamente o cumprimento da legislação fiscal, não é menos essencial que essa fiscalização seja pautada pelo respeito (e tutela efetiva) pelos direitos e garantias dos contribuintes. Neste capítulo, consideramos que se verifica ainda um desequilíbrio relevante na relação entre a Autoridade Tributária e Aduaneira e os sujeitos passivos. A este respeito, por exemplo, o incremento progressivo da troca de informações denota uma tendência acentuada para a atividade inspetiva, em prejuízo da não menos essencial colaboração da Autoridade Tributária e Aduaneira no esclarecimento das questões colocadas pelos contribuintes.

## 9. Conclusões

Por tudo quanto se expos *supra*, parece-nos evidente que a comunidade fiscal internacional tem caminhado no sentido de reconhecer que, após uma era de combate (quase) exclusivo aos *paraísos fiscais*, a *concorrência fiscal prejudicial* é um problema global que resulta em grande medida de práticas unilaterais dos Estados e das suas administrações fiscais.

Se num primeiro momento, a forma de combater formas de planeamento fiscal abusivo passou pela definição de boas práticas internacionais em matéria fiscal aplicáveis aos contribuintes (*maxime* aos investidores e grupos económicos multinacionais), o desafio que presentemente se coloca dirige-se também aos Estados e pressupõe um entendimento global quanto ao que devem ser as boas práticas “mínimas” que os Estados devem respeitar na definição dos seus sistemas fiscais, facilitando a cooperação bilateral e multilateral. De entre as várias respostas possíveis para este desafio, a OCDE tem vindo a dar particular ênfase ao aumento da troca de informações e assistência administrativa, mas não pode deixar de ser relevada a necessidade de definição soluções harmonizadas, sob pena de o planeamento fiscal assentar, em grande medida, nas disparidades resultantes de sistemas fiscais distintos e/ou incompatíveis.

Neste contexto, parece-nos salutar o facto de, como vimos, a União Europeia ter vindo a desenvolver um conjunto de normas e mecanismos de cooperação reforçada entre os Estados Membros, em linha com os desenvolvimentos internacionais e, por vezes, antecipando mesmo as tendências ao nível da OCDE. Também no domínio interno, o sistema fiscal



Português está hoje dotado de mecanismos jurídicos que permitem dar resposta às principais práticas fiscais “abusivas”, evitando frustrar as suas legítimas pretensões tributárias.

Simultaneamente, suscitam-se novos desafios que importa ter presentes. Portugal não deixou de ser um país importador de capitais e numa fase particularmente importante de captação de investimento estrangeiro, a segurança jurídica, nomeadamente em matéria fiscal, constitui um pilar essencial para a atração de novos investimentos. Por conseguinte, será importante reforçar não só a capacidade de fiscalização efetiva dos contribuintes, como também assegurar uma efetiva cooperação entre estes e a Autoridade Tributária e Aduaneira – sendo esta cooperação uma forma útil e eficaz de identificação e combate a práticas abusivas, na medida em que os esclarecimentos prestados aos contribuintes estabelecem, de forma mais clara e precisa, as margens de atuação e de planeamento que a Autoridade Tributária e Aduaneira reputa como admissíveis.

Por último, parece-nos importante temperar os pontos antecedentes com algum pragmatismo. A União Europeia – e o mundo – está longe de chegar a consenso sobre quais deverão ser os padrões admissíveis de tributação. A concorrência fiscal é, hoje, um dos principais mecanismos de política económica à disposição dos Estados. Perante tal constatação, será particularmente interessante verificar, seja ao nível interno, seja no contexto da União Europeia, como serão interpretadas as normas a que acima fizemos alusão e como serão supridas (ou não) as dificuldades de interpretação que, mesmo antes da sua aplicação prática, estas normas já suscitam.

Serão, sem dúvida, tempos interessantes para a comunidade fiscal e um verdadeiro desafio – no bom sentido! – para os agentes da justiça.





Liberdade de Circulação de Capitais com países terceiros  
na jurisprudência do TJ. O reenvio prejudicial do Tribunal  
tributário de Lisboa no processo C-464/14

[Margarida Reis Abreu]

C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## Liberdade de Circulação de Capitais com países terceiros na jurisprudência do TJ. O reenvio prejudicial do Tribunal Tributário de Lisboa no processo C-464/14<sup>1</sup>

**Margarida Reis Abreu**

I. Introdução II. A importância do tema III. Liberdade de circulação de capitais: definição e efeito direto IV. Noção de país terceiro V. A cláusula de *standstill* e arts. 64.º e 65.º do TFUE VI. A aplicação da Liberdade de circulação de capitais a países terceiros VII. O contexto do reenvio prejudicial no processo C-464/14 VIII. As questões prejudiciais i. Os acordos Euro Mediterrânicos de Associação ii. Os critérios de aplicação da liberdade de circulação de capitais iii. Supervisão fiscal efetiva iv. Implicações da cláusula de salvaguarda constante no artigo 57.º, n.º 1, do TCE (artigo 64.º, n.º 1 TFUE) E. Conclusões

### **I. Introdução**

O tratamento jurisprudencial pelo Tribunal de Justiça<sup>2</sup> (TJ) das situações de tributação direta, concretamente no que diz respeito à liberdade de circulação de capitais em situações envolvendo países terceiros, é um tema oportuno e atual, tendo em conta a sua complexidade e a pendência perante aquele Tribunal das questões objeto de reenvio prejudicial pelo Tribunal Tributário de Lisboa, no âmbito do processo C-464/14.

<sup>1</sup> Posteriormente à elaboração do texto deste artigo (a 27 de janeiro de 2016), foram apresentadas as Conclusões do Advogado-Geral MELCHIOR WATHELET no processo C 464/14, encontrando-se as mesmas disponíveis para consulta em linha em

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=173872&pageIndex=0&doclang=pt&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=591905> [consultado em 27 de janeiro de 2016].

Em 24-11-2016 o TJ proferiu acórdão no processo C-464/14, caso SECIL, encontrando-se o mesmo disponível para consulta em:

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=185563&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=185889> . [nota introduzida a 28/11/2016]

<sup>2</sup> Tribunal de Justiça do Tribunal de Justiça da União Europeia. Como é sabido, o Tribunal de Justiça da União Europeia é composto por três jurisdições: o Tribunal de Justiça, o Tribunal Geral (criado em 1988) e o Tribunal da Função Pública (criado em 2004).

Na presente comunicação é feito um enquadramento de alguns dos aspetos controversos relativamente à liberdade de circulação de capitais consagrada no art. 63.º, do Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), quando a respetiva concretização envolve países terceiros, e dada notícia das questões que o Tribunal Tributário de Lisboa colocou ao TJ no âmbito do supracitado reenvio prejudicial efetuado no caso C-464/14, que se encontra pendente de decisão.

## II. A importância do tema

O direito da UE tem primazia sobre o direito nacional, princípio que - de resto - tem consagração constitucional no art. 8.º, n.º 4, da CRP, donde os tribunais nacionais<sup>3</sup> devem desaplicar normas nacionais desconformes com o direito europeu (proc. 6/64, *Costa vs Enel*, 1964).

Sempre que o juiz se vê perante um caso concreto para cuja decisão seja necessário interpretar e aplicar o direito da UE, tem de se questionar se deve fazer o reenvio prejudicial ao TJ (cf. art. 267.º, TFUE), sendo que não terá de o fazer se concluir estar perante um “*acte clair*” ou “*éclairé*” (ato claro/aclarado).

Embora no art. 267.º do TFUE o reenvio prejudicial apenas surja configurado como uma *obrigação* nos casos em que da decisão proferida pelo tribunal nacional não caiba recurso - o que tem consequências em termos de potencial responsabilidade, como resulta da jurisprudência emanada no caso *Köbler* (C-224/01, *Köbler*, 2003, §55<sup>4</sup>) -, a questão de fazer ou não o reenvio deve ser bem ponderada também pelos tribunais de primeira instância, existindo bons argumentos neste sentido.

De facto, se num determinado caso o juiz é colocado perante uma questão que implica a interpretação do direito da UE e decide não fazer o reenvio prejudicial poderá acontecer que o TJ se venha posteriormente a pronunciar sobre um caso similar em sentido diferente.

Ora, a seção de contencioso tributário do STA veio já dizer em jurisprudência claríssima, emanada do acórdão proferido em 02-07-2014 no proc. 0360/13 (relator Pedro Delgado), que nestes casos são aplicáveis as regras do recurso extraordinário de revisão previsto no art. 293.º do CPPT, aplicando-se subsidiariamente o fundamento de recurso previsto na alínea f) do art. 771.º do CPC (na redação do DL 303/2007), a que corresponde atualmente a alínea f) do art. 696.º do CPC, na qual se dispõe que a decisão transitada em julgado será

<sup>3</sup> Obrigação que vale igualmente para as Administrações dos EM; cf. caso *Fratelli Costanzo*, proc. 103/88, §33 e caso *Ciola*, proc. C-224/97, § 30.

<sup>4</sup> Cf. também C-173/03, *Tragheti*, 2006 e C-379/10, *Comissão vs Itália*, 2011.



objeto de revisão quando seja inconciliável com decisão definitiva de uma instância internacional de recurso vinculativa para o Estado Português.

Por outro lado, e não de somenos importância, há que sublinhar que em matéria de direito fiscal (tributação direta) o TJ tem um entendimento muito amplo do efeito retroativo das suas decisões, pelo que só em situações excecionalíssimas aceita uma restrição temporal das respetivas consequências (C-200/90, *Dansk Denkvit*, 1992, § 21 a § 23; C-367/93, *Roders*, 1995, § 48 a § 50; C-313/05, *Brzeziński*, 2007, § 55 a § 62; C-292/04, *Meilicke*, 2007, § 34 a § 41; C-138/07, *Colbafret NV*, 2009, § 68 a § 70)<sup>5</sup>.

Isto significa que havendo uma decisão do TJ favorável aos interesses do sujeito passivo (SP), ela terá efeitos retroativos, podendo o particular acionar os meios processuais e procedimentais de que dispuser no seu Estado-Membro (EM) para se fazer valer da mesma.

Recorde-se, a propósito, que em Portugal, entre os meios gratuitos ao dispor dos particulares conta-se a revisão oficiosa prevista no art. 78.º, da Lei Geral Tributária (LGT), encontrando-se pacificado na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) o entendimento de que a revisão do ato tributário “por iniciativa da administração tributária”, no prazo de quatro anos após a liquidação, ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, previsto no n.º 1 do citado preceito pode ser despoletada a pedido do contribuinte<sup>6</sup>.

Por isso, também neste aspeto, um reenvio atempado pode fazer a diferença, evitando a acumulação de um prejuízo financeiro relevante associado ao ressarcimento de todos os SP que venham a beneficiar da irrestrição temporal de efeitos de uma decisão posterior favorável do TJ.

Este assunto deve por isso ser bem ponderado também em sede de primeira instância. Assim, se a questão controvertida em causa implicar a interpretação do direito da UE num caso que não constitua ato claro/aclarado, e estando a matéria de facto do caso consolidada, o que há a fazer, diríamos, será o reenvio das questões prejudiciais pertinentes ao TJ.

Nesta base, caberá antes de mais ao juiz apurar se existe ou não ato claro/aclarado.

---

<sup>5</sup> Sobre esta matéria cf. LANG, Michael – Acte Clair and Limitations of the Temporal Effects of ECJ Judgements. In Dourado, Ana Paula, Borges, Ricardo da Palma (editors) – *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*. Amsterdam: IBFD, 2008, pp. 133-170; LANG, Michael – Limitation of the Temporal Effects of Judgments of the ECJ. *Intertax*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 35 (2007), Issue 4, p. 230-245; STOK, Eelco van der – Temporal Limitations to Tax Judgments of the European Court of Justice. *Intertax*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 34 (November 2006), Issue 11, p. 552-558.

<sup>6</sup> Cf. neste sentido o acórdão proferido pelo STA em 22-03-2011, no rec. 01009/10 (relatora Isabel Marques da Silva).

Que esta questão não é de solução fácil é uma asserção desde logo ilustrada pelo facto de relativamente à interpretação da liberdade e circulação de capitais (e porque a jurisprudência do TJ não é unívoca), os tribunais europeus – alemães, ingleses e franceses num sentido, e holandeses noutro – terem já decidido questões similares recorrendo a critérios diferentes, todos eles apontados pela jurisprudência do TJ<sup>7</sup>.

Com efeito, saber se existe ato claro/aclarado pode não ser simples no caso concreto, sobretudo no âmbito da interpretação das liberdades fundamentais consagradas no TFUE quando aplicadas a situações relativas à tributação direta.

Desde logo, neste âmbito, o nível de harmonização é muito baixo<sup>8</sup>, pelo que a verificação da compatibilidade das medidas nacionais com o direito da UE é feita casuisticamente através da jurisprudência do TJ (num processo de “integração negativa”<sup>9 10</sup>).

Nem sempre é simples concluir se estamos ou não perante uma questão que se encontra esclarecida para além da dúvida razoável, que se afigura clara para os tribunais dos outros Estados Membros e para o TJ, levando em conta as específicas dificuldades interpretativas em causa, como a necessidade de comparar as versões nas diferentes línguas da legislação da UE<sup>11</sup> e de os conceitos usados não terem necessariamente o mesmo

---

<sup>7</sup> Cf. HEMELS, Sigrid [et al.] – Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority? Conflicting Visions of National Courts and the ECJ. *EC Tax Review*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 19: 2010-1, p. 19, 28-31.

<sup>8</sup> Ao contrário do que acontece com os impostos indiretos (cf. art. 113.º do TFUE) a harmonização dos impostos diretos não se encontra prevista nos Tratados. Tendo a tributação direta sido deixada no âmbito da soberania dos EM, é difícil ultrapassar a regra da unanimidade imposta no art. 115.º, no TFUE, o que tem por consequência a existência de um reduzidíssimo número de instrumentos de direito secundário; cf. TERRA, Ben J. M., WATTEL, Peter J. – *European Tax Law*, 6th edition, Rotterdam: Kluwer Law International, 2012, p. 37.

<sup>9</sup> Cf. DOURADO, Ana Paula – *Lições de Direito Fiscal Europeu. Tributação Directa*. Coimbra: Coimbra Editora - Wolters Kluwer Portugal, 2010, pp. 27-28; ADAMCZYK, Łukasz – The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation. In LANG, Michael (editor) [et al.] – *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. 3rd edition. Wien: Linde Verlag, 2013, p. 25; TERRA, Ben J. M., WATTEL, Peter J. – *European Tax Law*, 6th edition, Rotterdam: Kluwer Law International, 2012, pp. 36-39.

<sup>10</sup> Com efeito, na jurisprudência relevante, o TJ afirma repetidamente que embora a fiscalidade direta seja da competência dos Estados-Membros, estes devem exercê-la respeitando o direito da União, cf. § 28 da decisão no caso Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, decidido em 2011-12-08, e a jurisprudência ali citada.

<sup>11</sup> Quanto à interpretação em concreto do requisito da comparação entre as várias versões linguísticas (§ 18 do acórdão CILFIT) é relevante a análise das sugestões de abordagem interpretativa adiantadas pelos

significado no direito da UE e nos vários EM, como resulta da jurisprudência do caso CILFIT (processo 283/81, CILFIT vs Ministério da Saúde, 1982, §§ 16 a 20).

Pode assim o juiz ficar “entre a espada e a parede”, ou seja, entre a possibilidade de o TJ responder ao reenvio de questões prejudiciais através de um despacho (nos termos do disposto no art. 99.º, do Regulamento de Processo do TJ<sup>12</sup>) por considerar que a questão está perfeitamente clarificada, ou de não efetuar o reenvio e tarde demais concluir que o deveria ter feito<sup>13</sup>.

Seja como for, uma coisa é certa: **saber se existe ato claro obriga ao estudo permanente e aturado da jurisprudência do TJ, que em qualquer caso tem de ser conhecida e acompanhada de perto.**

### III. Liberdade de circulação de capitais: definição e efeito direto

Como já foi referido, a liberdade de circulação de capitais encontra-se consagrada no art. 63.º, do TFUE.

Dos Tratados não consta uma definição de capitais para efeitos da aplicação do n.º 1, do art. 63.º, TFUE (a que correspondia o art. 56.º, TCE), sendo a mesma efetuada por remissão para a enumeração (não exaustiva) contida na Diretiva 88/361/CEE do Conselho, de 24 de junho de 1988.

---

Advogados-Gerais Jacobs (§ 65 das conclusões apresentadas em 1997-07-10 no caso Wiener SI, proc. C-338/95), Tizziano (§§ 71 e 75 das conclusões apresentadas em 2002-02-21, no caso Lyckeskok, C-99/00), Ruiz-Jarabo Colomer (§§ 52 a 57 das CAG Ruiz-Jarabo Colomer apresentadas em 2005-06-30, no caso Gaston Schul Douane-Expéditeur, C-461/03) e Stix-Hackl (§§ 97-99 das conclusões apresentadas em 2005-04-12, no caso Intermodal Transports, C-495/03).

<sup>12</sup>A versão consolidada do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, de 25 de setembro de 2012, encontra-se disponível para consulta em [“http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2012-10/rp\\_pt.pdf”](http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2012-10/rp_pt.pdf) (consultada em linha em setembro de 2015).

<sup>13</sup>Perfilha-se o entendimento preconizado por Ana Paula DOURADO no sentido de que relativamente à interpretação de questões de direito relativas à tributação direta, as condições previstas nos § 14 e §16 do acórdão CILFIT se encontram intimamente relacionadas entre si, inexistindo *acte éclairé* no sentido do § 14, se o mesmo deixar margem para dúvida razoável quanto ao modo como deve ser resolvida a questão, impondo-se também aqui o cumprimento do requisito do §16, e por outro lado, que atendendo à circunstância de nesta matéria o TJ interpretar *princípios*, por natureza indeterminados, dificilmente se poderá concluir que há *acte clair* sem que anteriormente exista qualquer decisão anterior do TJ; cf. DOURADO, Ana Paula – Is it acte clair? General report on the role played by CILFIT in direct taxation. In Dourado, Ana Paula, Borges, Ricardo da Palma (editors) – The Acte Clair in EC Direct Tax Law. Amsterdam: IBFD, 2008, pp. 19-21.



O TJ reconheceu efeito direto ao art. 1.º desta diretiva no qual se dispunha que os movimentos de capitais seriam classificados de acordo com a nomenclatura estabelecida no respetivo Anexo I (casos C-358/93 e C-416/93, Bordessa, 1995 e C-222/97, Trummer e Mayer, 1999).

Apesar de, entretanto, esta Diretiva ter caducado (com a entrada em vigor do Tratado de Maastricht) a doutrina e o TJ continuam a seguir a respetiva enumeração de movimentos de capitais<sup>14</sup>.

É a única liberdade fundamental consagrada nos Tratados que se estende a países terceiros à UE.

#### **IV. Noção de país terceiro**

Importa também assentar no que se deve entender por país terceiro.

Países terceiros para efeitos de aplicação desta norma serão todos aqueles que não são mencionados no art. 52.º, n.º 1, do Tratado da União Europeia.

No que diz respeito ao âmbito territorial da liberdade de circulação de capitais, sempre que resulte da leitura conjugada do art. 52.º, n.º 1, do Tratado da União Europeia com o art. 355.º, do TFUE, que as disposições do Tratado se aplicam aos territórios associados e dependentes referidos neste último, eles deverão ser tratados como fazendo parte de um EM.

Se as disposições do Tratado não se lhes aplicarem, devem ser considerados Estados terceiros (C-384/09, Prunus, 2011, § 29)<sup>15</sup>.

No que se refere à Islândia, Noruega e Liechtenstein, Estados que integram o Espaço Económico Europeu, observava a propósito PISTONE<sup>16</sup> que embora o TJ não os considerasse como países terceiros, por partilharem todos os princípios do mercado interno (C-452/01, Ospelt, 2003, §§ 23 e segs.) e fazerem parte do mesmo por força do Acordo EEE<sup>17</sup>, o facto é que não são países signatários do TCE (ou do TFUE).

<sup>14</sup> Cf. DOURADO, Ana Paula – *Lições de Direito Fiscal Europeu. Tributação Directa.*, op. cit., p. 95-96.

<sup>15</sup> Sobre esta questão, cf. SMIT, Daniël S. – EU Freedoms, Non-EU Countries and Company Taxation: An Overview and Future Prospect, *EC Tax Review*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 21: 2012-5, pp. 236-238.

<sup>16</sup> Cf. PISTONE, Pasquale – The Impact of European Law on the Relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation. *Intertax*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 34 (2006), Issue 5, pp. 234, 237.

<sup>17</sup> Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, de 2 de maio de 1992, JO L 1 de 3.1.1994, pp. 3 – 522; disponível em linha em



Conforme preconizado por este Autor, o TJ veio clarificar a respetiva condição de Estados terceiros no acórdão proferido em 10 de fevereiro de 2011 nos casos C-436/08 e C-437/08 (processos apensos), Haribo Lakritzen Hans R. e Österreichische Salinen<sup>18</sup> (§ 43).

#### V. A cláusula de standstill e arts. 64.º e 65.º do TFUE

Há também que assinalar que a liberdade de circulação de capitais é objeto de limitações previstas no Tratado.

Assim, o art. 64.º, do TFUE, prevê uma cláusula de salvaguarda (cláusula *standstill* ou *grandfather clause*), nos termos da qual os EM podem impor aos países terceiros quaisquer restrições:

- Que se encontrem em vigor em 31 de dezembro de 1993 ao abrigo de legislação nacional ou da União
- Adotadas em relação à circulação de capitais provenientes ou com destino a países terceiros
- Que envolvam **investimento direto**, incluindo o investimento imobiliário, estabelecimento, prestação de serviços financeiros ou admissão de valores mobiliários em mercados de capitais.

Para este efeito o TJ define a noção de “investimento direto” com recurso à primeira rubrica da nomenclatura da supracitada Diretiva 88/361/CEE e às respetivas notas explicativas como respeitando a investimentos de qualquer natureza efetuados por pessoas singulares ou coletivas que servem para criar ou manter relações duradouras e diretas entre o investidor e a empresa a que se destinam esses fundos com vista ao exercício de uma atividade económica [cf. C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation ou FII (I)*, 2006, § 180 e §181; C-157/05, *Holböck*, 2007, § 32 a § 34].

O TJ já veio também esclarecer que uma medida nacional adotada depois de 31 de dezembro de 1993 não cai automaticamente fora do âmbito do artigo 64.º, TFUE, podendo aplicar-se se em substância for idêntica à legislação anterior ou se se limitar a reduzir ou eliminar a discriminação sobre o direito europeu da legislação anterior. Se a legislação adotada

---

[http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:21994A0103\(01\)&qid=1449663415621&from=PT](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:21994A0103(01)&qid=1449663415621&from=PT)

(consultado em dezembro de 2015).

<sup>18</sup> Cf. neste sentido, e retirando a mesma conclusão também por inferência de um conjunto de outros arestos do TJ, cf. SMIT, Daniël S. – EU Freedoms, Non-EU Countries and Company Taxation: An Overview and Future Prospect, *op. cit.*, p. 236.

depois de 31 de dezembro de 1993 tiver uma abordagem diferente da anterior, ou estabelecer uma regra diferente, deixa de ser abrangida pela cláusula de *standstill* [C-302/97, *Konle*, 1999, § 52; C-446/04, *FII (I)*, 2006, § 192].

Do artigo 65.º, n.º 1, TFUE (anterior art. 58.º, TCE), resulta ainda que o disposto no art. 63.º não prejudica o direito de os Estados-Membros aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido, de tomarem todas as medidas indispensáveis para impedir infrações às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal e de supervisão prudencial das instituições financeiras, preverem processos de declaração dos movimentos de capitais para efeitos de informação administrativa ou estatística, ou tomarem medidas justificadas por razões de ordem pública ou de segurança pública.

Haverá também que levar em conta o disposto no artigo 64.º, § 3 e 65.º, § 4, do TFUE.

#### **VI. A aplicação da Liberdade de circulação de capitais a países terceiros**

Como a definição de movimentos de capitais é muito ampla – abrangendo qualquer transferência de capital, onerosa ou não, de um Estado para o outro – pode sobrepor-se ao direito de estabelecimento, à liberdade de prestação de serviços e de livre circulação de trabalhadores, sendo que o Tratado não dá propriamente uma “receita” sobre como tratar situações em que tal sobreposição se verifique em concreto.

Se por um lado se pode argumentar que quando ocorra a sobreposição de liberdades estando em causa um país terceiro se se releva a liberdade de circulação de capitais isso pode ser uma forma de permitir que o país terceiro aceda a outra liberdade a que em princípio não teria direito, por outro lado, se sempre que estiver em causa uma situação envolvendo dividendos em que exista uma detenção de participações que confira uma influência decisiva se der prioridade à liberdade de estabelecimento, então em relação a situações envolvendo países terceiros será conferida uma maior proteção nos casos em que a participação em causa seja menor, o que se afigura questionável.<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> Cf. sobre esta questão, HEMELS, Sigrid [et al.] – Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority?, *op. cit.*, p. 31; CORDEWENER, Axel – Free Movement of Capital between EU Member States and Third Countries: How Far Has The Door Been Closed? *EC Tax Review*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 18: 2009-6, p. 263; SMIT, Daniël S. – EU Freedoms, Non-EU Countries and Company Taxation: An Overview and Future Prospect, *op. cit.*, p. 240, criticando o recurso ao critério que considera excessivamente formal da influência certa - que é alheio ao facto de os padrões internacionais de investimento poderem afetados ou restringidos pela tributação do rendimento das empresas e que na



Importa aqui salientar que do Tratado não resulta qualquer hierarquia entre liberdades, o que é assinalado pela doutrina.<sup>20</sup>

Ora, o TJ não tem uma abordagem unívoca sobre esta questão.

Assim, muito sucintamente, e como é assinalado pela doutrina, nos casos mais antigos, o TJ não abordou a questão da “hierarquia” entre as liberdades<sup>21</sup>.

Assim sucedeu nos casos Bachmann, C-204/90, julgado em 1992, Konle, C-302/97 e X AB e Y AB, C-200/98, julgados em 1999<sup>22</sup>.

No caso Baars, C-251/98, julgado em 2000-04-13, é afluído o critério da influência efetiva, concluindo o TJ no respetivo § 22 que exerce o direito de estabelecimento o nacional de um EM que detém no capital de uma sociedade com sede noutra EM uma participação que lhe confere uma influência certa sobre as decisões dessa sociedade e lhe permite que determine as respetivas atividades, tendo este caso sido apreciado à luz da liberdade de estabelecimento.

No caso Canal Satélite Digital, C-390/99, julgado em 2002-01-22<sup>23</sup>, o TJ refere explicitamente a existência de uma ordem (preclusiva) na aplicação das liberdades quando ocorra uma sobreposição do respetivo âmbito, ali tendo decidido que “quando uma medida nacional restringe tanto a liberdade de circulação das mercadorias como a livre prestação de serviços, o Tribunal aprecia, em princípio, apenas relativamente a uma destas liberdades fundamentais, se se verifica que, nas circunstâncias do caso, uma destas é completamente

---

opinião do Autor contradiz a letra e espírito do art. 63.º, do TFUE e seus antecedentes - e propondo o critério do *exercício efetivo* de uma atividade económica para a extensão desta liberdade a investimentos em países terceiros.

<sup>20</sup> ENGLMAIR, Vanessa – The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxations. 3rd Edition. Editors: LANG, Michael [et al.] – London: Spiramus Press, 2013; HEMELS, Sigrid [et al.] – Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority?, op. cit., p. 20.

<sup>21</sup> HEMELS, Sigrid [et al.] – Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority?, op. cit., p. 20.

<sup>22</sup> É aqui feita uma sinopse dos casos considerados mais significativos, registando-se tão só o sentido da decisão no que respeita ao tratamento da questão da “hierarquia” entre as liberdades quando ocorreu uma sobreposição. Uma adequada compreensão do problema não dispensa a leitura das decisões citadas na íntegra, designadamente para a correta compreensão das circunstâncias concretas em causa. Todas as decisões citadas poderão ser consultadas em linha, em texto integral, em <http://eur-lex.europa.eu/homepage.html> ou em [http://curia.europa.eu/jcms/jcms/i\\_6/](http://curia.europa.eu/jcms/jcms/i_6/).

<sup>23</sup> A existência de “hierarquia” entre liberdades fora já sustentada no caso Íslandsbanki, E-1/00, julgado pelo Tribunal EFTA em 2000-07-14 (§§ 32-33), disponível para consulta em linha em <http://www.eftacourt.int/cases/>.



secundária em relação à outra e pode estar-lhe ligada (v., em relação às atividades de lotaria, o acórdão de 24 de março de 1994, Schindler, C-275/92, Colect., p. I-1039, n.º 22).” (§ 31).

No caso C-208/00, *Überseering*, julgado em 2002-11-05, o TJ formula explicitamente o critério já aflorado na decisão no supracitado caso *Baars* da aplicação da liberdade de circulação de capitais quando a detenção de participações não confere uma *influência efetiva* sobre as decisões da sociedade detida não permitindo ao acionista determinar as respetivas atividades, aplicando-se a liberdade de estabelecimento quando existe essa influência (cf. § 77<sup>24</sup>).

No caso *X e Y*, C-436/00, julgado em 2002-11-21, parece esboçar-se o critério dos “factos do caso”, ou seja, quando a legislação nacional se aplique em abstrato indistintamente a situações em que exista ou não influência certa, para se decidir qual a liberdade a aplicar haverá que olhar às circunstâncias concretas do caso com vista a apurar se ocorre a influência certa; verificando-se no caso concreto a influência certa, prevalecerá a liberdade de estabelecimento, caso contrário, prevalece a liberdade de circulação de capitais (§§ 67-68)<sup>25</sup>.

No caso *Cadbury Schweppes*, C-196/04, julgado em 2006-09-12, e envolvendo um grupo de sociedades, o TJ aplica a “regra da prevalência” (“dominance rule”). Na decisão proferida neste caso o TJ afirma que como a legislação relativa às SEC (sociedades estrangeiras controladas) diz respeito à tributação dos lucros de filiais estabelecidas fora do Reino Unido nas quais uma sociedade residente detém uma participação que lhe assegura o respetivo controlo, a questão deve ser analisada à luz da liberdade de estabelecimento (§ 32).

No caso *ACT*, C-374/04, julgado em 2006-12-12, estava igualmente em causa um litígio envolvendo grupos de sociedades, que o TJ apreciou na perspetiva de ambas as liberdades (de estabelecimento e de circulação de capitais) não dispor de elementos suficientes para determinar em concreto a natureza de todas as participações em causa (cf. §§ 37-40).

No caso *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, julgado em 2006-12-12, uma vez mais se tratava de um litígio envolvendo grupos de sociedades, fazendo o TJ na respetiva decisão uma apreciação similar à do caso *ACT* (cf. §§ 36-38).

No caso C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, julgado 2007-03-13, a legislação nacional apreciada apenas se aplicava a situações de influência certa não tendo o TJ apreciado os factos do caso, afirmando no § 33 da decisão que a legislação em causa no processo principal, apenas tendo por objeto relações internas de um grupo de sociedades,

<sup>24</sup> No qual o TJ cita expressamente os §§ 21 e 22 da decisão no caso *Baars*.

<sup>25</sup> Cf. HEMELS, Sigrid [et al.] – Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority?, op. cit., p. 22.

afetava preponderantemente a liberdade de estabelecimento devendo ser analisada à luz da mesma (§ 33).

O caso *Lasertec*, C-492/04, julgado em 2007-05-10, foi decidido por despacho<sup>26 27</sup>, referindo-se nos respetivos §§ 19-20 resultar de jurisprudência constante que para determinar se uma legislação se inclui numa ou noutra das liberdades de circulação há que ter em consideração a finalidade da legislação, e que no caso concreto, estando em causa medidas nacionais relativas a participações que conferiam aos acionistas influência certa sobre as decisões da sociedade, as mesmas caberiam no âmbito da liberdade de estabelecimento.

No caso *Hölbock*, C-157/05, julgado em 2007-05-24, o TJ refere, como já tinha feito no caso *Lasertec*, resultar de jurisprudência assente que quanto à questão de saber qual das liberdades de circulação se aplica a uma legislação nacional, se deve ter em conta o objeto da legislação em causa (cf. § 22), mas que no caso a legislação nacional não era aplicável apenas às participações que permitem exercer uma influência efetiva nas decisões de uma sociedade e determinar as suas atividades (§ 23).

Assim, e atendendo a que estava em causa uma situação envolvendo um país terceiro (Suíça) não abrangida pela liberdade de estabelecimento (§§ 28-29), o TJ aprecia o caso à luz da liberdade de circulação de capitais, considerando que a legislação nacional em apreço constitui uma restrição à livre circulação de capitais proibida, em princípio, pelo artigo 56.º, n.º 1, CE (art. 63.º, n.º 1 TFUE) (§ 30).

<sup>26</sup>O TJ cita neste parágrafo como “precedentes” os acórdãos de 12 de setembro de 2006, *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, §§ 31 a 33; de 3 de outubro de 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04, §§ 34 e 44 a 49; de 12 de dezembro de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, §§ 37 e 38, e *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, § 36; e de 13 de março de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, §§ 26 a 34.

<sup>27</sup>A doutrina critica esta decisão por considerar que não resultava claro dos casos ACT e FII que devesse ser relevada a finalidade da legislação, cf. neste sentido HEMELS, Sigrid [et al.] – *Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority?*, op. cit., p. 23; estes autores consideram que o TJ deixou aqui em aberto a questão de saber se o que prevalece são os factos do caso ou a legislação aplicável. Note-se que pela natureza das circunstâncias, os dois critérios coincidiam, pois uma vez que a legislação em causa só se aplicava a detenções dando aos acionistas influência certa, era também essa a circunstância refletida no caso concreto. Curiosamente, a decisão neste caso, criticada pela doutrina, é uma das poucas em matéria de tributação direta em que o TJ decidiu por despacho, como observa DOURADO, Ana Paula – *Is it acte clair?*, op. cit., p. 20.. Vanessa ENGLMAIR sublinha que o TJ nunca antes tinha dado uma decisão sobre a prioridade entre o art. 49.º e o art. 63.º, do TFUE, numa situação envolvendo um Estado terceiro respeitando os casos referenciados para justificar o despacho a situações exclusivamente entre EM da UE, cf. ENGLMAIR, Vanessa – *The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxations*. 3rd Edition. Editors: LANG, Michael [et al.] – London: Spiramus Press, 2013, pp. 53-54.



No entanto, conclui que neste caso a referida legislação nacional está abrangida pela cláusula de *standstill* prevista no art. 57.º, 1, TCE (art. 64.º, n.º 1, do TFUE) (§ 31<sup>28</sup>).

Segundo a doutrina, da decisão deste caso resulta que a “influência certa” é apreciada com base na finalidade da legislação, devendo as medidas específicas ser apreciadas apenas no que respeita à liberdade dominante e as medidas genéricas (ou seja, aplicáveis independentemente do tipo de participação em causa) à luz de ambas as liberdades, independentemente da existência da influência certa no caso concreto<sup>29</sup>.

No caso Oy AA, C-231/05, julgado em 2007-07-18, é afirmado no § 23 da decisão que uma vez que a legislação em causa no processo principal apenas tem por objeto as relações internas de um grupo de sociedades, ela afeta preponderantemente a liberdade de estabelecimento.

No caso Columbus Container Services, C-298/05, julgado em 2007-12-06, estava em causa legislação nacional aplicável em casos com e sem influência certa, mas o Tribunal não segue o critério preconizado na decisão do caso Holböck.

O TJ refere que, neste caso concreto, tendo o acionista efetivamente influência certa, a liberdade aplicável é a liberdade de estabelecimento (§§ 29-32), mas não aplicou o critério dos factos do caso (o que implicaria que não apreciasse a liberdade de circulação de capitais, como efectivamente fez).

No caso Lammers & Van Cleeff, C-105/07, julgado em 2008-01-17, o TJ parece regressar à argumentação usada no caso Bachman, e a uma abordagem similar à usada nos casos Konle e X AB Y AB (§§ 16-17), concluindo que no caso ocorreu uma violação da liberdade de estabelecimento, tornando desnecessária a apreciação do caso à luz da liberdade de circulação de capitais (cf. § 35). Uma vez mais, o TJ não menciona aqui o caso Holböck.

No caso Burda, C-284/06, julgado em 2008-06-26, o TJ aplicou novamente a regra da prevalência através do critério da influência certa, lançando mão do critério dos factos do caso,

---

<sup>28</sup>Lê-se no § 31: “Contudo, mesmo admitindo que um nacional de um Estado-Membro que detém dois terços do capital social de uma sociedade estabelecida num Estado terceiro possa invocar a proibição das restrições dos movimentos de capitais entre Estados-Membros e países terceiros, estabelecida no artigo 56.º, n.º 1, CE, para se opor à aplicação desta legislação aos dividendos que recebeu dessa sociedade, neste caso, como salientaram quer os Governos francêss, neerlandês e do Reino Unido quer a Comissão, a referida legislação é abrangida pela exceção prevista no artigo 57.º, n.º 1, CE”.

<sup>29</sup>Cf. neste sentido HEMELS, Sigrid [et al.] – Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority?, op. cit., p. 24, sublinhando que no que diz respeito a legislação que se aplique a ambas as situações (“genérica”, na terminologia que utilizam) este critério conduz a uma conclusão diferente que o critério dos “factos do caso” segundo o qual uma das liberdades é dominante.



para concluir que na medida em que uma legislação nacional apenas tem por objeto as relações internas de um grupo de sociedades, ela afeta preponderantemente a liberdade de estabelecimento (§§ 68-73).

Nos casos *Comissão vs Espanha*, C-207/07, decidido em 2008-07-17 (§§ 35-36) e *Comissão vs Itália*, C-326/07, julgado em 2009-03-26 (§ 40), em que a legislação nacional em causa não era limitada na sua aplicação por qualquer percentagem de detenção, o TJ aprecia a questão em causa à luz de ambas as liberdades.

No caso *Truck Center*, C-282/07, julgado em 2008-12-22, a legislação em apreço não exigia uma influência certa, mas a mesma resultava dos factos, tendo o Tribunal concluído pela análise da regulamentação à luz da liberdade de estabelecimento (§ 30).

No caso *KBC*, C-439/07<sup>30</sup>, julgado por despacho em 2009-06-04<sup>31</sup>, estava em causa uma situação envolvendo um Estado terceiro, tendo o TJ aplicado o critério da influência certa recorrendo aos factos do caso, apesar de a legislação nacional se aplicar independentemente da percentagem e natureza da participação (§§ 69-71 e 75 e segs.), ignorando uma vez mais a jurisprudência do caso *Holböck*.

No caso *Haribo*, C-436/08, julgado em 2011-02-10, é reafirmado o critério do objeto da legislação (§ 34) e da influência efetiva quando resulte daquele (§ 35), e não estando em causa participações passíveis de conferir uma influência efetiva nas decisões das sociedades (no caso inferiores a 10%) o Tribunal conclui que a regulamentação apenas está abrangida pelas disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais (§ 38).

No caso *Scheunemann*, C-31/11, julgado em 2012-07-19, o TJ repete o critério da finalidade da legislação e da influência efetiva quando dela resulte (§ 23) concluindo que tratando-se de uma norma prevendo a possibilidade de obtenção de benefícios fiscais subordinada à condição de detenção de uma participação direta superior a 25% no capital da

---

<sup>30</sup> Fundado nas decisões proferidas pelo TJ nos casos *Burda* (C-284/06), *KBC* (C-439/07), *Aberdeen* (C-303/07) e *Accor* (C-310/09), *SMIT* defende não ser possível retirar qualquer ilação do facto de as circunstâncias concretas dos casos apreciados envolverem situações intra-UE, não se podendo concluir da jurisprudência apreciada no todo que existe uma intenção de diferenciar situações intra-UE e envolvendo Estados-terceiros. Na opinião do Autor a ambiguidade da abordagem do Tribunal resulta do facto de não conseguir definir os factos do caso; cf. *SMIT, Daniël S. – EU Freedoms, Non-EU Countries and Company Taxation: An Overview and Future Prospect*, *op. cit.*, pp. 239-240.

<sup>31</sup> *HEMELS, Sigrid* [et al.] criticam o facto de o TJ ter considerado existir *acte claire / éclairé* nesta matéria decidindo por despacho, o que consideram inesperado atendendo à jurisprudência anterior e à circunstância de entretanto os tribunais nacionais fazerem interpretações diferentes nesta matéria, cf. *HEMELS, Sigrid* [et al.] in *Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority?*, *op. cit.*, p. 26.



sociedade (§ 25), a situação deveria ser apreciada à luz da liberdade de estabelecimento por afetar predominantemente essa liberdade (§ 30).

Acrescenta ainda que sempre existiria uma influência efetiva “factual”, uma vez que no tocante aos factos no processo principal o *de cuius* detinha uma participação de 100% no capital da sociedade em causa, pelo que podia, indubitavelmente, exercer uma influência efetiva nas decisões desta e determinar as suas atividades (§ 31).

Como o que estava em causa era a detenção de uma participação social numa sociedade sita num Estado terceiro (Canadá), conclui-se pela não aplicabilidade da liberdade de estabelecimento (§ 35).

Na decisão do caso *Test Claimants in the FII Group Litigation* ou *FII (II)*, C-35/11, julgado em 2012-11-13 (em grande secção) é recordado o critério da finalidade da legislação (§ 90) e da influência efetiva (§§ 91-92), assim como o critério dos factos do caso (§ 94).

O Tribunal afirma que atendendo a que as situações envolvendo países terceiros ficam fora do âmbito de aplicação da liberdade de estabelecimento prevista no art. 49.º, TFUE (§ 97), e à importância de evitar que a interpretação do artigo 63.º, n.º 1, permita que os operadores económicos que não se enquadram no âmbito de aplicação territorial da liberdade de estabelecimento beneficiem dela, que esse risco não existe “(...) quando a legislação do Estado-Membro em causa não visa as condições de acesso ao mercado de uma sociedade do referido Estado-Membro num país terceiro ou de uma sociedade de um país terceiro no referido Estado-Membro (...)” (§ 100).

Mais acrescenta que estão abrangidos, em princípio, pelo artigo 63.º, do TFUE, os movimentos de capitais que impliquem um estabelecimento ou investimentos diretos, referindo-se estes conceitos a uma forma de participação numa empresa através da detenção de ações que confere a possibilidade de participar efetivamente na sua gestão e no seu controlo (§ 102), pois as restrições aos movimentos de capitais que envolvem um estabelecimento ou investimentos diretos na aceção do artigo 64.º, n.º 1, TFUE, abrangem não só as medidas nacionais que, quando aplicadas a movimentos de capitais com destino a países terceiros ou deles provenientes, restringem o estabelecimento ou os investimentos mas também as que restringem os pagamentos de dividendos deles decorrentes (§ 103).

Conclui assim que “(...) o direito da União deve ser interpretado no sentido de que uma sociedade residente num Estado-Membro e que detenha uma participação numa sociedade residente num país terceiro que lhe confere uma influência certa nas decisões desta última sociedade e lhe permite determinar as suas atividades pode invocar o artigo 63.º, TFUE, para pôr em causa a conformidade com esta disposição de uma legislação do referido Estado-



Membro relativa ao tratamento fiscal de dividendos originários do referido país terceiro, não exclusivamente aplicável às situações em que a sociedade-mãe exerce uma influência decisiva na sociedade que procede à distribuição dos dividendos” (§ 104).

No caso *Beker*, C-168/11, julgado em 2013-02-28, o TJ invoca o critério do objeto da legislação (§ 24) e da influência certa quando resulte do mesmo (§§ 25-26), concluindo pelo recurso aos factos do caso por em causa estar uma “medida genérica” (§§ 27-28).

Estando em causa no caso participações inferiores a 10% (§ 30), conclui pela apreciação do caso à luz da livre circulação de capitais, consagrada no artigo 63.º, do TFUE (§ 31).

No caso *Itelcar*, C-282/12, julgado em 2013-10-03, estavam em causa as regras de subcapitalização previstas no art. 61.º, do CIRC.

O TJ afirma na decisão proferida que limitando-se a aplicação da legislação em causa às situações de relações entre uma sociedade mutuária e uma sociedade mutuante que detém uma participação de, pelo menos, 10% do capital ou dos direitos de voto na primeira sociedade, ou entre sociedades em que os mesmos titulares detêm essa participação, há que concluir que uma participação desta importância não implica necessariamente que o seu titular exerça uma influência efetiva nas decisões da sociedade de que é acionista (§ 22), daí decorrendo que uma sociedade residente pode, independentemente da existência de uma participação de uma sociedade mutuante de um país terceiro no seu capital, ou da importância dessa participação, invocar as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, para questionar a legalidade dessa legislação nacional (§ 23).

Acrescenta ainda que no caso não existe o risco de ser excedido o âmbito de aplicação territorial da liberdade de estabelecimento, na medida em que a legislação nacional em causa “(...) não visa as condições de acesso ao mercado dessas sociedades no Estado-Membro em questão, mas diz unicamente respeito ao tratamento fiscal dos juros suportados relativamente ao endividamento considerado excessivo contraído por uma sociedade residente para com uma sociedade de um país terceiro, com a qual mantém relações especiais na aceção do artigo 58.º, n.º 4, do CIRC” (§ 24), e conclui que o caso dever ser examinado exclusivamente à luz da livre circulação de capitais (§ 25).

No caso *DMC*, C-164/12, julgado em 2014-01-23, o Tribunal recorda o critério do objeto da legislação em causa (§ 29), e que a legislação nacional é apreciada à luz de uma só das liberdades se se demonstrar que, nas circunstâncias concretas uma delas é totalmente secundária em relação à outra e lhe pode ser subordinada (§ 30), acrescentando que a este respeito já ter declarado que uma legislação nacional aplicável não apenas às participações que permitem exercer uma influência efetiva nas decisões de uma sociedade e determinar as



respetivas atividades, mas independentemente da dimensão da participação detida por um acionista numa sociedade, é suscetível de estar abrangida quer pelo artigo 49.º, TFUE, quer pelo artigo 63.º, TFUE (remetendo para o acórdão de 11 de novembro de 2010, Comissão/Portugal, C-543/08, § 43) (§ 31).

Considerando que a regulamentação em causa não está condicionada pelo valor da participação, não se exigindo que o investidor detenha uma participação que lhe garanta o exercício de uma influência efetiva (§ 34), conclui que a regulamentação em causa no processo principal atua menos no processo de estabelecimento que no da transmissão de ativos entre uma sociedade em comandita simples e uma sociedade de capitais (§ 37), pelo que deve ser examinada unicamente à luz da livre circulação de capitais (§ 38).

No caso *Felixstowe*, C-80/12, julgado em 2014-04-01, estava em causa uma questão envolvendo um grupo de sociedades.

O TJ não discutiu a questão de saber qual das liberdades era aplicável, e apreciou o caso à luz da liberdade de estabelecimento, tendo entendido que a legislação em causa no processo principal constituía uma restrição proibida pelos artigos 49.º, TFUE e 54.º, TFUE (respeitantes à liberdade de estabelecimento) independentemente do facto (invocado pelo tribunal de reenvio) de a sociedade-mãe de topo do grupo e do consórcio assim como algumas sociedades intermediárias da cadeia de participação estarem estabelecidas em Estados terceiros, concluindo que esse facto não tinha influência na aplicação da liberdade de estabelecimento das sociedades que podem beneficiar da vantagem fiscal prevista no regime em causa (§§ 36-38).

Na decisão proferida no caso *DFA*, C-190/12, julgado em 2014-04-10, à questão colocada de saber se o artigo 63.º, do TFUE, é aplicável numa situação em que segundo a legislação fiscal de um Estado-Membro os dividendos pagos por sociedades estabelecidas nesse Estado-Membro a um fundo de investimento estabelecido num Estado terceiro não podem beneficiar de isenção fiscal, ao passo que os fundos de investimento estabelecidos no referido Estado-Membro beneficiam dessa isenção (§ 23), o TJ responde afirmativamente (§ 35).

Para chegar a esta conclusão, recorda o critério do objeto da legislação (§ 25) e da influência certa quando dele resulte (§ 26) e que as disposições nacionais aplicáveis a participações efetuadas com a única finalidade de realizar uma aplicação financeira sem intenção de influenciar a gestão e o controlo da empresa devem ser examinadas exclusivamente à luz da livre circulação de capitais (§ 28).

Refere que num contexto relativo ao tratamento fiscal de dividendos originários de um país terceiro, o exame do objeto de uma legislação nacional é suficiente para apreciar se o



tratamento fiscal de dividendos originários de um país terceiro está abrangido pelo âmbito de aplicação das disposições do TFUE relativas à livre circulação de capitais (§ 29), e que a este respeito já precisou que uma legislação nacional relativa ao tratamento fiscal de dividendos de um país terceiro que não se aplique exclusivamente às situações em que a sociedade-mãe exerce uma influência decisiva na sociedade que procede à distribuição dos dividendos, deve ser apreciada à luz do artigo 63.º, do TFUE (§ 30).

Sublinha que importa evitar que a interpretação do artigo 63.º, n.º 1, TFUE, no que diz respeito às relações com países terceiros, permita que os operadores económicos que não se enquadram no âmbito de aplicação territorial da liberdade de estabelecimento beneficiem dela (§ 31), mas conclui que a isenção em causa não só não distingue em função do tipo de participação que deu origem aos dividendos recebidos como não existe um risco de benefício “indevido” da liberdade de estabelecimento, pois a legislação fiscal em causa no processo principal diz respeito ao tratamento fiscal de dividendos não visando submeter o acesso ao mercado nacional de operadores provenientes de países terceiros a condições (§ 31).

Parece assim desenhar-se um critério nas situações envolvendo Estados terceiros que consiste em apurar ***se a legislação nacional em causa diz respeito ao acesso ao mercado nacional***, circunstância em que a lançar-se mão da liberdade de circulação de capitais se estaria a admitir o acesso indevido à liberdade de estabelecimento a quem à partida a ele não tem direito.

## VII. O Contexto do reenvio prejudicial no processo C-464/14

O reenvio prejudicial que veio a dar lugar ao processo C-464/14, foi efetuado no âmbito de uma impugnação judicial de IRC interposta em 2012, referente ao exercício de 2009.

Em causa uma sociedade portuguesa com uma detenção de 98,72% numa subsidiária na **Tunísia** (adquirida 2000) e uma detenção 51,05% numa subsidiária no **Líbano** (28,64% direta + 22,41% indireta) (adquirida 2002).

A distribuição de dividendos recebidos das suas subsidiárias não beneficiou dos mecanismos de eliminação da dupla tributação económica (DTE) então existentes no direito português, tendo a tributação sido efetuada à taxa normal em Portugal, sem dedução, a uma taxa de 30% na Tunísia e à taxa de 15% no Líbano.

Sinteticamente, o regime português eliminação DTE comportava:

- Que envolvam ***investimento direto***, incluindo o investimento imobiliário, estabelecimento, prestação de serviços financeiros ou admissão de valores mobiliários em mercados de capitais.

- Um **regime condicionado ao cumprimento de requisitos, de dedução integral**, correspondendo a uma dedução de 100% dos rendimentos incluídos na base tributável referentes a lucros distribuídos por sociedade residente em Portugal ou na UE, previsto no art. 46.º, 1 e 5, CIRC.

Eram **requisitos** de aplicação deste regime uma participação 10% **ou** o custo de aquisição da participação de EUR 20.000.000 **e** detenção 1 ano.

Com a alteração introduzida pela LOE para 2010<sup>32</sup> passaram a incluir-se os lucros distribuídos por sociedades residentes no Espaço Económico Europeu, desde que preenchidos os mesmos requisitos e que existisse um qualquer mecanismo de cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente ao da UE.

- Um **regime incondicionado**<sup>33</sup> **de dedução parcial** com dedução de 50% dos rendimentos incluídos no lucro tributável de lucros distribuídos por sociedade residente em Portugal ou na UE (art. 46.º, 8, CIRC), com posterior alteração pela LOE de 2010, por força da qual se passaram a incluir lucros distribuídos por sociedades residentes no EEE (Islândia/Noruega/Liechtenstein) (cf. art. 46.º/11, CIRC, na redação art. 89.º, LOE 2010) desde que preenchido o **requisito** da existência de um qualquer mecanismo cooperação administrativa no domínio fiscalidade equivalente ao estabelecido na UE.
- Um **regime de dedução integral condicionada para PALOP**<sup>34</sup> **e Timor**, com dedução 100% de lucros distribuídos por sociedades residentes em PALOP ou Timor a sociedades residentes em Portugal (art. 39.º-A, EBF<sup>35</sup>, atual 42.º, remetendo para o art. 46.º/1, CIRC).

Como **requisitos** deste regime, a sujeição e não isenção da beneficiária dos lucros a IRC, a sujeição e não isenção da afiliada a imposto análogo ao IRC; a detenção direta pela beneficiária de participação de pelo menos 25% do capital da afiliada por período não inferior a dois anos; a tributação dos lucros da sociedade a uma taxa não inferior a 10% e que não resultem de atividades geradoras de rendimentos passivos (royalties, mais-valias e outros

<sup>32</sup> Art. 46.º/11, CIRC, na redação da Lei n.º 3-B/2010, de 28/04.

<sup>33</sup> Ou seja, sem imposição dos requisitos previstos para o regime condicionado.

<sup>34</sup> Países africanos de língua oficial portuguesa.

<sup>35</sup> Artigo aditado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro (OE 2007), alterado pelo DL n.º 108/2008, de 26/06 e revogado pela Lei n.º 83-C/2013, de 31/12 (OE 2014).



rendimentos relativos a valores mobiliários, rendimentos imóveis situados fora do país de residência da sociedade, rendimentos atividade seguradora oriundos predominantemente de seguros relativos a bens situados fora do território de residência da sociedade ou de seguros respeitantes a pessoas que não residam nesse território e rendimentos de operações próprias da atividade bancária não dirigidas principalmente ao mercado desse território).

- Um **regime contratual de dedução** [art. 41.º, n.º 5, alínea b), do EBF], prevendo a eliminação da dupla tributação económica nos termos e condições estabelecidos no artigo 46.º do Código do IRC, durante o período contratual, quando o investimento seja efetuado sob a forma de constituição ou de aquisição de sociedades estrangeiras.

### VIII. As questões prejudiciais

Como se impunha, as questões prejudiciais colocadas perante o TJ refletem aspetos relativamente aos quais o Tribunal tributário de Lisboa considerou não existir ato claro/aclarado.

Vejamos quais.

#### i. Os Acordos Euro Mediterrânicos de Associação

Os Acordos Euro-Mediterrânicos de Associação, cuja base legal se encontra prevista no art. 217.º do TFUE, são acordos mistos, em que são simultaneamente partes contratantes a UE e os EM, o que se revela necessário na medida em que nem todas as matérias abrangidas no acordo são da exclusiva competência da UE ou do EM<sup>36</sup>.

Os acordos de associação devem ser entendidos como parte integrante da ordem jurídica da UE, sendo o TJ competente no âmbito da mesma para decidir a título prejudicial sobre a respetiva interpretação (cf. proc. 181/73, Haegeman, 1974, §§ 2-6; proc. 12/86, Demirel, 1987, §§ 7-12; proc. 70/87, Fediol, 1989, § 21).

Em causa está o Acordo Euro-Mediterrânico que estabeleceu uma associação entre as Comunidades Europeias e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República da Tunísia por outro (doravante *Acordo com a Tunísia*; aprovado por decisão do Conselho e da Comissão n.º 98/238/CE, CECA, de 1998/01/26, publicada no JO L n.º 97, de 1998/03/30, p. 1 e publicado no

<sup>36</sup>Cf. CRAIG, Paul, BÚRCA, Gráinne de - *EU Law. Text, Cases and Materials*. Fifth Edition. Oxford: Oxford University Press, 2011, p. 334.



JO L n.º 97, de 1998/03/30, pp. 2 - 183<sup>37</sup>), e o Acordo Euro-Mediterrânico que cria uma Associação entre a Comunidade Europeia e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República do Líbano, por outro (doravante *Acordo com o Líbano*; aprovado por decisão do Conselho n.º 2006/356/CE, de 2006/02/14, publicado no JO L n.º 143, de 2006/05/30, p. 1 e cujo teor foi publicado no JO L n.º 143, de 2006/05/30, pp. 2 e segs.<sup>38</sup>).

Quanto ao acordo com a Tunísia, o Tribunal que promoveu o reenvio teve dúvidas sobre a aplicabilidade direta do respetivo artigo 31.º (referente ao direito de estabelecimento), tendo entendido que esta disposição é passível de ser interpretada como sendo condicional, carecida de posterior concretização<sup>39</sup>, tendo considerado para o efeito que a jurisprudência resultante dos casos C-63/99, Gloszczuk, 2001, C-235/99, Kondova, 2001 e C-257/99, Barkoci e Malik, 2001 não resulta de casos similares (não estando em causa em qualquer dos casos a aplicação do direito de estabelecimento a uma sociedade) tanto no respeitante à situação fática como à redação das normas em apreço.

Ainda quando a este acordo, o Tribunal teve dúvidas sobre a interpretação dos conceitos de “transações da balança de capitais” e de (livre circulação de) “capitais respeitante aos investimentos diretos” contida no respetivo art. 34.º (respeitante à liberdade de circulação de capitais), e conseqüentemente sobre a eventual aplicabilidade direta também desta norma, sendo neste caso igualmente relevante a inexistência de qualquer jurisprudência do TJ sobre o eventual efeito direto de uma norma similar, mais tendo suscitado a questão de saber quais as conseqüências do disposto no art. 89.º (*tax carve out*) quanto à resposta a dar às restantes questões referentes a este acordo.

Quanto ao acordo com o Líbano as questões suscitadas prenderam-se com dúvidas sobre a aplicabilidade direta dos respetivos arts. 31.º e 33.º, n.º 2, referentes à liberdade de circulação de capitais e às implicações do disposto no art. 85.º (*tax carve out*), desconhecendo-se igualmente a existência de jurisprudência do TJ sobre qualquer destas questões.

<sup>37</sup> Disponível para consulta em linha em

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=OJ:L:1998:097:TOC>

<sup>38</sup> Disponível para consulta em linha em

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=OJ:L:2006:143:TOC>

<sup>39</sup> Cf. sobre os requisitos da aplicação direta os casos proc. 12/86, Demirel, 1987, § 14; C-18/90, Kziber, 1991, § 15; C-162/96, C-312/91, Metalsa, 1993, Racke, 1998, § 31; C-416/96, El-Yassini, 1999, § 25; C-63/99, Gloszczuk, 2001, § 30; C-171/01, Wählergruppe, 2003; C-162/00, Pokrzepowicz-Meyer, 2002, C-265/03, Simutenkov, 2005.



## ii. Os critérios de aplicação da liberdade de circulação de capitais

Atendendo à flutuação da jurisprudência do TJ, que como ilustrado supra vai sugerindo diferentes critérios de aplicação da liberdade de circulação de capitais, a que acrescem as específicas dificuldades na respetiva interpretação<sup>40</sup>, e levando em conta especificidade fáctica e complexidade do caso concreto, considerou-se não existir uma certeza quanto à verificação dos requisitos para a existência de um *acte claire / éclairé* quanto à aplicabilidade ao caso desta liberdade.

Esta questão surge intrinsecamente relacionada com a questão da eventual aplicabilidade direta das supracitadas normas dos acordos de associação.

Na formulação desta questão pesou ainda a importância atribuída ao mecanismo de reenvio prejudicial para a construção de um reduto interpretativo harmonizado das normas de direito da UE.

## iii. Supervisão fiscal efetiva

É também colocada ao TJ a questão de saber se a inexistência do quadro de cooperação estabelecido na Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1977<sup>41,42</sup>, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos, justifica um eventual tratamento restritivo dos dividendos provenientes da Tunísia e do Líbano<sup>43</sup>.

---

<sup>40</sup> Com efeito, a fundamentação das decisões do TJ nem sempre é clara, designadamente quando ocorre uma inversão da respetiva jurisprudência; ilustrando este aspeto, cf. § 67 das conclusões apresentadas pelo AG Jacobs em 1990-03-13 no caso HAG GF, C- 10/89.

<sup>41</sup> Revogada pela Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, alterada pela Diretiva 2014/107/UE do Conselho, de 9 de dezembro de 2014.

<sup>42</sup> Não obstante a existência da Convenção entre a República Portuguesa e a República da Tunísia para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (CDT com a Tunísia; assinada em Lisboa em 24 de fevereiro de 1999, aprovada para ratificação através da Resolução da Assembleia da República n.º 33/2000, aprovada em 2000/01/20 e publicada no DR, I série A, n.º 77, pág. 1411; publicada no DR, I série A, n.º 77, págs. 1411 a 1434; cf. ainda aviso n.º 203/2000, publicado em 16-10, encontrando-se a Convenção em vigor desde 21-08-2000) em cujo art. 25.º se prevê a troca de informações entre os Estados contratantes e dos mecanismos de troca de informações previstos nos artigos 5.º e artigo 3.º, n.º 7, do Acordo com a Tunísia, e no artigo 46.º, n.º 1, al. a), do Acordo com o Líbano, procurando assim resposta à questão de saber se estas disposições se podem considerar suficientes para suprir a inexistência do mecanismo de assistência mútua consagrado na UE.

<sup>43</sup> Sobre a questão da eficácia dos controlos fiscais, cf. a jurisprudência do TJ emanada nos casos Futura Participations e Singer, C-250/95, § 31 e segs., A, C-101/05, §§ 54-67 e Haribo, proc. apensos C-436/08 e C-437/08, 2011, §§ 64-75.

Na decisão de colocar esta questão, pesou em particular a circunstância de o TJ ser sensível ao argumento da eficácia do controlo fiscal nos casos em que não se aplica a diretiva relativa à assistência mútua<sup>44</sup>, a dúvida sobre a possibilidade de equiparação dos mecanismos de troca de informações existentes<sup>45</sup> ao quadro de cooperação estabelecido no âmbito da supracitada Diretiva, e a especial prudência recomendada aos Tribunais nacionais em matéria de justificações<sup>46</sup> para a restrição de liberdades fundamentais.

#### **iv. As implicações da cláusula de salvaguarda constante no artigo 57.º, n.º 1, do TCE (artigo 64.º, n.º 1 TFUE)**

É também colocada ao TJ a questão de saber se a cláusula de salvaguarda constante no artigo 57.º, n.º 1, do TCE (artigo 64.º, TFUE) obsta à aplicação da liberdade de circulação de capitais e se a respetiva aplicação deve ser afastada por entretanto ter sido introduzido o regime dos benefícios fiscais ao investimento de natureza contratual constante no artigo 41.º, n.º 5, alínea b), do EBF [Estatuto dos Benefícios Fiscais] e o regime previsto no artigo 42.º, do EBF para dividendos com origem nos PALOP [Países africanos de língua oficial portuguesa] e em Timor-Leste.

Subjacente está a dúvida sobre a admissibilidade, à luz das supracitadas normas do Tratado, de uma alteração seletiva das regras de eliminação da dupla tributação económica após 31 de dezembro de 1993, beneficiando alguns Estados terceiros em detrimento de outros<sup>47</sup>, em particular atendendo à circunstância de se desconhecer a existência de jurisprudência anterior do TJ sobre esta concreta questão<sup>48</sup>.

---

<sup>44</sup> Cf. neste sentido DOURADO, Ana Paula – *Lições de Direito Fiscal Europeu*, op. cit., p. 134-135; considerou-se assim não ser possível deduzir dos casos 2007-12-18, A., C-101/05, § 67 e 2011-02-10, C-436/08 e C-437/08, §67 para além da dúvida razoável, uma resposta para a questão da “suficiência” das normas constante nas CDT, sendo ainda certo que no caso concreto estão também em causa as normas dos acordos com a Tunísia e o Líbano.

<sup>45</sup> No caso, os previstos no art. 25.º da CDT entre Portugal e a Tunísia, nos arts 5.º e 3.º, n.º 7, do Acordo com a Tunísia, e no artigo 46.º, n.º 1, al. a), do Acordo com o Líbano.

<sup>46</sup> Cf. neste sentido THIEL, Servaas van – *Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: Acte Clair Rules That Can be Readily Applied by National Courts*. In Dourado, Ana Paula, Borges, Ricardo da Palma (editors) – *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*. Amsterdam: IBFD, 2008, p. 127.

<sup>47</sup> No caso beneficiando exclusivamente os Países Africanos de Língua Oficial Portuguesa (a partir de janeiro de 2007) e Timor Leste (a partir de janeiro de 2008).

<sup>48</sup> A circunstância em causa diferencia-se de casos como o da Suíça e países não EM da UE pertencentes ao Espaço Económico Europeu, cujo tratamento diferenciado surge no contexto de acordos específicos com a UE e todos os seus EM, numa lógica de reciprocidade e contrapartidas, ou da questão da aplicação do



## E. Conclusões

Importa sublinhar a importância do mecanismo de reenvio prejudicial previsto no art. 267.º, do TFUE, sobretudo no que diz respeito à interpretação das liberdades consagradas no direito da UE quando aplicadas a situações referentes à tributação direta, campo em que assume especial relevância o processo de integração negativa.

Em particular, pela complexidade subjacente e pelas incertezas que subsistem, sobretudo levando em conta a existência de Acordos Euro Mediterrânicos de Associação, esta importância aumenta estando em causa a aplicação da liberdade de circulação de capitais a situações envolvendo países terceiros à UE.

Nesta matéria, também os tribunais de primeira instância têm um papel a desempenhar, devendo ponderar o reenvio prejudicial de questões quando tal se revele pertinente e a matéria de facto do caso se encontre consolidada, e à luz das consequências que a omissão do mesmo poderá implicar.

Resta-nos assim aguardar, com acrescida expectativa, a decisão a proferir pelo TJ no caso C-464/14.

## Listagem dos acórdãos do Tribunal de Justiça citados<sup>49</sup>

Acórdão de 30 de abril de 1974, no proc. 181/73 (pedido de decisão prejudicial: *Tribunal de première instance de Bruxelles* - Bélgica). *R. & V. Haegeman* contra Estado belga.

Acórdão de 6 de outubro de 1982, no proc. 283/81 (pedido de decisão prejudicial: *Corte suprema di Cassazione* - Itália). *Srl CILFIT e Lanificio di Gavardo SpA* contra *Ministero della Sanità*.

Acórdão de 30 de setembro de 1987, no proc. 12/86 [pedido de decisão prejudicial: *Verwaltungsgericht* (tribunal administrativo) de Estugarda]. *Demirel*/Cidade de *Schwäbisch Gmünd*.

Acórdão de 22 de junho de 1989, no proc. 70/87 [recurso de anulação da Decisão n.º 2506 da Comissão, de 22 de dezembro de 1986 (não publicada) interposto pela Federação da Indústria Oleícola da CEE (Fediol) nos termos do nos termos do segundo parágrafo do artigo 173.º, do Tratado CEE]. *Fediol/Comissão*.

---

princípio da nação mais favorecida apreciado pelo TJ nos casos “D” (C-376/03, §§ 58-60) e *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04) em que estava em causa a aplicação de regras de CDT e a restrição ocorria no Estado de acolhimento e não no de origem.

<sup>49</sup> Por ordem cronológica.

- Acórdão de 22 de junho de 1989, no proc. 103/88 (Pedido de decisão prejudicial: *Tribunale amministrativo regionale della Lombardia – Itália*). *Fratelli Costanzo / Comuna de Milão*.
- Acórdão de 31 de janeiro de 1991, no proc. C-18/90 (pedido de decisão prejudicial: *Cour du travail de Liège - Bélgica*). *Office national de l'emploi contra Bahia Kziber*.
- Acórdão de 28 de janeiro de 1992, no proc. C-204/90 (pedido de decisão prejudicial: *Cour de cassation - Bélgica*). *Hanns-Martin Bachmann contra Estado belga*.
- Acórdão de 31 de março de 1992, no proc. C-200/90 (pedido de decisão prejudicial: *Østre Landsret - Dinamarca*). *Dansk Denkavit ApS e P. Poulsen Trading ApS*.
- Acórdão de 1 de julho de 1993, no proc. C-312/91 (pedido de decisão prejudicial: *Tribunale di Milano - Itália*). *Metalsa Srl.*
- Acórdão de 23 de fevereiro de 1995, no processos C-358/93 e C-416/93 (pedido de decisão prejudicial: *Audiencia Nacional - Espanha*). *Bordessa e O..*
- Acórdão de 11 de agosto de 1995, no proc. C-367/93 (pedido de decisão prejudicial: *Tariefcommissie - Países Baixos*). *F. G. Roders BV e outros contra Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*.
- Acórdão de 16 de junho de 1998, no proc. C-162/96 (pedido de decisão prejudicial: *Bundesfinanzhof - Alemanha*). *A. Racke GmbH & Co. contra Hauptzollamt Mainz*.
- Acórdão de 2 de março de 1999, no proc. C-416/96 (pedido de decisão prejudicial: *Immigration Adjudicator - Reino Unido*). *Nour Eddline El-Yassini contra Secretary of State for Home Department*.
- Acórdão de 16 de março de 1999, no proc. C-222/97 (pedido de decisão prejudicial: *Oberster Gerichtshof - Áustria*). *Manfred Trummer e Peter Mayer*.
- Acórdão de 29 de abril de 1999, no proc. C-224/97 (Pedido de decisão prejudicial: *Verwaltungsgerichtshof - Áustria*). *Erich Ciola contra Land Vorarlberg*.
- Acórdão de 1 de junho de 1999, no proc. C-302/97 (pedido de decisão prejudicial: *Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien - Áustria*). *Klaus Konle contra Republik Österreich*.
- Acórdão de 18 de novembro de 1999, no proc. C-200/98 (pedido de decisão prejudicial: *Regeringsrätten - Suécia*). *X AB e Y AB contra Riksskatteverket*.
- Acórdão de 13 de abril de 2000, no proc. C-251/98 (pedido de decisão prejudicial: *Gerechtshof's-Gravenhage - Países Baixos*). *C. Baars contra Inspecteur der Belastingen Particulieren/Ondernemingen Gorinchem*.

- Acórdão de 27 de setembro de 2001, no proc. C-63/99 [pedido de decisão prejudicial: *High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Crown Office)* - Reino Unido]. *The Queen* contra *Secretary of State for the Home Department*, ex parte *Wieslaw Gloszczuk e Elzbieta Gloszczuk*.
- Acórdão de 27 de setembro de 2001, no proc. C-257/99 [pedido de decisão prejudicial: *High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court)* - Reino Unido]. *The Queen* contra *Secretary of State for the Home Department*, ex parte *Julius Barkoci e Marcel Malik*.
- Acórdão de 27 de setembro de 2001, no proc. C-235/99 [pedido de decisão prejudicial: *High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court)* - Reino Unido]. *The Queen* contra *Secretary of State for the Home Department*, ex parte *Eleanora Ivanova Kondova*.
- Acórdão de 22 de janeiro de 2002, no proc. C-390/99 (pedido de decisão prejudicial: *Tribunal Supremo - Espanha*). *Canal Satélite Digital SL* contra *Administración General del Estado, e Distribuidora de Televisión Digital SA (DTS)*.
- Acórdão de 29 de janeiro de 2002, no C-162/00 (pedido de decisão prejudicial: *Bundesarbeitsgericht - Alemanha*). *Land Nordrhein-Westfalen* contra *Beata Pokrzeptowicz-Meyer*.
- Acórdão de 5 de novembro de 2002, no proc. C-208/00 (pedido de decisão prejudicial: *Bundesgerichtshof - Alemanha*). *Überseering BV* contra *Nordic Construction Company Baumanagement GmbH (NCC)*.
- Acórdão de 8 de maio de 2003, no proc. C-171/01 (pedido de decisão prejudicial: *Verfassungsgerichtshof - Áustria*). *Wählergruppe "Gemeinsam Zajedno/Birlikte Alternative und Grüne GewerkschafterInnen/UG"*, e *Bundesminister für Wirtschaft und Arbeit* e outros.
- Acórdão de 23 de setembro de 2003, no proc. C-452/01 (pedido de decisão prejudicial: *Verwaltungsgerichtshof - Áustria*). *Margarethe Ospelt e Schlössle Weissenberg Familienstiftung*.
- Acórdão de 30 de setembro de 2003, no proc. C-224/01 (pedido de decisão prejudicial: *Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien - Áustria*). *Gerhard Köbler* contra *Republik Österreich*.
- Acórdão de 12 de abril de 2005, no proc. C-265/03 (pedido de decisão prejudicial: *Audiencia Nacional - Espanha*). *Igor Simutenkov* contra *Ministerio de Educación y Cultura e Real Federación Española de Fútbol*.

- Acórdão de 13 de junho de 2006, no proc. C-173/03 (pedido de decisão prejudicial: *Tribunale di Genova - Itália*). *Traghetti del Mediterraneo SpA* contra *Repubblica italiana*.
- Acórdão de 12 de setembro de 2006, no proc. C-196/04 (pedido de decisão prejudicial: *Special Commissioners of Income Tax, London - Reino Unido*). *Cadbury Schweppes plc* e *Cadbury Schweppes Overseas Ltd* contra *Commissioners of Inland Revenue*.
- Acórdão de 12 de dezembro de 2006, no proc. C-374/04 [pedido de decisão prejudicial: *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division - Reino Unido*]. *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* contra *Commissioners of Inland Revenue*.
- Acórdão de 12 de dezembro de 2006, no proc. C-446/04 [pedido de decisão prejudicial: *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division - Reino Unido*]. *Test Claimants in the FII Group Litigation* contra *Commissioners of Inland Revenue* [FII (I)].
- Acórdão de 18 de janeiro de 2007, no proc. C-313/05 (pedido de decisão prejudicial: *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie - Polónia*). *Maciej Brzeziński* contra *Dyrektor Izby Celnej w Warszawie*.
- Acórdão de 6 de março de 2007, no proc. C-292/04 (pedido de decisão prejudicial: *Finanzgericht Köln - Alemanha*). *Wienand Meilicke, Heidi Christa Weyde* e *Marina Stöffler* contra *Finanzamt Bonn-Innenstadt*.
- Acórdão de 13 de março de 2007, no proc. C-524/04 [pedido de decisão prejudicial: *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division - Reino Unido*]. *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* contra *Commissioners of Inland Revenue*.
- Despacho do Tribunal de Justiça (Quarta Secção) de 10 de maio de 2007, no proc. C-492/04 (pedido de decisão prejudicial: *Finanzgericht Baden-Württemberg - Alemanha*). *Lasertec Gesellschaft für Stanzformen mbH* contra *Finanzamt Emmendingen*.
- Acórdão de 24 de maio de 2007, no proc. C-157/05 (pedido de decisão prejudicial: *Verwaltungsgerichtshof - Áustria*). *Winfried L. Holböck* contra *Finanzamt Salzburg-Land*.
- Acórdão de 18 de julho de 2007, no proc. C-231/05 (pedido de decisão prejudicial: *Korkein hallinto-oikeus - Finlândia*). *Oy AA*.

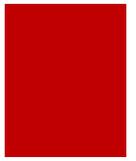
- Acórdão de 6 de dezembro de 2007, no proc. C-298/05 (pedido de decisão prejudicial: *Finanzgericht Münster - Alemanha*). *Columbus Container Services BVBA & Co.* contra *Finanzamt Bielefeld-Innenstadt*.
- Acórdão de 18 de dezembro de 2007, no proc. C-101/05 (pedido de decisão prejudicial: *Regeringsrätten - Suécia*). *Skatteverket* contra *A.*.
- Acórdão de 17 de janeiro de 2008, no proc. C-105/07 (pedido de decisão prejudicial: *Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen - Bélgica*). *Lammers & Van Cleeff NV* contra *Belgische Staat*.
- Acórdão de 26 de junho de 2008, no proc. C-284/06 (pedido de decisão prejudicial: *Bundesfinanzhof - Alemanha*). *Finanzamt Hamburg-Am Tierpark* contra *Burda GmbH*.
- Acórdão de 17 de julho de 2008, no proc. C-207/07 (Incumprimento de Estado - artigos 43.º CE e 56.º, CE — Legislação nacional que submete a autorização prévia a aquisição de participações nas empresas que exercem atividades regulamentadas no sector da energia e dos ativos necessários ao exercício dessas atividades). Comissão das Comunidades Europeias/Reino de Espanha.
- Acórdão de 22 de dezembro de 2008, no proc. C-282/07 (pedido de decisão prejudicial: *Cour d'appel de Liège - Bélgica*). Estado Belga - *SPF Finances* contra *Truck Center S.A.*.
- Acórdão de 12 de fevereiro de 2009, no proc. C-138/07 (pedido de decisão prejudicial: *Hof van Beroep te Antwerpen - Bélgica*). *Belgische Staat* contra *Cobelfret NV*.
- Acórdão de 26 de março de 2009, no proc. C-326/07 (Incumprimento de Estado - Artigos 43.º CE e 56.º, CE - Estatuto das empresas privatizadas - Critérios para o exercício de certos direitos especiais detidos pelo Estado). Comissão das Comunidades Europeias contra República Italiana.
- Despacho de 4 de junho de 2009, no proc. apensos C-439/07 e C-499/07 (pedido de decisão prejudicial: *Hof van Beroep te Brussel e Rechtbank van eerste aanleg te Brugge - Bélgica*). *Belgische Staat* contra *KBC Bank NV (C-439/07)* e *Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV* contra *Belgische Staat (C-499/07)*
- Acórdão de 10 de fevereiro de 2011, processos apensos C-436/08 e C-437/08 (pedido de decisão prejudicial: *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz - Áustria*). *Haribo Lakritzen Hans Riegel Betriebs GmbH (C-436/08)* e *Österreichische Salinen AG (C-437/08)* contra *Finanzamt Linz*.

- Acórdão de 5 de maio de 2011, no proc. C-384/09 (pedido de decisão prejudicial: *Tribunal de grande instance de Paris* - França). *Prunus SARL e Polonium SA* contra *Directeur des services fiscaux*.
- Acórdão de 24 de novembro de 2011, no proc. C-379/10 (Incumprimento de Estado - Princípio geral da responsabilidade dos Estados-Membros por violação do direito da União por um dos seus órgãos jurisdicionais que decide em última instância). Comissão Europeia contra República Italiana.
- Acórdão de 8 de dezembro de 2011, no proc. C-157/10 (pedido de decisão prejudicial: *Tribunal Supremo* - Espanha). *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria S.A.* contra *Administración General del Estado*.
- Acórdão de 19 de julho de 2012, no proc. C-31/11 (pedido de decisão prejudicial: *Bundesfinanzhof* - Alemanha). *Marianne Scheunemann* contra *Finanzamt Bremerhaven*.
- Acórdão de 13 de novembro de 2012, no proc. C-35/11 [pedido de decisão prejudicial: *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* (Reino Unido)]. *Test claimants in the FII group litigation* [FII (II)].
- Acórdão de 28 de fevereiro de 2013, no proc. C-168/11 (pedido de decisão prejudicial: *Bundesfinanzhof* - Alemanha). *Manfred Beker e Christa Beker* contra *Finanzamt Heilbronn*.
- Acórdão de 3 de outubro de 2013, no proc. C-282/12 (pedido de decisão prejudicial: Tribunal Central Administrativo Sul - Portugal). *Itelcar - Automóveis de Aluguer Lda.* contra Fazenda Pública.
- Acórdão de 23 de janeiro de 2014, no proc. C-164/12 (pedido de decisão prejudicial: *Finanzgericht Hamburg* - Alemanha). *DMC Beteiligungsgesellschaft mbH/Finanzamt Hamburg-Mitte*.
- Acórdão de 1 de abril de 2014, no proc. C-80/12 [pedido de decisão prejudicial: *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* - Reino Unido]. *Felixstowe Dock and Railway Company Ltd* e outros contra *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*.
- Acórdão de 10 de abril de 2014, no proc. C-190/12 (pedido de decisão prejudicial: *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* — Polónia). *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company/Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy*.



### Bibliografia Citada

- ADAMCZYK, Łukasz – The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation. In LANG, Michael (editor) [et al.] – *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. 3<sup>rd</sup> edition. Wien: Linde Verlag, 2013, p. 13 a 42.
- CORDEWENER, Axel – Free Movement of Capital between EU Member States and Third Countries: How Far Has The Door Been Closed? *EC Tax Review*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 18: 2009-6, p. 260-263.
- CRAIG, Paul, BÚRCA, Gráinne de – *EU Law. Text, Cases and Materials*. Fifth Edition. Oxford: Oxford University Press, 2011.
- DOURADO, Ana Paula – Is it *acte clair*? General report on the role played by CILFIT in direct taxation. In Dourado, Ana Paula, Borges, Ricardo da Palma (editors) – *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*. Amsterdam: IBFD, 2008, p. 20. ENGLMAIR, Vanessa – *The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxations*. 3rd Edition. Editors: LANG, Michael [et al.] – London: Spiramus Press, 2013, pp. 53-54.
- DOURADO, Ana Paula – *Lições de Direito Fiscal Europeu. Tributação Directa*. Coimbra: Coimbra Editora - Wolters Kluwer Portugal, 2010, pp. 27-28.
- ENGLMAIR, Vanessa – The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxations. In LANG, Michael (editor) [et al.] – *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. 3<sup>rd</sup> edition. Wien: Linde Verlag, 2013, p. 43-93.
- HEMELS, Sigrid [et al.] – Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority? Conflicting Visions of National Courts and the ECJ. *EC Tax Review*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 19: 2010-1, p. 19, 28-31.
- LANG, Michael – Acte Clair and Limitations of the Temporal Effects of ECJ Judgements. In Dourado, Ana Paula, Borges, Ricardo da Palma (editors) – *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*. Amsterdam: IBFD, 2008, pp. 133-170.
- LANG, Michael – Limitation of the Temporal Effects of Judgments of the ECJ. *Intertax*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 35 (2007), Issue 4, p. 230–245.
- SMIT, Daniël S. – EU Freedoms, Non-EU Countries and Company Taxation: An Overview and Future Prospect, *EC Tax Review*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 21: 2012-5, pp. 236-238
- STOK, Eelco van der – Temporal Limitations to Tax Judgments of the European Court of Justice. *Intertax*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 34 (November 2006), Issue 11, p. 552–558.



TERRA, Ben J. M., WATTEL, Peter J. – *European Tax Law*, 6th edition, Rotterdam: Kluwer Law International, 2012.

THIEL, Servaas van – Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: Acte Clair Rules That Can be Readily Applied by National Courts. In Dourado, Ana Paula, Borges, Ricardo da Palma (editors) – *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*. Amsterdam: IBFD, 2008, pp. 85-131.



# Jurisprudência<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Seleção e recolha a cargo da Dr.ª Margarida Reis Abreu.

C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

NÚCLEO DE APOIO DOCUMENTAL E INFORMAÇÃO JURÍDICA

**Temas de Direito Tributário**  
**Jurisprudência Constitucional relacionada**

*[Tema: Direito fiscal internacional]*

- *A interpretação das convenções de dupla tributação e a eliminação da dupla tributação económica*
- *O conceito de estabelecimento estável*

[Dupla Tributação]:

[Acórdão 363/2001](#)

Não julga inconstitucional a norma do artigo 2.º, n.ºs 2 e 3, do Código da Contribuição Autárquica (**contribuição autárquica e isenção fiscal**).

*[Tema: Direito Fiscal Europeu]*

- *Manifestações do relatório 'BEPS' no contexto europeu: alterações às Diretivas da Poupança e das Sociedades Mães-Afiliadas*
- *A jurisprudência do TJ em matéria de tributação direta e de liberdade de circulação de capitais com países terceiros*

[Dedução fiscal / Determinação do lucro tributável]:

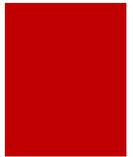
[Acórdão 451/2010](#)

Não julga inconstitucional a norma constante da alínea b) do artigo 51.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), na redacção da Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, interpretada no sentido de excluir as "deduções/encargos efectivos e comprovados que sejam considerados necessários à obtenção do rendimento sujeito a imposto, na sua concreta expressão quantitativa".

C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS







2. *Acórdão do STA, proferido em 14-11-2001, no proc. 026362 (relator Jorge de Sousa)*

**Sumário:**

- I- O facto de ter sido ordenada administrativamente uma reanálise da determinação do lucro tributável efectuada pela Administração Tributária pode, por si só, constituir um indício do reconhecimento por parte da Administração Fiscal da existência de dúvidas sobre a matéria, a considerar para corroborar posição do Tribunal sobre a existência de dúvidas a valorar nos termos do art. 121.º, do C.P.T..
- II- O princípio da legalidade que deve ser observado pela administração tributária em toda a sua actividade tem uma formulação positiva, constituindo o fundamento, o critério e o limite de toda a actuação administrativa, pelo que só podem ser consideradas legais actuações que tenham cobertura na lei.
- III- As sucursais financeiras exteriores (situadas em zonas off-shore) previstas no Decreto-Lei n.º 163/86, de 26 de Junho, não têm personalidade jurídica nem personalidade tributária não podendo ser directamente sujeitos de relações jurídico-tributárias.
- IV- Por isso, uma instituição financeira que disponha de uma sucursal financeira exterior que beneficie de isenção de I.R.C. deve ser considerada como uma empresa que desenvolva, simultaneamente, actividades isentas e não isentas de I.R.C., para efeitos do n.º 3, do art. 57.º, do C.I.R.C., na redacção inicial.
- V- A fundamentação das correcções efectuadas ao abrigo do disposto neste n.º 3, do art. 57.º, do C.I.R.C, tinha de obedecer às exigências de fundamentação previstas no art. 80.º, do C.P.T..
- VI- À face dos n.ºs 1 e 3, do art. 57.º, do C.I.R.C., a utilização de um critério de repartição de custos entre uma instituição financeira e a sua sucursal financeira exterior baseado na percentagem que os proveitos gerados pela sucursal financeira exterior representaram nos proveitos globais da instituição apenas seria adequado se se demonstrasse que, entre entidades independentes, se efectuaria, normalmente, uma repartição de custos baseada na proporção em que cada uma delas proporcionou os proveitos comuns.
- VII- O regime previsto no art. 49.º, do C.I.R.C., para a determinação do lucro tributável de estabelecimento estável de entidades não residentes não é aplicável à situação de instituição financeira sediada no território nacional que disponha de uma sucursal financeira exterior.
- VIII- Por outro lado, a utilização dos critérios previstos no n.º 3, do mesmo art. 49.º, apenas é viável se ficar demonstrada a impossibilidade de efectuar uma repartição de custos com base na contabilidade e na utilização de bens e serviços.

- IX- Um critério de repartição dos custos imputáveis à actividade isenta e à não isenta de I.R.C. com base na proporção daquelas actividades na génese dos proveitos globais, só poderia considerar-se adequado se fossem homogêneas as actividades referidas, em termos de utilização de bens e serviços.

Processo	40343
Data do Acórdão	10-11-2001
Tribunal	1.ª SECÇÃO
Relator	JORGE DE SOUSA
Assunto	IMPUGNAÇÃO DE ACTO TRIBUTÁRIO
Resumo	IMPUGNAÇÃO DE ACTO TRIBUTÁRIO CUSTO FISCAL PROFITOS SUCURSAL FINANCEIRA EXTERIOR PERSONALIDADE JURÍDICA TRIBUTÁRIA POSSESSÃO DE CREDITO ZONA OFF SHORE PRINCÍPIO DA LEGALIDADE REPARTIÇÃO DOS CUSTOS IMPUGNAÇÃO FISCAL FUNDAMENTAÇÃO DO ACTO ADMINISTRATIVO DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTIVA
Resumo	<p>I - O facto de ter sido ordenada administrativamente uma remissão da determinação do lucro tributável efectuada pela Administração Tributária pode, por si só, constituir um indicio do reconhecimento por parte da Administração Fiscal da existência de dívidas sobre a matéria, a considerar para corroborar posição do Tribunal sobre a existência de dívidas a avaliar nos termos do art. 121.º do C.P.T.</p> <p>II - O princípio da legalidade que deve ser observado pela administração tributária em toda a sua actividade tem uma formulação positiva, constituindo o fundamento, o critério e o limite de toda a actuação administrativa, pelo que só podem ser consideradas legais actuações que tenham cobertura na lei.</p> <p>III - As sucursais financeiras exteriores (situações em zonas off-shore) previstas no Decreto-Lei n.º 163/86, de 26 de Junho, não têm personalidade jurídica nem personalidade tributária não podendo ser directamente supriores de relações jurídico-tributárias.</p> <p>IV - Por isso, uma instituição financeira que disponha de uma sucursal financeira exterior que beneficie de isenção de I.R.C. deve ser considerada como uma empresa que desenvolve, simultaneamente, actividades isentas e não isentas de I.R.C., para efeitos do n.º 3 do art. 57.º do C.I.R.C., na redacção inicial.</p> <p>V - A fundamentação das correcções efectuadas ao abrigo do disposto neste n.º 3 do art. 57.º do C.I.R.C., tinha de obedecer às exigências de fundamentação previstas no art. 80.º do C.P.T.</p> <p>VI - À face dos n.ºs 1 e 3 do art. 57.º do C.I.R.C., a utilização de um critério de repartição de custos entre uma instituição financeira e a sua sucursal financeira exterior baseada na percentagem que os proveitos gerados pela sucursal financeira exterior representaram nos proveitos globais da instituição apenas seria adequada se se demonstrasse que, entre entidades independentes, se efectuava, normalmente, uma repartição de custos baseada na proporção em que cada uma delas proporcionou os proveitos comuns.</p> <p>VII - O regime previsto no art. 49.º do C.I.R.C. para a determinação do lucro tributável de estabelecimento estável de entidades não residentes não é aplicável à situação de instituição financeira sediada no território nacional que disponha de uma sucursal financeira exterior.</p> <p>VIII - Por outro lado, a utilização dos critérios previstos no n.º 3 do mesmo art. 49.º, apenas é viável se ficar demonstrada a impossibilidade de efectuar uma repartição de custos com base na contabilidade e na utilização de bens e serviços.</p> <p>IX - Um critério de repartição dos custos imputáveis à actividade isenta e à não isenta de I.R.C. com base na proporção daquelas actividades na génese dos proveitos globais, só poderia considerar-se adequado se fossem homogêneas as actividades referidas, em termos de utilização de bens e serviços.</p>

### 3. Acórdão do STA, proferido em 12-12-2001, no proc. 026233 (relator Jorge de Sousa)

#### Sumário:

- I- As possibilidades de reacção dos particulares contra actos ilegais de liquidação de tributos, quando está em causa a violação de normas de direito comunitário não se esgotam na impugnação judicial, sendo admissíveis, no caso de não pagamento do tributo, a impugnação dentro do prazo de oposição à execução fiscal, ao abrigo do disposto na alínea a), do n.º 1, do art. 286.º, do C.P.T., e a revisão do acto tributário, nas condições referidas nos arts. 94.º, do C.P.T. e 78.º, da L.G.T., seguida de eventual impugnação contenciosa de decisão de indeferimento.
- II- A compatibilidade do direito nacional com o direito comunitário, a nível dos meios facultados aos interessados para obterem a restituição de receitas tributárias ilegalmente cobradas com violação de normas comunitárias, tem de ser aferida em face da globalidade das possibilidades de reacção de que aqueles dispõem e não exclusivamente do processo de impugnação judicial.
- III- Estando em causa a apreciação da compatibilidade de um prazo de caducidade com princípios de direito comunitário, matéria não regulada por qualquer disposição expressa e em cuja apreciação influem considerações de ordem subjectiva, não pode fora de situações extremas, em que se possa considerar evidente uma resposta positiva



## 2002

1. Acórdão do STA, proferido em 16-01-2002, no proc. 026526 (relator Brandão de Pinho)

**Sumário:**

- I- Os emolumentos notariais, liquidados ao abrigo da Tabela aprovada pela Port. 996/98, de 25Nov, correspondendo a "acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado", constituem uma imposição, na acepção da Directiva 69/33 CEE, do Conselho, de 17Jul69, na redacção da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10Jun85, e consequentemente proibidos por força do art. 10.º, alínea c) da mesma, já que o respectivo montante aumenta directamente na proporção do capital social subscrito em vez de ser calculado com base no custo do serviço prestado, não tendo, pois, carácter remuneratório.
- II- Nem a tal obsta o limite máximo de 15 milhões de escudos constantes do art. 22.º, n.º 1, da aludida tabela já que não fixado, igualmente, em função daquele custo.
- III- Os juros indemnizatórios previstos no art. 43.º, n.º 1, da LGT, enquadram-se na teoria da responsabilidade civil extracontratual, com fundamento constitucional – art. 22.º, da Constituição.
- IV- Em geral, pode afirmar-se que o erro imputável aos serviços, que operaram a liquidação, entendidos estes num sentido global, fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou impugnação dessa mesma liquidação.
- V- Juros indemnizatórios - art. 43.º, n.º 1, da LGT – Requisitos.

Assunto	Artigo do Supremo Tribunal Administrativo
Notariais	NOTARIAS
Acto de Gestão	16.01.2002
Urbanismo	Tribunal
Notariado	BRANDÃO DE PINHO
	EMOLUMENTOS NOTARIAIS.
	LIMITE MÁXIMO.
	OBJECTIVA COMUNITÁRIA.
	VIOLAÇÃO DE LEI.
	JUROS INDEMNIZATÓRIOS.
	IMPUGNAÇÃO.
	TAXA.
	RESPONSABILIDADE CIVIL EXTRA-CONTRATUAL.
	ERRO DE OFÍCIO.
	I - Os emolumentos notariais, liquidados ao abrigo da Tabela aprovada pela Port. 996/98, de 25Nov, correspondendo a "acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado", constituem uma imposição, na acepção da Directiva 69/33 CEE, do Conselho, de 17Jul69, na redacção da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10Jun85, e consequentemente proibidos por força do art.º 10º alínea c) da mesma, já que o respectivo montante aumenta directamente na proporção do capital social subscrito em vez de ser calculado com base no custo do serviço prestado, não tendo, pois, carácter remuneratório.
	II - Nem a tal obsta o limite máximo de 15 milhões de escudos constantes do art.º 22º nº 1 da aludida tabela já que não fixado, igualmente, em função daquele custo.
	III - Os juros indemnizatórios previstos no art.º 43º nº 1 da LGT enquadram-se na teoria da responsabilidade civil extra-contratual, com fundamento constitucional - art.º 22º da Constituição.
	IV - Em geral, pode afirmar-se que o erro imputável aos serviços, que operaram a liquidação, entendidos estes num sentido global, fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou impugnação dessa mesma liquidação.
	V - Juros indemnizatórios - art.º 43º nº 1, da LGT - Requisitos.

2. Acórdão do STA, proferido em 09-10-2002, no proc. 0814/02 (relator António Pimpão)

**Sumário:**

- I- O acto tributário de liquidação de emolumentos que aplica norma jurídica nacional, eventualmente contrária a uma Directiva comunitária não transcrita para a ordem jurídica nacional, é anulável, sendo o prazo para a sua impugnação de 90 dias.



## 2. Acórdão do STA, proferido em 04-06-2003, no proc. 061/03 (relator Brandão de Pinho)

**Sumário:**

- I- As "taxas sobre comercialização de produtos de saúde", previstas no art. 72.º, da Lei 3-B/2000 (Orçamento do Estado para 2000) são verdadeiros impostos - que não taxas - pois que constituem prestações pecuniárias, sempre coactivas, sem carácter de sanção, exigidas por um ente público com vista à realização de fins públicos, inexistindo o vínculo sinalagmático característico daquelas.
- II- Incidindo sobre o volume de vendas de cada produto e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de venda mensais, a referência, no n.º 3, do mesmo normativo, ao "respectivo preço de venda ao consumidor final" surge apenas de modo subordinado, não constituindo mais do que mero limite à tributação.
- III- Pelo que não há ofensa ao disposto no art. 103.º, n.º 2, da Constituição, já que tal incidência aparece ali suficientemente densificada e concretizada, nos respectivos termos – princípio da determinabilidade.
- IV- Aquele inciso normativo não padece, pois, de inconstitucionalidade por ofensa ao mesmo preceito constitucional.
- V- As imposições em causa não são proibidas pelo art. 33.º, da 6ª Directiva-77/388/CEE, do Conselho, de 17/05/77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91 -, por não constituírem impostos sobre o volume de negócios, na acepção da mesma, já que não oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA.
- VI- Não há lugar ao reenvio prejudicial a que se refere o art. 234.º, do Tratado de Roma, quando o TJCE tiver já apreciado a questão essencial debatida no processo, sobretudo se se trata de jurisprudência recente e (ou) constante.

Acto	Assunto
Acto	061/03
Data do Acórdão	04 06 2003
Relator	J. BRANDÃO DE PINHO
Assunto	TAXA DE COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS DE SAÚDE.
Processo	IMPÓSTOS.
	TAXA.
	PREVIDÊNCIA.
	PRINCÍPIO DA DETERMINABILIDADE.
	IMPÓSTO SOBRE VOLUME DE NEGÓCIOS.
	REENVIO PREJUDICIAL.
	I - As "taxas sobre comercialização de produtos de saúde", previstas no artº 72º da Lei 3-B/2000 (Orçamento do Estado para 2000) são verdadeiros impostos - que não taxas - pois que constituem prestações pecuniárias, sempre coactivas, sem carácter de sanção, exigidas por um ente público com vista à realização de fins públicos, inexistindo o vínculo sinalagmático característico daquelas.
	II - Incidindo sobre o volume de vendas de cada produto e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de venda mensais, a referência, no nº 3 do mesmo normativo, ao "respectivo preço de venda ao consumidor final" surge apenas de modo subordinado, não constituindo mais do que mero limite à tributação.
	III - Pelo que não há ofensa ao disposto no artº 103º nº 2 da Constituição, já que tal incidência aparece ali suficientemente densificada e concretizada, nos respectivos termos - princípio da determinabilidade.
	IV - Aquele inciso normativo não padece, pois, de inconstitucionalidade por ofensa ao mesmo preceito constitucional.
	V - As imposições em causa não são proibidas pelo artº 33º da 6ª Directiva -77/388 CEE, do Conselho, de 17 05 77, na redacção da Directiva nº 91/680 CEE, do Conselho, de 16Dez91 -, por não constituírem impostos sobre o volume de negócios, na acepção da mesma, já que não oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA.
	VI - Não há lugar ao reenvio prejudicial a que se refere o artº 234º do Tratado de Roma, quando o TJCE tiver já apreciado a questão essencial debatida no processo, sobretudo se se trata de jurisprudência recente e (ou) constante.



pois que constituem prestações pecuniárias, sempre coativas, sem carácter de sanção, exigidas por um ente público com vista à realização de fins públicos, inexistindo o vínculo sinalagmático característico daquelas.

- II- Incidindo sobre o volume de vendas de cada produto e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de venda mensais, a referência, no n.º 3, do mesmo normativo, ao "respectivo preço de venda ao consumidor final" surge apenas de modo subordinado, não constituindo mais do que mero limite à tributação.
- III- Pelo que não há ofensa ao disposto no art. 103.º, n.º 2, da Constituição, já que tal incidência aparece ali suficientemente densificada e concretizada, nos respectivos termos - princípio da determinabilidade.
- IV- Aquele inciso normativo não padece, pois, de inconstitucionalidade por ofensa ao mesmo preceito constitucional.
- V- As imposições em causa não são proibidas pelo art. 33.º, da 6ª Directiva-77/388/CEE, do Conselho, de 17/05/77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91 -, por não constituírem impostos sobre o volume de negócios, na acepção da mesma, já que não oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA.
- VI- Não há lugar ao reenvio prejudicial a que se refere o art. 234.º, do Tratado de Roma, quando o TJCE tiver já apreciado a questão essencial debatida no processo, sobretudo se se trata de jurisprudência recente e (ou) constante.

Assunto	Assunto T.J.A.	Assunto do Supremo Tribunal Administrativo
Processo	2438/02	
Classificação	33.º E 388	
Tratado	2.ª SECÇÃO	
Assunto	ALIBERTA LOPES	
Assunto	TAXA DE COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS DE SAÚDE	
Assunto	IMPÓSITO	
Assunto	TAXA	
Assunto	INCIDENTIA	
Assunto	PRINCÍPIO DA DETERMINABILIDADE	
Assunto	IMPÓSITO SOBRE O VOLUME DE NEGÓCIOS	
Assunto	REENVIO PREJUDICIAL	
Assunto	DECRETO-CONSELHARIO	
Assunto	I - As "taxas sobre comercialização de produtos de saúde", previstas no artº 72º da Lei 3-B-2000 (Orçamento do Estado para 2000) são verdadeiros impostos - que são taxas - pois que constituem prestações pecuniárias, sempre coativas, sem carácter de sanção, exigidas por um ente público com vista à realização de fins públicos, inexistindo o vínculo sinalagmático característico daquelas.	
Assunto	II - Incidindo sobre o volume de vendas de cada produto e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de venda mensais, a referência, no nº 3 do mesmo normativo, ao "respectivo preço de venda ao consumidor final" surge apenas de modo subordinado, não constituindo mais do que mero limite à tributação.	
Assunto	III- Pelo que não há ofensa ao disposto no artº 103º nº 2 da Constituição, já que tal incidência aparece ali suficientemente densificada e concretizada, nos respectivos termos - princípio da determinabilidade.	
Assunto	IV - Aquele inciso normativo não padece, pois, de inconstitucionalidade por ofensa ao mesmo preceito constitucional.	
Assunto	V - As imposições em causa não são proibidas pelo artº 33º da 6ª Directiva -77/388/CEE, do Conselho, de 17/05/77, na redacção da Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91 -, por não constituírem impostos sobre o volume de negócios, na acepção da mesma, já que não oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA.	
Assunto	VI - Não há lugar ao reenvio prejudicial a que se refere o artº 234º do Tratado de Roma, quando o TJCE tiver já apreciado a questão essencial debatida no processo, sobretudo se se trata de jurisprudência recente e (ou) constante.	

2004

1. Acórdão do STA, proferido em 03-03-2004, no proc. 01457/03 (relator Mendes Pimentel)

**Sumário:**

Com a introdução, pelo artigo 8.º, da Lei n.º 85/2001, de 4.VIII, dos n.ºs 12 e 13, no artigo 1.º, do DL n.º 40/93, de 18.II, liquidação de imposto automóvel relativo a veículos automóveis usados adquiridos em Estado-membro da EU efectuada nos termos daquele artigo 1.º, não afronta o direito comunitário, sendo que o contribuinte tem sempre ao seu dispor o método alternativo afirmado no sobredito n.º 12 e explicitado pela Portaria n.º 1291/2001, de 16.XI.

Processo	Assunto
01457/03	04-08-2004
2.ª SECÇÃO	MENDES PIMENTEL
IMPÓSITO AUTOMÓVEL	PORTUGAL
DIREITO COMUNITÁRIO	VEÍCULO USADO
Com a introdução, pelo artigo 8.º da Lei n.º 85/2001, de 4.VIII, dos n.ºs 12 e 13 no artigo 1.º do DL n.º 40/93, de 18.II, liquidação de imposto automóvel relativo a veículos automóveis usados adquiridos em Estado-membro da EU efectuada nos termos daquele artigo 1.º não afronta o direito comunitário, sendo que o contribuinte tem sempre ao seu dispor o método alternativo afirmado no sobredito n.º 12 e explicitado pela Portaria n.º 1291/2001, de 16.XI.	
JULGAMENTO	PRELIMINAR
NACIONALIDADE	FUNDAÇÃO PÚBLICA
A.	UNANIMIDADE

2. Acórdão do STA, proferido em 17-03-2004, no proc. 01331/03 (relator Pimenta do Vale)

**Sumário:**

Suscitadas no processo questões de interpretação da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7/69, com as alterações introduzidas pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10/6/85, designadamente dos seus arts 4.º, 10.º e 12.º, justifica-se o reenvio prejudicial para o TJCE, nos termos do art. 234.º, do Tratado de Roma, suspendendo-se a instância até pronúncia deste Tribunal.

Processo	Assunto
01331/03	16-08-2004
2.ª SECÇÃO	PIMENTA DO VALE
EMOLUMENTOS NOTARIAIS	FUNDAÇÃO PÚBLICA DE CESSÃO DE QUOTAS
NATUREZA	INCONSTITUCIONALIDADE ORÇÂNICA E MATERIAL
I - Os emolumentos do art. 5.º da Tabela de Emolumentos Notariais são de qualificar como taxas e não como impostos.	
II - Tais emolumentos notariais, cobrados nos termos da Portaria n.º 996/98 de 25.11 aquando da celebração de escritura pública de cessão de quotas de sociedade comercial, não são proibidos pela Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17.7, na redacção da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10.6.	
III - A referida Portaria n.º 996/98 não sofre de inconstitucionalidade.	
JULGAMENTO	PRELIMINAR
NACIONALIDADE	FUNDAÇÃO PÚBLICA
A.	UNANIMIDADE



### 3. Acórdão do STA, proferido em 24-03-2004, no proc. 01872/03 (relator Fonseca Limão)

#### **Sumário:**

As remunerações de trabalho dependente, auferidas na Alemanha, por residente em Portugal, são tributadas na Alemanha se, neste país, aquele tiver permanecido por mais de 183 dias.

Porém, o rendimento de todo o agregado familiar deve ser tributado em Portugal deduzindo-se o imposto pago na Alemanha.

01872/03		Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo	
Processo	41973/03		
Data do Acórdão	24.03.2004		
Relator	T. MOURÃO		
Assunto	FUNÇÃO LIMÃO		
Partes	IRS		
Assunto	DEPLA TRIBUTACÃO		
	REVENIMENTOS DO TRABALHO		
	AGREGADO FAMILIAR		
	CONDICIONADO PARA TER A DEPLA TRIBUTACÃO		
	As remunerações de trabalho dependente, auferidas na Alemanha, por residente em Portugal, são tributadas na Alemanha se, neste país, aquele tiver permanecido por mais de 183 dias.		
	Porém, o rendimento de todo o agregado familiar deve ser tributado em Portugal deduzindo-se o imposto pago na Alemanha.		
Processo	01872/03		
Data do Acórdão	24.03.2004		
Assunto	FUNÇÃO LIMÃO		
Partes	IRS		
Assunto	DEPLA TRIBUTACÃO		
	REVENIMENTOS DO TRABALHO		
	AGREGADO FAMILIAR		
	CONDICIONADO PARA TER A DEPLA TRIBUTACÃO		
	As remunerações de trabalho dependente, auferidas na Alemanha, por residente em Portugal, são tributadas na Alemanha se, neste país, aquele tiver permanecido por mais de 183 dias.		
	Porém, o rendimento de todo o agregado familiar deve ser tributado em Portugal deduzindo-se o imposto pago na Alemanha.		

### 4. Acórdão do STA, proferido em 19-05-2004, no proc. 026384 (relator António Pimpão)

#### **Sumário:**

Tal como decidiu o TJCE os artigos 11.º e 12.º, da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na versão resultante da Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à cobrança de uma taxa sobre a transmissão fora de bolsa de acções cujo montante aumenta de forma directa e sem limites, proporcionalmente ao montante da transacção.

Na fixação de tais taxas pode o legislador atender ao valor envolvido nas diversas operações de compra ou de venda de valores mobiliários pois que a afectação de recursos e a responsabilidade assumida pela entidade de supervisão representa um custo cujo financiamento não permite a sua fixação avulsa em função de critérios casuísticos, fixados operação a operação, antes exigindo a sua padronização em função dos custos e responsabilidades assumidos pela entidade pública e das utilidades geradas para os sujeitos passivos, as quais são de difícil determinação e quantificação por não se encontrarem sujeitas ao livre jogo da oferta e da procura ou por não serem susceptíveis de avaliação tangível pelo que nada obsta a que a retribuição dos serviços de supervisão assente em taxas fixadas sobre o valor de cada operação (taxas *ad valorem*), conquanto tal não se revele manifestamente excessivo ou desproporcionado, face aos interesses em causa, numa óptica de equivalência jurídica em atenção aos custos do sujeito activo e aos

benefícios do sujeito passivo.

SUMÁRIO 21.1		Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo	
Processo	0191/03		
Data de Resolução	18.06.2004		
Órgão	2.ª SECÇÃO		
Relator	ANTÓNIO PINHO		
Assunto	TAXA SOBRE OPERAÇÕES FORA DA BOLSA		
Resumo	<p><b>DIREITO CONSTITUCIONAL</b>  <b>INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL</b>  <b>IMPOSTO INDIRECTO</b></p> <p>Tal como decidido o TCE em artigos 11.º e 12.º da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as rendidas de capitais, na versão resultante da Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à cobrança de uma taxa sobre a transmissão fora de bolsa de acções cujo montante aumenta de forma directa e sem limites, proporcionalmente ao montante da transacção.</p> <p>Na fixação de tais taxas pode o legislador atender ao valor envolvido nas diversas operações de compra ou de venda de valores mobiliários pois que a afectação de recursos e a responsabilidade assumida pela entidade de supervisão representa um custo cujo financiamento não permite a sua fixação avaliar em função de critérios racionais, ficando operação a operação, entre exigido a sua padronização em função dos custos e responsabilidades assumidos pela entidade pública e das utilidades geradas para os sujeitos passivos, os quais são de difícil determinação e quantificação por não se encontrarem sujeitas ao livre jogo da oferta e da procura ou por não serem susceptíveis de avaliação tangível pelo que nada obsta a que a retribuição dos serviços de supervisão assente em taxas fixadas sobre o valor de cada operação (taxas ad valorem), conquanto tal não se revele manifestamente excessivo ou desproporcionado, face aos interesses em causa, numa óptica de equivalência jurídica em atenção aos custos do sujeito activo e aos benefícios do sujeito passivo.</p>		

5. Acórdão do STA, proferido em 08-06-2004, no proc. 01991/03 (relator Brandão de Pinho)

#### **Sumário:**

- I- O D.L. n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, com as alterações da Lei n.º 85/01, de 04 de Agosto e a Portaria n.º 1291/01, de 16 de Novembro, não afrontam o art. 95.º, do Tratado de Roma (hoje art. 90.º, do TCE).
- II- Tais normativos não padecem de inconstitucionalidade orgânica nem material.

SUMÁRIO 21.1		Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo	
Processo	01991/03		
Data de Resolução	08.06.2004		
Órgão	2.ª SECÇÃO		
Relator	BRANDÃO DE PINHO		
Assunto	IMPOSTO AUTOMÓVEL		
Resumo	<p><b>DIREITO CONSTITUCIONAL</b>  <b>INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL</b>  <b>IMPOSTO INDIRECTO</b></p> <p>Tal como decidido o TCE em artigos 11.º e 12.º da Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as rendidas de capitais, na versão resultante da Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à cobrança de uma taxa sobre a transmissão fora de bolsa de acções cujo montante aumenta de forma directa e sem limites, proporcionalmente ao montante da transacção.</p> <p>Na fixação de tais taxas pode o legislador atender ao valor envolvido nas diversas operações de compra ou de venda de valores mobiliários pois que a afectação de recursos e a responsabilidade assumida pela entidade de supervisão representa um custo cujo financiamento não permite a sua fixação avaliar em função de critérios racionais, ficando operação a operação, entre exigido a sua padronização em função dos custos e responsabilidades assumidos pela entidade pública e das utilidades geradas para os sujeitos passivos, os quais são de difícil determinação e quantificação por não se encontrarem sujeitas ao livre jogo da oferta e da procura ou por não serem susceptíveis de avaliação tangível pelo que nada obsta a que a retribuição dos serviços de supervisão assente em taxas fixadas sobre o valor de cada operação (taxas ad valorem), conquanto tal não se revele manifestamente excessivo ou desproporcionado, face aos interesses em causa, numa óptica de equivalência jurídica em atenção aos custos do sujeito activo e aos benefícios do sujeito passivo.</p>		

6. Acórdão do STA, proferido em 29-09-2004, no proc. 01992/03 (relator Pimenta do Vale)

#### **Sumário:**

- I- Tendo o veículo automóvel sido importado em 23/11/01, posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 85/01, de 4/8 e da Portaria n.º 1.291/01, de 16/11, não é possível, neste caso, fazer aplicar a jurisprudência tirada pelo TJCE a propósito do Decreto-lei n.º 40/93, de 18/11, já que o regime legal então vigente e que foi tido em conta no Proc. n.º 393/98, era totalmente diferente e na medida em que as garantias então preconizadas foram instituídas por aqueles diplomas legais.
- II- Com a introdução pelo art. 8.º, da citada Lei n.º 85/01, dos n.ºs 12 e 13, do art. 1.º, do Decreto-lei n.º 40/93, a liquidação de imposto automóvel relativo a veículos automóveis usados adquiridos em Estado-Membro da EU, efectuada nos termos do disposto naquele art. 1.º, não viola o art. 90.º, do Tratado de Roma, dado que o impugnante tem sempre ao seu dispor um método alternativo (cf. n.º 12), explicitado na referida Portaria

n.º 1.291/01.

Acórdão 224		Tribunal do Supremo Tribunal Administrativo	
Processo	0460/03	Processo	0460/03
Data de Proclamação	06-10-2004	Data de Proclamação	06-10-2004
Relator	Lúcio Barbosa	Relator	Lúcio Barbosa
Assunto	IMPUNTO	Assunto	IMPUNTO
Resumo	<p>1 - Sendo o veículo automóvel sido importado em 23/11/01, posteriormente à entrada em vigor da Lei nº 85/01 de 4/8 e da Portaria nº 1.291/01 de 16/11, não é possível, neste caso, fazer aplicar a jurisdição trada pelo T.JCE a propósito do Decreto-lei nº 40/93 de 18/2, já que o regime legal então vigente e que foi sido em conta no Proc. nº 353/98, era totalmente diferente e na medida em que as garantias então preconizadas foram instituídas por aqueles diplomas legais.</p> <p>II - Com a introdução pelo artº 8º da citada Lei nº 85/01 dos n.ºs 12 e 13 do artº 1º do Decreto-lei nº 40/93, a liquidação de imposto automóvel relativo a veículos automóveis usados adquiridos em Estado-Membro da EU, efectuada nos termos do disposto naquele artº 1º, não viola o artº 90º do Tratado de Roma, dado que o impugnante tem sempre ao seu dispor um método alternativo (i.e. nº 12), explicitado na referida Portaria nº 1.291/01.</p>	Resumo	<p>1 - Sendo o veículo automóvel sido importado em 23/11/01, posteriormente à entrada em vigor da Lei nº 85/01 de 4/8 e da Portaria nº 1.291/01 de 16/11, não é possível, neste caso, fazer aplicar a jurisdição trada pelo T.JCE a propósito do Decreto-lei nº 40/93 de 18/2, já que o regime legal então vigente e que foi sido em conta no Proc. nº 353/98, era totalmente diferente e na medida em que as garantias então preconizadas foram instituídas por aqueles diplomas legais.</p> <p>II - Com a introdução pelo artº 8º da citada Lei nº 85/01 dos n.ºs 12 e 13 do artº 1º do Decreto-lei nº 40/93, a liquidação de imposto automóvel relativo a veículos automóveis usados adquiridos em Estado-Membro da EU, efectuada nos termos do disposto naquele artº 1º, não viola o artº 90º do Tratado de Roma, dado que o impugnante tem sempre ao seu dispor um método alternativo (i.e. nº 12), explicitado na referida Portaria nº 1.291/01.</p>
Comunicação	03/09/2004	Comunicação	03/09/2004
Data de Decisão	06-10-2004	Data de Decisão	06-10-2004
Assunto	IMPUNTO	Assunto	IMPUNTO
Assunto	IMPUNTO	Assunto	IMPUNTO
Assunto	IMPUNTO	Assunto	IMPUNTO

7. Acórdão do STA, proferido em 06-10-2004, no proc. 0460/03 (relator Lúcio Barbosa)

#### Sumário:

- I- Os tributos cobrados pela transmissão de acções fora de bolsa são taxas.
- II- Tais tributos não violam lei comunitária.
- III- Os referidos tributos não violam o princípio da proporcionalidade.

Acórdão STA		Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo	
Processo	0383/04	Processo	0383/04
Data de Proclamação	13-10-2004	Data de Proclamação	13-10-2004
Relator	António Pimpão	Relator	António Pimpão
Assunto	IMPUNTO	Assunto	IMPUNTO
Resumo	<p>1 - Os tributos cobrados pela transmissão de acções fora de bolsa são taxas.</p> <p>II - Tais tributos não violam lei comunitária.</p> <p>III - Os referidos tributos não violam o princípio da proporcionalidade.</p>	Resumo	<p>1 - Os tributos cobrados pela transmissão de acções fora de bolsa são taxas.</p> <p>II - Tais tributos não violam lei comunitária.</p> <p>III - Os referidos tributos não violam o princípio da proporcionalidade.</p>
Comunicação	03/09/2004	Comunicação	03/09/2004
Data de Decisão	13-10-2004	Data de Decisão	13-10-2004
Assunto	IMPUNTO	Assunto	IMPUNTO
Assunto	IMPUNTO	Assunto	IMPUNTO
Assunto	IMPUNTO	Assunto	IMPUNTO

8. Acórdão do STA, proferido em 13-10-2004, no proc. 0383/04 (relator António Pimpão)

#### Sumário:

Nos termos dos n.ºs 12 e 13, do art. 1.º, do DL n.º 40/93, de 18.02, na redacção introduzida pelo artigo 8.º, da Lei n.º 85/2001, de 04.08, a liquidação de imposto automóvel relativo a veículos automóveis, usados, adquiridos em Estado-membro da EU, não viola o art. 95.º, 1.º§, do Tratado, uma vez que podia o contribuinte socorrer-se do método alternativo consagrado naqueles preceitos normativos e regulamentado na Portaria n.º 1291/2001, de 16.XI.





nacional relativa a imposto automóvel que não garanta que o montante do imposto devido pela introdução no consumo de um veículo automóvel usado, proveniente de outro Estado-membro da Comunidade, nunca é superior ao residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional.

- II- A tabela anexa ao decreto-lei n.º 152/89, de 10 de Maio, que apenas atende a um único critério de depreciação – o número de anos de uso do veículo –, não dá essa garantia, por isso não sendo conforme com o direito comunitário.
- III- Enferma de vício de violação de lei o acto tributário de liquidação que aplicou aquela tabela.

Autógrafa 114		Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo	
Número	01254/04	Número	01254/04
Data de Expedição	16-03-2005	Data de Expedição	16-03-2005
Órgão	2.ª SECÇÃO	Órgão	2.ª SECÇÃO
Relator	BERTA DE QUEIROZ	Relator	BERTA DE QUEIROZ
Assunto	IMPOSTO AUTOMÓVEL; IMPORTAÇÃO DE AUTOMÓVEIS; VEÍCULO AUTOMÓVEL; DIREITOS SOCIAIS; ENCARGO DE ERITO EQUIVALENTE; DIREITO COMUNITÁRIO; RESPONSABILIDADE DISCRIMINATÓRIA.	Assunto	IMPOSTO AUTOMÓVEL; IMPORTAÇÃO DE AUTOMÓVEIS; VEÍCULO AUTOMÓVEL; DIREITOS SOCIAIS; ENCARGO DE ERITO EQUIVALENTE; DIREITO COMUNITÁRIO; RESPONSABILIDADE DISCRIMINATÓRIA.
Resumo	I - De acordo com a interpretação do direito comunitário feita pelo Tribunal de Justiça, é contrária ao primeiro parágrafo do artigo 95º (actual 90º) do Tratado CE a legislação nacional relativa a imposto automóvel que não garanta que o montante do imposto devido pela introdução no consumo de um veículo automóvel usado, proveniente de outro Estado-membro da Comunidade, nunca é superior ao residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional. II - A tabela anexa ao decreto-lei n.º 152/89, de 10 de Maio, que apenas atende a um único critério de depreciação - o número de anos de uso do veículo -, não dá essa garantia, por isso não sendo conforme com o direito comunitário. III - Enferma de vício de violação de lei o acto tributário de liquidação que aplicou aquela tabela.	Resumo	I - De acordo com a interpretação do direito comunitário feita pelo Tribunal de Justiça, é contrária ao primeiro parágrafo do artigo 95º (actual 90º) do Tratado CE a legislação nacional relativa a imposto automóvel que não garanta que o montante do imposto devido pela introdução no consumo de um veículo automóvel usado, proveniente de outro Estado-membro da Comunidade, nunca é superior ao residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional. II - A tabela anexa ao decreto-lei n.º 152/89, de 10 de Maio, que apenas atende a um único critério de depreciação - o número de anos de uso do veículo -, não dá essa garantia, por isso não sendo conforme com o direito comunitário. III - Enferma de vício de violação de lei o acto tributário de liquidação que aplicou aquela tabela.
1.ª Comarca	PTA00001708	1.ª Comarca	PTA00001708
2.ª Comarca	NA2200002001204	2.ª Comarca	NA2200002001204
3.ª Comarca	24.10.2004	3.ª Comarca	24.10.2004
Assunto	FUNDAÇÃO PÚBLICA	Assunto	FUNDAÇÃO PÚBLICA
Assunto 1	A.	Assunto 1	A.
Assunto 2	7.ª ANEXIDADE	Assunto 2	7.ª ANEXIDADE

#### 4. Acórdão do STA, proferido em 20-04-2005, no proc. 01254/04 (relator Lúcio Barbosa)

##### Sumário:

- I- Pago na Alemanha imposto por rendimentos de trabalho aí auferidos, por residente em Portugal, pode o mesmo imposto ser deduzido no IRS, face ao disposto no art. 24.º, nº 1, da “Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a dupla tributação em matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital”.
- II- Se o sujeito passivo do imposto estiver impossibilitado de apresentar documento, emitido pela AT alemã, comprovativo desse pagamento, é bastante para a dedução a apresentação de declaração da entidade patronal, onde constam as retenções efectuadas, bem como das guias de pagamento.

Autógrafa 114		Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo	
Número	01254/04	Número	01254/04
Data de Expedição	20-04-2005	Data de Expedição	20-04-2005
Órgão	2.ª SECÇÃO	Órgão	2.ª SECÇÃO
Relator	LÚCIO BARROSA	Relator	LÚCIO BARROSA
Assunto	IRS; DUPLA TRIBUTAÇÃO; PGRSA	Assunto	IRS; DUPLA TRIBUTAÇÃO; PGRSA
Resumo	I - Pago na Alemanha imposto por rendimentos de trabalho aí auferidos, por residente em Portugal, pode o mesmo imposto ser deduzido no IRS, face ao disposto no art. 24º, 1 da “Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a dupla tributação em matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital”. II - Se o sujeito passivo do imposto estiver impossibilitado de apresentar documento, emitido pela AT alemã, comprovativo desse pagamento, é bastante para a dedução a apresentação de declaração da entidade patronal, onde constam as retenções efectuadas, bem como das guias de pagamento.	Resumo	I - Pago na Alemanha imposto por rendimentos de trabalho aí auferidos, por residente em Portugal, pode o mesmo imposto ser deduzido no IRS, face ao disposto no art. 24º, 1 da “Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a dupla tributação em matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital”. II - Se o sujeito passivo do imposto estiver impossibilitado de apresentar documento, emitido pela AT alemã, comprovativo desse pagamento, é bastante para a dedução a apresentação de declaração da entidade patronal, onde constam as retenções efectuadas, bem como das guias de pagamento.
1.ª Comarca	PTA00002276	1.ª Comarca	PTA00002276
2.ª Comarca	NA2200002001204	2.ª Comarca	NA2200002001204
3.ª Comarca	23-11-2004	3.ª Comarca	23-11-2004
Assunto	FUNDAÇÃO PÚBLICA	Assunto	FUNDAÇÃO PÚBLICA
Assunto 1	A.	Assunto 1	A.
Assunto 2	7.ª ANEXIDADE	Assunto 2	7.ª ANEXIDADE



## 7. Acórdão do STA, proferido em 13-07-2005, no proc. rec. 0619/05 (relator António Pimpão)

**Sumário:**

O Dec. Lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, na redacção introduzida pelo art. 8.º, da Lei n.º 85/2001, de 4 de Agosto, e a Portaria n.º 1291/01, de 16 de Novembro, permitem ao contribuinte fazer prova da inadequação da tabela fixa de Imposto Automóvel para determinar o valor efectivo do veículo usado importado.

Nos termos deste conjunto normativo o I. A. relativo a veículos usados importados de Estados Membros da União Europeia deixou de ser incompatível com o art. 95.º (actual art. 90.º) do Tratado de Roma.

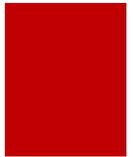
SUMÁRIO		Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo	
Processo:	0619/05	13-07-2005	1 RECURSO
Data de Acórdão:	13-07-2005	ANTÓNIO PIMPAO	
Relator:	ANTÓNIO PIMPAO	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	
Assunto:	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	IMPORTAÇÃO DE AUTOMÓVEL	
Decisões:	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	
Resumo:	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	
Palavras-chave:	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	
Classificação:	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	
Classificação 1:	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	
Classificação 2:	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	

## 8. Acórdão do STA, proferido em 12-10-2005, no proc. 0725/05 (relator Jorge de Sousa)

**Sumário:**

O direito comunitário não estabelece o conceito de rendimento para efeitos de I.R.S., nem se coloca sobre tal matéria qualquer questão de direito comunitário, pelo que não se justifica efectuar reenvio prejudicial para o T.J.C.E., nesta matéria.

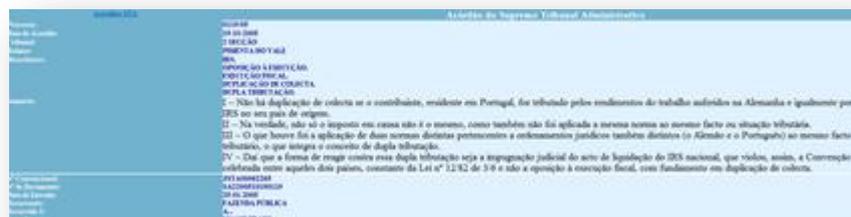
SUMÁRIO		Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo	
Processo:	0725/05	12-10-2005	1 RECURSO
Data de Acórdão:	12-10-2005	JORGE DE SOUSA	
Relator:	JORGE DE SOUSA	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	
Assunto:	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	
Decisões:	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	
Resumo:	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	
Palavras-chave:	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	
Classificação:	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	
Classificação 1:	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	
Classificação 2:	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	IMPÓSITO AUTOMÓVEL	



9. Acórdão do STA, proferido em 19-10-2005, no proc. 0119/05 (relator Pimenta do Vale)

**Sumário:**

- I- Não há duplicação de colecta se o contribuinte, residente em Portugal, for tributado pelos rendimentos do trabalho auferidos na Alemanha e igualmente por IRS no seu país de origem.
- II- Na verdade, não só o imposto em causa não é o mesmo, como também não foi aplicada a mesma norma ao mesmo facto ou situação tributária.
- III- O que houve foi a aplicação de duas normas distintas pertencentes a ordenamentos jurídicos também distintos (o Alemão e o Português) ao mesmo facto tributário, o que integra o conceito de dupla tributação.
- IV- Daí que a forma de reagir contra essa dupla tributação seja a impugnação judicial do acto de liquidação do IRS nacional, que violou, assim, a Convenção celebrada entre aqueles dois países, constante da Lei n.º 12/82, de 3/6 e não a oposição à execução fiscal, com fundamento em duplicação de colecta.



**2006**

1. Acórdão do STA, proferido em 11-01-2006, no proc. 0218/05 (relator Lúcio Barbosa)

**Sumário:**

- I- A liquidação e cobrança *a posteriori* de direitos aduaneiros deve ser efectuada no prazo de três anos, a menos que esteja na sua base um acto passível de procedimento judicial repressivo.
- II- Esta expressão significa um acto de natureza penal e não contraordenacional.
- III- Saber se basta que a Fazenda Pública denuncie ao MP a alegada prática de um acto passível de procedimento judicial repressivo para que a acção para cobrança pelas autoridades competentes se exerça em conformidade com as disposições em vigor nos Estados-membros sobre a matéria, ou seja, para além do prazo de três anos, previsto no art. 2.º, do Regulamento n. 1697/79, de 24/7/79, do Conselho ou, se, pelo contrário, é

necessária a acusação em processo-crime ou, no limite, a condenação penal do devedor, é questão de interpretação complexa e controversa, que justifica a pronúncia do TJCE.

- IV- Em tal caso, justifica-se a consulta deste Alto Tribunal Comunitário, com a inerente suspensão de instância do processo tributário.



## 2. Acórdão do STA, proferido em 15-02-2006, no proc. 0916/05 (relator Brandão de Pinho)

### Sumário:

- I- O art. 5.º, n.º 4 da Directiva 90/435/CEE, de 23/07/1990, do Conselho, deve ser interpretado, conforme a expressa jurisprudência do TJCE, no sentido de que o limite nele estabelecido quanto ao montante da retenção na fonte do imposto respectivo, não visa unicamente o IRC mas qualquer imposição, seja qual for a sua natureza ou denominação, sob aquela forma de retenção, relativamente aos dividendos aí em causa.
- II- Pelo que, em tal medida, se devem ter por derogados os arts. 182.º e 184.º, do CIMSISDD (redacção anterior ao Orçamento do Estado para 2002 - Lei n.º 109-B/01, de 27 de Dezembro).



## 3. Acórdão do STA, proferido em 08-02-2006, no proc. 0326/05 (relator Baeta de Queiroz)

### Sumário:

- I- Para que se alargue o prazo de que dispõe a Administração para liquidar a dívida aduaneira, nos termos do artigo 221.º, n.º 3, do Código Aduaneiro Comunitário, é forçoso que se configure um «acto passível de procedimento judicial repressivo»





Assunto	Assunto do Supremo Tribunal Administrativo
Processo	1084/06
Data de Acórdão	24-05-2006
Relatores	2 RECURSO
Relator	LUÍCIO BARBOSA
Intervenientes	MINISTÉRIO PÚBLICO
	COMISSÃO DA CEE
	ACTO DE EXECUÇÃO
	COMPETÊNCIA DOS TRIBUNAIS NACIONAIS
Resumo	<p>I - Não é possível auditar nos tribunais nacionais uma decisão do Conselho Europeu que considerou legais determinados benefícios previstos em Decreto Legislativo Regional, conferido a sua recuperação pelas autoridades nacionais.</p> <p>II - Assim, o acto de liquidação, que se limita a dar cumprimento a tal deliberação, e que não enferra de vícios próprios, não é susceptível de anulação.</p>
2.ª Jurisprudência	JURISPRUDÊNCIA
3.ª Jurisprudência	NACIONALIDADE
4.ª Jurisprudência	AL.
5.ª Jurisprudência	FAZENDA PÚBLICA
6.ª Jurisprudência	UNANIMIDADE
7.ª Jurisprudência	REC. JURISPRUDENCIAL
8.ª Jurisprudência	SENT. TAF EXORDIA PER ALIUM
9.ª Jurisprudência	INDICA PROCEDENDO
10.ª Jurisprudência	IMP. FISC. REC.
11.ª Jurisprudência	IMP. COMUM
12.ª Jurisprudência	COMPET. ART.º 203.º N.º
13.ª Jurisprudência	IMP. COM. CEE ART.º 41.º N.º
14.ª Jurisprudência	CFART.º 103.º N.º
15.ª Jurisprudência	IMP. COM. CEE ART.º 41.º N.º
16.ª Jurisprudência	IMP. COM. CEE ART.º 41.º N.º
17.ª Jurisprudência	IMP. COM. CEE ART.º 41.º N.º
18.ª Jurisprudência	IMP. COM. CEE ART.º 41.º N.º
19.ª Jurisprudência	IMP. COM. CEE ART.º 41.º N.º
20.ª Jurisprudência	IMP. COM. CEE ART.º 41.º N.º

## 7. Acórdão do STA, proferido em 31-05-2006, no proc. 0184/06 (relator Baeta de Queiroz)

### Sumário:

A Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho, protege a livre circulação de capitais, não incidindo as suas normas sobre uma situação em que está em causa a cobrança de emolumentos notariais a propósito de uma escritura de compra e venda de bens imóveis situados em Portugal outorgada por nacionais.

Assunto	Assunto do Supremo Tribunal Administrativo
Processo	01008/05
Data de Acórdão	07-06-2006
Relatores	2 RECURSO
Relator	LUÍCIO BARBOSA
Intervenientes	MINISTÉRIO PÚBLICO
	COMISSÃO DA CEE
	ACTO DE EXECUÇÃO
	COMPETÊNCIA DOS TRIBUNAIS NACIONAIS
Resumo	<p>A Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho, protege a livre circulação de capitais, não incidindo as suas normas sobre uma situação em que está em causa a cobrança de emolumentos notariais a propósito de uma escritura de compra e venda de bens imóveis situados em Portugal outorgada por nacionais.</p>
2.ª Jurisprudência	JURISPRUDÊNCIA
3.ª Jurisprudência	NACIONALIDADE
4.ª Jurisprudência	AL.
5.ª Jurisprudência	FAZENDA PÚBLICA
6.ª Jurisprudência	UNANIMIDADE

## 8. Acórdão do STA, proferido em 07-06-2006, no proc. 01008/05 (relator Lúcio Barbosa)

### Sumário:

- I- A Directiva n.º 90/435/CEE, de 23/7/90, de 23/7/90, relativa ao regime fiscal comum aplicável aos lucros distribuídos por sociedades-afiliadas a sociedades-mães de Estados membros diferentes, tem como escopo que o Estado da sociedade-mãe se abstenha de tributar os lucros da sociedade-afiliada, e isentar de retenção na fonte os lucros que a sociedade-afiliada distribui à sociedade mãe, nos termos do art. 5.º dessa Directiva.
- II- O art. 5.º, n.º 4, da Directiva criou para Portugal um regime excepcional a vigorar durante oito anos.
- III- O DL n.º 123/92, de 2/7, que visou adequar a ordem jurídica portuguesa àquela Directiva, alterou várias normas do IRC, nomeadamente o art. 69.º, 2, c).
- IV- Este normativo contém uma dimensão dupla: por um lado, contempla as sociedades-mães que detenham uma participação no capital da sociedade-afiliada, não inferior a 25% durante dois anos consecutivos; por outro lado, contempla as sociedades-mãe que

detenham essa participação no capital dessa sociedade-afiliada, desde a constituição desta, contanto que, neste caso, a participação seja mantida durante pelo menos dois anos.

- V- Nesta última hipótese, os lucros da sociedade-afiliada estão sujeitos (no tocante à retenção na fonte) ao limite referido no art. 5.º, n.º 4, da Directiva, mesmo que digam respeito a um período anterior ao decurso de dois anos, se a sociedade-mãe mantiver essa participação durante dois anos consecutivos.
- VI- Não se justifica, no caso, a consulta do TJCE para interpretação do texto comunitário, por isso que este último segmento normativo não traduz a transposição para a ordem jurídica portuguesa da norma comunitária.

Assunto	Assunto do Supremo Tribunal Administrativo
Processo	11908/06
Data de Decisão	07.06.2006
Relator	J. REUSO
Relatores	LÉCIO BARBOSA
Relatores	DR.
Relatores	DIRECÇÃO COMUNITÁRIA
Relatores	SOCIEDADE MÃE
Relatores	SOCIEDADE AFILIADA
Relatores	RETENÇÃO NA FONTE
Relatores	REVENHO PREFERENCIAL
Relatores	<p>I - A Directiva n.º 90/435/CEE, de 23/7/90, de 23/7/90, relativa ao regime fiscal comum aplicável aos lucros distribuídos por sociedades-afiliadas a sociedades-mães de Estados membros diferentes, tem como escopo que o Estado da sociedade-mãe se abstenha de tributar os lucros da sociedade-afiliada, e isentar de retenção na fonte os lucros que a sociedade-afiliada distribui à sociedade mãe, nos termos do art. 5.º dessa Directiva.</p> <p>II - O art. 5.º, n.º 4, da Directiva criou para Portugal um regime excepcional a vigorar durante oito anos.</p> <p>III - O DL n.º 123/92, de 27, que visou adequar a ordem jurídica portuguesa àquela Directiva, alterou várias normas do IRC, nomeadamente o art. 69.º, 2.º, c).</p> <p>IV - Este normativo contém uma disposição dupla: por um lado, contempla as sociedades-mães que detenham uma participação no capital da sociedade-afiliada, não inferior a 25% durante dois anos consecutivos; por outro lado, contempla as sociedades-mães que detenham essa participação no capital dessa sociedade-afiliada, desde a constituição desta, contanto que, neste caso, a participação seja mantida durante pelo menos dois anos.</p> <p>V - Nesta última hipótese, os lucros da sociedade-afiliada estão sujeitos (no tocante à retenção na fonte) ao limite referido no art. 5.º, n.º 4, da Directiva, mesmo que digam respeito a um período anterior ao decurso de dois anos, se a sociedade-mãe mantiver essa participação durante dois anos consecutivos.</p> <p>VI - Não se justifica, no caso, a consulta do TJCE para interpretação do texto comunitário, por isso que este último segmento normativo não traduz a transposição para a ordem jurídica portuguesa da norma comunitária.</p>
Relatores	ESTABELECIDO
Relatores	RAZÃO DO IMPORTE
Relatores	08.10.2006
Relatores	A.
Relatores	PALESTRA PÚBLICA
Relatores	UNANIMIDADE

9. Acórdão do STA, proferido em 12-07-2006, no proc. 0126/06 (relator Costa Reis)

#### Sumário:

- I- Ocorre a duplicação de colecta quando, estando paga por inteiro um tributo se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro, de igual natureza referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo, o que significa que esta figura só tem lugar quando se dê a reunião cumulativa dos seguintes requisitos: a) o facto tributário ser o mesmo, b) ser idêntica a natureza do imposto já pago e o que, de novo, se exige, c) referirem-se ambos os impostos ao mesmo período temporal.
- II- Deste modo, a duplicação de colecta - que funciona como impedimento à possibilidade do contribuinte ser taxado, mais do que uma vez, pelo mesmo rendimento na mesma sede tributária – só ocorre quando se exija do contribuinte o pagamento de um imposto que este, ou um terceiro, já pagou.
- III- Diferente da duplicação da colecta é a figura da dupla tributação pois que nesta, ao

contrário daquela, são várias as normas de incidência que se aplicam ao mesmo facto tributário e, porque assim, esta, em abstracto, não só não é ilegal como pode ser desejada pelo legislador.

- IV- Pago na Alemanha imposto sobre os rendimentos do trabalho aí auferidos por residente em Portugal deve esse tributo ser deduzido no IRS liquidado em Portugal.

Admin. E.U.	Atividades do Supremo Tribunal Administrativo
Número:	1428/04
Data de Resolução:	13.07.2006
Órgão:	3.ª SECÇÃO
Relator:	CÓDICE DEB
Assunto:	IRS, DUPLA TRIBUTAÇÃO, DUPLICAÇÃO DE COLECTA.
Resumo:	I - Ocorre a duplicação de colecta quando, estando paga por inteiro um tributo se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro, de igual natureza referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo, o que significa que esta figura só tem lugar quando se dê a reunião cumulativa dos seguintes requisitos: a) o facto tributário ser o mesmo, b) ser idêntica a natureza do imposto já pago e o que, de novo, se exige, c) referirem-se ambos os impostos ao mesmo período temporal. II - Deste modo, a duplicação de colecta - que funciona como impedimento à possibilidade do contribuinte ser taxado, mais do que uma vez, pelo mesmo rendimento na mesma sede tributária - só ocorre quando se exija do contribuinte o pagamento de um imposto que este, ou um terceiro, já pagou. III - Diferente da duplicação de colecta é a figura da dupla tributação pois que nesta, ao contrário daquela, são várias as normas de incidência que se aplicam ao mesmo facto tributário e, porque assim, esta, em abstracto, não só não é ilegal como pode ser desejada pelo legislador. IV - Pago na Alemanha imposto sobre os rendimentos do trabalho aí auferidos por residente em Portugal deve esse tributo ser deduzido no IRS liquidado em Portugal.
2.ª Comissão:	JES AMARAL
3.ª Comissão:	3.ª SECÇÃO
Relator:	JORGE DE SOUSA
Assunto:	IRS, DUPLA TRIBUTAÇÃO, DUPLICAÇÃO DE COLECTA.

10. Acórdão do STA, proferido em 28-09-2006, no proc. 0439/06 (relator Jorge de Sousa)

#### **Sumário:**

Justifica-se o reenvio prejudicial para o TJCE a fim de se pronunciar sobre a questão de saber se o disposto no n.º 2, do artigo 43.º, do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, que limita a incidência de imposto a 50% das mais-valias realizadas por residentes em Portugal, viola o disposto nos artigos 12.º, 18.º, 39.º, 43.º e 56.º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia, ao excluir dessa limitação as mais-valias que tenham sido realizadas por um residente noutra Estado membro da União Europeia.

Admin. E.U.	Atividades do Supremo Tribunal Administrativo
Número:	0439/06
Data de Resolução:	28.09.2006
Órgão:	3.ª SECÇÃO
Relator:	JORGE DE SOUSA
Assunto:	IRS, TAXAS VALIAS, REENVIO PREJUDICIAL, RENDIMENTOS.
Resumo:	Justifica-se o reenvio prejudicial para o TJCE a fim de se pronunciar sobre a questão de saber se o disposto no n.º 2 do artigo 43º do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, que limita a incidência de imposto a 50% das mais-valias realizadas por residentes em Portugal, viola o disposto nos artigos 12º, 18º, 39º, 43º e 56º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia, ao excluir dessa limitação as mais-valias que tenham sido realizadas por um residente noutra Estado membro da União Europeia.
2.ª Comissão:	JES AMARAL
3.ª Comissão:	3.ª SECÇÃO
Relator:	JORGE DE SOUSA
Assunto:	IRS, DUPLA TRIBUTAÇÃO, DUPLICAÇÃO DE COLECTA.

11. Acórdão do STA, proferido em 11-10-2006, no proc. 01121/05 (relator Pimenta do Vale)

#### **Sumário:**

I- Anulado, integralmente, por sentença judicial transitada em julgado, um acto de liquidação de imposto automóvel, por desconformidade da lei aplicada com o direito comunitário, cumpre à Administração, na execução desse julgado, restituir todo o

imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios.

- II- Sob pena de incorrer na mesma ilegalidade que levou à anulação do acto de liquidação e, ainda, em ofensa do caso julgado, a Administração não pode proceder a nova liquidação, propondo-se executar o julgado mediante a restituição ao contribuinte de um quantitativo correspondente à diferença entre o imposto pago e o agora liquidado.
- III- Para que seja possível uma nova liquidação de imposto automóvel respeitadora do caso julgado há-de ela fundar-se num quadro normativo diverso daquele que a sentença considerou contrário à lei comunitária.
- IV- A nova liquidação não poderá apoiar-se num quadro normativo diverso se ele só depois do facto tributário entrou em vigor.
- V- A norma do art. 95.º, do Tratado de Amesterdão (hoje art. 90.º) não é, só por si, capaz de servir de fundamento legal a um acto de liquidação.

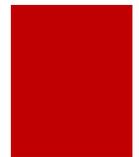
Processo	WILLER
Data de Arrecadação	24-08-2006
Estado	3. PORTUGAL
Assunto	IMPONTO DO ISEL IMPONTO AUTOMÓVEL EXERCÍCIO DE JELCADO RESTITUIÇÃO DE DEPÓSITO
Resumo	I - Anulado, integralmente, por sentença judicial transitada em julgado, um acto de liquidação de imposto automóvel, por desconformidade da lei aplicada com o direito comunitário, cumpre à Administração, na execução desse julgado, restituir todo o imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios. II - Sob pena de incorrer na mesma ilegalidade que levou à anulação do acto de liquidação e, ainda, em ofensa do caso julgado, a Administração não pode proceder a nova liquidação, propondo-se executar o julgado mediante a restituição ao contribuinte de um quantitativo correspondente à diferença entre o imposto pago e o agora liquidado. III - Para que seja possível uma nova liquidação de imposto automóvel respeitadora do caso julgado há-de ela fundar-se num quadro normativo diverso daquele que a sentença considerou contrário à lei comunitária. IV - A nova liquidação não poderá apoiar-se num quadro normativo diverso se ele só depois do facto tributário entrou em vigor. V - A norma do art. 95.º do Tratado de Amesterdão (hoje art. 90.º) não é, só por si, capaz de servir de fundamento legal a um acto de liquidação.
Classificação	JURISPRUDENCIAL
Classificação de Jurisprudência	NACIONAL
Classificação de Jurisprudência	4. ADMINISTRAÇÃO
Classificação de Jurisprudência	A.
Classificação de Jurisprudência	1.2. ADMINISTRATIVO

## 12. Acórdão do STA, proferido em 18-10-2006, no proc. 0553/06 (relator Brandão de Pinho)

### Sumário:

- I- A Convenção entre Portugal e a Finlândia para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital não atribui, em caso algum, competência exclusiva ao Estado da fonte para a tributação de pensões.
- II- As orientações genéricas emitidas pela Administração tributária podem ser corrigidas por orientações posteriores.
- III- Estas orientações só se aplicam aos factos tributários ocorridos após a sua emissão.

Processo	WILLER
Data de Arrecadação	18-10-2006
Estado	3. PORTUGAL
Assunto	CONVENÇÃO DE PENSO DUPLA TRIBUTACAO
Resumo	I - A Convenção entre Portugal e a Finlândia para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital não atribui, em caso algum, competência exclusiva ao Estado da fonte para a tributação de pensões. II - As orientações genéricas emitidas pela Administração tributária podem ser corrigidas por orientações posteriores. III - Estas orientações só se aplicam aos factos tributários ocorridos após a sua emissão.
Classificação	JURISPRUDENCIAL
Classificação de Jurisprudência	NACIONAL
Classificação de Jurisprudência	4.
Classificação de Jurisprudência	1.2. ADMINISTRATIVO
Classificação de Jurisprudência	1.2.1. ADMINISTRATIVO
Classificação de Jurisprudência	1.2.1.1. ADMINISTRATIVO
Classificação de Jurisprudência	1.2.1.1.1. ADMINISTRATIVO
Classificação de Jurisprudência	1.2.1.1.1.1. ADMINISTRATIVO
Classificação de Jurisprudência	1.2.1.1.1.1.1. ADMINISTRATIVO



### 13. Acórdão do STA, proferido em 15-11-2006, no proc. 0391/04 (relator Lúcio Barbosa)

#### Sumário:

- I- Os emolumentos do art. 5.º, da Tabela de Emolumentos Notariais, são de qualificar como taxas e não como impostos.
- II- Tais emolumentos notariais, cobrados nos termos da Portaria n.º 996/98, de 25/11 aquando da celebração de escritura pública de cessão de quotas de sociedade comercial, não são proibidos pela Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7, na redacção da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, 10/6.

NUMERAÇÃO	ACTO	ACTO DA SUPREMA TRIBUNAL ADMINISTRATIVO
Processo:	0391/04	
Data do Acórdão:	15-11-2006	
Relator:	LÚCIO BARBOSA	
Assunto:	EMOLUMENTOS NOTARIAIS; CESSÃO DE QUOTAS; TAXA; TAXA DE CONSTITUCIONALIDADE; IMPOSTO COMUNITÁRIO	
Resumo:	<p>I - Os emolumentos do art. 5.º da Tabela de Emolumentos Notariais são de qualificar como taxas e não como impostos.</p> <p>II - Tais emolumentos notariais, cobrados nos termos da Portaria n.º 996/98 de 25/11 aquando da celebração de escritura pública de cessão de quotas de sociedade comercial, não são proibidos pela Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7, na redacção da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, 10/6.</p>	
Classificação:	PST 000603701	
Class. Decretal:	NA2200611190101	
Class. de Taxas:	01.04.3004	
Assunto:	A.	
Assunto 1:	FUNDAÇÃO PÚBLICA	
Assunto 2:	MANEIRA DE LÍQUIDAR	

### 14. Acórdão do STA, proferido em 15-11-2006, no proc. 01216/05 (relator António Calhau)

#### Sumário:

- I- Tendo sido suscitada no processo uma questão essencial, relativamente à qual em outro processo se haja decidido o reenvio prejudicial para o TJE, não faz sentido um segundo reenvio em relação a essa questão essencialmente idêntica.
- II- Mas justifica-se que, ao abrigo do disposto nos artigos 276.º, n.º 1, alínea c), e 279.º, n.º 1, ambos do CPC, seja declarada a suspensão da instância, até proferimento da pertinente pronúncia por esse Tribunal de Justiça.

NUMERAÇÃO	ACTO	ACTO DA SUPREMA TRIBUNAL ADMINISTRATIVO
Processo:	01216/05	
Data do Acórdão:	15-11-2006	
Relator:	ANTÓNIO CALHAU	
Assunto:	LÍQUIDACÃO TESTAMENTAR; REENVIO PREJUDICIAL; IMPOSTO COMUNITÁRIO; SUSPENSÃO DA INSTÂNCIA	
Resumo:	<p>I - Tendo sido suscitada no processo uma questão essencial, relativamente à qual em outro processo se haja decidido o reenvio prejudicial para o TJE, não faz sentido um segundo reenvio em relação a essa questão essencialmente idêntica.</p> <p>II - Mas justifica-se que, ao abrigo do disposto nos artigos 276.º, n.º 1, alínea c), e 279.º, n.º 1, ambos do CPC, seja declarada a suspensão da instância, até proferimento da pertinente pronúncia por esse Tribunal de Justiça.</p>	
Classificação:	PST 000603706	
Class. Decretal:	NA220061119012104	
Class. de Taxas:	06.02.2006	
Assunto:	FUNDAÇÃO PÚBLICA	
Assunto 1:	A.	
Assunto 2:	MANEIRA DE	



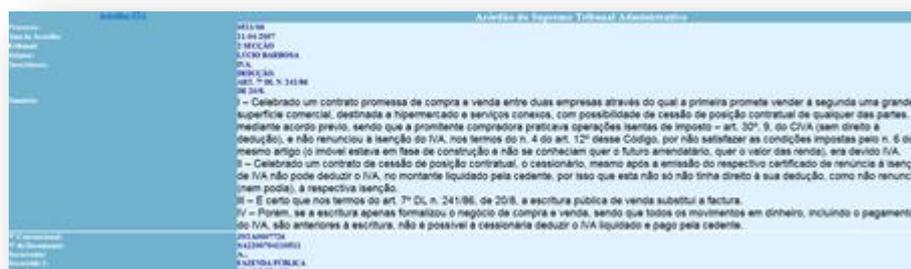






dedução, como não renunciou (nem podia), à respectiva isenção.

- III- É certo que nos termos do art. 7.º, DL n.º 241/86, de 20/8, a escritura pública de venda substitui a factura.
- IV- Porém, se a escritura apenas formalizou o negócio de compra e venda, sendo que todos os movimentos em dinheiro, incluindo o pagamento do IVA, são anteriores à escritura, não é possível à cessionária deduzir o IVA liquidado e pago pela cedente.



6. Acórdão do STA, proferido em 11-04-2007, no proc. 01331/03 (relator Pimenta do Vale)<sup>2</sup>

#### **Sumário:**

- I- Os emolumentos do art. 5.º, da Tabela de Emolumentos Notariais, são de qualificar como taxas e não como impostos.
- II- Tais emolumentos notariais, cobrados nos termos da Portaria n.º 996/98, de 25/11, aquando da celebração de escritura pública de cessão de quotas de sociedade comercial, não são proibidos pela Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7, na redacção da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, 10/6.
- III- A referida Portaria n.º 996/98 não sofre de inconstitucionalidade.



<sup>2</sup> Cf. acórdão do TJ proferido em 7 de setembro de 2006 no proc. C-193/04, Fazenda Pública contra Organon Portuguesa - Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda.





### 9. Acórdão do STA, proferido em 26-04-2007, no proc. 050/07 (relator Jorge Lino)

#### Sumário:

- I- Um contrato, cujo objecto fundamental seja o de «instalar um Sistema de Controlo Automática de Velocidade de Comboios (...) compreendendo: Estudo e Projecto do Sistema, incluindo *software*, equipamento e instalações (...)», assume natureza de contrato de prestação de serviços técnicos (engineering), e não de contrato de transferência de tecnologia ou de *know-how*.
- II- Pelo que não é tributável em Portugal o rendimento proveniente de tal contrato, ao abrigo da alínea c), do n.º 3, do artigo 4.º, do Código do IRC [redacção originária].



### 10. Acórdão do STA, proferido em 26-04-2007, no proc. 054/07 (relator António Calhau)

#### Sumário:

- I- As transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de amostras e ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, de acordo com o artigo 3.º, n.º 3, alínea f), do CIVA.
- II- É ilegal a imposição, através de circular da DGI, de um limite máximo para ofertas de pequeno valor calculado em função do volume de negócios do ano anterior, por não ter qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.

Sumário STA	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo	05487
Data do Acórdão	28.05.2007
Classificação	1. SECÇÃO
Relatores	ANTÓNIO E ALBUQUERQUE
Recursos	RECURSO JERARQUICAL MATÉRIA DE FACTO INCOMPETÊNCIA EM RAZÃO DA HIERARQUIA NULIDADE DE SENTENÇA RECURSO PREJUDICIAL JCA OFERTAS A CLIENTES CONCEITO VAGO DE INTERMEDIAÇÃO CIRCULAR DIRECÇÃO GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS ILEGALIDADE
Assunto	<p>I - As transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de amostras e ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, de acordo com o artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA.</p> <p>II - É legal a imposição, através de circular da DGI, de um limite máximo para ofertas de pequeno valor calculado em função do volume de negócios do ano anterior, por não ter qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.</p>
CI - Comunicação	PLT AM064128
CI - Decisão	SA220000814
Data do Acórdão	22.01.2007
Relatores	AL
Recursos	FUNDAÇÃO PÚBLICA
Assunto	VALANDIM

11. Acórdão do Pleno da Secção do CT do STA, proferido em 02-05-2007, no proc. 0151/06 (relator Brandão de Pinho)

#### Sumário:

- I- O Decreto-Lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, determina que a liquidação do Imposto Automóvel seja efectuada pelos serviços aduaneiros.
- II- A organização e funcionamento dos serviços aduaneiros estão previstos na Reforma Aduaneira, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 46.311, de 27 de Abril de 1965, que no artigo 101.º impõe que a regulamentação comunitária regule o reembolso de quaisquer imposições que não constituam recursos próprios ou direitos residuais da Comunidade.
- III- A legislação comunitária aplicável ao direito de reembolso é também aplicável ao direito de revisão de acto de liquidação do Imposto Automóvel, já que são direitos de idêntica natureza e este imposto é interno.
- IV- O artigo 236.º, do Código Aduaneiro Comunitário, estatui que o prazo de caducidade do direito de reembolso é de três anos.

Sumário STA	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo	01167
Data do Acórdão	16.05.2007
Classificação	PLENO DA SECÇÃO DO CT
Relatores	BRANDÃO DE PINHO
Recursos	RECURSO POR OPORÇÃO DE JURISDIÇÃO IMPOSTO AUTOMÓVEL ARTIGO 236.º CÓDIGO ADUANEIRO COMUNITÁRIO
Assunto	<p>I - O Decreto-Lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, determina que a liquidação do Imposto Automóvel seja efectuada pelos serviços aduaneiros.</p> <p>II - A organização e funcionamento dos serviços aduaneiros estão previstos na Reforma Aduaneira, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 46.311, de 27 de Abril de 1965, que no artigo 101.º impõe que a regulamentação comunitária regule o reembolso de quaisquer imposições que não constituam recursos próprios ou direitos residuais da Comunidade.</p> <p>III - A legislação comunitária aplicável ao direito de reembolso é também aplicável ao direito de revisão de acto de liquidação do Imposto Automóvel, já que são direitos de idêntica natureza e este imposto é interno.</p> <p>IV - O artigo 236.º do Código Aduaneiro Comunitário estatui que o prazo de caducidade do direito de reembolso é de três anos.</p>
CI - Comunicação	JFA AM064128
CI - Decisão	SA220000814
Data do Acórdão	08.11.2006
Relatores	AL
Recursos	FUNDAÇÃO PÚBLICA
Assunto	VALANDIM

12. Acórdão do STA, proferido em 16-05-2007, no proc. 01167/06 (relator Baeta de Queiroz)

#### Sumário:

Prescrevendo o artigo 3.º, n.º 3, alínea f), do Código do IVA, que não constituem transmissões sujeitas a IVA as «ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais», não é legal o critério da Administração Tributária segundo o qual só serão

como tal consideradas as ofertas que, individualmente, não excedam determinado valor e, globalmente, não ultrapassem certa percentagem do volume anual de negócios do ofertante.

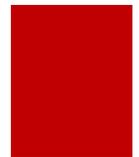
SUMÁRIO		Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo	
Processo	01147/04	Processo	0804/06
Acto de Acórdão	14.08.2007	Acto de Acórdão	14.08.2007
Relatores	3 SECÇÃO	Relatores	3 SECÇÃO
Relator	BRANDÃO DE PINHO	Relator	BRANDÃO DE PINHO
Assunto	IVA OFERTAS A CLIENTES USOS COMERCIAIS	Assunto	IVA OFERTAS A CLIENTES USOS COMERCIAIS
Resumo	Preceituando o artigo 3.º n.º 3 alínea f) do Código do IVA que não constituem transmissões sujeitas a IVA as «ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais», não é legal o critério da Administração Tributária segundo o qual só serão como tal consideradas as ofertas que, individualmente, não excedam determinado valor e, globalmente, não ultrapassem certa percentagem do volume anual de negócios do ofertante.	Resumo	I - As transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de amostras e ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, de acordo com o artigo 3.º, n.º 3, alínea f), do CIVA. II - É ilegal a imposição, através de circular da DGI, de um limite máximo para ofertas de pequeno valor calculado em função do volume de negócios do ano anterior, por não ter qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.
P.º de notificação	27.08.2004	P.º de notificação	27.08.2006
P.º de publicação	04.12.2004	P.º de publicação	04.12.2006
Acto de Entrada	4.	Acto de Entrada	4.
Assunto	FAZENDA PÚBLICA	Assunto	FAZENDA PÚBLICA
Assunto	FINANÇAS	Assunto	FINANÇAS
Assunto	REV. JURISDICCIONAL	Assunto	REV. JURISDICCIONAL
Assunto	DIREITO FISCAL	Assunto	DIREITO FISCAL
Assunto	IMP. FISC. IVA	Assunto	IMP. FISC. IVA
Assunto	CFR. ART. 3.º N.º 3	Assunto	CFR. ART. 3.º N.º 3

### 13. Acórdão do STA, proferido em 06-06-2007, no proc. 0804/06 (relator Brandão de Pinho)

#### Sumário:

- I- As transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de amostras e ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, de acordo com o artigo 3.º, n.º 3, alínea f), do CIVA.
- II- É ilegal a imposição, através de circular da DGI, de um limite máximo para ofertas de pequeno valor calculado em função do volume de negócios do ano anterior, por não ter qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.

SUMÁRIO		Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo	
Processo	0804/06	Processo	0804/06
Acto de Acórdão	06.06.2007	Acto de Acórdão	06.06.2007
Relatores	3 SECÇÃO	Relatores	3 SECÇÃO
Relator	BRANDÃO DE PINHO	Relator	BRANDÃO DE PINHO
Assunto	IVA OFERTAS A CLIENTES OFERTAS DE PEQUENO VALOR CONCEITO FADO DE INDETERMINADO CIRCULAR	Assunto	IVA OFERTAS A CLIENTES OFERTAS DE PEQUENO VALOR CONCEITO FADO DE INDETERMINADO CIRCULAR
Resumo	I - As transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de amostras e ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, de acordo com o artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA. II - É ilegal a imposição, através de circular da DGI, de um limite máximo para ofertas de pequeno valor calculado em função do volume de negócios do ano anterior, por não ter qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.	Resumo	I - As transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de amostras e ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, de acordo com o artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA. II - É ilegal a imposição, através de circular da DGI, de um limite máximo para ofertas de pequeno valor calculado em função do volume de negócios do ano anterior, por não ter qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.
P.º de notificação	27.08.2004	P.º de notificação	27.08.2006
P.º de publicação	04.12.2004	P.º de publicação	04.12.2006
Acto de Entrada	4.	Acto de Entrada	4.
Assunto	FAZENDA PÚBLICA	Assunto	FAZENDA PÚBLICA
Assunto	FINANÇAS	Assunto	FINANÇAS
Assunto	REV. JURISDICCIONAL	Assunto	REV. JURISDICCIONAL
Assunto	DIREITO FISCAL	Assunto	DIREITO FISCAL
Assunto	IMP. FISC. IVA	Assunto	IMP. FISC. IVA
Assunto	CFR. ART. 3.º N.º 3	Assunto	CFR. ART. 3.º N.º 3



#### 14. Acórdão do STA, proferido em 06-06-2007, no proc. 0916/06 (relator António Calhau)

##### Sumário:

- I- As transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de amostras e ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, de acordo com o artigo 3.º, n.º 3, alínea f), do CIVA.
- II- É ilegal a imposição, através de circular da DGI, de um limite máximo para ofertas de pequeno valor calculado em função do volume de negócios do ano anterior, por não ter qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo	
Processo:	0916/06
Data de Proferência:	06.06.2007
Relator:	ANTÓNIO CALHAU
Assunto:	IVA OFERTAS DE PEQUENO VALOR CONCEITO Y LÍMITE DE DEDUCCIONES CIRCULAR
Resumo:	I - As transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de amostras e ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, de acordo com o artigo 3.º, n.º 3, alínea f) do CIVA. II - É ilegal a imposição, através de circular da DGI, de um limite máximo para ofertas de pequeno valor calculado em função do volume de negócios do ano anterior, por não ter qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.
Órgão Julgador:	1.ª SECÇÃO
Data de Proferência:	06.06.2007
Relator:	ANTÓNIO CALHAU
Assunto:	IVA OFERTAS DE PEQUENO VALOR CONCEITO Y LÍMITE DE DEDUCCIONES CIRCULAR

#### 15. Acórdão do STA, proferido em 12-06-2007, no proc. 0339/07 (relator Lúcio Barbosa)

##### Sumário:

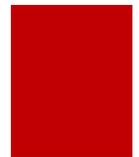
- I- Não constituem transmissões sujeitas a IVA as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais (art. 3.º, n.º 3, al. f), in fine, do CIVA).
- II- Não é legal o critério da Administração Tributária segundo o qual só serão consideradas como tal as ofertas que, individualmente, não excedam determinado valor, e, globalmente, não ultrapassem certa percentagem do volume anual de negócios do ofertante.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo	
Processo:	0339/07
Data de Proferência:	12.06.2007
Relator:	LÚCIO BARBOSA
Assunto:	IVA OFERTAS DE PEQUENO VALOR USOS COMERCIAIS CIVA
Resumo:	I - Não constituem transmissões sujeitas a IVA as amostras e as ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais (art.º 3.º, al. f), in fine, do CIVA. II - Não é legal o critério da Administração Tributária segundo o qual só serão consideradas como tal as ofertas que, individualmente, não excedam determinado valor, e, globalmente, não ultrapassem certa percentagem do volume anual de negócios do ofertante.
Órgão Julgador:	1.ª SECÇÃO
Data de Proferência:	12.06.2007
Relator:	LÚCIO BARBOSA
Assunto:	IVA OFERTAS DE PEQUENO VALOR USOS COMERCIAIS CIVA

#### 16. Acórdão do STA, proferido em 12-06-2007, no proc. 0397/06 (relator Costa Reis)

##### Sumário:

Ao abrigo do disposto nos n.ºs 7 e 8, do art.º 75.º, do CIRC, a Recorrente não estava



dispensada da apresentação de prova dos requisitos que consentiam uma retenção do IRC a taxas inferiores à taxa regra estabelecida no n.º 2, do art.º 69.º, deste código.

Acórdão 313/A		Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo	
Processo:	0097/06	Processo:	12-06-2007
Órgão de Jurisdição:	3.ª SECÇÃO	Órgão de Jurisdição:	3.ª SECÇÃO
Relator:	COSTA REIS	Relator:	COSTA REIS
Assunto:	*	Assunto:	*
Cl. Contencioso:	JURISDIÇÃO	Cl. Contencioso:	JURISDIÇÃO
Cl. de Decisão:	RECURSO	Cl. de Decisão:	RECURSO
Recorrido:	A.	Recorrido:	A.
Cl. de Decisão:	UNANIMIDADE COM 2 DEC. VOTO	Cl. de Decisão:	UNANIMIDADE COM 2 DEC. VOTO
Cl. de Decisão:	*	Cl. de Decisão:	*
Cl. de Decisão:	*	Cl. de Decisão:	*

17.Acórdão do STA, proferido em 12-06-2007, no proc. 0672/06 (relator Pimenta do Vale)

#### **Sumário:**

Suscitada no processo questão de violação do direito de defesa, relacionado com os arts 60.º, n.º 6, da LGT e 60.º, n.º 2, do RCPIT, justifica-se o reenvio prejudicial para o TJCE, nos termos do art. 234.º, do Tratado de Roma, suspendendo-se a instância até pronúncia deste Tribunal.

Acórdão 313/A		Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo	
Processo:	0097/06	Processo:	12-06-2007
Órgão de Jurisdição:	3.ª SECÇÃO	Órgão de Jurisdição:	3.ª SECÇÃO
Relator:	COSTA REIS	Relator:	COSTA REIS
Assunto:	*	Assunto:	*
Cl. Contencioso:	JURISDIÇÃO	Cl. Contencioso:	JURISDIÇÃO
Cl. de Decisão:	RECURSO	Cl. de Decisão:	RECURSO
Recorrido:	A.	Recorrido:	A.
Cl. de Decisão:	UNANIMIDADE COM 2 DEC. VOTO	Cl. de Decisão:	UNANIMIDADE COM 2 DEC. VOTO
Cl. de Decisão:	*	Cl. de Decisão:	*
Cl. de Decisão:	*	Cl. de Decisão:	*

17.Acórdão do STA, proferido em 12-06-2007, no proc. 0915/06 (relator António Calhau)

#### **Sumário:**

- I- As transmissões gratuitas de bens da empresa, quando tenha havido dedução total ou parcial do imposto, constituem transmissões sujeitas a IVA, excepto quando se trate de amostras e ofertas de pequeno valor, em conformidade com os usos comerciais, de acordo com o artigo 3.º, n.º 3, alínea f), do CIVA.
- II- É ilegal a imposição, através de circular da DGI, de um limite máximo para ofertas de pequeno valor calculado em função do volume de negócios do ano anterior, por não ter qualquer relação com o valor da oferta e os usos comerciais em vigor na actividade do ofertante.

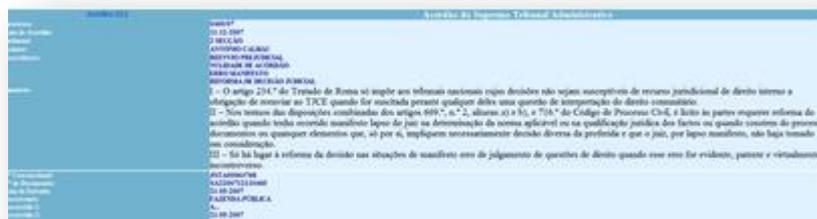




## 20. Acórdão do STA, proferido em 11-12-2007, no proc. 0460/07 (relator António Calhau)

### Sumário:

- I- O artigo 234.º, do Tratado de Roma, só impõe aos tribunais nacionais cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso jurisdicional de direito interno a obrigação de reenviar ao TJCE quando for suscitada perante qualquer deles uma questão de interpretação do direito comunitário.
- II- Nos termos das disposições combinadas dos artigos 669.º, n.º 2, alíneas a) e b), e 716.º, do Código de Processo Civil, é lícito às partes requerer reforma do acórdão quando tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos ou quando constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração.
- III- Só há lugar à reforma da decisão nas situações de manifesto erro de julgamento de questões de direito quando esse erro for evidente, patente e virtualmente incontroverso.



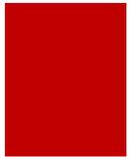
2008

## 1. Acórdão do STA, proferido em 16-01-2008, no proc. 0381/07 (relator Pimenta do Vale)

### Sumário:

- I- Constando de Aviso da Direcção-Geral das Comunidades Europeias, publicado no Diário da República, a data em que um dos Estados contratantes denunciou a Convenção, é a partir dessa data que tal denúncia começa a produzir efeitos.

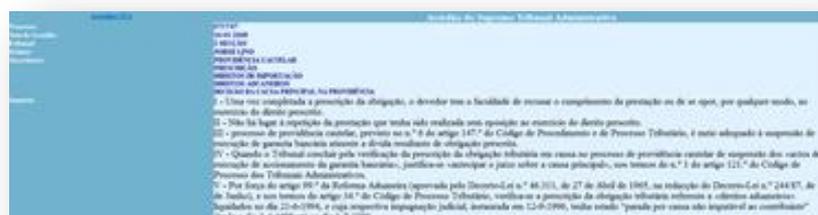




### 3. Acórdão do STA, proferido em 16-01-2008, no proc. 0717/07 (relator Jorge Lino)

#### Sumário:

- I- Uma vez completada a prescrição da obrigação, o devedor tem a faculdade de recusar o cumprimento da prestação ou de se opor, por qualquer modo, ao exercício do direito prescrito.
- II- Não há lugar à repetição da prestação que tenha sido realizada sem oposição ao exercício do direito prescrito.
- III- O processo de providência cautelar, previsto no n.º 6, do artigo 147.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, é meio adequado à suspensão de execução de garantia bancária atinente a dívida resultante de obrigação prescrita.
- IV- Quando o Tribunal concluir pela verificação da prescrição da obrigação tributária em causa no processo de providência cautelar de suspensão dos «actos de execução de accionamento da garantia bancária», justifica-se «antecipar o juízo sobre a causa principal», nos termos do n.º 1, do artigo 121.º, do Código de Processo dos Tribunais Administrativos.
- V- Por força do artigo 99.º, da Reforma Aduaneira (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 46.311, de 27 de Abril de 1965, na redacção do Decreto-Lei n.º 244/87, de 16 de Junho), e nos termos do artigo 34.º, do Código de Processo Tributário, verifica-se a prescrição da obrigação tributária referente a «direitos aduaneiros» liquidados no dia 21-6-1994, e cuja respectiva impugnação judicial, instaurada em 12-9-1996, tenha estado “parada por causa não imputável ao contribuinte” desde o dia 3-4-1998 até ao dia 1-7-1999.



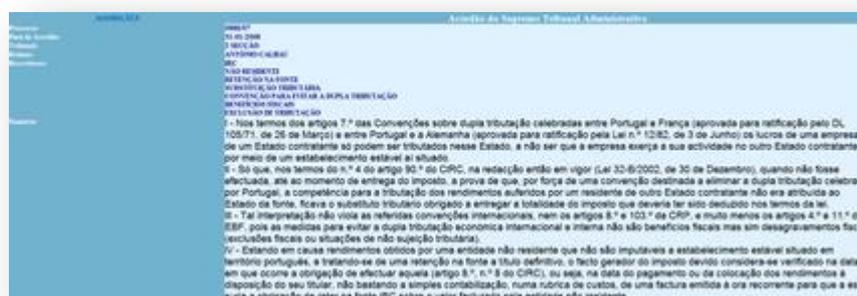
### 4. Acórdão do STA, proferido em 31-01-2008, no proc. 0888/07 (relator António Calhau)

#### Sumário:

- I- Nos termos dos artigos 7.º das Convenções sobre dupla tributação celebradas entre Portugal e França (aprovada para ratificação pelo DL 105/71, de 26 de Março) e entre Portugal e a Alemanha (aprovada para ratificação pela Lei n.º 12/82, de 3 de Junho) os

lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua actividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado.

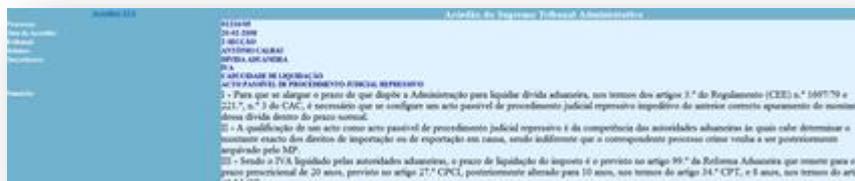
- II- Só que, nos termos do n.º 4, do artigo 90.º, do CIRC, na redacção então em vigor (Lei 32-B/2002, de 30 de Dezembro), quando não fosse efectuada, até ao momento de entrega do imposto, a prova de que, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por um residente de outro Estado contratante não era atribuída ao Estado da fonte, ficava o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei.
- III- Tal interpretação não viola as referidas convenções internacionais, nem os artigos 8.º e 103.º, da CRP, e muito menos os artigos 4.º e 11.º, do EBF, pois as medidas para evitar a dupla tributação económica internacional e interna não são benefícios fiscais mas sim desagravamentos fiscais (exclusões fiscais ou situações de não sujeição tributária).
- IV- Estando em causa rendimentos obtidos por uma entidade não residente que não são imputáveis a estabelecimento estável situado em território português, e tratando-se de uma retenção na fonte a título definitivo, o facto gerador do imposto devido considera-se verificado na data em que ocorre a obrigação de efectuar aquela (artigo 8.º, n.º 8, do CIRC), ou seja, na data do pagamento ou da colocação dos rendimentos à disposição do seu titular, não bastando a simples contabilização, numa rubrica de custos, de uma factura emitida à ora recorrente para que a esta surja a obrigação de reter na fonte IRC sobre o valor facturado pela entidade não residente.



5. Acórdão do STA, proferido em 20-02-2008, no proc. 01216/05 (relator António Calhau)<sup>5</sup>

**Sumário:**

- I- Para que se alargue o prazo de que dispõe a Administração para liquidar dívida aduaneira, nos termos dos artigos 3.º, do Regulamento (CEE) n.º 1697/79 e 221.º, n.º 3, do CAC, é necessário que se configure um acto passível de procedimento judicial repressivo impeditivo do anterior correcto apuramento do montante dessa dívida dentro do prazo normal.
- II- A qualificação de um acto como acto passível de procedimento judicial repressivo é da competência das autoridades aduaneiras às quais cabe determinar o montante exacto dos direitos de importação ou de exportação em causa, sendo indiferente que o correspondente processo crime venha a ser posteriormente arquivado pelo MP.
- III- Sendo o IVA liquidado pelas autoridades aduaneiras, o prazo de liquidação do imposto é o previsto no artigo 99.º, da Reforma Aduaneira, que remete para o prazo prescricional de 20 anos, previsto no artigo 27.º, CPCI, posteriormente alterado para 10 anos, nos termos do artigo 34.º, CPT, e 8 anos, nos termos do artigo 48.º, LGT.



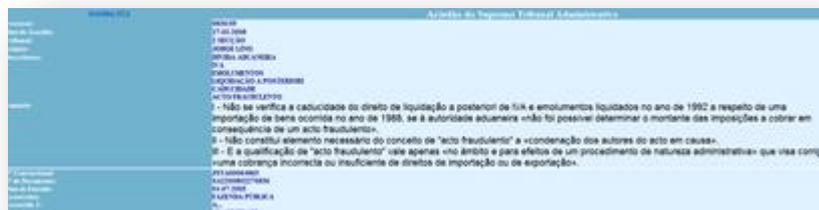
6. Acórdão do STA, proferido em 27-02-2008, no proc. 0836/05 (relator Jorge Lino)

**Sumário:**

- I- Não se verifica a caducidade do direito de liquidação *a posteriori* de IVA e emolumentos liquidados no ano de 1992 a respeito de uma importação de bens ocorrida no ano de 1988, se à autoridade aduaneira «não foi possível determinar o montante das imposições a cobrar em consequência de um acto fraudulento».
- II- Não constitui elemento necessário do conceito de "acto fraudulento" a «condenação dos autores do acto em causa».
- III- E a qualificação de "acto fraudulento" vale apenas «no âmbito e para efeitos de um procedimento de natureza administrativa» que visa corrigir «uma cobrança incorrecta

<sup>5</sup> Cf. acórdão do TJ proferido em 18 de dezembro de 2007 no proc. C-62/06, *Fazenda Pública - Director Geral das Alfândegas contra ZF Zefeser - Importação e Exportação de Produtos Alimentares Lda.*

ou insuficiente de direitos de importação ou de exportação».



### 7. Acórdão do STA, proferido em 16-04-2008, no proc. 0794/07 (relator António Calhau)

#### Sumário:

- I- A prescrição da obrigação tributária não constitui, *a se*, fundamento da impugnação judicial, por não respeitar à legalidade do acto de liquidação mas, antes, à sua eficácia.
- II- Não obstante, deve, contudo, conhecer-se da mesma e oficiosamente, em tal meio processual, com atinência à respectiva inutilidade superveniente da lide, determinante da extinção da instância (art. 287.º, al. e), do CPC).
- III- A sucessão no tempo dos regimes prescricionais contidos no Código de Processo Tributário e na Lei Geral Tributária resolve-se pela aplicação das regras do artigo 12.º, do Código Civil, dispondo a Lei Geral Tributária para o futuro, e regendo, consequentemente, os efeitos dos factos relevantes ocorridos durante a sua vigência, e, por expressa determinação do n.º 1, do artigo 5.º, do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, do artigo 297.º, n.º 1, do Código Civil.
- IV- Assente que é de aplicar o regime da LGT, por no momento da sua entrada em vigor faltar mais tempo à face da lei antiga para o prazo de prescrição se completar, é de atender aos factos ocorridos na sua vigência a que ela própria reconhece efeito suspensivo ou interruptivo.
- V- A pendência de impugnação, enquanto não estiver parada mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, é um facto a que a LGT atribui efeito suspensivo.
- VI- Improcede a alegação de violação de diversos princípios de direito comunitário e constitucional se a recorrente se limita a enunciar tais princípios e a fazer uma vaga referência ao seu conteúdo, sem demonstrar em concreto em que medida eles foram violados pelo acto tributário impugnado.
- VII- A utilização do mecanismo do reenvio prejudicial deve ser recusada pelo tribunal quando a recorrente não indica a norma de direito comunitário cuja interpretação, a

submeter à consideração do TJCE, seja desconforme com a norma interna aplicada.

Acórdão	Assunto	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
2008/0218	21-05-2008	<p>1 - A sanção de obrigação tributária não constitui, e se, fundamento da impugnação judicial, por não respeitar a legalidade do acto de liquidação, mas, antes, a sua eficácia.</p> <p>II - Não obstante, deve, contudo, conhecer-se da mesma e ofiçiosamente, em tal modo processual, com admissão à respectiva inconstitucionalidade, superveniente da lide, determinando a extinção da instância (artº 267.º, al. a) do CPC).</p> <p>III - A aplicação no âmbito dos regimes punitivos constantes no Código de Processo Tributário e na Lei Geral Tributária recai-se pela aplicação das regras do artigo 12.º do Código Civil, disposto a Lei Geral Tributária para o futuro, e, segundo, consequentemente, de efeitos dos factos relevantes ocorridos durante a sua vigência, e, por expressa delimitação do nº 1 do artigo 6.º do Decreto-Lei nº 288/96, de 17 de Dezembro, do artigo 267.º n.º 1 do Código Civil.</p> <p>IV - Assente que é de aplicar o regime da L.G.T. por no momento da sua entrada em vigor fazer mais tempo a face da lei antiga para o prazo de prescrição se completar, e de alance, esse facto acontece na sua vigência e que ele próprio reconhece efeito suspensivo ou interruptivo.</p> <p>V - A pendência de impugnação, enquanto não estiver pendente mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, a um facto a que a L.G.T. atribui efeito suspensivo.</p> <p>VI - Improcede a alegação de violação de diversos princípios do direito comunitário e constitucional se o recorrente se limita a enunciar tais princípios e a fazer uma vaga referência ao seu conteúdo, sem demonstrar em concreto em que medida eles foram violados pelo acto tributário impugnado.</p> <p>VII - A alegação do incumprimento do direito judicial de um seu recusado pelo Tribunal quando a recomendação não indica a norma de direito comunitário cuja inobservação, a submeter à consideração do TJCE, seja desconforme com a norma interna aplicada.</p>

8. Acórdão do STA, proferido em 21-05-2008, no proc. 0218/05 (relator Lúcio Barbosa)<sup>6</sup>

#### Sumário:

- I- A liquidação e cobrança *a posteriori* de direitos aduaneiros deve ser efectuada no prazo de três anos, a menos que esteja na sua base um acto passível de procedimento judicial repressivo.
- II- Esta expressão significa um acto de natureza penal e não contraordenacional.
- III- A qualificação de um acto como «acto passível de procedimento judicial repressivo», na acepção do artigo 3.º, primeiro parágrafo, do Regulamento (CEE) n.º. 01697/79, de 24 de Julho de 1979, relativo à cobrança «*a posteriori*» dos direitos de importação ou dos direitos de exportação que não tenham sido exigidos ao devedor por mercadorias declaradas para um regime aduaneiro que implica a obrigação de pagamento dos referidos direitos, é da competência das autoridades aduaneiras às quais cabe determinar o montante exacto dos direitos de importação ou de exportação em causa.

Acórdão	Assunto	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
2008/0218	21-05-2008	<p>1 - A liquidação e cobrança <i>a posteriori</i> de direitos aduaneiros deve ser efectuada no prazo de três anos, a menos que esteja na sua base um acto passível de procedimento judicial repressivo.</p> <p>II - Esta expressão significa um acto de natureza penal e não contraordenacional.</p> <p>III - A qualificação de um acto como «acto passível de procedimento judicial repressivo», na acepção do artigo 3.º, primeiro parágrafo, do Regulamento (CEE) n.º. 01697/79, de 24 de Julho de 1979, relativo à cobrança «<i>a posteriori</i>» dos direitos de importação ou dos direitos de exportação que não tenham sido exigidos ao devedor por mercadorias declaradas para um regime aduaneiro que implica a obrigação de pagamento dos referidos direitos, é de competência das autoridades aduaneiras às quais cabe determinar o montante exacto dos direitos de importação ou de exportação em causa.</p>

<sup>6</sup> Cf. acórdão do TJ proferido em 18 de dezembro de 2007 no proc. C-62/06, Fazenda Pública - Director Geral das Alfândegas contra ZF Zefeser - Importação e Exportação de Produtos Alimentares Lda.



## 11. Acórdão do STA, proferido em 12-11-2008, no proc. 0281/08 (relator Jorge Lino)

**Sumário:**

- I- A subcapitalização correspondente a um recurso excessivo a capitais de terceiros face aos capitais próprios como forma de financiamento das sociedades.
- II- A subcapitalização tem sido crescentemente encarada como possível forma de evasão fiscal que a lei pretende limitar, dadas as suas consequências em termos de redução das receitas fiscais.
- III- O artigo 57.º-C, do Código do IRC, na redacção da Lei n.º 5/96, de 29 de Janeiro – estabelecendo uma distinção arbitrária entre entidades residentes e entidades não residentes no território português, para efeitos da dedução de juros de empréstimos celebrados pela sociedade –, afronta nomeadamente os princípios da liberdade de estabelecimento e de circulação de capitais reconhecidos nos artigos 43.º e 56.º, do Tratado da Comunidade Europeia.
- IV- Como assim, o despacho administrativo fundamentado na redacção do dito artigo 57.º-C, do Código do IRC, padece de ilegalidade determinante da sua anulação.



## 12. Acórdão do STA, proferido em 07-05-2008, no proc. 0200/08 (relator Jorge de Sousa)

**Sumário:**

- I- As sucursais de sociedade comercial estrangeira que disponham de uma instalação fixa em Portugal através da qual é exercida uma actividade comercial, industrial ou agrícola integram-se no conceito de «estabelecimento estável», referido no art. 5.º, do CIRC, analogicamente aplicável no âmbito do IVA.
- II- A «personalidade tributária» ou «personalidade jurídica tributária» é reconhecida a todas as entidades que têm personalidade jurídica, não sendo necessário preencher quaisquer outros requisitos ou pressupostos, mas é reconhecida também a entidades desprovidas de personalidade jurídica.
- III- A atribuição de personalidade tributária a entidades sem personalidade jurídica,



designadamente a estabelecimentos estáveis de não residentes em território português, constitui uma ficção, válida apenas para determinar a medida da tributação.

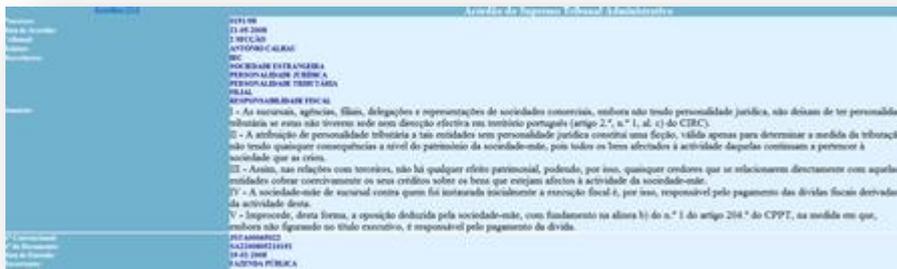
- IV- A atribuição de personalidade tributária a entidades sem personalidade jurídica que não tenham sede ou direcção efectiva em território português tem em vista apenas determinar a «extensão da obrigação de imposto», na terminologia do art. 4.º, do CIRC, sujeitando as sociedades estrangeiras a tributação nacional apenas quanto aos rendimentos obtidos em território nacional.
- V- Mas, a atribuição de personalidade tributária a um «estabelecimento estável» sem personalidade jurídica não tem quaisquer consequências a nível do património da sociedade-mãe, pois todos os bens que forem afectados à actividade desse estabelecimento estável, continuam a pertencer à sociedade que o criou.
- VI- Assim, nas relações com terceiros, não há qualquer efeito patrimonial derivado da criação de um estabelecimento estável sem personalidade jurídica, podendo, por isso, quaisquer credores que se relacionaram directamente com a sociedade-mãe satisfazer os seus créditos coercivamente sobre bens que estejam afectos ao estabelecimento estável, bem como os que se relacionaram directamente com este cobrar coercivamente os seus créditos sobre bens que estejam afectos à actividade da sociedade-mãe ou a outros estabelecimentos estáveis sem personalidade jurídica que aquela tenha criado.
- VII- O conceito de património autónomo no âmbito do direito tributário, não se reporta, como no direito civil, a um regime especial de afectação de determinados bens ao pagamento de determinadas dívidas, mas sim e apenas a um regime especial de tributação que se reconduz a que uma determinada massa de bens e direitos seja submetida a um regime unitário e autónomo para efeitos de determinação da extensão da tributação.
- VIII- Assim, a sociedade-mãe de sucursal contra quem foi inicialmente dirigida a execução é responsável pelo pagamento das dívidas fiscais derivadas da actividade desta.
- IX- Consequentemente, improcede a oposição a execução fiscal deduzida pela sociedade-mãe, com fundamento enquadrável na alínea b), do n.º 1, do art. 204.º, do CPPT, pois aquela, apesar de não figurar nos títulos executivos, é responsável pelo pagamento da dívida.



13. Acórdão do STA, proferido em 21-05-2008, no proc. 0191/08 (relator António Calhau)

**Sumário:**

- I- As sucursais, agências, filiais, delegações e representações de sociedades comerciais, embora não tendo personalidade jurídica, não deixam de ter personalidade tributária se estas não tiverem sede nem direcção efectiva em território português (artigo 2.º, n.º 1, al. c), do CIRC).
- II- A atribuição de personalidade tributária a tais entidades sem personalidade jurídica constitui uma ficção, válida apenas para determinar a medida da tributação, não tendo quaisquer consequências a nível do património da sociedade-mãe, pois todos os bens afectados à actividade daquelas continuam a pertencer à sociedade que as criou.
- III- Assim, nas relações com terceiros, não há qualquer efeito patrimonial, podendo, por isso, quaisquer credores que se relacionarem directamente com aquelas entidades cobrar coercivamente os seus créditos sobre os bens que estejam afectos à actividade da sociedade-mãe.
- IV- A sociedade-mãe de sucursal contra quem foi instaurada inicialmente a execução fiscal é, por isso, responsável pelo pagamento das dívidas fiscais derivadas da actividade desta.
- V- Improcede, desta forma, a oposição deduzida pela sociedade-mãe, com fundamento na alínea b), do n.º 1, do artigo 204.º, do CPPT, na medida em que, embora não figurando no título executivo, é responsável pelo pagamento da dívida.



14. Acórdão do STA, proferido em 04-06-2008, no proc. 0275/08 (relator António Calhau)

#### **Sumário:**

- I- A norma do artigo 61.º, do CIRC, tanto na redacção actual, como na redacção anterior, deve ser interpretada à luz do acórdão de 12/12/2002, do TJCE, proferido no Processo C-324/00, Lankhorst-Hohorst, ou seja, o regime da subcapitalização deve ser afastado no que concerne aos endividamentos para com entidades residentes noutros Estados-Membros da União Europeia, por contrário às disposições do Tratado CE e, mais concretamente, à liberdade de estabelecimento consagrada no seu artigo 43.º.
- II- Assim, relativamente a factos ocorridos mesmo anteriores ao citado acórdão, deve prevalecer a disposição de direito comunitário que proíbe a existência de uma norma de subcapitalização semelhante ao nosso anterior artigo 61.º, do CIRC.



15. Acórdão do STA, proferido em 24-09-2008, no proc. 0459/08 (relator Brandão de Pinho)

#### **Sumário:**

- I- Ao montante apurado para efeitos de liquidação de IRC, nos termos das disposições combinadas das alíneas a) e b), do número 2, do artigo 71.º, do CIRC, é efectuada uma dedução correspondente à dupla tributação internacional.
- II- Todavia, tal dedução, segundo dispõe o artigo 73.º, na redacção da Lei n.º 75/93, é apenas aplicável quando na matéria colectável tenham sido incluídos rendimentos obtidos no estrangeiro, e corresponderá à menor das seguintes importâncias:
  - a) Imposto sobre o Rendimento pago no estrangeiro;
  - b) Fracção do IRC, calculado antes da dedução correspondente aos rendimentos que, no país em causa, possam ser distribuídos.

- III- Existindo um remanescente que, nos preditos termos, não deva ser deduzido, ele não podia, ao tempo – exercício de 1995 – ser considerado custo do exercício – artigos 23.º, alínea b) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do CIRC.
- IV- Só com o Orçamento de Estado para 1999, com o aditamento do n.º 8, ao artigo 85.º, do CIRC, se dispôs que, por insuficiência da colecta no exercício em que os rendimentos no estrangeiro fossem incluídos na base tributável, o remanescente pode ser deduzido até ao fim dos cinco exercícios seguintes.
- V- O supra referido em 1, 2 e 3 não fere o princípio da tributação pelo lucro real, constitucionalmente consagrado.



16. Acórdão do STA, proferido em 12-11-2008, no proc. 0281/08 (relator Jorge Lino)

#### **Sumário:**

- I- A subcapitalização correspondente a um recurso excessivo a capitais de terceiros face aos capitais próprios como forma de financiamento das sociedades.
- II- A subcapitalização tem sido crescentemente encarada como possível forma de evasão fiscal que a lei pretende limitar, dadas as suas consequências em termos de redução das receitas fiscais.
- III- O artigo 57.º-C, do Código do IRC, na redacção da Lei n.º 5/96, de 29 de Janeiro – estabelecendo uma distinção arbitrária entre entidades residentes e entidades não residentes no território português, para efeitos da dedução de juros de empréstimos celebrados pela sociedade –, afronta nomeadamente os princípios da liberdade de estabelecimento e de circulação de capitais reconhecidos nos artigos 43.º e 56.º, do Tratado da Comunidade Europeia.
- IV- Como assim, o despacho administrativo fundamentado na redacção do dito artigo 57.º-C, do Código do IRC padece de ilegalidade determinante da sua anulação.



17. Acórdão do STA, proferido em 26-11-2008, no proc. 0666/08 (relator Miranda de Pacheco)

#### **Sumário:**

- I- A taxa regional reduzida de 22,5% sobre o IRC é aplicável aos sujeitos passivos que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira, de harmonia com o disposto nos n.ºs 1 e 2, do artigo 2.º, do DLR n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro (redacção do DLR n.º 30/2001/M, de 31 de Dezembro).
- II- O conceito de estabelecimento estável para efeito dessa redução de taxa abrange instalações, onde seja exercida efectiva actividade económica, dos sujeitos passivos residentes ou não no território nacional, sob pena de violação do princípio da igualdade (artigo 13.º, da CRP).



2009

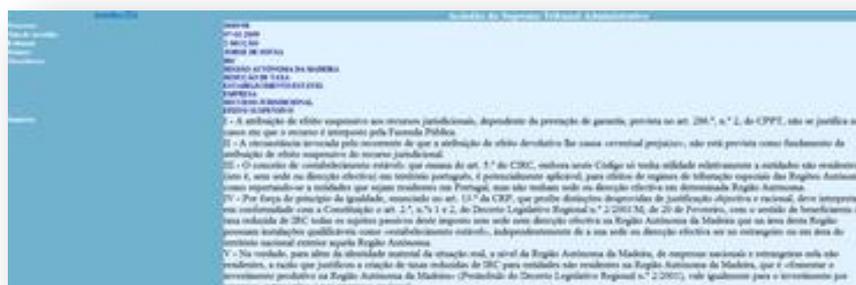
1. Acórdão do STA, proferido em 07-01-2009, no proc. 0669/08 (relator Jorge de Sousa)

#### **Sumário:**

- I- A atribuição de efeito suspensivo aos recursos jurisdicionais, dependente da prestação de garantia, prevista no art. 286.º, n.º 2, do CPPT, não se justifica nos casos em que o recurso é interposto pela Fazenda Pública.
- II- A circunstância invocada pelo recorrente de que a atribuição de efeito devolutivo lhe causa «eventual prejuízo», não está prevista como fundamento da atribuição de efeito suspensivo do recurso jurisdicional.
- III- O conceito de «estabelecimento estável» que emana do art. 5.º, do CIRC, embora neste

Código só tenha utilidade relativamente a entidades não residentes (isto é, sem sede ou direcção efectiva) em território português, é potencialmente aplicável, para efeitos de regimes de tributação especiais das Regiões Autónomas, como reportando-se a entidades que sejam residentes em Portugal, mas não tenham sede ou direcção efectiva em determinada Região Autónoma.

- IV- Por força do princípio da igualdade, enunciado no art. 13.º, da CRP, que proíbe distinções desprovidas de justificação objectiva e racional, deve interpretar-se em conformidade com a Constituição o art. 2.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro, com o sentido de beneficiarem da taxa reduzida de IRC todas os sujeitos passivos deste imposto sem sede nem direcção efectiva na Região Autónoma da Madeira que na área desta Região possuam instalações qualificáveis como «estabelecimento estável», independentemente de a sua sede ou direcção efectiva ser no estrangeiro ou em área do território nacional exterior aquela Região Autónoma.
- V- Na verdade, para além da identidade material da situação real, a nível da Região Autónoma da Madeira, de empresas nacionais e estrangeiras nela não residentes, a razão que justificou a criação de taxas reduzidas de IRC para entidades não residentes na Região Autónoma da Madeira, que é «fomentar o investimento produtivo na Região Autónoma da Madeira» (Preâmbulo do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001), vale igualmente para o investimento por empresas estrangeiras e por empresas nacionais.



## 2. Acórdão do STA, proferido em 21-01-2009, no proc. 0668/08 (relator Miranda de Pacheco)

### Sumário:

- I- A taxa regional reduzida de 22,5% sobre o IRC é aplicável aos sujeitos passivos que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira, de harmonia com o disposto nos n.ºs 1 e 2, do artigo 2.º, do DLR n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro (redacção do DLR n.º 30/2001/M, de 31 de Dezembro).
- II- O conceito de estabelecimento estável para efeito dessa redução de taxa abrange

instalações, onde seja exercida efectiva actividade económica, dos sujeitos passivos residentes ou não no território nacional, sob pena de violação do princípio da igualdade (artigo 13.º, da CRP).

Processo	2109/09
Data de Proclamação	21-01-2009
Relator	MIRANDA DE PACHECO
Assunto	IMP. RENDIMENTOS DE FONTES DE OUTROS PAISES
Resumo	1 - A taxa registral reduzida de 22,5% sobre o IRC é aplicável aos sujeitos passivos que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável no Território Nacional de Madeira, de harmonia com o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 2.º da DLR n.º 2/2001 (M, de 20 de Fevereiro) (revisão da DLR n.º 10/2001 (M, de 11 de Dezembro)). 2 - O conceito de estabelecimento estável para efeito dessa redução de taxa abrange instalações, onde seja exercida efectiva actividade económica, dos sujeitos passivos residentes ou não no território nacional, sob pena de violação do princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP).
Processamento	IMP. RENDIMENTOS DE FONTES DE OUTROS PAISES
Artigo de Lei	Art. 1.º
Artigo de Lei	Art. 2.º
Artigo de Lei	Art. 3.º
Artigo de Lei	Art. 4.º
Artigo de Lei	Art. 5.º
Artigo de Lei	Art. 6.º
Artigo de Lei	Art. 7.º
Artigo de Lei	Art. 8.º
Artigo de Lei	Art. 9.º
Artigo de Lei	Art. 10.º
Artigo de Lei	Art. 11.º
Artigo de Lei	Art. 12.º
Artigo de Lei	Art. 13.º
Artigo de Lei	Art. 14.º
Artigo de Lei	Art. 15.º
Artigo de Lei	Art. 16.º
Artigo de Lei	Art. 17.º
Artigo de Lei	Art. 18.º
Artigo de Lei	Art. 19.º
Artigo de Lei	Art. 20.º
Artigo de Lei	Art. 21.º
Artigo de Lei	Art. 22.º
Artigo de Lei	Art. 23.º
Artigo de Lei	Art. 24.º
Artigo de Lei	Art. 25.º
Artigo de Lei	Art. 26.º
Artigo de Lei	Art. 27.º
Artigo de Lei	Art. 28.º
Artigo de Lei	Art. 29.º
Artigo de Lei	Art. 30.º
Artigo de Lei	Art. 31.º
Artigo de Lei	Art. 32.º
Artigo de Lei	Art. 33.º
Artigo de Lei	Art. 34.º
Artigo de Lei	Art. 35.º
Artigo de Lei	Art. 36.º
Artigo de Lei	Art. 37.º
Artigo de Lei	Art. 38.º
Artigo de Lei	Art. 39.º
Artigo de Lei	Art. 40.º
Artigo de Lei	Art. 41.º
Artigo de Lei	Art. 42.º
Artigo de Lei	Art. 43.º
Artigo de Lei	Art. 44.º
Artigo de Lei	Art. 45.º
Artigo de Lei	Art. 46.º
Artigo de Lei	Art. 47.º
Artigo de Lei	Art. 48.º
Artigo de Lei	Art. 49.º
Artigo de Lei	Art. 50.º
Artigo de Lei	Art. 51.º
Artigo de Lei	Art. 52.º
Artigo de Lei	Art. 53.º
Artigo de Lei	Art. 54.º
Artigo de Lei	Art. 55.º
Artigo de Lei	Art. 56.º
Artigo de Lei	Art. 57.º
Artigo de Lei	Art. 58.º
Artigo de Lei	Art. 59.º
Artigo de Lei	Art. 60.º
Artigo de Lei	Art. 61.º
Artigo de Lei	Art. 62.º
Artigo de Lei	Art. 63.º
Artigo de Lei	Art. 64.º
Artigo de Lei	Art. 65.º
Artigo de Lei	Art. 66.º
Artigo de Lei	Art. 67.º
Artigo de Lei	Art. 68.º
Artigo de Lei	Art. 69.º
Artigo de Lei	Art. 70.º
Artigo de Lei	Art. 71.º
Artigo de Lei	Art. 72.º
Artigo de Lei	Art. 73.º
Artigo de Lei	Art. 74.º
Artigo de Lei	Art. 75.º
Artigo de Lei	Art. 76.º
Artigo de Lei	Art. 77.º
Artigo de Lei	Art. 78.º
Artigo de Lei	Art. 79.º
Artigo de Lei	Art. 80.º
Artigo de Lei	Art. 81.º
Artigo de Lei	Art. 82.º
Artigo de Lei	Art. 83.º
Artigo de Lei	Art. 84.º
Artigo de Lei	Art. 85.º
Artigo de Lei	Art. 86.º
Artigo de Lei	Art. 87.º
Artigo de Lei	Art. 88.º
Artigo de Lei	Art. 89.º
Artigo de Lei	Art. 90.º
Artigo de Lei	Art. 91.º
Artigo de Lei	Art. 92.º
Artigo de Lei	Art. 93.º
Artigo de Lei	Art. 94.º
Artigo de Lei	Art. 95.º
Artigo de Lei	Art. 96.º
Artigo de Lei	Art. 97.º
Artigo de Lei	Art. 98.º
Artigo de Lei	Art. 99.º
Artigo de Lei	Art. 100.º

### 3. Acórdão do STA, proferido em 21-01-2009, no proc. 0810/08 (relator Miranda de Pacheco)

#### Sumário:

- I- As convenções sobre dupla tributação constituem um complexo de normas convencionais que atribuem a competência tributária ao Estado da residência fiscal dos beneficiários dos rendimentos em prejuízo do Estado da fonte.
- II- A certificação das residências para efeito do acionamento das Convenções terá de ser feito pelas Autoridades Fiscais do Estado do qual o beneficiário dos rendimentos se considera residente.
- III- De harmonia com o disposto no n.º 4, do artigo 90.º, do CIRC, quando não seja efectuada até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto a prova da verificação dos pressupostos legais da aplicação da Convenção destinada a evitar a dupla tributação, fica o substituto fiduciário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido.
- IV- O regime especial de prova e o conceito de tributação sancionatória estabelecidos no artigo 90.º, do CIRC, não afrontam os princípios constitucionais da legalidade, igualdade, da proporcionalidade, do acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efectiva, bem como da tributação de acordo com a capacidade contributiva.

Processo	2109/09
Data de Proclamação	21-01-2009
Relator	MIRANDA DE PACHECO
Assunto	IMP. RENDIMENTOS DE FONTES DE OUTROS PAISES
Resumo	1 - A taxa registral reduzida de 22,5% sobre o IRC é aplicável aos sujeitos passivos que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável no Território Nacional de Madeira, de harmonia com o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 2.º da DLR n.º 2/2001 (M, de 20 de Fevereiro) (revisão da DLR n.º 10/2001 (M, de 11 de Dezembro)). 2 - O conceito de estabelecimento estável para efeito dessa redução de taxa abrange instalações, onde seja exercida efectiva actividade económica, dos sujeitos passivos residentes ou não no território nacional, sob pena de violação do princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP).
Processamento	IMP. RENDIMENTOS DE FONTES DE OUTROS PAISES
Artigo de Lei	Art. 1.º
Artigo de Lei	Art. 2.º
Artigo de Lei	Art. 3.º
Artigo de Lei	Art. 4.º
Artigo de Lei	Art. 5.º
Artigo de Lei	Art. 6.º
Artigo de Lei	Art. 7.º
Artigo de Lei	Art. 8.º
Artigo de Lei	Art. 9.º
Artigo de Lei	Art. 10.º
Artigo de Lei	Art. 11.º
Artigo de Lei	Art. 12.º
Artigo de Lei	Art. 13.º
Artigo de Lei	Art. 14.º
Artigo de Lei	Art. 15.º
Artigo de Lei	Art. 16.º
Artigo de Lei	Art. 17.º
Artigo de Lei	Art. 18.º
Artigo de Lei	Art. 19.º
Artigo de Lei	Art. 20.º
Artigo de Lei	Art. 21.º
Artigo de Lei	Art. 22.º
Artigo de Lei	Art. 23.º
Artigo de Lei	Art. 24.º
Artigo de Lei	Art. 25.º
Artigo de Lei	Art. 26.º
Artigo de Lei	Art. 27.º
Artigo de Lei	Art. 28.º
Artigo de Lei	Art. 29.º
Artigo de Lei	Art. 30.º
Artigo de Lei	Art. 31.º
Artigo de Lei	Art. 32.º
Artigo de Lei	Art. 33.º
Artigo de Lei	Art. 34.º
Artigo de Lei	Art. 35.º
Artigo de Lei	Art. 36.º
Artigo de Lei	Art. 37.º
Artigo de Lei	Art. 38.º
Artigo de Lei	Art. 39.º
Artigo de Lei	Art. 40.º
Artigo de Lei	Art. 41.º
Artigo de Lei	Art. 42.º
Artigo de Lei	Art. 43.º
Artigo de Lei	Art. 44.º
Artigo de Lei	Art. 45.º
Artigo de Lei	Art. 46.º
Artigo de Lei	Art. 47.º
Artigo de Lei	Art. 48.º
Artigo de Lei	Art. 49.º
Artigo de Lei	Art. 50.º
Artigo de Lei	Art. 51.º
Artigo de Lei	Art. 52.º
Artigo de Lei	Art. 53.º
Artigo de Lei	Art. 54.º
Artigo de Lei	Art. 55.º
Artigo de Lei	Art. 56.º
Artigo de Lei	Art. 57.º
Artigo de Lei	Art. 58.º
Artigo de Lei	Art. 59.º
Artigo de Lei	Art. 60.º
Artigo de Lei	Art. 61.º
Artigo de Lei	Art. 62.º
Artigo de Lei	Art. 63.º
Artigo de Lei	Art. 64.º
Artigo de Lei	Art. 65.º
Artigo de Lei	Art. 66.º
Artigo de Lei	Art. 67.º
Artigo de Lei	Art. 68.º
Artigo de Lei	Art. 69.º
Artigo de Lei	Art. 70.º
Artigo de Lei	Art. 71.º
Artigo de Lei	Art. 72.º
Artigo de Lei	Art. 73.º
Artigo de Lei	Art. 74.º
Artigo de Lei	Art. 75.º
Artigo de Lei	Art. 76.º
Artigo de Lei	Art. 77.º
Artigo de Lei	Art. 78.º
Artigo de Lei	Art. 79.º
Artigo de Lei	Art. 80.º
Artigo de Lei	Art. 81.º
Artigo de Lei	Art. 82.º
Artigo de Lei	Art. 83.º
Artigo de Lei	Art. 84.º
Artigo de Lei	Art. 85.º
Artigo de Lei	Art. 86.º
Artigo de Lei	Art. 87.º
Artigo de Lei	Art. 88.º
Artigo de Lei	Art. 89.º
Artigo de Lei	Art. 90.º
Artigo de Lei	Art. 91.º
Artigo de Lei	Art. 92.º
Artigo de Lei	Art. 93.º
Artigo de Lei	Art. 94.º
Artigo de Lei	Art. 95.º
Artigo de Lei	Art. 96.º
Artigo de Lei	Art. 97.º
Artigo de Lei	Art. 98.º
Artigo de Lei	Art. 99.º
Artigo de Lei	Art. 100.º

4. Acórdão do STA, proferido em 25-03-2009, no proc. 068/09 (relator Isabel Marques da Silva)

**Sumário:**

- I- A remissão para a legislação fiscal interna dos Estados contratantes constante do artigo 4.º, n.º 1, da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a Dupla Tributação em matéria de Impostos sobre o rendimento e sobre o Capital não deve ser entendida como uma remissão incondicional.
- II- O artigo 4.º, n.º 1, da referida Convenção, obriga a que a análise da questão da residência seja feita individualmente, pessoa a pessoa, abstraindo da situação familiar do sujeito em causa e estabelece limites à natureza das conexões adoptadas pelas leis dos Estados Contratantes, impondo-se que tais critérios expressem uma ligação efectiva com o território do Estado.
- III- O critério de “residência por dependência” adoptado no artigo 16.º, n.º 2, do Código do IRS, porque não respeita as limitações convencionais ao conceito de residência que os Estados Contratantes podem adoptar, não é fundamento válido para uma pretensão tributária do Estado português em face de um residente na Alemanha que aí tenha obtido no ano em causa todos os seus rendimentos e que não seja tributado nesse país apenas pelo facto de o Estado alemão ser o Estado da fonte dos rendimentos do trabalho.



5. Acórdão do STA, proferido em 03-06-2009, no proc. 0672/06 (relator Pimenta do Vale)<sup>7</sup>

**Sumário:**

Tendo o TJCE decidido que o prazo de 8 a 15 dias concedido ao contribuinte para exercer o seu direito de audição prévia é compatível com o direito comunitário, não violando o direito de defesa e que incumbe ao órgão jurisdicional e ao juiz nacional que conhecer da

<sup>7</sup> Cf. acórdão do TJ proferido em 18 de dezembro de 2008 no proc. C-349/07, Sopropé - Organizações de Calçado Lda. contra Fazenda Pública.

acção, tendo em conta as circunstâncias particulares do processo, averiguar se o prazo concedido ao importador lhe permitiu ser utilmente ouvido pela autoridade aduaneira e se é ou não possível considerar que teve devidamente em conta as observações que lhe tenham sido transmitidas, impõe-se que do probatório se faça constar referência à complexidade das operações em causa, a distância ou ainda a qualidade das relações habitualmente mantidas com as administrações locais competentes, bem como, ter em conta a dimensão da empresa e o facto de esta manter habitualmente ou não relações comerciais com o país em questão.



#### 6. Acórdão do STA, proferido em 17-06-2009, no proc. 0265/09 (relator Jorge Lino)

##### **Sumário:**

- I- Nos termos dos n.ºs 1 e 5, do artigo 45.º, do Código do IRC (redacção do Decreto-Lei n.º 123/92, de 2 de Julho), para efeitos da determinação do lucro tributável de entidades com sede ou direcção efectiva em território português, haverá dedução de uma importância correspondente a 95% dos rendimentos, incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos por entidade residente noutro Estado membro das Comunidades Europeias, na qual o sujeito passivo detenha directamente uma participação no capital não inferior a 25%, se esta participação permanecer na sua titularidade durante dois anos consecutivos, desde que essas entidades preencham os requisitos estabelecidos no artigo 2.º, da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho de 1990.
- II- Uma entidade bancária residente em Portugal, detentora, pelo período de Junho de 1995 a 26-5-1998, de participação directa correspondente a 99,21% do capital social de um "Banco" sediado em Espanha, reúne, em relação ao exercício do ano de 1995, os pressupostos de dedução na determinação do lucro tributável previstos nos n.ºs 1 e 5, do artigo 45.º, do Código do IRC supracitado.



deve considerar-se residente na Alemanha para efeitos de aplicação da Convenção, independentemente de os outros membros do seu agregado familiar residirem em Portugal.

- III- Assim, é afastado em relação àquele cidadão português a aplicação do disposto no art. 16.º, n.º 2, do CIRS, que estabelece que «são sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo».

Sumário	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
<p>Processo nº 111/2009</p> <p>Recorrido nº 111/2009</p> <p>Recorrido nº 111/2009</p> <p>Recorrido nº 111/2009</p> <p>Recorrido nº 111/2009</p>	<p>1 - A supremacia das normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas sobre o direito interno nacional, que resulta do art. 8.º, n.º 2, da CRP, impõe que se dê prioridade ao artigo 4.º, n.º 1 da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a Dupla Tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o Capital (Lei n.º 1282, de 3 de Junho) na determinação dos residentes em território nacional e em território alemão.</p> <p>2 - Sendo um cidadão português sujeito na Alemanha a imposto sobre o rendimento de trabalho dependente por ter aí a sua residência e sendo esse o seu único rendimento, deve considerar-se residente na Alemanha para efeitos de aplicação da Convenção, independentemente de os outros membros do seu agregado familiar residirem em Portugal.</p> <p>III - Assim, é afastado em relação a aquele cidadão português a aplicação do disposto no art. 16.º, n.º 2, do CIRS, que estabelece que «são sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo».</p>
<p>Processo nº 111/2009</p> <p>Recorrido nº 111/2009</p> <p>Recorrido nº 111/2009</p> <p>Recorrido nº 111/2009</p> <p>Recorrido nº 111/2009</p>	<p>1 - A taxa regional reduzida de 22,5% sobre o IRC é aplicável aos sujeitos passivos que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira, de harmonia com o disposto nos n.ºs 1 e 2, do artigo 2.º, do DLR n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro (antes da alteração introduzida pelo DLR n.º 3/2007/M, de 9 de Janeiro).</p> <p>2 - O conceito de estabelecimento estável para efeito dessa redução de taxa abrange instalações, onde seja exercida efectiva actividade económica, dos sujeitos passivos residentes ou não no território nacional, sob pena de violação do princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP).</p>

#### 9. Acórdão do STA, proferido em 24-09-2009, no proc. 0199/08 (relator António Calhau)

##### Sumário:

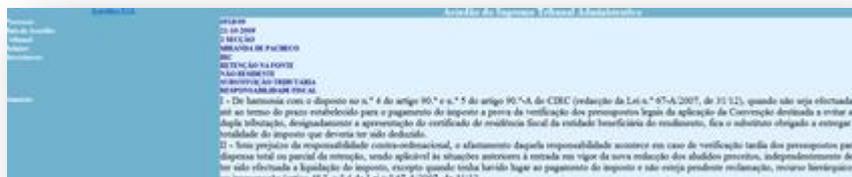
- I- A taxa regional reduzida de 22,5% sobre o IRC é aplicável aos sujeitos passivos que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira, de harmonia com o disposto nos n.ºs 1 e 2, do artigo 2.º, do DLR n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro (antes da alteração introduzida pelo DLR n.º 3/2007/M, de 9 de Janeiro).
- II- O conceito de estabelecimento estável para efeito dessa redução de taxa abrange instalações, onde seja exercida efectiva actividade económica, dos sujeitos passivos residentes ou não no território nacional, sob pena de violação do princípio da igualdade (artigo 13.º, da CRP).

Sumário	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
<p>Processo nº 111/2009</p> <p>Recorrido nº 111/2009</p> <p>Recorrido nº 111/2009</p> <p>Recorrido nº 111/2009</p> <p>Recorrido nº 111/2009</p>	<p>1 - A taxa regional reduzida de 22,5% sobre o IRC é aplicável aos sujeitos passivos que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira, de harmonia com o disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 2.º do DLR n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro (antes da alteração introduzida pelo DLR n.º 3/2007/M, de 9 de Janeiro).</p> <p>2 - O conceito de estabelecimento estável para efeito dessa redução de taxa abrange instalações, onde seja exercida efectiva actividade económica, dos sujeitos passivos residentes ou não no território nacional, sob pena de violação do princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP).</p>

10. Acórdão do STA, proferido em 21-10-2009, no proc. 0518/09 (relator Miranda de Pacheco)

**Sumário:**

- I- De harmonia com o disposto no n.º 4, do artigo 90.º e n.º 5, do artigo 90.º-A, do CIRC, (redacção da Lei n.º 67-A/2007, de 31/12), quando não seja efectuada até ao termo do prazo estabelecido para o pagamento do imposto a prova da verificação dos pressupostos legais da aplicação da Convenção destinada a evitar a dupla tributação, designadamente a apresentação do certificado de residência fiscal da entidade beneficiária do rendimento, fica o substituto obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido.
- II- Sem prejuízo da responsabilidade contraordenacional, o afastamento daquela responsabilidade acontece em caso de verificação tardia dos pressupostos para a dispensa total ou parcial da retenção, sendo aplicável às situações anteriores à entrada em vigor da nova redacção dos aludidos preceitos, independentemente de já ter sido efectuada a liquidação do imposto, excepto quando tenha havido lugar ao pagamento do imposto e não esteja pendente reclamação, recurso hierárquico ou impugnação (artigo 48.º, n.º 4, da Lei n.º 67-A/2007, de 31/12).



11. Acórdão do STA, proferido em 28-10-2009, no proc. 0477/09 (relator Jorge de Sousa)

**Sumário:**

- I- Quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direcção efectiva em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os rendimentos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada, não existe obrigação de retenção na fonte de IRC (art. 90.º-A, n.º 1, do CIRC, na redacção dada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro).
- II- Os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido (n.º 2 do mesmo artigo).

- III- Quando tal prova não seja efectuada, o substituto tributário que não tenha efectuado a retenção fica desobrigado da entrega do imposto que deveria ter sido deduzido desde que comprove com o documento a que se refere o n.º 2, do mesmo artigo, a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.
- IV- Este regime é de aplicação retroactiva, por força do disposto no n.º 4, do seu art. 48.º, da Lei n.º 67-A/2007.
- V- Esta norma, ao determinar a aplicação retroactiva do regime que se prevê expressamente no n.º 4, do art. 90.º-A, constitui um reconhecimento explícito de que era ilegal a imputação de responsabilidade ao substituto tributário quando comprovasse a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.
- VI- Em situações em que foi efectuada uma liquidação em momento que já se sabe que não se verifica o facto tributário que lhe está subjacente, está-se perante um acto ilegal, à face dos princípios da justiça, da proporcionalidade e da igualdade na repartição de encargos públicos, cuja observância é imposta à Administração Tributária pelo art. 55.º, da LGT e que são corolário dos princípios da justiça, da necessidade e da igualdade, genericamente enunciados nos arts. 13.º e 18.º, n.º 2, da CRP e ínsitos no princípio do Estado de Direito democrático.
- VII- Sendo assim, deverá entender-se que o erro de que enferma a liquidação impugnada é imputável aos serviços, para efeitos do disposto no art. 43.º, n.º 1, da LGT, pelo que são devidos juros indemnizatórios.



12. Acórdão do STA, proferido em 18-11-2009, no proc. 0588/09 (relator Miranda de Pacheco)

**Sumário:**

- I- De harmonia com o disposto no n.º 4, do artigo 90.º e n.º 5, do artigo 90.º-A, do CIRC (redacção da Lei n.º 67-A/2007, de 31/12), quando não seja efectuada até ao termo do prazo estabelecido para o pagamento do imposto a prova da verificação dos

pressupostos legais da aplicação da Convenção destinada a evitar a dupla tributação, fica o substituto obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido.

- II- Sem prejuízo da responsabilidade contraordenacional, o afastamento daquela responsabilidade acontece em caso de verificação tardia dos pressupostos para a dispensa total ou parcial da retenção, sendo aplicável às situações anteriores à entrada em vigor da nova redacção dos aludidos preceitos, independentemente de já ter sido efectuada a liquidação do imposto, excepto quando tenha havido lugar ao pagamento do imposto e não esteja pendente reclamação, recurso hierárquico ou impugnação (artigo 48.º, n.º 4, da Lei n.º 67-A/2007, de 31/12).

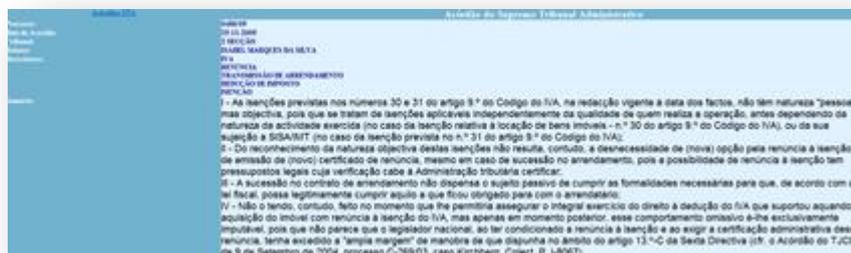


13. Acórdão do STA, proferido em 25-11-2009, no proc. 0486/09 (relator Isabel Marques da Silva)

#### **Sumário:**

- I- As isenções previstas nos números 30 e 31, do artigo 9.º, do Código do IVA, na redacção vigente à data dos factos, não têm natureza "pessoal" mas objectiva, pois que se tratam de isenções aplicáveis independentemente da qualidade de quem realiza a operação, antes dependendo da natureza da actividade exercida (no caso da isenção relativa à locação de bens imóveis - n.º 30, do artigo 9.º, do Código do IVA), ou da sua sujeição a SISA/IMT (no caso da isenção prevista no n.º 31, do artigo 9.º, do Código do IVA);
- II- Do reconhecimento da natureza objectiva destas isenções não resulta, contudo, a desnecessidade de (nova) opção pela renúncia à isenção e de emissão de (novo) certificado de renúncia, mesmo em caso de sucessão no arrendamento, pois a possibilidade de renúncia à isenção tem pressupostos legais cuja verificação cabe à Administração tributária certificar;
- III- A sucessão no contrato de arrendamento não dispensa o sujeito passivo de cumprir as formalidades necessárias para que, de acordo com a lei fiscal, possa legitimamente cumprir aquilo a que ficou obrigado para com o arrendatário;

- IV- Não o tendo, contudo, feito no momento que lhe permitiria assegurar o integral exercício do direito à dedução do IVA que suportou aquando da aquisição do imóvel com renúncia à isenção do IVA, mas apenas em momento posterior, esse comportamento omissivo é-lhe exclusivamente imputável, pois que não parece que o legislador nacional, ao ter condicionado a renúncia à isenção e ao exigir a certificação administrativa dessa renúncia, tenha excedido a "ampla margem" de manobra de que dispunha no âmbito do artigo 13.º-C, da Sexta Directiva (cf. o Acórdão do TJCE, de 9 de Setembro de 2004, processo C-269/03, caso Kirchberg, Colect. P. I-8067).



2010

1. Acórdão do STA, proferido em 27-01-2010, no proc. 0766/09 (relator Jorge Lino)

#### **Sumário:**

- I- O facto gerador de imposto sobre veículos é, entre outros, «o fabrico, montagem, admissão ou importação dos veículos», de acordo com o n.º 1, do artigo 5.º, do Código do Imposto sobre Veículos.
- II- O sujeito passivo do imposto sobre veículos é o respectivo operador/vendedor, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, do mesmo Código do Imposto sobre Veículos.
- III- Assim, o pagamento do imposto sobre veículos realizado pelo operador/vendedor do automóvel é feito em nome e a título próprio, e não em nome ou por conta do adquirente do veículo.
- IV- Nas aquisições intracomunitárias de veículos automóveis (novos) o imposto sobre veículos é incluído no valor tributável em IVA, de acordo com o n.º 3, do artigo 17.º, do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias [RITI].
- V- A conclusão, porém, por não se afigurar de conformidade inequívoca e clara com o Direito Comunitário, deve ser colocada como questão ao Tribunal de Justiça da União Europeia, a título de reenvio prejudicial.



## 2. Acórdão do STA, proferido em 03-02-2010, no proc. 0844/09 (relator Miranda de Pacheco)

### **Sumário:**

- I- O acórdão é nulo, por omissão de pronúncia, quando deixe de apreciar questões que devesse conhecer - artigos 1.º, do CPTA, 668.º, n.º 1, alínea d), do CPC e 95.º, n.º 1, do CPTA.
- II- Tal não acontece quando o acórdão explicita as razões pelas quais não conhece de determinada questão.
- III- A formação do deferimento tácito de pedido de transmissibilidade de prejuízo fiscal está dependente da comprovação dos “elementos necessários ou convenientes para o perfeito conhecimento da operação”, aí não se incluindo a existência ou não de dívidas à Segurança Social.
- IV- Formado deferimento tácito nos termos do artigo 69.º, n.º 7, do CIRC, na redacção da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, sobre um pedido de transmissibilidade dos prejuízos fiscais, na sequência de fusão de sociedades, ele configura um acto constitutivo de direitos para o requerente, que só pode ser revogado com fundamento em invalidade e dentro do prazo do respectivo recurso contencioso ou até à resposta da entidade recorrida (artigo 141.º, do CPA, subsidiariamente aplicável por força do preceituado nos artigos 2.º, alínea c), da LGT e 2.º, alínea d), do CPPT).
- V- “Razões económicas válidas” e “inserção numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva” são conceitos indeterminados cujo preenchimento cabe à Administração e que, ao contrário do poder discricionário verdadeiro e próprio, como poder de eleger uma de entre várias soluções igualmente válidas, só admitem uma solução justa no caso concreto.
- VI- No preenchimento dos conceitos indeterminados pode existir, ou não, a chamada margem de livre apreciação ou discricionariedade técnica. Tanto a questão de saber se

houve “razões económicas válidas” ou se a fusão “se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva” é matéria de discricionariedade técnica, com uma longa margem de livre apreciação da Administração.

- VII- Nestes casos, o juízo discricionário da administração não pode ser fiscalizado, no ponto específico, pelos tribunais, salvo erro grosseiro ou manifesta desadequação ao fim legal, o que não reveste uma dimensão violadora do direito consagrado no n.º 4, do artigo 268.º, da CRP.
- VIII- Sobre o arguente do vício de desvio de poder recai o ónus de concretizar o fim prosseguido pelos autos do acto em contradição com o fim visado pela lei na concessão desse poder discricionário.
- IX- Suscitando-se no processo a desconformidade ao Direito comunitário (artigo 11.º, da Directiva n.º 90/434/CEE, de 23 de Julho de 1990) da interpretação que a Administração Tributária fez do n.º 2, do artigo 69.º, do CIRC, justifica-se o reenvio prejudicial para o TJCE, nos termos do artigo 234.º, do Tratado de Roma, suspendendo-se a instância até à pronúncia deste Tribunal.



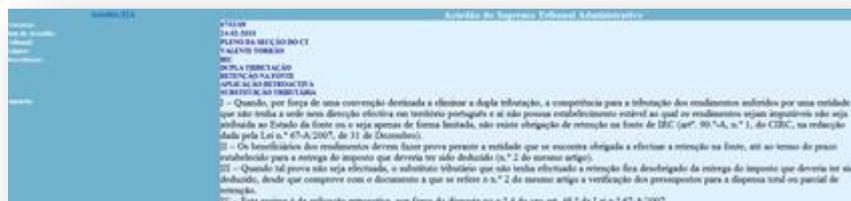
3. Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, proferido em 24-02-2010, no proc. 0732/09 (relator Valente Torráo)

#### Sumário:

- I- Quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direcção efectiva em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os rendimentos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada, não existe obrigação de retenção na

fonte de IRC (art. 90.º-A, n.º 1, do CIRC, na redacção dada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro).

- II- Os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido (n.º 2, do mesmo artigo).
- III- Quando tal prova não seja efectuada, o substituto tributário que não tenha efectuado a retenção fica desobrigado da entrega do imposto que deveria ter sido deduzido, desde que comprove com o documento a que se refere o n.º 2, do mesmo artigo, a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.
- IV- Este regime é de aplicação reactiva, por força do disposto no n.º 4, do seu art. 48.º, da Lei n.º 67-A/2007.



4. Acórdão do STA, proferido em 10-03-2010, no proc. 01/09 (relator Pimenta do Vale)

#### **Sumário:**

Suscitada no processo questão de interpretação dos arts. 12.º, 43.º, 46.º, 56.º e 58.º, n.º 3, do Tratado da CEE e do art. 5.º, n.º 1, da Directiva 90/435/CEE, do Conselho, de 23/7/90, justifica-se o reenvio prejudicial para o TJCE, nos termos do art. 234.º, do Tratado de Roma, suspendendo-se a instância até pronúncia deste Tribunal.



5. Acórdão do STA, proferido em 09-06-2010, no proc. 0302/10 (relator António Calhau)

#### **Sumário:**

O artigo 244.º, do CAC, não afasta a possibilidade de as autoridades judiciais dos Estados membros da UE adoptarem as providências cautelares adequadas à garantia da plena

eficácia do direito comunitário, designadamente determinando a suspensão da execução fiscal para cobrança coerciva de dívidas de recursos próprios comunitários (como os direitos aduaneiros) com observância do regime geral de suspensão da eficácia dos actos administrativos, previsto no artigo 50.º, n.º 2, do CPTA. Nos termos desta norma, a suspensão de um acto administrativo suspende a eficácia desse acto quando esteja em causa o pagamento de uma quantia certa, sem natureza sancionatória, e tenha sido prestada garantia por qualquer das formas previstas na lei tributária. O efeito suspensivo automático aí previsto é aplicável à impugnação de actos administrativos tributários que imponham prestações pecuniárias de carácter não sancionatório. O montante de caução nessas situações deverá cobrir apenas o montante da dívida.

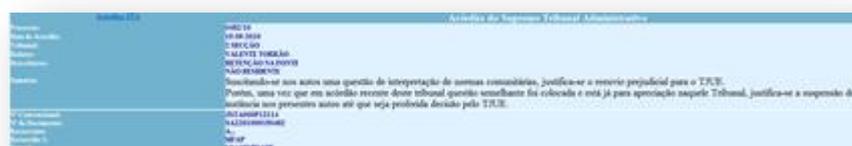


## 6. Acórdão do STA, proferido em 15-09-2010, no proc. 0482/10 (relator Valente Torrão)

### Sumário:

Suscitando-se nos autos uma questão de interpretação de normas comunitárias, justifica-se o reenvio prejudicial para o TJUE.

Porém, uma vez que em acórdão recente deste tribunal questão semelhante foi colocada e está já para apreciação naquele Tribunal, justifica-se a suspensão da instância nos presentes autos até que seja proferida decisão pelo TJUE.



## 7. Acórdão do STA, proferido em 06-10-2010, no proc. 01218/03 (relator Pimenta do Vale)

### Sumário:

I- As "taxas sobre comercialização de produtos de saúde", a que se reporta o art. 72.º, da



## 9. Acórdão do STA, proferido em 27-10-2010, no proc. 0462/10 (relator Dulce Neto)

**Sumário:**

- I- Embora a Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e a República da Alemanha remeta a definição do conceito convencional de residência para a legislação interna dos Estados contratantes, essa remissão pressupõe que a análise da questão da residência seja feita individualmente, pessoa a pessoa, abstraindo da situação familiar do sujeito em causa, pois a qualidade de residente para efeitos convencionais tem de ser aferida por critérios que exprimam uma ligação efectiva ao território do Estado, não sendo atendível um mero critério de «residência por dependência» como o constante do artigo 16.º, n.º 2, do CIRS.
- II- Assim, o conceito de «residência por dependência», acolhido no artigo 16.º, n.º 2, do CIRS, não pode sobrepor-se ao conceito convencional de residência constante do artigo 4.º, da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e a República da Alemanha, dada a supremacia do direito internacional sobre o direito interno ordinário consagrada no artigo 8.º, da CRP.
- III- Estando demonstrado que durante todo o ano de 1998 o Impugnante residiu e trabalhou na Alemanha, onde foi tributado pelos únicos rendimentos auferidos nesse ano e por aí ter residência habitual, torna-se irrelevante, para efeitos de determinação da residência convencional, o facto de em Portugal manter domicílio fiscal e aí conservar casa destinada à sua habitação, do seu cônjuge e restante agregado familiar.

Processo	Assunto
0462/10	Apelação do Impugnante Tributário Administrativo
Processo	1.ª Instância
Processo	2.ª Instância
Processo	3.ª Instância
Processo	4.ª Instância
Processo	5.ª Instância
Processo	6.ª Instância
Processo	7.ª Instância
Processo	8.ª Instância
Processo	9.ª Instância
Processo	10.ª Instância
Processo	11.ª Instância
Processo	12.ª Instância
Processo	13.ª Instância
Processo	14.ª Instância
Processo	15.ª Instância
Processo	16.ª Instância
Processo	17.ª Instância
Processo	18.ª Instância
Processo	19.ª Instância
Processo	20.ª Instância
Processo	21.ª Instância
Processo	22.ª Instância
Processo	23.ª Instância
Processo	24.ª Instância
Processo	25.ª Instância
Processo	26.ª Instância
Processo	27.ª Instância
Processo	28.ª Instância
Processo	29.ª Instância
Processo	30.ª Instância
Processo	31.ª Instância
Processo	32.ª Instância
Processo	33.ª Instância
Processo	34.ª Instância
Processo	35.ª Instância
Processo	36.ª Instância
Processo	37.ª Instância
Processo	38.ª Instância
Processo	39.ª Instância
Processo	40.ª Instância
Processo	41.ª Instância
Processo	42.ª Instância
Processo	43.ª Instância
Processo	44.ª Instância
Processo	45.ª Instância
Processo	46.ª Instância
Processo	47.ª Instância
Processo	48.ª Instância
Processo	49.ª Instância
Processo	50.ª Instância
Processo	51.ª Instância
Processo	52.ª Instância
Processo	53.ª Instância
Processo	54.ª Instância
Processo	55.ª Instância
Processo	56.ª Instância
Processo	57.ª Instância
Processo	58.ª Instância
Processo	59.ª Instância
Processo	60.ª Instância
Processo	61.ª Instância
Processo	62.ª Instância
Processo	63.ª Instância
Processo	64.ª Instância
Processo	65.ª Instância
Processo	66.ª Instância
Processo	67.ª Instância
Processo	68.ª Instância
Processo	69.ª Instância
Processo	70.ª Instância
Processo	71.ª Instância
Processo	72.ª Instância
Processo	73.ª Instância
Processo	74.ª Instância
Processo	75.ª Instância
Processo	76.ª Instância
Processo	77.ª Instância
Processo	78.ª Instância
Processo	79.ª Instância
Processo	80.ª Instância
Processo	81.ª Instância
Processo	82.ª Instância
Processo	83.ª Instância
Processo	84.ª Instância
Processo	85.ª Instância
Processo	86.ª Instância
Processo	87.ª Instância
Processo	88.ª Instância
Processo	89.ª Instância
Processo	90.ª Instância
Processo	91.ª Instância
Processo	92.ª Instância
Processo	93.ª Instância
Processo	94.ª Instância
Processo	95.ª Instância
Processo	96.ª Instância
Processo	97.ª Instância
Processo	98.ª Instância
Processo	99.ª Instância
Processo	100.ª Instância

## 10. Acórdão do STA, proferido em 07-12-2010, no proc. 01075/09 (relator Dulce Neto)

**Sumário:**

- I- A nulidade da sentença por falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito que justifiquem a decisão ocorre quando falte em absoluto a indicação desses fundamentos, e não quando ocorre deficiência ou incongruência da fundamentação, erro na subsunção dos factos à norma jurídica ou erro na interpretação desta.



- II- A Directiva 90/435/CEE, de 23 de Julho, impôs ao Estado Português a isenção de tributação na fonte dos lucros distribuídos pela sociedade afiliada residente em Portugal à sociedade mãe residente noutro Estado-membro quando esta detenha, pelo menos, 25% do capital social daquela (n.º 1, do art. 5.º), mas estabeleceu um regime transitório, permitindo-lhe continuar a efectuar a retenção na fonte de imposto até uma data que não poderia ser posterior ao fim do oitavo ano seguinte à data de entrada em aplicação da Directiva (n.º 4, do art. 5.º), isto é, até ao fim do oitavo ano seguinte a 1 de Janeiro de 1992 (artigo 8.º).
- III- Tendo esse regime derogatório terminado em 31 de Dezembro de 1999, a norma contida no n.º 1, do artigo 5.º, da Directiva, sobre a isenção de tributação, entrou em pleno vigor no dia 1 de Janeiro de 2000, pelo que as taxas reduzidas de IRC previstas nos artigos 69.º e 75.º do CIRC (na redacção dada pelo Decreto Lei n.º 123/92, de 2 de Julho) deixaram de poder ser aplicadas a partir de então.
- IV- Tendo essa Directiva efeito directo na ordem jurídica interna e gozando as normas comunitárias de primazia sobre o direito interno (art. 8.º, da CRP), a Impugnante podia invocar directamente, como invocou, o estatuído no artigo 5.º, n.º 1, da Directiva, a partir de 1 de Janeiro de 2000.
- V- Embora essa Directiva não estabeleça normas procedimentais para a comprovação dos requisitos materiais de que depende a aplicação da isenção, estes requisitos têm de ser comprovados pelos Estados contratantes, pois que lhes incumbe verificar se o contribuinte está ou não em condições de beneficiar da exclusão de incidência de imposto, definindo os adequados instrumentos de verificação ou meios de prova sem violar o espírito da convenção.
- VI- Só com a norma introduzida no n.º 4, do artigo 14.º, do CIRC, pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, se passou a exigir na legislação portuguesa a apresentação, para efeitos de aplicação daquela isenção, de certificado de residência composto por «declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro da União Europeia de que é residente a entidade beneficiária dos rendimentos» para efeitos de obtenção da isenção», pelo que embora a Administração devesse exigir, durante o ano de 2000, prova da residência da entidade beneficiária dos rendimentos para efeitos de comprovação da isenção, não podia fazer depender essa prova de um único e específico meio de prova, *maxime* do documento referido nesse n.º 4, do artigo 14.º, do CIRC, dado que esse preceito só entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2001, não estando, assim, em vigor durante o ano de 2000.

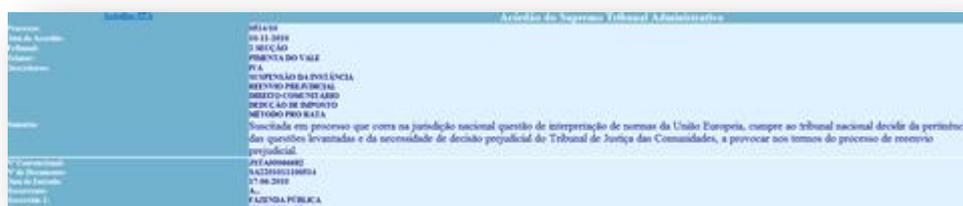
- VII- Nos anos de 2001 e 2002 a Impugnante já estava obrigada a apresentar a prova aludida no n.º 4, do artigo 14.º, do CIRC, mas o facto de não dispor dessa prova antes da colocação dos rendimentos à disposição do respectivo titular ou da data para pagamento do imposto não a impede de ficar desobrigada da entrega do imposto se entretanto comprovou a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção, conforme resulta do regime fixado no n.º 4, do artigo 48.º, da Lei n.º 67-A/2007, de aplicação retroactiva.
- VIII- Tendo a Administração efectuado as liquidações adicionais num momento em que já sabia, perante a prova apresentada, que não se verificava o facto tributário subjacente, está-se perante um acto ilegal, que configura uma situação de erro imputável aos serviços para efeitos no disposto no artigo 43.º, n.º 1, da LGT, pelo que são devidos juros indemnizatórios.



11. Acórdão do STA, proferido em 10-11-2010, no proc. 0514/10 (relator Pimenta do Vale)

### Sumário:

Suscitada em processo que corra na jurisdição nacional questão de interpretação de normas da União Europeia, cumpre ao tribunal nacional decidir da pertinência das questões levantadas e da necessidade de decisão prejudicial do Tribunal de Justiça das Comunidades, a provocar nos termos do processo de reenvio prejudicial.

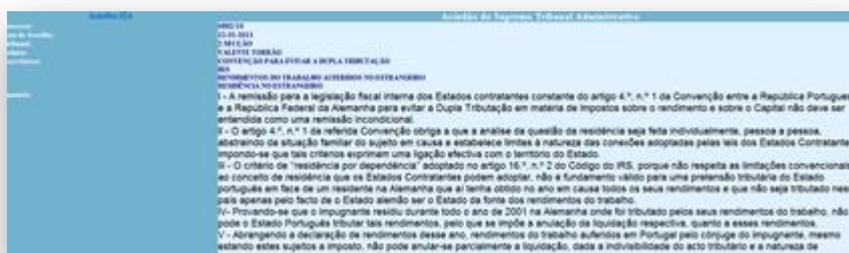


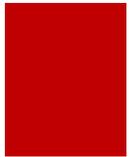
2011

1. Acórdão do STA, proferido em 12-01-2011, no proc. 0882/10 (relator Valente Torrão)

**Sumário:**

- I- A remissão para a legislação fiscal interna dos Estados contratantes constante do artigo 4.º, n.º 1, da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a Dupla Tributação em matéria de Impostos sobre o rendimento e sobre o Capital não deve ser entendida como uma remissão incondicional.
- II- O artigo 4.º, n.º 1, da referida Convenção, obriga a que a análise da questão da residência seja feita individualmente, pessoa a pessoa, abstraindo da situação familiar do sujeito em causa e estabelece limites à natureza das conexões adoptadas pelas leis dos Estados Contratantes, impondo-se que tais critérios expressem uma ligação efectiva com o território do Estado.
- III- O critério de “residência por dependência” adoptado no artigo 16.º, n.º 2, do Código do IRS, porque não respeita as limitações convencionais ao conceito de residência que os Estados Contratantes podem adoptar, não é fundamento válido para uma pretensão tributária do Estado português em face de um residente na Alemanha que aí tenha obtido no ano em causa todos os seus rendimentos e que não seja tributado nesse país apenas pelo facto de o Estado alemão ser o Estado da fonte dos rendimentos do trabalho.
- IV- Provando-se que o impugnante residiu durante todo o ano de 2001 na Alemanha onde foi tributado pelos seus rendimentos do trabalho, não pode o Estado Português tributar tais rendimentos, pelo que se impõe a anulação da liquidação respectiva, quanto a esses rendimentos.
- V- Abrangendo a declaração de rendimentos desse ano, rendimentos do trabalho auferidos em Portugal pelo cônjuge do impugnante, mesmo estando estes sujeitos a imposto, não pode anular-se parcialmente a liquidação, dada a indivisibilidade do acto tributário e a natureza de contencioso anulatório da impugnação judicial.





2. Acórdão do STA, proferido em 02-02-2011, no proc. 0621/09 (relator Dulce Neto)

**Sumário:**

- I- Situando-se o processo tributário de impugnação judicial no domínio do contencioso de mera legalidade, visando apenas a apreciação da legalidade da actuação da Administração tal como ela ocorreu, não pode o tribunal valorar razões de facto e de direito que não foram invocadas pela Administração Tributária para justificar e praticar o acto impugnado, sob pena de violação do princípio da separação de poderes constitucionalmente garantido.
- II- Por força do disposto no artigo 8.º, da CRP, as normas constantes de convenções internacionais validamente celebradas e regularmente ratificadas e aprovadas vigoram na ordem interna logo que publicadas, constituindo fonte imediata de direitos e obrigações para os seus destinatários. Daí a força jurídica da Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento que Portugal e a Bélgica assinaram em 16/07/69 e que entrou em vigor em 19/12/71.
- III- Com os tratados bilaterais fiscais não devem confundir-se as convenção-tipo, que se limitam a traçar um modelo que as partes deverão seguir, como é o caso do Modelo de Convenção elaborado pela OCDE para os impostos sobre o rendimento, que serve de minuta às convenções bilaterais celebradas pelos Estados-Membros dessa organização e onde estes podem consignar, nos respectivos Comentários, as suas divergências quer quanto ao texto dos preceitos do Modelo (“reservas”), quer quanto à posição interpretativa da OCDE sobre tais preceitos (“observações”).
- IV- A versão originária desse Modelo de Convenção, elaborado em 1963, não continha Comentários sobre a qualificação e tributação dos rendimentos provenientes de *software*, inexistindo, assim, quaisquer “observações” ou “reservas” no que toca a essa matéria, e a definição de royalties contida no seu artigo 12.º não era susceptível de englobar o *software*, por este não representar uma obra literária, artística ou científica, nem lhe ser dada, na altura, equiparação legal a essas obras.
- V- Pelo que do teor do artigo 12.º da CDT/Portugal-Bélgica, que reproduz o texto do artigo 12.º da versão originária do Modelo de Convenção, repetindo a definição de royalties nele contida, não pode retirar-se qualquer elemento indiciador de que englobe ou pretenda englobar os rendimentos provenientes de transações que envolvam *software*.
- VI- A problemática da tributação do *software* só veio a ser abordada na revisão do Modelo de Convenção operada em 1992, o que levou à introdução de novos Comentários ao artigo 12.º, segundo os quais a remuneração pela cedência de direitos sobre *software*



reveste a natureza de rendimentos da actividade comercial quando ocorra a transferência total da propriedade do software ou quando, ocorrendo uma transferência parcial, se pretenda permitir ao utilizador servir-se (pessoal ou comercialmente) do programa, só tendo, assim, a natureza de royalties a remuneração pela transferência parcial de direitos com o fim de desenvolvimento ou exploração comercial do programa.

- VII- O Estado Português não formulou qualquer “observação” a esse Comentário, conformando-se com essa interpretação veiculada pela OCDE para o artigo 12.º, deixando apenas formulada uma “reserva” no sentido de se reservar “o direito de tratar e tributar como royalties os rendimentos a título de *software* que não sejam obtidos da transferência total de direitos relativos a *software*”.
- VIII- Tendo esta “reserva” sido formulada em 1992, e visto que, por natureza, as “reservas” só podem produzir efeitos jurídicos se forem efectivamente concretizadas nas Convenções que vierem a ser celebradas, não se podendo sobrepor às concretas condições bilaterais convencionadas entre os Estados se o respectivo conteúdo não constar do seu texto, ela não pode produzir efeitos jurídicos relativamente à CDT/Portugal-Bélgica assinada em 1969.
- IX- Mesmo que se considerasse que o direito interno português já permitia, na data da distribuição dos rendimentos em questão, qualificar o *software* como “obra literária, artística ou científica” face à protecção que o legislador português veio a conceder aos programas de computador através do Decreto-lei n.º 252/94, de 20 de Outubro, atribuindo-lhes “protecção análoga” às obras literárias, o certo é que perante o contrato em questão se conclui que ocorreu uma transferência parcial de direitos pela cedência de utilização de software para uso interno da Recorrente (e não para desenvolvimento ou exploração comercial do programa), cujos rendimentos não se enquadram no conceito de royalties face à interpretação veiculada pela OCDE nos Comentários ao Modelo de Convenção e com a qual Portugal se conformou.
- X- E ainda que se pudesse defender que o conteúdo dessa “reserva” equivale ao conteúdo de uma “observação” ou declaração de discordância de Portugal da posição interpretativa oficial da OCDE sobre o artigo 12.º, nem assim se poderia sufragar o entendimento da sua aplicação às Convenções anteriormente celebradas, uma vez que a “observação” só pode ser oposta aos países que a partilharam e subscreveram, pois só eles ficam vinculados ao seu conteúdo.







#### 8. Acórdão do STA, proferido em 16-11-2011, no proc. 0363/11 (relator Valente Torrão)

##### Sumário:

- I- Constitui característica da taxa, em sentido técnico jurídico, a bilateralidade, isto é, a verificação de uma contraprestação específica por parte de uma entidade pública e de um benefício individualizado por parte do sujeito passivo.
- II- Por sua vez, essa contraprestação deve corresponder, tanto quanto possível, ao custo suportado pela entidade pública para o particular obter determinado benefício.
- III- As taxas de assistência em escala previstas no art. 10.º, do Decreto Regulamentar n.º 12/99, têm de ter em consideração o disposto no art. 16.º, n.º 3, da Directiva 96/67, isto é, critérios de pertinência, objectividade, transparência e não discriminação.
- IV- Para além disso, tais taxas têm de corresponder a contrapartida pela totalidade ou parte dos serviços definidos no ponto 1 do anexo da Directiva 96/67/CE do Conselho, de 15 de Outubro de 1996, relativa ao acesso ao mercado da assistência em escala nos aeroportos da Comunidade, e não constituir uma segunda tributação de serviços já remunerados por outra taxa ou imposição.
- V- Ora, não tendo a recorrida (entidade pública) feito qualquer prova de que aquelas taxas correspondem a um concreto uso de instalações aeroportuárias para o exercício da actividade de assistência em escala a terceiros, por parte da recorrente, nem, por outro lado, tendo feito prova dos critérios da fixação do quantitativo das taxas, que discriminam a auto assistência em escala e os prestadores do mesmo serviços a terceiros e constatando-se ainda que essas taxas correspondem a outras taxas que tributam os mesmos serviços (uso de bem do domínio público aeroportuário), aquelas taxas violam o direito comunitário nos termos interpretados pelo Acórdão do TJUE, de 05.07.2007 -Processo n.º C-181/06.





11. Acórdão do STA, proferido em 14-12-2011, no proc. 0366/11 (relator Dulce Neto)

**Sumário:**

- I- Apesar de não ter sido deduzida reclamação contra o acto de autoliquidação no prazo previsto no artigo 131.º do CPPT, o interessado podia ainda solicitar à administração tributária a revisão oficiosa do acto ao abrigo do disposto no n.º 4 do artigo 78.º da LGT, vez que a lei ficciona que os erros da autoliquidação são imputáveis à administração e esta não pode demitir-se de tomar a iniciativa de revisão quando demandada para o efeito pelo interessado, estando mesmo obrigada a proceder à convalidação nesse meio procedimental quando conclui que a reclamação apresentada é intempestiva – artigo 52.º, do CPPT.
- II- Tendo a autoliquidação de imposto sido efectuada em 4/06/2004, o prazo legal de quatro anos para solicitar a revisão oficiosa do acto terminou às 24 horas do dia 4/06/2008, dado que ao cômputo do termo do prazo são aplicáveis as regras constantes do artigo 279.º, do Código Civil [cf. artigo 57.º, n.º 3, da LGT e 20.º, n.º 1, do CPPT).
- III- Apesar de a reclamação apresentada pelo contribuinte só ter dado entrada nos serviços da administração tributária no dia 5/06/2008, há que aplicar o disposto no artigo 26.º, n.º 2, do CPPT, uma vez que foi enviada através de correio registado em 4/06/2004, considerando-se, assim, apresentada nessa data.
- IV- Considerando o poder-dever atribuído à administração tributária de proceder à convalidação da reclamação em pedido de revisão do acto de autoliquidação, e considerando que na data em que é apresentado a reclamação ainda não se encontrava esgotado o prazo dentro do qual a revisão oficiosa podia ser pedida e ordenada, não podia o pedido de anulação do acto que a reclamante dirigiu à administração tributária ser indeferido por intempestividade.
- V- Suscitando-se no recurso interposto da decisão de mérito proferida em processo de impugnação judicial deduzido contra acto de autoliquidação de IVA a questão da conformidade da interpretação do artigo 16.º, n.º 1 e n.º 6, alínea c), do Código do IVA com os artigos 11.º, n.º 1, al. a) e 11.º-A, n.º 3, al. c), da Sexta Directiva, e tendo idêntica questão sido suscitada noutra recurso que corre termos neste Supremo Tribunal e no qual foi decidido interpelar o Tribunal de Justiça da União Europeia para dar resposta a essa mesma questão, impõe-se, nos termos do artigo 279.º, do CPC, determinar a suspensão desta instância recursiva até que naquele processo seja proferida decisão pelo Tribunal de Justiça da União Europeia.

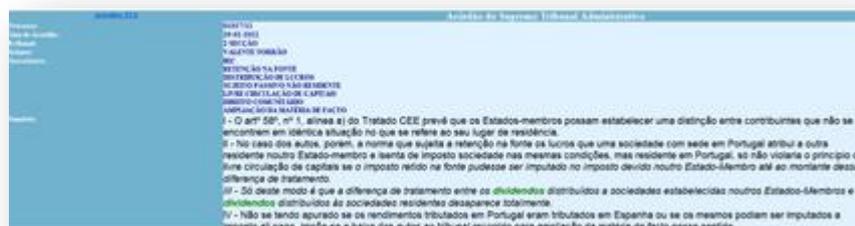


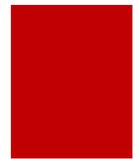
## 2012

### 1. Acórdão do STA, proferido em 29-02-2012, no proc. 01017/11 (relator Valente Torrão)

#### Sumário:

- I- O art. 58.º, n.º 1, alínea a), do Tratado CEE prevê que os Estados-membros possam estabelecer uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência.
- II- No caso dos autos, porém, a norma que sujeita a retenção na fonte os lucros que uma sociedade com sede em Portugal atribui a outra residente noutro Estado-membro e isenta de imposto sociedade nas mesmas condições, mas residente em Portugal, só não violaria o princípio da livre circulação de capitais se o imposto retido na fonte pudesse ser imputado no imposto devido noutro Estado-Membro até ao montante dessa diferença de tratamento.
- III- Só deste modo é que a diferença de tratamento entre os dividendos distribuídos a sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros e os dividendos distribuídos às sociedades residentes desaparece totalmente.
- IV- Não se tendo apurado se os rendimentos tributados em Portugal eram tributados em Espanha ou se os mesmos podiam ser imputados a imposto ali pago, impõe-se a baixa dos autos ao tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto nesse sentido.





## 2. Acórdão do STA, proferido em 30-05-2012, no proc. 0415/12 (relator Valente Torrão)

### Sumário:

- I- O que em primeira linha está em causa no recurso excepcional de revista não é a solução concreta do caso subjacente, não é a eliminação da nulidade ou do erro de julgamento em que porventura caíram as instâncias, de modo a que o direito ou interesse do recorrente obtenha adequada tutela jurisdicional. Para isso existem os demais recursos, ditos ordinários.
- II- No entanto, se vem invocada a violação de direito comunitário e interpretação de normas comunitárias contrárias a interpretação dada pelo TJUE, podendo até admitir-se a possibilidade de se suscitar questão prejudicial junto desse mesmo Tribunal, de modo a obter uma melhor aplicação do direito é de admitir o recurso excecional de revista do acórdão do TCA Sul.



## 3. Acórdão do STA, proferido em 14-06-2012, no proc. 0844/09 (relator Casimiro Gonçalves)<sup>9</sup>

### Sumário:

- I- Para efeitos do disposto no n.º 2, do art. 69.º, do CIRC e na interpretação feita pelo TJUE relativamente à al. a), do n.º 1, do art. 11.º, da Directiva 90/434/CEE, do Conselho, de 23/7/1990, compete ao Tribunal controlar a existência dos elementos constitutivos da presunção de fraude e de evasão fiscais ali referidas (ou seja, controlar se à data da operação de fusão a sociedade incorporada exerce ou não actividade, detém ou não alguma participação financeira e se limita a transmitir para a sociedade incorporante prejuízos fiscais elevados e de origem indeterminada).
- II- Se a factualidade fixada pela decisão recorrida não permite conhecer, como impunha o n.º 2, do art. 715.º, do CPC, das questões ali não apreciadas, impõe-se ordenar a baixa do processo ao Tribunal “a quo” para as mesmas ali serem conhecidas, após a fixação da pertinente matéria de facto.

<sup>9</sup> Cf. acórdão do TJ proferido em 10 de novembro de 2012 no proc. C-126/10, *Foggia - Sociedade Gestora de Participações Sociais SA contra Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais*.



#### 4. Acórdão do STA, proferido em 10-10-2012, no proc. 0514/10 (relator Dulce Neto)<sup>10</sup>

##### Sumário:

- I- Os artigos 17.º, n.ºs 2 e 5, e 19.º, da Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977 (Sexta Directiva), devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que um Estado-Membro, quando autoriza os sujeitos passivos mistos a efectuar a dedução prevista nas referidas disposições com base na afectação da totalidade ou de parte dos bens e serviços, calcule o montante dedutível, para os sectores em que esses sujeitos passivos apenas efectuem operações tributáveis, incluindo as «subvenções» não tributáveis, no denominador da fracção que serve para determinar o *pro rata* de dedução.
- II- Dado que a Impugnante optou por autonomizar, nos termos do artigo 23.º, do CIVA, os seus sectores de actividade, isentos e tributáveis, pelo método de dedução por afectação real dos bens e serviços utilizados em cada um desses sectores - opção essa que não sofreu oposição nem conheceu quaisquer limitações por parte da Administração Fiscal, e que é conforme à lei comunitária, mormente ao artigo 17.º, n.º 5, da 6ª Sexta Directiva - tal autonomia tributária determina ser inadmissível a limitação ao direito à dedução de sectores sujeitos a IVA com dedução integral, por tal contrariar o disposto nos aludidos arts. 17.º, n.ºs. 2 e 5, e 19.º, da Sexta Directiva 77/388/CEE.



<sup>10</sup> Cf. acórdão do TJ proferido em 16 de fevereiro de 2012 no proc. C-25/11, *Varzim Sol - Turismo, Jogo e Animação SA contra Fazenda Pública*.

5. Acórdão do PLENO DA SECÇÃO DO CT do STA, proferido em 17-10-2012, no proc. 0302/10 (relator Alfredo Madureira)

**Sumário:**

- I- O artigo 244.º, do CAC, agora artigo 24.º, do mesmo diploma legal, não afasta a possibilidade de as autoridades judiciais dos Estados Membros da EU adoptarem providências legais adequadas à garantia plena da eficácia do direito comunitário.
- II- Não lhes está assim vedada a possibilidade de consagração de meio processual – providências cautelares – impugnatório de actos administrativos, com observância do regime geral de suspensão de eficácia desses actos, tal como previsto no n.º 2 do artigo 50.º, do CPTA, designadamente quando
- III- Esteja em causa o pagamento de quantia certa, de natureza não sancionatória, e tenha sido prestada garantia por qualquer das formas previstas na lei, designadamente nas leis tributárias.



6. Acórdão do STA, proferido em 07-11-2012, no proc. 0626/12 (relator Dulce Neto)

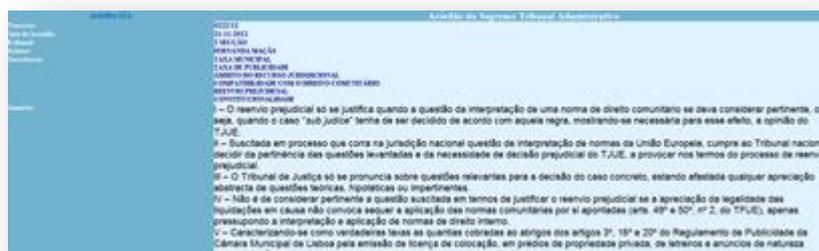
**Sumário:**

- I- Os números 2 e 3, do art. 70.º, do CPPT, antes de serem revogados pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, estabeleciam que: (i) «o prazo de reclamação graciosa será de um ano se o fundamento consistir em preterição de formalidades essenciais ou na inexistência, total ou parcial, do facto tributário» e (ii) «considera-se que se verifica o fundamento da inexistência, total ou parcial, do facto tributário, em caso de violação das normas de incidência tributária ou sobre o conteúdo de benefícios fiscais».
- II- A redução da taxa de imposto prevista no art. 11.º, da CDT, celebrada entre Portugal e a França, aprovada pelo Dec.Lei n.º 105/71, de 26 de Março, não constitui um benefício fiscal, pelo que desconsideração dessa taxa pela Administração Fiscal na liquidação adicional de IRC que efectuou à luz da taxa prevista no direito interno não traduz a violação de uma norma sobre o conteúdo de um benefício fiscal para os efeitos



direito comunitário se deva considerar pertinente, ou seja, quando o caso “sub judice” tenha de ser decidido de acordo com aquela regra, mostrando-se necessária para esse efeito, a opinião do TJUE.

- II- Suscitada em processo que corra na jurisdição nacional questão de interpretação de normas da União Europeia, cumpre ao Tribunal nacional decidir da pertinência das questões levantadas e da necessidade de decisão prejudicial do TJUE, a provocar nos termos do processo de reenvio prejudicial.
- III- O Tribunal de Justiça só se pronuncia sobre questões relevantes para a decisão do caso concreto, estando afastada qualquer apreciação abstracta de questões teóricas, hipotéticas ou impertinentes.
- IV- Não é de considerar pertinente a questão suscitada em termos de justificar o reenvio prejudicial se a apreciação da legalidade das liquidações em causa não convoca sequer a aplicação das normas comunitárias por si apontadas (arts. 49.º e 50.º, n.º 2, do TFUE), apenas pressupondo a interpretação e aplicação de normas de direito interno.
- V- Caracterizando-se como verdadeiras taxas as quantias cobradas ao abrigo dos artigos 3.º, 16.º e 20.º do Regulamento de Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa pela emissão de licença de colocação, em prédios de propriedade privada, de letreiros e anúncios de natureza comercial, não podem tais normas ter-se por organicamente inconstitucionais.

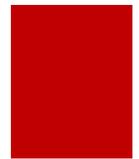


8. Acórdão do STA, proferido em 28-11-2012, no proc. 0482/10 (relator Valente Torrão)<sup>11</sup>

#### **Sumário:**

- I- De acordo com o Despacho do TJUE de 18.06.2012: “Os artigos 63.º, TFUE e 65.º, TFUE, opõem-se à legislação de um Estado Membro, como a que está em causa no processo

<sup>11</sup> Cf. Despacho C-38/11 do TJ de 18.06.2012, URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62011CO0038&qid=1436544056838&from=PT>.



principal, que não permite a uma sociedade residente noutra Estado Membro que detém, numa sociedade residente em Portugal, uma participação superior a 10%, mas inferior a 20%, obter a isenção do imposto retido na fonte sobre as distribuições de dividendos efectuadas pela sociedade residente em Portugal e sujeita assim esses dividendos à dupla tributação económica, ao passo que, quando os dividendos são distribuídos às sociedades acionistas residentes em Portugal e que detêm o mesmo tipo de participação, essa dupla tributação económica dos dividendos é evitada”. Quando um Estado-Membro invoca uma convenção destinada a evitar a dupla tributação celebrada com outro Estado-Membro, cabe ao órgão jurisdicional nacional determinar se há que tomar em consideração essa convenção e, sendo caso disso, verificar se esta permite neutralizar os efeitos da restrição à livre circulação de capitais.

- II- De acordo com o mesmo despacho: “Os artigos 49.º, TFUE e 54.º, TFUE, opõem-se à legislação de um Estado Membro, como a que está em causa no processo principal, que permite que uma sociedade residente noutra Estado Membro que detém, numa sociedade residente em Portugal, uma participação superior a 20% obtenha o reembolso do imposto retido na fonte sobre as distribuições de dividendos efectuadas pela sociedade residente em Portugal unicamente se tiver detido essa participação de modo ininterrupto durante dois anos, tornando assim mais morosa a eliminação da dupla tributação económica relativamente às sociedades acionistas residentes em Portugal que detêm o mesmo tipo de participação”. Quando um Estado-Membro invoca uma convenção destinada a evitar a dupla tributação celebrada com outro Estado-Membro, cabe ao órgão jurisdicional nacional determinar se há que tomar em consideração essa convenção e, sendo caso disso, verificar se esta permite neutralizar os efeitos da restrição à liberdade de estabelecimento.
- III- Sendo invocada convenção destinada a evitar dupla tributação, cabe ao órgão jurisdicional nacional determinar se há que tomar em consideração essa convenção e, sendo caso disso, verificar se esta permite neutralizar os efeitos da restrição à livre circulação de capitais ou à liberdade de estabelecimento.
- IV- Tendo sido invocada a Convenção de Dupla Tributação celebrada entre Portugal e os Países baixos e não permitindo esta, só por si, apurar ou não daquela neutralização, impõe-se a baixa ao tribunal recorrido, para recolha do direito holandês aplicável e suscitado pela recorrente, bem como de factos que possam conduzir a uma resposta àquela questão.

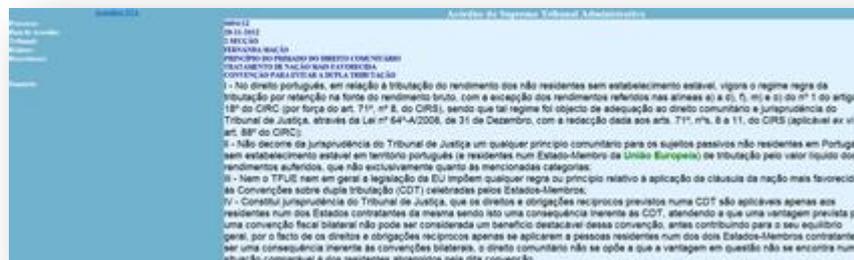


## 9. Acórdão do STA, proferido em 28-11-2012, no proc. 0694/12 (relator Fernanda Mações)

### **Sumário:**

- I- No direito português, em relação à tributação do rendimento dos não residentes sem estabelecimento estável, vigora o regime regra da tributação por retenção na fonte do rendimento bruto, com a excepção dos rendimentos referidos nas alíneas a) a d), f), m) e o), do n.º 1, do artigo 18.º, do CIRC (por força do art. 71.º, n.º 8, do CIRS), sendo que tal regime foi objecto de adequação ao direito comunitário e jurisprudência do Tribunal de Justiça, através da Lei n.º 64.º-A/2008, de 31 de Dezembro, com a redacção dada aos arts. 71.º, n.ºs, 8 a 11, do CIRS (aplicável *ex vi* art. 88.º, do CIRC);
- II- Não decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça um qualquer princípio comunitário para os sujeitos passivos não residentes em Portugal e sem estabelecimento estável em território português (e residentes num Estado-Membro da União Europeia) de tributação pelo valor líquido dos rendimentos auferidos, que não exclusivamente quanto às mencionadas categorias;
- III- Nem o TFUE nem em geral a legislação da EU impõem qualquer regra ou princípio relativo à aplicação da cláusula da nação mais favorecida às Convenções sobre dupla tributação (CDT) celebradas pelos Estados-Membros;
- IV- Constitui jurisprudência do Tribunal de Justiça, que os direitos e obrigações recíprocos previstos numa CDT são aplicáveis apenas aos residentes num dos Estados contratantes da mesma sendo isto uma consequência inerente às CDT, atendendo a que uma vantagem prevista por uma convenção fiscal bilateral não pode ser considerada um benefício destacável dessa convenção, antes contribuindo para o seu equilíbrio geral, por o facto de os direitos e obrigações recíprocos apenas se aplicarem a pessoas residentes num dos dois Estados-Membros contratantes ser uma consequência inerente às convenções bilaterais, o direito comunitário não se opõe a que a vantagem em

questão não se encontra numa situação comparável à dos residentes abrangidos pela dita convenção.



10. Acórdão do STA, proferido em 28-11-2012, no proc. 01051/12 (relator Fernanda Maçãs)

#### Sumário:

- I- Em face do preceituado no art. 684.º-A, n.º 2, do CPC, em que se admite a possibilidade de arguição de nulidades de sentença a título subsidiário, deve entender-se que o conhecimento das nulidades não é necessariamente prioritário em relação à apreciação dos erros de julgamento imputados à decisão recorrida, devendo considerar-se prejudicado o conhecimento de nulidades da sentença na sequência de um juízo sobre a procedência ou improcedência da pretensão formulada no processo, por força do princípio da proibição da prática de actos inúteis, consagrada no art. 137.º, do CPC.
- II- O reenvio prejudicial só se justifica quando a questão da interpretação de uma norma de direito comunitário se deva considerar pertinente, ou seja, quando o caso “sub judice” tenha de ser decidido de acordo com aquela regra, mostrando-se necessária para esse efeito, a opinião do TJUE.
- III- Suscitada em processo que corra na jurisdição nacional questão de interpretação de normas da União Europeia, cumpre ao Tribunal nacional decidir da pertinência das questões levantadas e da necessidade de decisão prejudicial do TJUE, a provocar nos termos do processo de reenvio prejudicial.
- IV- O Tribunal de Justiça só se pronuncia sobre questões relevantes para a decisão do caso concreto, estando afastada qualquer apreciação abstrata de questões teóricas, hipotéticas ou impertinentes.
- V- Não é de considerar pertinente a questão suscitada em termos de justificar o reenvio prejudicial se a apreciação da legalidade das liquidações em causa não convoca sequer a aplicação das normas comunitárias por si apontadas (arts. 49.º e 50.º, n.º 2, do TFUE), apenas pressupondo a interpretação e aplicação de normas de direito interno.
- VI- Caracterizando-se como verdadeiras taxas as quantias cobradas ao abrigo dos artigos

3.º, 16.º e 20.º, do Regulamento de Publicidade da Câmara Municipal de Lisboa pela emissão de licença de colocação, em prédios de propriedade privada, de letreiros e anúncios de natureza comercial, não podem tais normas ter-se por organicamente inconstitucionais.

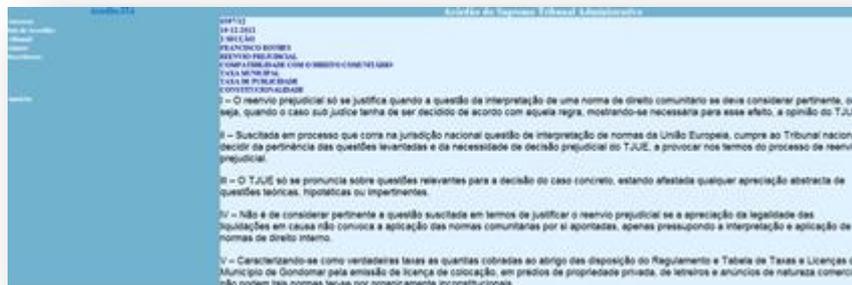


11. Acórdão do STA, proferido em 19-12-2012, no proc. 0397/12 (relator Francisco Rothes)

#### Sumário:

- I- O reenvio prejudicial só se justifica quando a questão da interpretação de uma norma de direito comunitário se deva considerar pertinente, ou seja, quando o caso *sub judice* tenha de ser decidido de acordo com aquela regra, mostrando-se necessária para esse efeito, a opinião do TJUE.
- II- Suscitada em processo que corra na jurisdição nacional questão de interpretação de normas da União Europeia, cumpre ao Tribunal nacional decidir da pertinência das questões levantadas e da necessidade de decisão prejudicial do TJUE, a provocar nos termos do processo de reenvio prejudicial.
- III- O TJUE só se pronuncia sobre questões relevantes para a decisão do caso concreto, estando afastada qualquer apreciação abstrata de questões teóricas, hipotéticas ou impertinentes.
- IV- Não é de considerar pertinente a questão suscitada em termos de justificar o reenvio prejudicial se a apreciação da legalidade das liquidações em causa não convoca a aplicação das normas comunitárias por si apontadas, apenas pressupondo a interpretação e aplicação de normas de direito interno.
- V- Caracterizando-se como verdadeiras taxas as quantias cobradas ao abrigo das disposições do Regulamento e Tabela de Taxas e Licenças do Município de Gondomar pela emissão de licença de colocação, em prédios de propriedade privada, de letreiros e anúncios de

natureza comercial, não podem tais normas ter-se por organicamente inconstitucionais.



2013

1. Acórdão do STA, proferido em 16-01-2013, no proc. 01017/12 (relator Valente Torrão)

**Sumário:**

Uma vez que, num contrato de locação financeira, a renda paga pelo locatário abrange amortizações de capital, juros e outros encargos, suscitando-se a dúvida, em face do arts. 23.º, n.º 4, do CIVA e 17.º, n.º 5 e 19.º, n.º 1, ambos da Directiva 77/388, sobre se no denominador da fracção a que se referem os arts 23.º e 19.º citados devem ou não ser incluídas as amortizações, estando em causa a interpretação de normas de direito comunitário, justifica-se o reenvio prejudicial para o TJUE para conhecimento dessa questão.



2. Acórdão do STA, proferido em 16-01-2013, no proc. 01264/12 (relator Fernanda Maçãs)

**Sumário:**

- I- As sucursais financeiras exteriores (situadas em zonas off shore) não têm personalidade jurídica nem personalidade tributária não podendo ser directamente sujeitos de relações jurídicas tributárias.
- II- O sentido do n.º 8, do art. 60.º, do CIRC (segundo redacção vigente à data dos factos),

na parte a que se refere, como pressuposto da sua aplicabilidade, que “o sócio residente em território português, que se encontre nas condições do n.º 1, esteja sujeito a um regime especial de tributação”, “(...)”, deve entender-se que tal só ocorre quando a generalidade dos rendimentos da entidade que é sócia da sociedade estrangeira estiver sujeita a um regime especial, não se verificando tal requisito quando aquela entidade é, nos termos da lei, sujeito passivo de IRC, embora beneficie de isenção em relação a determinada fonte dos seus rendimentos, os obtidos através da sua sucursal financeira exterior.

- III- Só assim não seria se o regime das fontes de rendimento fosse predominante, o que aconteceria se, por exemplo, estivesse todo ele coberto por uma isenção ou beneficiasse em bloco de uma taxa reduzida.



### 3. Acórdão do STA, proferido em 06-02-2013, no proc. 0839/11 (relator Dulce Neto)

#### Sumário:

- I- Se perante o desenvolvimento lógico-jurídico da sentença (no sentido de ser aplicável à impugnante o regime de exclusão de responsabilidade tributária à luz do art. 90.º-A, n.º 6, do CIRCI, por força da apresentação, no ano de 2007, do certificado de residência da entidade que beneficiou dos rendimentos em 2002), acabou por perder utilidade e relevância processual o conhecimento da questão da violação do princípio da legalidade por a Administração estar a exigir, em 2002 e 2003, através de Circulares, a apresentação num determinado prazo de um certo modelo de certificação dessa residência, deve considerar-se como prejudicado o conhecimento desta questão, o que obsta à verificação da nulidade da sentença por omissão de pronúncia.
- II- Os mecanismos ou formas procedimentais que a lei prevê para efectivar a limitação ou exclusão do imposto por força do acionamento de uma CDT – “Reembolso” formulado pela entidade beneficiária dos rendimentos (substituído) e “Redução na fonte” formulado pela entidade obrigada a proceder à retenção (substituto), nada têm a ver com as garantias impugnatórias (graciosas e contenciosas) de legalidade que a ordem jurídica confere a ambos, de forma a poderem obter a eliminação da ordem jurídica de

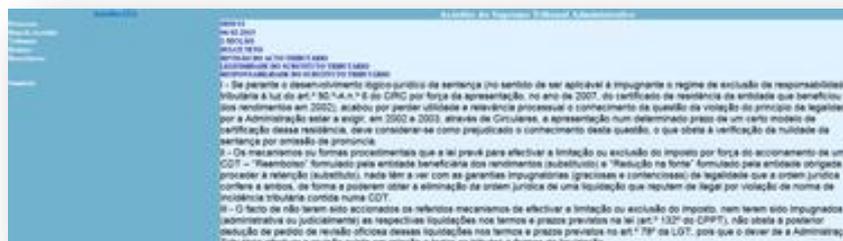


uma liquidação que repute de ilegal por violação de norma de incidência tributária contida numa CDT.

- III- O facto de não terem sido acionados os referidos mecanismos de efectivar a limitação ou exclusão do imposto, nem terem sido impugnados (administrativa ou judicialmente) as respectivas liquidações nos termos e prazos previstos na lei (art. 132.º, do CPPT), não obsta à posterior dedução de pedido de revisão oficiosa dessas liquidações nos termos e prazos previstos no art. 78.º, da LGT, pois que o dever de a Administração Tributária efectuar a revisão existe em relação a todos os tributos e formas de liquidação.
- IV- Apesar de a revisão do acto tributário com fundamento em erro imputável aos serviços dever ser efectuada pela Administração por sua própria iniciativa, o contribuinte pode pedir que ela cumpra esse dever dentro dos limites temporais em que ela o pode exercer. E o indeferimento, expresso ou tácito, do pedido pode ser impugnado contenciosamente pelo contribuinte (art. 95.º, n.ºs 1 e 2, al. d), da LGT).
- V- O substituto tributário dispõe de legitimidade procedimental e processual para reclamar graciosamente e depois impugnar judicialmente os actos de liquidação de imposto por retenção na fonte que repute de ilegais, pois que tratando-se de um sujeito passivo da relação jurídica de imposto (art. 18.º, n.º 3, da LGT), tanto o art. 9.º, n.º 1 e 4, do CPPT como o art. 26.º, do CPC, lhe conferem essa legitimidade, e nisso tem interesse digno de tutela jurídica.
- VI- Esta legitimidade é extensiva ao pedido de revisão dos actos tributários prevista no art. 78.º, da LGT, e ao sequente processo de impugnação judicial deduzido contra o acto de indeferimento desse pedido.
- VII- Embora o conceito de “erro imputável aos serviços” aludido na 2ª parte, do n.º 1, do art. 78.º, da LGT, não compreenda todo e qualquer “vício” (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só “erros”, estes abrangem o erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectada pelo erro.
- VIII- Com a entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2008 (Lei n.º 67-A/2007, 31.12), o art. 90.º-A, do CIRC, passou a prever a possibilidade de afastamento da responsabilidade tributária do substituto pela totalidade do imposto quando, apesar de não dispor do certificado de residência da entidade beneficiária dos rendimentos à data em que reteve e entregou o imposto nos cofres do Estado, o obtenha posteriormente. E o n.º 4, do art. 48.º, dessa Lei determinou a aplicação retroactiva deste regime de

exclusão da responsabilidade tributária do substituto a todas situações anteriores à entrada em vigor da norma, independentemente de já ter sido efectuada a liquidação do imposto, exceptuando somente os casos em que tenha havido lugar ao pagamento do imposto e (cumulativamente) não esteja pendente reclamação, recurso hierárquico ou impugnação, isto é, os casos em que o acto se firmou definitivamente na ordem jurídica.

- IX- Encontram-se reunidas as condições para essa aplicação retroactiva quando à data da entrada em vigor da norma (1/01/2008) já se encontrava pendente pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação do imposto formulado pelo substituto tributário com vista à sua eliminação da ordem jurídica, pelo que apesar de o imposto ter sido pago, o acto de liquidação ainda não se podia considerar como definitivamente firmado na ordem jurídica.
- X- O desaparecimento do acto de liquidação por força da procedência de impugnação judicial impõe à Administração o dever de reconstituir a situação jurídica hipotética que existiria caso não tivesse sido praticado o acto anulado. Tal inclui a restituição da quantia que ao contribuinte foi indevidamente exigida e que ele satisfaz, e o pagamento de juros indemnizatórios nos casos previstos no art. 43.º, da LGT.
- XI- Se o contribuinte não reclamou graciosamente contra a liquidação ilegal nem a impugnou judicialmente nos termos e prazos previstos no CPPT, pedindo apenas, posteriormente, a revisão oficiosa do acto nos termos da 2ª parte, do n.º 1, do art. 78.º, da LGT, e se o acto é anulado em sede de impugnação judicial deduzida contra o indeferimento desse pedido de revisão, os juros indemnizatórios serão apenas os devidos depois de decorrido um ano após a iniciativa do contribuinte em sede de revisão oficiosa, em conformidade com o disposto na alínea c), do n.º 3, do art. 43.º, da LGT, e não desde a data do desembolso da quantia liquidada.





4. Acórdão do STA, proferido em 20-02-2013, no proc. 01435/12 (relator Fernanda Maças)

**Sumário:**

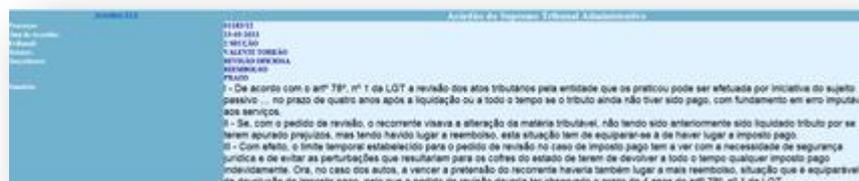
- I- Não decorre nem do Direito da União nem da jurisprudência do Tribunal de Justiça para os sujeitos passivos não residentes em Portugal e sem estabelecimento estável em território português (e residentes num Estado-Membro da União Europeia) um direito à igualdade de tributação em relação aos residentes (em matéria de impostos directos), prevendo, pelo contrário, o TFUE que a proibição de todas as restrições aos movimentos de capitais entre Estados-Membros e entre Estados-membros e países terceiros (art. 63.º, n.º 1, do TFUE), não prejudica os Estados-Membros de aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao lugar de residência [art. 65.º, n.º 1, alínea a), do TFUE].
- II- A jurisprudência do Tribunal de Justiça revela, em termos genéricos, que o uso da residência como elemento de conexão, bem como a diferenciação fiscal entre sujeitos passivos residentes e não residentes, tanto na legislação interna dos Estados como nas Convenções sobre Dupla Tributação, é aceitável e não contaria as liberdades de circulação, nem consubstancia uma discriminação contrária aos Tratados Europeus, em virtude de os residentes e os não residentes não se encontrarem, em geral, em situações comparáveis, porque assentes numa diferença objectiva relevante entre os sujeitos passivos.
- III- No caso em apreço, a Administração Tributária, ao tributar os dividendos através da retenção na fonte à taxa de 10%, limitou-se a dar cumprimento ao estatuído no regime jurídico constante da referida Convenção sobre Dupla Tributação celebrada entre Portugal e os Países Baixos, não incorrendo em qualquer ilegalidade, pois decorre do mesmo diploma que a referida retenção será neutralizada por aplicação de um crédito de imposto, nos termos do estatuído no art. 24.º, n.ºs 2 e 4, no País da residência, sendo que se pela via do direito do Estado de residência não é possível efectivar-se o crédito de imposto conferido pela referida Convenção, tal argumento não pode ser oponível ao País da fonte, que se limita a fazer aplicação do quadro legal vigente na sua ordem jurídica.



## 5. Acórdão do STA, proferido em 13-03-2013, no proc. 01183/12 (relator Valente Torrão)

### Sumário:

- I- De acordo com o art. 78.º, n.º 1, da LGT a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo ... no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.
- II- Se, com o pedido de revisão, o recorrente visava a alteração da matéria tributável, não tendo sido anteriormente sido liquidado tributo por se terem apurado prejuízos, mas tendo havido lugar a reembolso, esta situação tem de equiparar-se à de haver lugar a imposto pago.
- III- Com efeito, o limite temporal estabelecido para o pedido de revisão no caso de imposto pago tem a ver com a necessidade de segurança jurídica e de evitar as perturbações que resultariam para os cofres do estado de terem de devolver a todo o tempo qualquer imposto pago indevidamente. Ora, no caso dos autos, a vencer a pretensão do recorrente haveria também lugar a mais reembolso, situação que é equiparável à de devolução de imposto pago, pelo que o pedido de revisão deveria ter observado o prazo de 4 anos do art. 78.º, n.º 1, da LGT.



## 6. Acórdão do STA, proferido em 10-04-2013, no proc. 0188/13 (relator Alfredo Madureira)

### Sumário:

- I- O recurso de revista consagrado no artigo 150.º, do CPTA, tem natureza absolutamente excepcional. Daí que apenas seja admissível nos precisos e estritos termos em que o legislador o consagrou.



como exclusivamente matéria de direito, sendo competente para dele conhecer o Supremo Tribunal Administrativo.

- III- O imposto retido na fonte sobre os dividendos distribuídos no ano de 2003 por uma empresa com sede em Portugal a uma sua acionista não residente, com sede em Espanha, viola os princípios da não discriminação, da liberdade de estabelecimento e da livre circulação de capitais, consagrados nos artigos 12.º, 43.º, 46.º, 56.º e 58.º, n.º 3, do Tratado da CEE, bem como o artigo 5.º, n.º 1, da Directiva 90/435/CEE, do Conselho, de 23/07/1990, se os mesmos dividendos se encontram isentos de imposto sobre o rendimento ao abrigo do artigo 20, da Ley 43/1995, de 27 de Dezembro (do Reino de Espanha), sobre o Imposto sobre Sociedades, não se permitindo a dedução, compensação ou recuperação de qualquer imposto pago pela impugnante em Portugal.



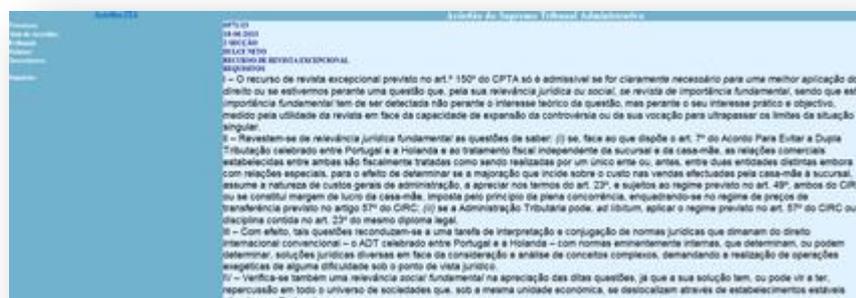
## 9. Acórdão do STA, proferido em 18-06-2013, no proc. 0571/13 (relator Dulce Neto)

### Sumário:

- I- O recurso de revista excepcional previsto no art. 150.º, do CPTA, só é admissível se for claramente necessário para uma melhor aplicação do direito ou se estivermos perante uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental, sendo que esta importância fundamental tem de ser detectada não perante o interesse teórico da questão, mas perante o seu interesse prático e objectivo, medido pela utilidade da revista em face da capacidade de expansão da controvérsia ou da sua vocação para ultrapassar os limites da situação singular.
- II- Revestem-se de relevância jurídica fundamental as questões de saber: (i) se, face ao que dispõe o art. 7.º do Acordo Para Evitar a Dupla Tributação celebrado entre Portugal e a Holanda e ao tratamento fiscal independente da sucursal e da casa-mãe, as relações comerciais estabelecidas entre ambas são fiscalmente tratadas como sendo realizadas por um único ente ou, antes, entre duas entidades distintas embora com relações especiais, para o efeito de determinar se a majoração que incide sobre o custo nas vendas efectuadas pela casa-mãe à sucursal, assume a natureza de custos gerais de

administração, a apreciar nos termos do art. 23.º, e sujeitos ao regime previsto no art. 49.º, ambos do CIRC, ou se constitui margem de lucro da casa-mãe, imposta pelo princípio da plena concorrência, enquadrando-se no regime de preços de transferência previsto no artigo 57.º, do CIRC; (ii) se a Administração Tributária pode, *ad libitum*, aplicar o regime previsto no art. 57.º, do CIRC, ou a disciplina contida no art. 23.º, do mesmo diploma legal.

- III- Com efeito, tais questões reconduzem-se a uma tarefa de interpretação e conjugação de normas jurídicas que dimanam do direito internacional convencional – o ADT celebrado entre Portugal e a Holanda – com normas eminentemente internas, que determinam, ou podem determinar, soluções jurídicas diversas em face da consideração e análise de conceitos complexos, demandando a realização de operações exegéticas de alguma dificuldade sob o ponto de vista jurídico.
- IV- Verifica-se também uma relevância social fundamental na apreciação das ditas questões, já que a sua solução tem, ou pode vir a ter, repercussão em todo o universo de sociedades que, sob a mesma unidade económica, se deslocalizam através de estabelecimentos estáveis situados em Portugal.



10. Acórdão do STA, proferido em 26-06-2013, no proc. 0505/13 (relator Valente Torrão)

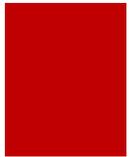
#### **Sumário:**

- I- O recurso de revista consagrado no artigo 150.º, do CPTA, tem natureza absolutamente excepcional, sendo apenas admissível nos precisos e estritos termos em que o legislador o consagrou, ou seja, apenas para viabilizar a reapreciação pelo Supremo Tribunal Administrativo de questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito.
- II- Os montantes envolvidos, ainda que porventura elevados, a hipotética interpretação



- I- Por força do primado do direito comunitário, o Tribunal nacional não pode aplicar normas do ordenamento jurídico português que afrontem o que naquele se estabelece.
- II- Não obstante o referido em I, a jurisprudência comunitária tem entendido que, mesmo que legislação nacional decorra uma restrição à livre circulação de capitais, não consentida pelo artigo 56.º, do TFUE (actual artigo 63.º, do TFUE), há que averiguar se a restrição imposta por um Estado-membro e consubstanciada numa maior tributação de uma entidade por não ser residente desse Estado, é neutralizada por força de Convenção celebrada entre os Estados-membros em causa para evitar a dupla tributação.
- III- Decorrendo dos factos apurados que o ADT celebrado entre Portugal e a Holanda não permite, no caso concreto, neutralizar a maior tributação imposta aos não residentes e fazer respeitar a imposição comunitária da livre de circulação de capitais, não pode deixar de se entender como discriminatório e injustificado o distinto tratamento entre residentes e não residentes instituído pelo ordenamento jurídico português no que se reporta à liquidação de IRC operada por retenção na fonte que, ao abrigo do ordenamento jurídico nacional foi realizada pela Administração Tributária.
- IV- Nas situações em que a prática do acto que define a dívida tributária cabe ao contribuinte ou em que o acto é praticado pela Administração Tributária com base em informações erradas prestadas pelo contribuinte e haja lugar a impugnação administrativa (reclamação graciosa ou recurso hierárquico), o erro é imputável à Administração Tributária após o indeferimento da pretensão apresentada pelo contribuinte, isto é, a partir do momento em que, pela primeira vez, a Administração Tributária, dispondo dos elementos necessários para proferir uma decisão com pressupostos correctos, toma posição sobre a situação do contribuinte.
- V- Tendo a Impugnante apresentado Reclamação Graciosa a 3-4-2008, que não foi objecto de qualquer decisão e proposto Impugnação a 16-10-2008, com expressa referência ao disposto no art. 57.º, n.ºs 1 e 5, da LGT (presumindo a existência de indeferimento tácito), deverá concluir-se que o erro passou a ser imputável à Administração Tributária a partir do momento em que podia ter tomado posição conforme o direito e não o fez.





13. Acórdão do STA, proferido em 23-10-2013, no proc. 01361/13 (relator Dulce Neto)

**Sumário:**

- I- Por força do disposto no n.º 2, do art. 143.º, do CPTA, os recursos interpostos de decisões respeitantes à adopção de providências cautelares têm efeito meramente devolutivo, não se encontrando legalmente consagrada a possibilidade de ser atribuído efeito suspensivo, podendo o tribunal, quanto muito e ao abrigo do disposto no n.º 4, do art. 143.º, do CPTA, determinar a adopção de providências adequadas a minorar os danos que possam advir da execução da sentença.
- II- No contencioso tributário o critério da impugnabilidade dos actos é o da sua lesividade imediata, objectiva, actual e não meramente potencial, ao contrário do que acontece no contencioso administrativo, onde a impugnabilidade depende apenas da externalidade ou eficácia externa do ato.
- III- A actuação procedimental que permite ao Estado Português a recolha de informação fiscal para ser facultada a outro Estado-Membro da União Europeia no âmbito de Assistência Mútua Internacional em Matéria Fiscal pode/deve ser realizada através de procedimento tributário de inspecção disciplinado no Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária, aprovado pelo Dec. Lei n.º 413/98, de 31.12, o qual está adstrito às regras e princípios que regem esse procedimento e às normas e princípios jurídicos vigentes no contencioso tributário sobre a impugnabilidade dos actos que o integram.
- IV- Tendo sido utilizado esse procedimento, os respectivos actos interlocutórios, ainda que ilegais e com eficácia externa, não são, em princípio, lesivos, pelo que a sua ilegalidade só pode ser suscitada aquando da impugnação deduzida contra o acto final, excepto se se tratar de um dos seguintes actos susceptíveis de impugnação imediata: (i) actos interlocutórios cujo escrutínio imediato e autónomo se encontre expressamente previsto na lei (“actos destacáveis”); (ii) actos que, embora inseridos no procedimento e anteriores à decisão final, sejam imediatamente lesivos; (iii) actos trâmite que ponham um ponto final na relação da administração com o interessado, já que nestes casos, muito embora o acto continue a ser, na economia geral do procedimento, um acto preparatório preordenado ao acto final, é para o seu destinatário o acto que define a posição da Administração e, por isso, o acto lesivo dos seus direitos ou interesses legítimos.
- V- O acto da administração tributária portuguesa que determina e credencia a acção inspectiva para recolha de informação fiscal a um contribuinte residente em Portugal



para prestação de informação a outro Estado-Membro (Espanha) não constitui o acto final do procedimento de cooperação mútua e intercâmbio internacional de informação em matéria fiscal, pois não é ele que põe um ponto final na relação da administração fiscal portuguesa com o contribuinte inspeccionado.

- VI- O acto que põe esse ponto final é o referido no n.º 1, do art. 6.º, do Dec.Lei n.º 127/90, de 17 de Abril, consubstanciado no acto (obrigatório) de notificação ao contribuinte de que vão ser facultadas a outro Estado-Membro informações fiscais a seu respeito e dado conhecimento da natureza dessas informações.
- VII- A Directiva 77/799/CEE não se opõe a que seja dado conhecimento ao contribuinte da informação que sobre si vai ser prestada para que a possa contestar/impugnar, já que a fixação de regras e procedimentos a este respeito competem exclusivamente ao direito nacional (acórdão do TJUE de 22/10/2013, no Proc n.º C276/12).
- VIII- Quando estão em causa actos administrativos em matéria tributária cuja legalidade tem de ser apreciada em acção administrativa especial regulada pelas normas do CPTA, tem de ser permitido ao seu autor a adopção das providências cautelares, antecipatórias ou conservatórias, que se mostrem adequadas a assegurar a utilidade da sentença a proferir nessa acção. Razão por que se deve admitir, no contencioso tributário, a suspensão de eficácia desses actos administrativos que constituem o objecto da acção administrativa, através da respectiva providência cautelar prevista nos arts. 112.º e segs. do CPTA, bem como a dedução, nessa providência, do incidente previsto no art. 128.º, do CPTA.
- IX- Do art. 128.º, do CPTA, decorre a proibição de a Administração executar um acto administrativo após ter sido interposta a providência cautelar da suspensão de eficácia, com o que se visa assegurar que, uma vez interposta a providência, a autoridade administrativa fique impedida de iniciar ou prosseguir a execução desse acto a partir do momento em que recebe o duplicado do pedido de suspensão, a menos que, no prazo de 15 dias, assuma, em resolução fundamentada, que a execução é urgente porque o seu diferimento “seria gravemente prejudicial para o interesse público”.
- X- Se não existir essa resolução fundamentada, o tribunal tem de declarar ineficazes os actos de execução praticados na pendência da providência cautelar.
- XI- E não obsta à declaração de ineficácia de actos de execução a circunstância de a decisão da 1ª instância se ter negado a adoptar a providência e de ter sido interposto recurso jurisdicional dessa decisão, pois embora o recurso tenha efeito devolutivo, o n.º 4, do art. 128.º, permite expressamente que a declaração de ineficácia seja requerida até ao

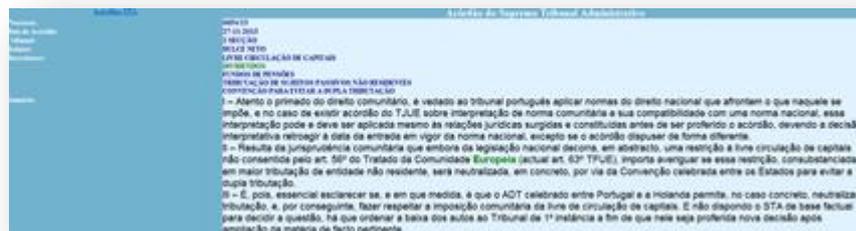
trânsito em julgado da decisão do processo cautelar, seja ela proferida em que sentido for, pelo que só a negação definitiva da providência tem o efeito de fazer caducar a proibição de executar os actos que constituem o objecto dessa providência.



#### 14. Acórdão do STA, proferido em 27-11-2013, no proc. 0654/13 (relator Dulce Neto)

##### Sumário:

- I- Atento o primado do direito comunitário, é vedado ao tribunal português aplicar normas do direito nacional que afrontem o que naquele se impõe, e no caso de existir acórdão do TJUE sobre interpretação de norma comunitária e sua compatibilidade com uma norma nacional, essa interpretação pode e deve ser aplicada mesmo às relações jurídicas surgidas e constituídas antes de ser proferido o acórdão, devendo a decisão interpretativa retroagir à data da entrada em vigor da norma nacional, excepto se o acórdão dispuser de forma diferente.
- II- Resulta da jurisprudência comunitária que embora da legislação nacional decorra, em abstracto, uma restrição à livre circulação de capitais não consentida pelo art. 56.º, do Tratado da Comunidade Europeia (actual art. 63.º, TFUE), importa averiguar se essa restrição, consubstanciada em maior tributação de entidade não residente, será neutralizada, em concreto, por via da Convenção celebrada entre os Estados para evitar a dupla tributação.
- III- É, pois, essencial esclarecer se, e em que medida, é que o ADT celebrado entre Portugal e a Holanda permite, no caso concreto, neutralizar a tributação, e, por conseguinte, fazer respeitar a imposição comunitária da livre de circulação de capitais. E não dispondo o STA de base factual para decidir a questão, há que ordenar a baixa dos autos ao Tribunal de 1ª instância a fim de que nele seja proferida nova decisão após ampliação da matéria de facto pertinente.



### 15. Acórdão do STA, proferido em 04-12-2013, no proc. 0576/13 (relator Valente Torrão)

#### **Sumário:**

Prevendo o art. 63.º, do CPPT um procedimento próprio interno para o caso de práticas abusivas em matéria de impostos, estando em causa reembolso de IVA, imposto de génese comunitária, impõe-se o reenvio prejudicial para o TJUE tendo em vista saber se a observância daquele procedimento interno ofende ou não as disposições comunitárias em matéria de prática abusiva em sede de IVA.



### 16. Acórdão do STA, proferido em 18-12-2013, no proc. 0568/13 (relator Ascensão Lopes)

#### **Sumário:**

- I- Atento o primado do direito comunitário, é vedado ao tribunal português aplicar normas do direito nacional que afrontem o que naquele se impõe, e no caso de existir acórdão do TJUE sobre interpretação de norma comunitária e sua compatibilidade com uma norma nacional, essa interpretação pode e deve ser aplicada mesmo às relações jurídicas surgidas e constituídas antes de ser proferido o acórdão, devendo a decisão interpretativa retroagir à data da entrada em vigor da norma nacional, excepto se o acórdão dispuser de forma diferente.
- II- Resulta da jurisprudência comunitária que embora da legislação nacional decorra, em abstracto, uma restrição à livre circulação de capitais não consentida pelo art. 56.º, do Tratado da Comunidade Europeia (actual art. 63.º, TFUE), importa averiguar se essa restrição, consubstanciada em maior tributação de entidade não residente, será neutralizada, em concreto, por via da Convenção celebrada entre os Estados para evitar a dupla tributação.

III- É, pois, essencial esclarecer se, e em que medida, é que o ADT celebrado entre Portugal e a Holanda permite, no caso concreto, neutralizar a tributação, e, por conseguinte, fazer respeitar a imposição comunitária da livre de circulação de capitais. E não dispondo o STA de base factual para decidir a questão, há que ordenar a baixa dos autos ao Tribunal de 1ª instância a fim de que nele seja proferida nova decisão após ampliação da matéria de facto pertinente.

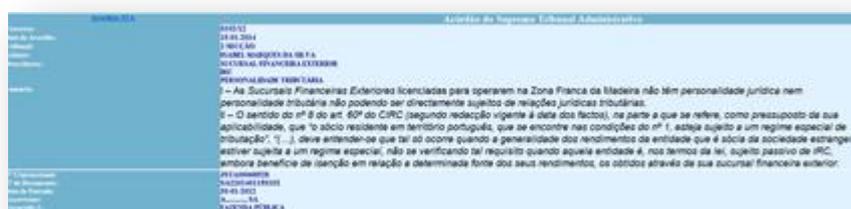


2014

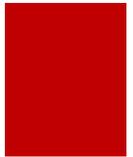
1. Acórdão do STA, proferido em 15-01-2014, no proc. 0102/12 (relator Isabel Marques da Silva)

#### Sumário:

- I- As Sucursais Financeiras Exteriores licenciadas para operarem na Zona Franca da Madeira não têm personalidade jurídica nem personalidade tributária não podendo ser directamente sujeitos de relações jurídicas tributárias.
- II- O sentido do n.º 8, do art. 60.º, do CIRC (segundo redacção vigente à data dos factos), na parte a que se refere, como pressuposto da sua aplicabilidade, que “o sócio residente em território português, que se encontre nas condições do n.º 1, esteja sujeito a um regime especial de tributação”, “(...)”, deve entender-se que tal só ocorre quando a generalidade dos rendimentos da entidade que é sócia da sociedade estrangeira estiver sujeita a um regime especial, não se verificando tal requisito quando aquela entidade é, nos termos da lei, sujeito passivo de IRC, embora beneficie de isenção em relação a determinada fonte dos seus rendimentos, os obtidos através da sua sucursal financeira exterior.







#### 4. Acórdão do STA, proferido em 15-01-2014, no proc. 01063/11 (relator Valente Torrão)

##### Sumário:

A taxa de exibição prevista na legislação portuguesa a favor da arte cinematográfica e audiovisual deve ser incluída no valor tributável em sede de imposto sobre o valor acrescentado devido pelos serviços de exibição publicidade comercial.

Sumário	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo	01063/11
Data do Acórdão	15-01-2014
Relator	Valente Torrão
Assunto	TAXA DE EXIBIÇÃO DE PUBLICIDADE
Resumo	A taxa de exibição prevista na legislação portuguesa a favor de arte cinematográfica e audiovisual deve ser incluída no valor tributável em sede de imposto sobre o valor acrescentado devido pelos serviços de exibição publicidade comercial.
Legislação	IRSI (art. 10.º)
Art. 1.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 2.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 3.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 4.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 5.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 6.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 7.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 8.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 9.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 10.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 11.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 12.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 13.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 14.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 15.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 16.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 17.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 18.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 19.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 20.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 21.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 22.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 23.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 24.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 25.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 26.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 27.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 28.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 29.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 30.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 31.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 32.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 33.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 34.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 35.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 36.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 37.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 38.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 39.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 40.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 41.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 42.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 43.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 44.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 45.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 46.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 47.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 48.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 49.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 50.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 51.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 52.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 53.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 54.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 55.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 56.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 57.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 58.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 59.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 60.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 61.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 62.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 63.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 64.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 65.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 66.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 67.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 68.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 69.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 70.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 71.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 72.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 73.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 74.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 75.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 76.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 77.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 78.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 79.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 80.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 81.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 82.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 83.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 84.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 85.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 86.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 87.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 88.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 89.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 90.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 91.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 92.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 93.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 94.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 95.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 96.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 97.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 98.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 99.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 100.º	IRSI (art. 10.º)

#### 5. Acórdão do STA, proferido em 22-01-2014, no proc. 0138/11 (relator Francisco Rothes)<sup>14</sup>

##### Sumário:

A taxa de exibição prevista no art. 28.º, n.º 1, da Lei 42/2004, de 18 de Agosto, está directamente ligada à prestação de serviços de exibição de publicidade comercial e insere-se no conceito de «impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos», na acepção do art. 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, do art. 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da Directiva 2006/112 e do art. 16.º, n.º 5, alínea a), do CIVA, pelo que deve ser incluída no valor tributável em sede de IVA devido pelos serviços de exibição de publicidade comercial.

Sumário	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo	0138/11
Data do Acórdão	22-01-2014
Relator	Francisco Rothes
Assunto	TAXA DE EXIBIÇÃO DE PUBLICIDADE
Resumo	A taxa de exibição prevista no art. 28.º, n.º 1, da Lei 42/2004, de 18 de Agosto, está directamente ligada à prestação de serviços de exibição de publicidade comercial e insere-se no conceito de «impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos», na acepção do art. 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, do art. 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da Directiva 2006/112 e do art. 16.º, n.º 5, alínea a), do CIVA, pelo que deve ser incluída no valor tributável em sede de IVA devido pelos serviços de exibição de publicidade comercial.
Legislação	IRSI (art. 10.º)
Art. 1.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 2.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 3.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 4.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 5.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 6.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 7.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 8.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 9.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 10.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 11.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 12.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 13.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 14.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 15.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 16.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 17.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 18.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 19.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 20.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 21.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 22.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 23.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 24.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 25.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 26.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 27.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 28.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 29.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 30.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 31.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 32.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 33.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 34.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 35.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 36.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 37.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 38.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 39.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 40.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 41.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 42.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 43.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 44.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 45.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 46.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 47.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 48.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 49.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 50.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 51.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 52.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 53.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 54.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 55.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 56.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 57.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 58.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 59.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 60.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 61.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 62.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 63.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 64.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 65.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 66.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 67.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 68.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 69.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 70.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 71.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 72.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 73.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 74.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 75.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 76.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 77.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 78.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 79.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 80.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 81.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 82.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 83.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 84.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 85.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 86.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 87.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 88.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 89.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 90.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 91.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 92.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 93.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 94.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 95.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 96.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 97.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 98.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 99.º	IRSI (art. 10.º)
Art. 100.º	IRSI (art. 10.º)

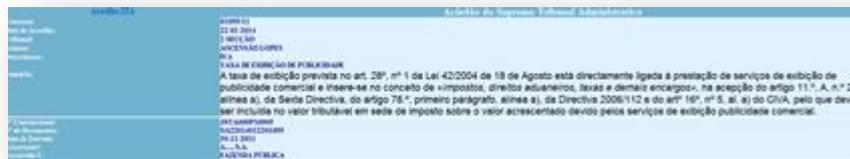
#### 6. Acórdão do STA, proferido em 22-01-2014, no proc. 01095/11 (relator Ascensão Lopes)

##### Sumário:

A taxa de exibição prevista no art. 28.º, n.º 1, da Lei 42/2004, de 18 de Agosto, está directamente ligada à prestação de serviços de exibição de publicidade comercial e insere-se no conceito de «impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos», na acepção do artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, do artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da Directiva 2006/112 e do art. 16.º, n.º 5, al. a), do CIVA, pelo que deve ser incluída no valor tributável em sede de imposto sobre o valor acrescentado devido pelos serviços de

<sup>14</sup> Cf. acórdão do TJ proferido em 5 de dezembro de 2013 nos processos apensos C-618/11, C-637/11 e C-659/11, TVI - Televisão Independente SA contra Fazenda Pública.

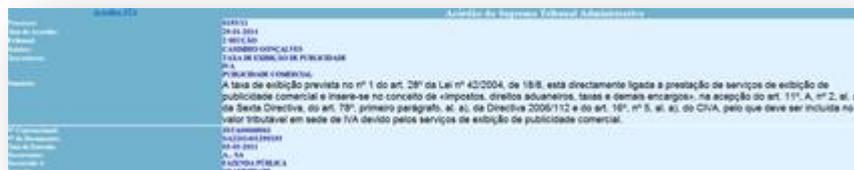
exibição publicidade comercial.



7. Acórdão do STA, proferido em 29-01-2014, no proc. 0193/11 (relator Casimiro Gonçalves)<sup>15</sup>

#### **Sumário:**

A taxa de exibição prevista no n.º 1, do art. 28.º, da Lei n.º 42/2004, de 18/8, está directamente ligada à prestação de serviços de exibição de publicidade comercial e insere-se no conceito de «impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos», na acepção do art. 11.º, A, n.º 2, al. a), da Sexta Directiva, do art. 78.º, primeiro parágrafo, al. a), da Directiva 2006/112 e do art. 16.º, n.º 5, al. a), do CIVA, pelo que deve ser incluída no valor tributável em sede de IVA devido pelos serviços de exibição de publicidade comercial.



8. Acórdão do STA, proferido em 05-02-2014, no proc. 0636/11 (relator Ascensão Lopes)<sup>16</sup>

#### **Sumário:**

A taxa de exibição prevista no art. 28.º, n.º 1, da Lei 42/2004, de 18 de Agosto, está directamente ligada à prestação de serviços de exibição de publicidade comercial e insere-se no conceito de «impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos», na acepção do artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, do artigo 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), da Directiva 2006/112 e do art. 16.º, n.º 5, al. a), do CIVA, pelo que deve ser incluída no valor tributável em sede de imposto sobre o valor acrescentado devido pelos serviços de exibição publicidade comercial.

<sup>15</sup> Cf. acórdão do TJ proferido em 5 de dezembro de 2013 nos processos apensos C-618/11, C-637/11 e C-659/11, TVI - Televisão Independente SA contra Fazenda Pública.

<sup>16</sup> Cf. acórdão do TJ proferido em 5 de dezembro de 2013 nos processos apensos C-618/11, C-637/11 e C-659/11, TVI – Televisão Independente SA contra Fazenda Pública.



9. Acórdão do STA, proferido em 19-02-2014, no proc. 0366/11 (relator Dulce Neto)<sup>17</sup>

#### **Sumário:**

A taxa de exibição prevista no n.º 1, do art. 28.º, da Lei n.º 42/2004, de 18/8, está directamente ligada à prestação de serviços de exibição de publicidade comercial e insere-se no conceito de «impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos», na acepção do art. 11.º, A, n.º 2, al. a), da Sexta Directiva, do art. 78.º, primeiro parágrafo, al. a), da Directiva 2006/112 e do art. 16.º, n.º 5, al. a), do CIVA, pelo que deve ser incluída no valor tributável em sede de IVA devido pelos serviços de exibição de publicidade comercial.



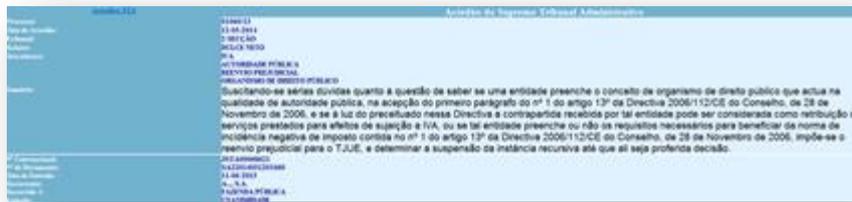
10. Acórdão do STA, proferido em 12-03-2014, no proc. 01060/13 (relator Dulce Neto)

#### **Sumário:**

Suscitando-se sérias dúvidas quanto à questão de saber se uma entidade preenche o conceito de organismo de direito público que actua na qualidade de autoridade pública, na acepção do primeiro parágrafo do n.º 1, do artigo 13.º, da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, e se à luz do preceituado nessa Directiva a contrapartida recebida por tal entidade pode ser considerada como retribuição de serviços prestados para efeitos de sujeição a IVA, ou se tal entidade preenche ou não os requisitos necessários para beneficiar da norma de incidência negativa de imposto contida no n.º 1, do artigo 13.º, da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, impõe-se o reenvio prejudicial para o TJUE, e determinar a suspensão da instância recursiva

<sup>17</sup> Cf. acórdão do TJ proferido em 5 de dezembro de 2013 nos processos apensos C-618/11, C-637/11 e C-659/11, TVI – Televisão Independente SA contra Fazenda Pública.

até que ali seja proferida decisão.



## 11. Acórdão do STA, proferido em 09-04-2014, no proc. 01318/13 (relator Casimiro Gonçalves)

### Sumário:

Atendendo ao primado do direito comunitário e resultando da jurisprudência do TJUE (i) que os tratamentos desiguais permitidos pela al. a), do n.º 1, do art. 58.º, do Tratado CEE, devem ser distinguidos das discriminações proibidas pelo n.º 3, deste mesmo artigo, e (ii) que para que uma regulamentação fiscal possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é necessário que a diferença de tratamento diga respeito a situações não comparáveis objectivamente ou se justifique por razões imperiosas de interesse geral, é de anular a retenção na fonte efectuada pelo substituto tributário a entidade não residente, se ficou provado que aquela restrição, substanciada em maior tributação de entidade não residente, não pode ser neutralizada, em concreto, por via da Convenção celebrada entre os Estados para evitar a dupla tributação.



## 12. Acórdão do STA, proferido em 14-05-2014, no proc. 01319/13 (relator Casimiro Gonçalves)

### Sumário:

Atendendo ao primado do direito comunitário e resultando da jurisprudência do TJUE (i) que os tratamentos desiguais permitidos pela al. a), do n.º 1, do art. 58.º, do Tratado CEE, devem ser distinguidos das discriminações proibidas pelo n.º 3, deste mesmo artigo, e (ii) que para que uma regulamentação fiscal possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é necessário que a diferença



viola os princípios da não discriminação, da liberdade de estabelecimento e da livre circulação de capitais, consagrados nos artigos 12.º, 43.º, 46.º, 56.º e 58.º, n.º 3, do Tratado da CEE, bem como o artigo 5.º, n.º 1, da Directiva 90/435/CEE, do Conselho, de 23/07/1990, se os mesmos dividendos se encontram isentos de imposto sobre o rendimento ao abrigo do artigo 20, da Ley 43/1995, de 27 de Dezembro (do Reino de Espanha), sobre o Imposto sobre Sociedades, não se permitindo a dedução, compensação ou recuperação de qualquer imposto pago pela impugnante em Portugal.

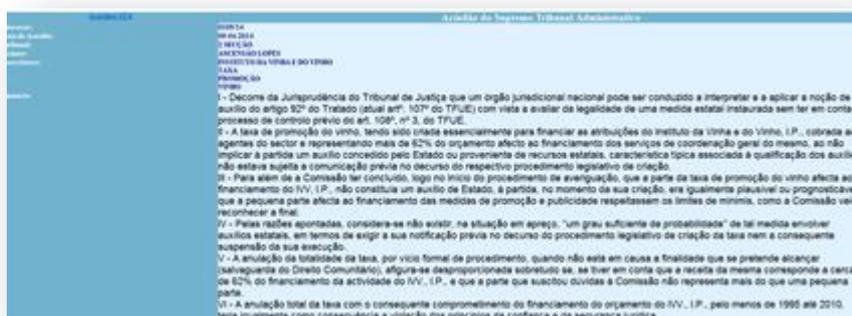


15. Acórdão do STA, proferido em 21-05-2014, no proc. 0109/14 (relator Ascensão Lopes)

#### **Sumário:**

- I- Decorre da Jurisprudência do Tribunal de Justiça que um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do artigo 92.º, do Tratado (actual art. 107.º, do TFUE) com vista a avaliar a legalidade de uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do art. 108.º, n.º 3, do TFUE.
- II- A taxa de promoção do vinho, tendo sido criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., cobrada aos agentes do sector e representando mais de 62% do orçamento afecto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo, ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais, característica típica associada à qualificação dos auxílios, não estava sujeita a comunicação prévia no decurso do respectivo procedimento legislativo de criação.
- III- Para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação, que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitasse os limites *de minimis*, como a Comissão veio reconhecer a final.

- IV- Pelas razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, “um grau suficiente de probabilidade” de tal medida envolver auxílios estatais, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução.
- V- A anulação da totalidade da taxa, por vício formal de procedimento, quando não está em causa a finalidade que se pretende alcançar (salvaguarda do Direito Comunitário), afigura-se desproporcionada sobretudo se, se tiver em conta que a receita da mesma corresponde a cerca de 62% do financiamento da atividade do IVV., I.P., e que a parte que suscitou dúvidas à Comissão não representa mais do que uma pequena parte.
- VI- A anulação total da taxa com o consequente comprometimento do financiamento do orçamento do IVV., I.P., pelo menos de 1995 até 2010, teria igualmente como consequência a violação dos princípios da confiança e da segurança jurídica.

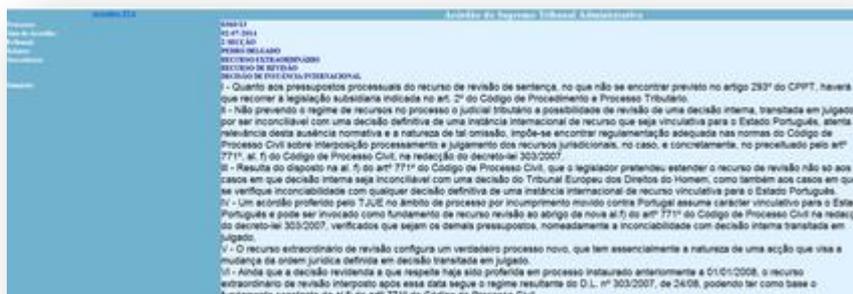


16.Acórdão do STA, proferido em 02-07-2014, no proc. 0360/13 (relator Pedro Delgado)

#### **Sumário:**

- I- Quanto aos pressupostos processuais do recurso de revisão de sentença, no que não se encontrar previsto no artigo 293.º, do CPPT, haverá que recorrer à legislação subsidiária indicada no art. 2.º, do Código de Procedimento e Processo Tributário.
- II- Não prevendo o regime de recursos no processo o judicial tributário a possibilidade de revisão de uma decisão interna, transitada em julgado, por ser inconciliável com uma decisão definitiva de uma instância internacional de recurso que seja vinculativa para o Estado Português, atenta a relevância desta ausência normativa e a natureza de tal omissão, impõe-se encontrar regulamentação adequada nas normas do Código de Processo Civil sobre interposição processamento e julgamento dos recursos jurisdicionais, no caso, e concretamente, no preceituado pelo art. 771.º, al. f), do Código de Processo Civil, na redacção do Decreto-Lei 303/2007.
- III- Resulta do disposto na al. f), do art. 771.º, do Código de Processo Civil, que o legislador

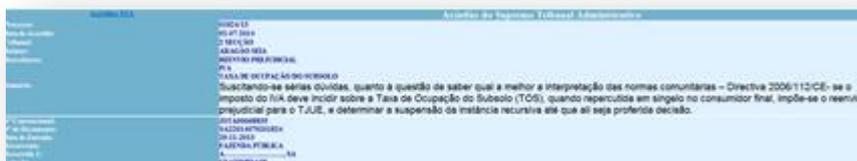
- pretendeu estender o recurso de revisão não só aos casos em que decisão interna seja inconciliável com uma decisão do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, como também aos casos em que se verifique inconciliabilidade com qualquer decisão definitiva de uma instância internacional de recurso vinculativa para o Estado Português.
- IV- Um acórdão proferido pelo TJUE no âmbito de processo por incumprimento movido contra Portugal assume carácter vinculativo para o Estado Português e pode ser invocado como fundamento de recurso revisão ao abrigo da nova al. f), do art. 771.º, do Código de Processo Civil, na redacção do Decreto-Lei 303/2007, verificados que sejam os demais pressupostos, nomeadamente a inconciliabilidade com decisão interna transitada em julgado.
- V- O recurso extraordinário de revisão configura um verdadeiro processo novo, que tem essencialmente a natureza de uma acção que visa a mudança da ordem jurídica definida em decisão transitada em julgado.
- VI- Ainda que a decisão revidenda a que respeite haja sido proferida em processo instaurado anteriormente a 01/01/2008, o recurso extraordinário de revisão interposto após essa data segue o regime resultante do D.L. n.º 303/2007, de 24/08, podendo ter como base o fundamento constante da al. f), do art. 771.º, do Código de Processo Civil.



17. Acórdão do STA, proferido em 02-07-2014, no proc. 01824/13 (relator Aragão Seia)

#### **Sumário:**

Suscitando-se sérias dúvidas, quanto à questão de saber qual a melhor a interpretação das normas comunitárias - Directiva 2006/112/CE - se o imposto do IVA deve incidir sobre a Taxa de Ocupação do Subsolo (TOS), quando repercutida em singelo no consumidor final, impõe-se o reenvio prejudicial para o TJUE, e determinar a suspensão da instância recursiva até que ali seja proferida decisão.



18. Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, proferido em 09-07-2014, no proc. 01435/12 (relator Pedro Delgado)

#### Sumário:

- I- Perante o artigo 24.º, da CEDT Portugal/Países Baixos — no contexto da distribuição de dividendos por uma sociedade residente em Portugal a uma sociedade sua accionista residente nos Países Baixos - é necessário apurar o tratamento fiscal conferido nos Países Baixos aos dividendos em causa - *maxime* a sua isenção de tributação - para determinar a existência ou não do crédito de imposto e, desse modo, para aferir da eventual neutralização da discriminação decorrente da tributação em sede de IRC de tais rendimentos e fazer respeitar a imposição comunitária da livre circulação de capitais (art. 56.º, do Tratado da Comunidade Europeia, actual art. 63.º, TFUE).
- II- Não dispondo o Supremo Tribunal Administrativo de base factual para decidir a questão, há que ordenar a baixa dos autos ao Tribunal de 1ª instância a fim de que nele seja proferida nova decisão após ampliação da matéria de facto pertinente.



19. Acórdão do STA, proferido em 08-10-2014, no proc. 0398/12 (relator Isabel Marques da Silva)<sup>18</sup>

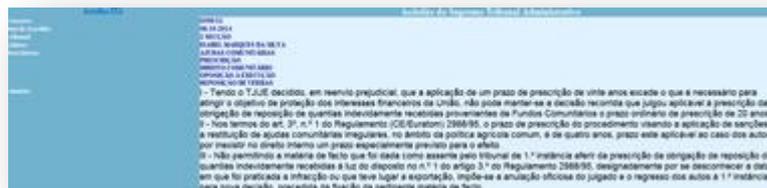
#### Sumário:

- I- Tendo o TJUE decidido, em reenvio prejudicial, que a aplicação de um prazo de prescrição de vinte anos excede o que é necessário para atingir o objectivo de protecção dos interesses financeiros da União, não pode manter-se a decisão recorrida que julgou aplicável à prescrição da obrigação de reposição de quantias indevidamente recebidas

<sup>18</sup> Cf. acórdão do TJ proferido em 17 de setembro de 2014 no proc. C-341/13, Cruz & Companhia Lda. contra Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas IP (IFAP).

provenientes de Fondos Comunitários o prazo ordinário de prescrição de 20 anos.

- II- Nos termos do art. 3.º, n.º 1, do Regulamento (CE/Euratom) 2988/95, o prazo de prescrição do procedimento visando a aplicação de sanções e a restituição de ajudas comunitárias irregulares, no âmbito da política agrícola comum, é de quatro anos, prazo este aplicável ao caso dos autos por inexistir no direito interno um prazo especialmente previsto para o efeito.
- III- Não permitindo a matéria de facto que foi dada como assente pelo tribunal de 1.ª instância aferir da prescrição da obrigação de reposição das quantias indevidamente recebidas à luz do disposto no n.º 1, do artigo 3.º, do Regulamento 2988/95, designadamente por se desconhecer a data em que foi praticada a infracção ou que teve lugar a exportação, impõe-se a anulação oficiosa do julgado e o regresso dos autos à 1.ª instância para nova decisão, precedida da fixação da pertinente matéria de facto.



20. Acórdão do STA, proferido em 29-10-2014, no proc. 0298/13 (relator Dulce Neto)

### **Sumário:**

É determinado reenvio prejudicial para respostas às questões relativas à compatibilidade da legislação fiscal interna segundo a qual as instituições financeiras não residentes em território português estão sujeitas a imposto sobre o rendimento de juros auferidos nesse território e retido na fonte à taxa definitiva de 20% (ou a taxa menor caso exista convenção para evitar dupla tributação), taxa que incide sobre o rendimento líquido, sem possibilidade de dedução das despesas profissionais directamente relacionadas com a atividade financeira exercida, ao passo que os juros auferidos por instituições financeiras residentes são incorporados no rendimento global tributável, procedendo-se à dedução das despesas associadas à atividade exercida quando se determina o lucro para efeitos de tributação em IRC, incidindo, assim, a taxa geral de 25% sobre o rendimento de juros líquido com o artigo 56.º do TFUE.



no art. 5.º, n.º 1, da Directiva, da condição de, no momento da distribuição dos dividendos, a sociedade-mãe ter detido a participação na afiliada há pelo menos 2 anos, sem previsão de possibilidade de ulterior reembolso, constitui uma transposição errada da Directiva.

- VII- Nos termos do disposto no art. 43.º, do CPPT, são devidos juros indemnizatórios pelo montante indevidamente retido, contados desde o momento em que a AT indeferiu o pedido de restituição desse montante, efectuado mediante reclamação graciosa, constituindo este indeferimento o erro imputável aos serviços previsto naquele preceito.

Acórdão, S.T.A.	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	11498/13
Data de Acórdão:	29.10.2014
Relator:	D. DULCE NETO
Assunto:	RECLAMAÇÃO DE SERVIÇOS IMPOSTAÇÃO DE SUCESSORA JUIZOS REEMBOLSO ILEGÍTIMO REEMBOLSO ILEGÍTIMO JUIZOS REEMBOLSO ILEGÍTIMO
Processo:	11498/13
Processo de Recurso:	11498/13
Data de Expedição:	29.10.2014
Assunto:	RECLAMAÇÃO DE SERVIÇOS IMPOSTAÇÃO DE SUCESSORA JUIZOS REEMBOLSO ILEGÍTIMO REEMBOLSO ILEGÍTIMO JUIZOS REEMBOLSO ILEGÍTIMO

22. Acórdão do STA, proferido em 29-10-2014, no proc. 01502/12 (relator Dulce Neto)

**Sumário:**

- I- Ainda que a impugnante, residente no Reino Unido, não tivesse designado representante em Portugal para efeitos tributários, tal nunca poderia implicar uma restrição ao seu direito de acção em juízo, sob pena de inconstitucionalidade por compressão ilegítima do princípio da tutela jurisdicional efectiva e violação do disposto no art. 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa. Aliás, mesmo para efeitos fiscais, a exigência de nomeação de representante com residência em território nacional viola o direito comunitário, como foi reconhecido pelo TJUE no acórdão proferido no Proc. n.º C-267/09, de 5 de Maio de 2011.
- II- Mesmo nos casos em que a lei não obriga à interposição da reclamação graciosa prevista no art. 131.º, do CPPT, para viabilizar o acesso à via contenciosa – e que são os casos em que esta foi efectuada em conformidade com orientações genéricas emitidas pela administração tributária ou a impugnação se restringe a matéria de direito – o interessado não fica impedido de a apresentar, isto é, não fica sujeito, caso queira reclamar do acto, a apresentar a reclamação no prazo geral previsto no art. 70.º, do CPPT (120 dias), podendo deduzi-la nos termos e prazo previstos no n.º 1, do art. 131.º, do CPPT (2 anos).
- III- A situação de um residente noutro Estado-Membro, sem estabelecimento estável em

Portugal, que aufera rendimentos proveniente da distribuição de dividendos por uma sociedade residente em Portugal, é comparável à de uma sociedade residente em Portugal que aufera esses mesmos rendimentos. Pelo que é ilegal a retenção na fonte, a título definitivo, que incide sobre dividendos distribuídos a uma entidade residente noutro Estado-Membro, efectuada à luz da legislação fiscal portuguesa, por tal configurar uma violação da proibição de discriminação em razão da nacionalidade e do direito de livre circulação de capitais, consagrados nos arts. 12.º e 56.º, do Tratado de Roma, face à dispensa de retenção de que, nos termos do CIRC, beneficiava, em idênticas condições, uma entidade residente, não havendo qualquer justificação válida para essa discriminação.

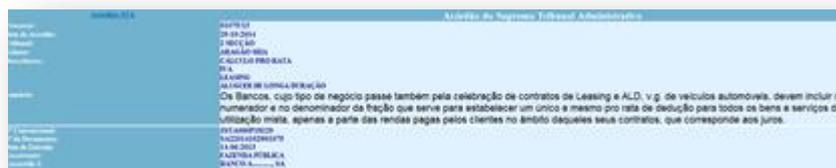
- IV- É a legislação do Estado da proveniência dos dividendos (no caso, Portugal) que deve assegurar que as entidades beneficiárias – residentes e não residentes – recebam um tratamento similar, conducente à eliminação de desvantagens desmotivadoras da movimentação transfronteiriça de capitais.
- V- A anulação do acto impõe à administração tributária o dever de reconstituição da situação jurídica hipotética que existiria caso ele não tivesse sido praticado, o que inclui a restituição da quantia que ao contribuinte foi indevidamente exigida e que ele satisfaz, bem como o pagamento de juros indemnizatórios.



23. Acórdão do STA, proferido em 29-10-2014, no proc. 01075/13 (relator Aragão Seia)

#### **Sumário:**

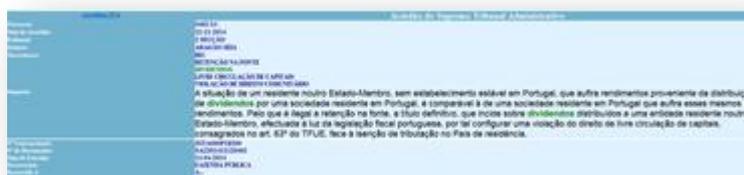
Os Bancos, cujo tipo de negócio passe também pela celebração de contratos de Leasing e ALD, v.g. de veículos automóveis, devem incluir em numerador e no denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo pro rata de dedução para todos os bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes no âmbito daqueles seus contratos, que corresponde aos juros.



24. Acórdão do STA, proferido em 12-11-2014, no proc. 0461/14 (relator Aragão Seia)

#### Sumário:

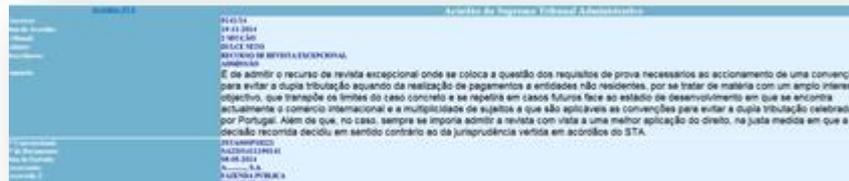
A situação de um residente nouro Estado-Membro, sem estabelecimento estável em Portugal, que aufera rendimentos proveniente da distribuição de dividendos por uma sociedade residente em Portugal, é comparável à de uma sociedade residente em Portugal que aufera esses mesmos rendimentos. Pelo que é ilegal a retenção na fonte, a título definitivo, que incide sobre dividendos distribuídos a uma entidade residente nouro Estado-Membro, efectuada à luz da legislação fiscal portuguesa, por tal configurar uma violação do direito de livre circulação de capitais, consagrados no art. 63.º, do TFUE, face à isenção de tributação no País de residência.



25. Acórdão do STA, proferido em 19-11-2014, no proc. 0141/14 (relator Dulce Neto)

#### Sumário:

É de admitir o recurso de revista excepcional onde se coloca a questão dos requisitos de prova necessários ao acionamento de uma convenção para evitar a dupla tributação aquando da realização de pagamentos a entidades não residentes, por se tratar de matéria com um amplo interesse objectivo, que transpõe os limites do caso concreto e se repetirá em casos futuros face ao estágio de desenvolvimento em que se encontra actualmente o comércio internacional e a multiplicidade de sujeitos a que são aplicáveis as convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal. Além de que, no caso, sempre se imporia admitir a revista com vista a uma melhor aplicação do direito, na justa medida em que a decisão recorrida decidiu em sentido contrário ao da jurisprudência vertida em acórdãos do STA.



26. Acórdão do STA, proferido em 26-11-2014, no proc. 01877/13 (relator Ana Paula Lobo)

**Sumário:**

Será pela análise concreta da tributação global dos dividendos tendo em conta a sua tributação em Portugal e na Holanda que se poderá verificar se o direito interno, nomeadamente as normas relativas à retenção na fonte, em princípio violadoras do art. 63.º, do TFUE, como disse o Tribunal de Justiça, em 6 de Outubro de 2011, no proc. C-493/09, na situação concreta, constituem uma restrição à livre circulação de capitais, proibida pelo indicado preceito.



27. Acórdão do STA, proferido em 03-12-2014, no proc. 0533/14 (relator Pedro Delgado)

**Sumário:**

- I- Decorre da Jurisprudência do Tribunal de Justiça que um órgão jurisdicional nacional pode ser conduzido a interpretar e a aplicar a noção de auxílio do artigo 92.º, do Tratado (actual art. 107.º, do TFUE) com vista a avaliar a legalidade de uma medida estatal instaurada sem ter em conta o processo de controlo prévio do art. 108.º, n.º 3, do TFUE.
- II- A taxa de promoção do vinho, tendo sido criada essencialmente para financiar as atribuições do Instituto da Vinha e do Vinho, I.P., cobrada aos agentes do sector e representando mais de 62% do orçamento afecto ao financiamento dos serviços de coordenação geral do mesmo, ao não implicar à partida um auxílio concedido pelo Estado ou proveniente de recursos estatais, característica típica associada à qualificação dos auxílios, não estava sujeita a comunicação prévia no decurso do respectivo procedimento legislativo de criação.
- III- Para além de a Comissão ter concluído, logo no início do procedimento de averiguação,

que a parte da taxa de promoção do vinho afecta ao financiamento do IVV, I.P., não constituía um auxílio de Estado, à partida, no momento da sua criação, era igualmente plausível ou prognosticável que a pequena parte afecta ao financiamento das medidas de promoção e publicidade respeitassem os limites de minimis, como a Comissão veio reconhecer a final.

- IV- Pelas razões apontadas, considera-se não existir, na situação em apreço, “um grau suficiente de probabilidade” de tal medida envolver auxílios estatais, em termos de exigir a sua notificação prévia no decurso do procedimento legislativo de criação da taxa nem a consequente suspensão da sua execução.
- V- A anulação da totalidade da taxa, por vício formal de procedimento, quando não está em causa a finalidade que se pretende alcançar (salvaguarda do Direito Comunitário), afigura-se desproporcionada sobretudo se se tiver em conta que a receita da mesma corresponde a cerca de 62% do financiamento da actividade do IVV, I.P., e que a parte que suscitou dúvidas à Comissão não representa mais do que uma pequena parte.



2015

1. Acórdão do STA, proferido em 15-01-2015, no proc. 058/14 (relator Isabel Marques da Silva)

#### **Sumário:**

- I- A taxa regional reduzida de IRC é aplicável aos sujeitos passivos que tenham sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável da Região Autónoma da Madeira, de harmonia com o disposto nos n.ºs 1 e 2, do artigo 2.º, do DLR n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro (antes da alteração introduzida pelo DLR n.º 3/2007/M, de 9 de Janeiro).
- II- O conceito de estabelecimento estável para efeito dessa redução de taxa abrange instalações, onde seja exercida efectiva actividade económica, dos sujeitos passivos



CEE, devem ser distinguidos das discriminações proibidas pelo n.º 3, deste mesmo artigo, e (ii) que, para que uma regulamentação fiscal possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é necessário que a diferença de tratamento diga respeito a situações não comparáveis objectivamente ou se justifique por razões imperiosas de interesse geral, é de anular a retenção na fonte efectuada pelo substituto tributário a entidade não residente, se ficou provado que aquela restrição, substanciada em maior tributação de entidade não residente, não pode ser neutralizada, em concreto, por via da Convenção celebrada entre os Estados para evitar a dupla tributação.



#### 4. Acórdão do STA, proferido em 04-03-2015, no proc. 01017/12 (relator Ana Paula Lobo)

##### Sumário:

- I- O Tribunal de Justiça EU, no proc. C-183/13 – esclareceu que, se houver elementos que permitam concluir que as operações que conferem direito à dedução de imposto representam uma parte mais que proporcional dos custos comuns originados pelos bens e serviços de utilização mista – como aconteceria se a utilização desses bens e serviços de utilização mista fosse sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos de locação financeira (atividade que não confere direito à dedução do Imposto sobre o valor acrescentado) a significar que «esses custos comuns» se reportavam essencialmente às operações bancárias isentas, - é possível calcular o *pro rata* da forma excluindo do numerador e do denominador a parte das rendas que corresponde à amortização financeira.
- II- Por força da interpretação dada pelo TJUE em processo de reenvio prejudicial, que as partes não podiam ter em conta dadas nos articulados que apresentaram, muito antes da sua prolação, importa, pois, que sobre a matéria de facto se formule um juízo de facto sobre se a utilização desses bens e serviços de utilização mista é ou não, sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos.
- III- Como de forma unânime tem afirmado o Supremo Tribunal de Justiça e o Supremo

Tribunal Administrativo, os juízos de facto ou juízos sobre factos, incluindo os juízos de valor sobre matéria de facto, e a própria interpretação dos factos e das ilações que as instâncias deles retiram, formulados a partir de critérios da experiência, são, ainda, a matéria de facto, o que impede que possam ser formulados ou reapreciadas pelo tribunal de revista, por neste caso, não existir qualquer erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa que violem uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova, em conformidade com o disposto nos arts. 662.º, n.º 4, 674.º, n.º 3, e 682.º, do Código de Processo Civil, aqui aplicável por força do disposto no art. 2.º, e) e 281.º, do Código de Procedimento e Processo Tributário.



5. Acórdão do STA, proferido em 11-03-2015, no proc. 027/13 (relator Ana Paula Lobo)<sup>19</sup>

#### **Sumário:**

Importa que o Tribunal recorrido, face aos elementos documentais ou outros de que disponha ou entenda solicitar, não dê por reproduzidos documentos, o que constitui prática incorrecta - essa reprodução é inútil na medida em que não objectiva os factos de que o documento será o meio de prova, sendo útil apenas a identificação do documento em causa - mas retire deles os factos que considera provados, tendo, nesta matéria particular cuidado no estabelecimento das datas em que os mesmos ocorreram, assim completando o acervo de matéria de facto provada/não provada necessária à determinação da prescrição/não prescrição da dívida, sendo certo que o Supremo Tribunal Administrativo apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância (artigo 21.º, n.º 4, do ETAF).

<sup>19</sup> Cf. Acórdão do TJ de 17 de setembro de 2014 no proc. C-341-13, Cruz & Companhia Lda. contra Instituto de Financiamento da Agricultura e Pescas IP (IFAP).

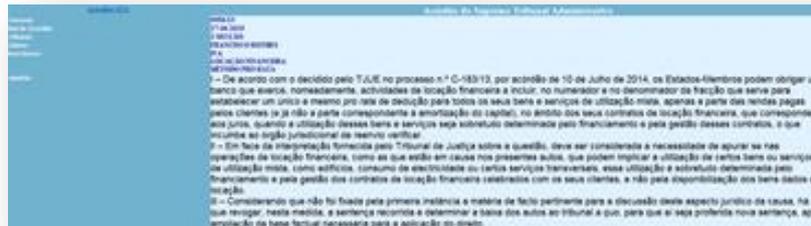


## 6. Acórdão do STA, proferido em 17-06-2015, no proc. 0956/13 (relator Francisco Rothes)<sup>20</sup>

### **Sumário:**

- I- De acordo com o decidido pelo TJUE no processo n.º C-183/13, por acórdão de 10 de Julho de 2014, os Estados-Membros podem obrigar um banco que exerce, nomeadamente, actividades de locação financeira a incluir, no numerador e no denominador da fracção que serve para estabelecer um único e mesmo *pro rata* de dedução para todos os seus bens e serviços de utilização mista, apenas a parte das rendas pagas pelos clientes (e já não a parte correspondente à amortização do capital), no âmbito dos seus contratos de locação financeira, que corresponde aos juros, quando a utilização desses bens e serviços seja sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão desses contratos, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.
- II- Em face da interpretação fornecida pelo Tribunal de Justiça sobre a questão, deve ser considerada a necessidade de apurar se nas operações de locação financeira, como as que estão em causa nos presentes autos, que podem implicar a utilização de certos bens ou serviços de utilização mista, como edifícios, consumo de electricidade ou certos serviços transversais, essa utilização é sobretudo determinada pelo financiamento e pela gestão dos contratos de locação financeira celebrados com os seus clientes, e não pela disponibilização dos bens dados em locação.
- III- Considerando que não foi fixada pela primeira instância a matéria de facto pertinente para a discussão deste aspecto jurídico da causa, há que revogar, nesta medida, a sentença recorrida e determinar a baixa dos autos ao tribunal *a quo*, para que aí seja proferida nova sentença, após ampliação da base factual necessária para a aplicação do direito.

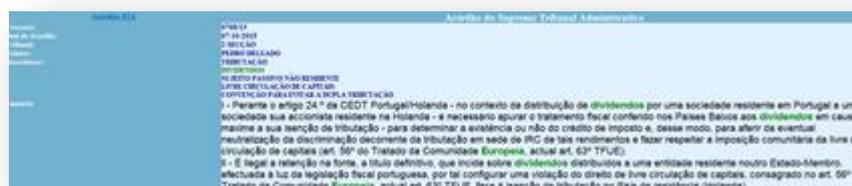
<sup>20</sup> Cf. acórdão do TJ proferido em 10 de julho de 2014, no proc. C-183/13, Fazenda Pública contra Banco Mais S.A.



## 7. Acórdão do STA, proferido em 07-10-2015, no proc. 0768/13 (relator Pedro Delgado)

### **Sumário:**

- I- Perante o artigo 24.º, da CEDT Portugal/Holanda - no contexto da distribuição de dividendos por uma sociedade residente em Portugal a uma sociedade sua accionista residente na Holanda - é necessário apurar o tratamento fiscal conferido nos Países Baixos aos dividendos em causa - *maxime* a sua isenção de tributação - para determinar a existência ou não do crédito de imposto e, desse modo, para aferir da eventual neutralização da discriminação decorrente da tributação em sede de IRC de tais rendimentos e fazer respeitar a imposição comunitária da livre de circulação de capitais (art. 56.º, do Tratado da Comunidade Europeia, actual art. 63.º, TFUE).
- II- É ilegal a retenção na fonte, a título definitivo, que incide sobre dividendos distribuídos a uma entidade residente noutro Estado-Membro, efectuada à luz da legislação fiscal portuguesa, por tal configurar uma violação do direito de livre circulação de capitais, consagrado no art. 56.º, do Tratado da Comunidade Europeia, actual art. 63.º, TFUE, face à isenção de tributação no País de residência (Holanda).



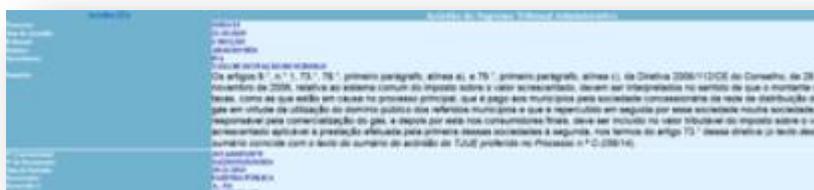
## 8. Acórdão do STA, proferido em 21-10-2015, no proc. 01824/13 (relator Aragão Seia)<sup>21</sup>

### **Sumário:**

Os artigos 9.º, n.º 1, 73.º, 78.º, primeiro parágrafo, alínea a), e 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no

<sup>21</sup> Cf. acórdão do TJ de 11 de junho de 2015, no proc. C-256/14, *Lisboagás GDL - Sociedade Distribuidora de Gás Natural de Lisboa SA contra Autoridade Tributária e Aduaneira*.

sentido de que o montante das taxas, como as que estão em causa no processo principal, que é pago aos municípios pela sociedade concessionária da rede de distribuição de gás em virtude da utilização do domínio público dos referidos municípios e que é repercutido em seguida por essa sociedade noutra sociedade, responsável pela comercialização do gás, e depois por esta nos consumidores finais, deve ser incluído no valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado aplicável à prestação efectuada pela primeira dessas sociedades à segunda, nos termos do artigo 73.º, dessa Directiva (o texto deste sumário coincide com o texto do sumário do acórdão do TJUE proferido no Processo n.º C-256/14).



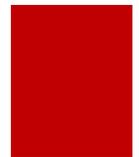
#### 9. Acórdão do STA, proferido em 25-11-2015, no proc. 0576/13 (relator Fonseca Carvalho)<sup>22</sup>

##### Sumário:

- I- A Directiva do IVA preceitua sobre normas e princípios relativos à incidência, à isenção, à matéria colectável e a outras matérias de direito substantivo, mas não dispõe sobre questões processuais, designadamente sobre prazo de prescrição, de caducidade, formalismos inspectivos e exercício do contraditório entre outros.
- II- É aos Estados Membros que compete elaborar as normas sobre procedimento.
- III- A instauração do procedimento previsto no artigo 63º, do CPPT, previamente à liquidação dos tributos com base em disposições antiabuso é uma garantia dos contribuinte que tem de ser aplicado em situações análogas ao IVA por força do princípio da igualdade e a tal não se opor a Directiva do IVA, dado não ser susceptível de violar os princípios da equivalência e da efectividade consagrados no direito da União.
- IV- A liquidação do IVA com base em prática abusiva sem ter sido precedida da instauração do procedimento previsto no artigo 63º, do CPPT, é ilegal.

<sup>22</sup> Cf. acórdão do TJ de 12 de fevereiro de 2015, no proc. C-662/13, *Surgicare - Unidades de Saúde SA contra Fazenda Pública*.





## Tribunal Central Administrativo do Norte

1. Acórdão do TCAN, proferido em 10-03-2005, no proc. 00382/04 (relator Valente Torrão)

### Sumário:

Para efeitos de prova do pagamento do imposto na Suíça por rendimentos de trabalho é suficiente a declaração da autoridade tributária Suíça na qual se declara que o contribuinte pagou de imposto e por retenção na fonte determinado montante.



2. Acórdão do TCAN, proferido em 14-04-2005, no proc. 00107/03 - BRAGA (relator Dulce Neto)

### Sumário:

1. Para prova do pagamento do imposto na Suíça por rendimentos de trabalho aí auferidos, para efeitos de aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Suíça, é suficiente a declaração certificada pela autoridade tributária Suíça que atesta o montante de rendimentos aí auferidos e o montante de imposto aí pago por retenção na fonte.
2. À Administração Fiscal Portuguesa compete, no caso de lhe subsistirem dúvidas quanto à coincidência entre o valor retido na fonte e o imposto liquidado, proceder à troca de informações com as autoridades fiscais suíças, por forma a evitar a dupla tributação, de harmonia com o disposto no art. 26.º da citada Convenção.



3. Acórdão do TCAN, proferido em 14-04-2005, no proc. 00285/02 - BRAGA (relator Dulce Neto)

#### **Sumário:**

1. A certidão emitida pela entidade patronal que atesta o valor do salário ilíquido auferido pelo impugnante na Alemanha, o montante de imposto retido, a identificação da Repartição de Finanças junto da qual a entidade patronal procedeu à liquidação desse imposto retido e a identificação da Repartição de Finanças junto onde o contribuinte foi colectado, certidão essa autenticada por esta última autoridade fiscal e cuja veracidade não é posta em causa pela Administração Fiscal Portuguesa, deve ser aceite como documento comprovativo do imposto já pago pelo impugnante naquele país para efeitos de aplicação da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a Dupla Tributação aprovada pela Lei n.º 12/82, de 3/06.
2. À Administração Fiscal Portuguesa compete, no caso de lhe subsistirem dúvidas quanto à coincidência entre o valor retido na fonte e o imposto liquidado, proceder à troca de informações com as autoridades fiscais alemãs, por forma a evitar a dupla tributação, de harmonia com o disposto no art. 27.º da citada Convenção.



4. Acórdão do TCAN, proferido em 28-04-2005, no proc. 00190/02 - BRAGA (relator Moisés Rodrigues)

#### **Sumário:**

1. Para prova do pagamento do imposto na Suíça por rendimentos de trabalho aí auferidos, para efeitos de aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Suíça, é suficiente a declaração certificada pela autoridade tributária Suíça que atesta o montante de rendimentos aí auferidos e o montante de imposto aí pago por retenção na fonte.
2. À Administração Fiscal Portuguesa compete, no caso de lhe subsistirem dúvidas quanto

à coincidência entre o valor retido na fonte e o imposto liquidado, proceder à troca de informações com as autoridades fiscais suíças, por forma a evitar a dupla tributação, de harmonia com o disposto no art. 26.º da citada Convenção.



##### 5. Acórdão do TCAN, proferido em 12-05-2005, no proc. 00058/04 (relator Fonseca Carvalho)

###### **Sumário:**

- I- Não tendo o Estado Alemão onde o impugnante esteve a trabalhar por mais de 183 dias tributado os montantes que lhe foram atribuídos a título de ajudas de custo o Estado Português porque se encontram preenchidos os pressupostos de incidência pessoal previstos no artigo 14 do CIRS não está impedido de proceder à tributação desses montantes em sede de IRS por os ter qualificado não como ajudas de custo mas sim como rendimento de trabalho dependente nos termos do artigo 2.º do CIRS.
- II- O artigo 15 da lei 12/82 da Convenção sobre dupla tributação celebrada ente o Estado Português e a República Federal da Alemanha não deve ser interpretado no sentido de retirar ao Estado Português a sua competência tributária mas no sentido de também atribuir nessa situação igualmente competência tributária ao Estado Alemão regulando os malefícios que a dupla tributação de per si acarretaria para o sujeito passivo.



## 6. Acórdão do TCAN, proferido em 02-06-2005, no proc. 00119/04 (relator Moisés Rodrigues)

**Sumário:**

- I- Só se aplicará a Convenção para evitar a dupla tributação, celebrada entre Portugal e Alemanha, se se responder afirmativamente à questão de saber se o impugnante, no ano do rendimento, é residente em território português.
- II- Existindo dúvidas sobre se um cidadão, no ano a que respeitam os rendimentos, haja permanecido em Portugal mais de 183 dias, seguidos ou interpolados ou, tendo permanecido por menos tempo, aí disponha, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual, essas dúvidas têm de ser valoradas a favor do contribuinte e não da Administração Tributária, por força do n.º 1, do art. 121.º, do CPT.
- III- Estando em causa garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos do contribuinte, as regras sobre o ónus da prova constantes da LGT não são de aplicação imediata, por serem regras de natureza substantiva



## 7. Acórdão do TCAN, proferido em 16-06-2005, no proc. 00307/01 - BRAGA (relator Fonseca Carvalho)

**Sumário:**

- I- Tendo a autoridade fiscal Francesa informado que não considerava o impugnante como residente em França para efeitos de dupla tributação já que apesar de o mesmo se encontrar ao serviço de empresa francesa exercer o seu trabalho durante o ano de 1995 quer em Singapura quer na Tunísia o impugnante só poderá ser tributado em Portugal em IRS se pela lei portuguesa for considerado naquele mesmo ano residente em Portugal.
- II- Apesar de a Lei fiscal e as leis sobre as uniões de facto e sobre as pessoas que vivam em economia comum – artigo 14º-A, do CIRS e Leis n.ºs 6/2001 e 7/2001, alargarem a tais

situações a aplicação do regime do IRS nas mesmas condições dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens tais normas não se aplicam ao caso dos autos por serem normas posteriores que versam sobre a incidência do IRS e não terem efeito retroactivo nem carácter interpretativo e não serem susceptíveis de analogia ou interpretação extensiva.

- III- Todavia o impugnante não pode deixar de ser considerado residente em território português e como tal sujeito passivo de IRS já que durante o ano de 1995 permaneceu em Portugal por menos de 183 dias e em 31 de Dezembro de 1995 dispunha em Melgaço de habitação em condições de fazerem, supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual
- IV- A condição de emigrante do impugnante e o facto de durante o período de férias o impugnante aí habitar aliado ao facto de aí habitarem durante todo o ano a mulher com quem o mesmo vive em união de facto bem como a filha de ambos mais corroboram senão demonstram cabalmente tal intenção.



8. Acórdão do TCAN, proferido em 14-07-2005, no proc. 00089/03 - BRAGA (relator Valente Torrão)

#### **Sumário:**

1. Para prova do pagamento do imposto na Suíça por rendimentos de trabalho aí auferidos, para efeitos de aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Suíça, é suficiente a declaração certificada pela autoridade tributária Suíça que atesta o montante de rendimentos aí auferidos e o montante de imposto aí pago por retenção na fonte.
2. À Administração Fiscal Portuguesa compete, no caso de lhe subsistirem dúvidas quanto à coincidência entre o valor retido na fonte e o imposto liquidado, proceder à troca de informações com as autoridades fiscais suíças, de forma a evitar a dupla tributação.



9. Acórdão do TCAN, proferido em 23-03-2006, no proc. 00067/01 - PORTO (relator Moisés Rodrigues)

**Sumário:**

1. Não há duplicação de colecta se o contribuinte, residente em Portugal, for tributado pelos rendimentos do trabalho auferidos na Alemanha e igualmente por IRS no seu país de origem.
2. Na verdade, não só o imposto em causa não é o mesmo, como também não foi aplicada a mesma norma ao mesmo facto ou situação tributária.
3. O que houve foi a aplicação de duas normas distintas pertencentes a ordenamentos jurídicos também distintos (o Alemão e o Português) ao mesmo facto tributário, o que integra o conceito de dupla tributação.
4. Daí que a forma de reagir contra essa dupla tributação seja a impugnação judicial do acto de liquidação do IRS nacional, que terá violado, assim, a Convenção celebrada entre aqueles dois países, constante da Lei n.º 12/82, de 3/6 e não a oposição à execução fiscal, com fundamento em duplicação de colecta.
5. O erro na forma do processo constitui uma nulidade de conhecimento oficioso, que, se não o tiver sido antes, pode ser apreciada até ao saneador ou, na ausência deste, até à sentença final (cf. artigos 199.º, 202.º e 206.º, n.º 2, todos do CPC).
6. Não tendo os oponentes alegado na petição de oposição qualquer dos fundamentos de oposição a que alude o artigo 204.º, do CPPT, antes se servindo de tal processo para aí discutir a legalidade da liquidação que a lei «in casu» não consente deve o processo ser convalidado para o de impugnação se tal for ainda possível.



## 10. Acórdão do TCAN, proferido em 07-09-2006, no proc. 00070/02 - BRAGA (relator Dulce Neto)

### Sumário:

1. Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território (art. 15.º, do CIRS), sendo sempre havidos como residentes em território português as pessoas que aqui constituem o agregado familiar desde que nele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo (art. 16.º, n.º 2, do CIRS), agregado familiar que é constituído, nomeadamente, pelo cônjuge não separado judicialmente e seus dependentes (art. 14.º, n.º 3, al. a), do CIRS), cabendo a ambos os cônjuges a direcção da família (art. 1671.º, n.º 2, do Código Civil).
2. Assim, residindo o cônjuge do impugnante em Portugal, deve concluir-se que ambos têm residência em Portugal para efeitos fiscais, nomeadamente de IRS.
3. Mas porque o impugnante permaneceu na Alemanha mais de 183 dias, a Alemanha podia também, nos termos convencionais, tributar (como tributou) os rendimentos que ele aí obteve, existindo, assim, uma competência tributária cumulativa destes dois países, pelo que cabia ao Estado da residência – Portugal – eliminar a dupla tributação jurídica internacional, mediante a aplicação do mecanismo previsto no art. 24.º, n.º 1, da Convenção celebrada entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a dupla tributação, isto é, deduzindo ao imposto pago em Portugal uma importância igual ao imposto que foi pago na Alemanha, com o limite de dedução aí previsto.



## 11. Acórdão do TCAN, proferido em 14-09-2006, no proc. 00067/02 - BRAGA (relator Dulce Neto)

### **Sumário:**

1. Sendo as pessoas residentes em território português o IRS incide sobre a totalidade dos rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território (art. 15.º, do CIRS), sendo sempre havidos como residentes em território português as pessoas que aqui constituem o agregado familiar, desde que nele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo (art. 16.º, n.º 2, do CIRS), agregado familiar que é constituído, designadamente, pelo cônjuge não separado judicialmente e seus dependentes (art. 14.º, n.º 3, al. a), do CIRS), cabendo a ambos os cônjuges a direcção da família (art. 1671.º, n.º 2, do Código Civil).
2. Residindo o cônjuge do impugnante em Portugal, deve concluir-se que ambos tinham residência em Portugal para efeitos fiscais, nomeadamente de IRS, mas porque o impugnante permaneceu na Alemanha mais de 183 dias, a Alemanha detinha uma competência tributária cumulativa com o Estado da residência – Portugal – cabendo a este eliminar a dupla tributação jurídica internacional mediante a aplicação do mecanismo previsto no art. 24.º, n.º 1, da Convenção celebrada entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a dupla tributação, isto é, deduzindo ao imposto pago em Portugal uma importância igual ao imposto que foi pago na Alemanha com o limite de dedução aí previsto.
3. A deficiência da fundamentação constante da notificação não significa nem implica que a fundamentação da liquidação em si também seja deficiente, e o facto de o interessado não ter usado da faculdade prevista no art. 37.º, do CPPT, não o impede de impugnar essa liquidação com fundamento em falta de fundamentação, pois que a possibilidade concedida por tal normativo visa, exclusivamente, obter a sanção da deficiência da notificação em si, com diferimento do início do prazo para uso dos meios gratuitos ou

contenciosos de impugnação, não constituindo condição para o acesso a esses meios.



12.Acórdão do TCAN, proferido em 26-10-2006, no proc. 00198/04.9BEMDL (relator Moisés Rodrigues)

#### Sumário:

- I- Sendo as pessoas residentes em território português o IRS incide sobre a totalidade dos rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território (art. 15.º, do CIRS), sendo sempre havidos como residentes em território português as pessoas que aqui constituem o agregado familiar, desde que nele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo (art. 16.º, n.º 2, do CIRS), agregado familiar que é constituído, designadamente, pelo cônjuge não separado judicialmente e seus dependentes (art. 14.º, n.º 3, al. a), do CIRS), cabendo a ambos os cônjuges a direcção da família (art. 1671.º, n.º 2, do Código Civil).
- II- As remunerações de trabalho dependente, auferidas na Alemanha, por residente em Portugal, são tributadas na Alemanha se, neste país, aquele tiver permanecido por mais de 183 dias.
- III- Porém, o rendimento de todo o agregado familiar deve ser tributado em Portugal, deduzindo-se o imposto pago na Alemanha, nos termos do disposto no art. 24.º, n.º 1, da Convenção aprovada pela Lei n.º 12/82, de 3 de Junho.



13. Acórdão do TCAN, proferido em 28-06-2007, no proc. 00129/03 - BRAGA (relator Moisés Rodrigues)

**Sumário:**

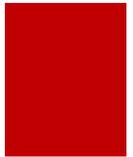
- I- Os pressupostos da dispensa de retenção na fonte de IRC por pagamentos feitos a entidades sedeadas na França, Reino Unido, Itália e EUA, são os que constam das respectivas CDT's celebradas entre Portugal e aqueles países.
- II- A prova da residência da beneficiária não é elemento constitutivo dessa dispensa; e uma vez feita, não poderá deixar de retroagir os seus efeitos à data da ocorrência dos factos tributários, ou seja, o pagamento dos rendimentos em causa.
- III- As circulares administrativas não vinculam os contribuintes, mas apenas os respectivos serviços e, na falta de legislação sobre a obrigatoriedade de apresentação do original do certificado de residência do beneficiário dos rendimentos, em país contratante de Convenção para evitar a Dupla Tributação, ou a apresentação tardia do referido certificado, não fazia precluir a aplicação do mecanismo da isenção de retenção.
- IV- Só com a redacção introduzida pela Lei 32-B/2002, de 30 de Dezembro na norma do n.º 3, do art. 90.º, do CIRC, é que passou a ser obrigatório que o devedor fizesse prova dos requisitos formais, sob pena da retenção ser feita à taxa normal.



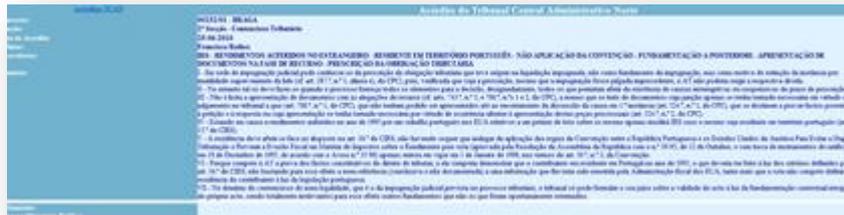
14. Acórdão do TCAN, proferido em 25-06-2010, no proc. 00232/01 - BRAGA (relator Francisco Rothes)

**Sumário:**

- I- Em sede de impugnação judicial pode conhecer-se da prescrição da obrigação tributária que teve origem na liquidação impugnada, não como fundamento da impugnação, mas como motivo de extinção da instância por inutilidade superveniente da lide (cf. art. 287.º, n.º 1, alínea e), do CPC), pois, verificada que seja a prescrição, mesmo que a impugnação fosse julgada improcedente, a AT não poderia exigir a respectiva dívida.



- II- No entanto tal só deve fazer-se quando o processo forneça todos os elementos para a decisão, designadamente, todos os que permitam aferir da existência de causas interruptivas ou suspensivas do prazo de prescrição.
- III- Não é lícita a apresentação de documentos com as alegações de recurso (cf. arts. 743.º, n.º 3, e 706.º, n.ºs 1 e 2, do CPC), a menos que se trate de documentos cuja junção apenas se tenha tornado necessária em virtude do julgamento no tribunal *a quo* (art. 706.º, n.º 1, do CPC), que não tenham podido ser apresentados até ao encerramento da discussão da causa em 1.ª instância (art. 524.º, n.º 1, do CPC), que se destinem a provar factos posteriores à petição e à resposta ou cuja apresentação se tenha tornado necessária por virtude de ocorrência ulterior à apresentação destas peças processuais (art. 524.º, n.º 2, do CPC).
- IV- Estando em causa a rendimentos auferidos no ano de 1995 por um cidadão português nos EUA relativos a um prémio de loto, sobre os mesmos apenas incidirá IRS caso o mesmo seja residente em território português (art. 15.º, do CIRS).
- V- A residência deve aferir-se face ao disposto no art. 16.º, do CIRS, não havendo sequer que indagar da aplicação das regras da Convenção entre a República Portuguesa e os Estados- Unidos da América Para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento pois esta (aprovada pela Resolução da Assembleia da República com o n.º 39/95, de 12 de Outubro, e com troca de instrumentos de ratificação em 18 de Dezembro de 1995, de acordo com o Aviso n.º 35/96) apenas entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1996, nos termos do art. 30.º, n.º 2, da Convenção.
- VI- Porque compete à AT a prova dos factos constitutivos do direito de tributar, a ela competia demonstrar que o contribuinte era residente em Portugal no ano de 1995, o que deveria ter feito à luz dos critérios definidos pelo art. 16.º, do CIRS, não bastando para esse efeito a mera referência (conclusiva e não documentada) a uma informação que lhe teria sido remetida pela Administração fiscal dos EUA, tanto mais que a esta não compete definir a residência do contribuinte à luz da legislação portuguesa.
- VII- No domínio do contencioso de mera legalidade, que é o da impugnação judicial prevista no processo tributário, o tribunal só pode formular o seu juízo sobre a validade do acto à luz da fundamentação contextual integrante do próprio acto, sendo totalmente irrelevantes para esse efeito outros fundamentos que não os que foram oportunamente externados.



15.Acórdão do TCAN, proferido em 15-12-2011, no proc. 00066/06.OBECBR (relator Catarina Almeida e Sousa)

### Sumário:

- I- Apesar da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e a República da Alemanha (aprovada para ratificação pela Lei n.º 12/82, de 3 de Junho) remeter a definição do conceito convencional de residência para a legislação interna dos Estados contratantes, essa remissão pressupõe que a análise da questão da residência seja feita individualmente, pessoa a pessoa, abstraindo da situação familiar do sujeito em causa, pois a qualidade de residente para efeitos convencionais tem de ser aferida por critérios que expressem uma ligação efectiva ao território do Estado, não sendo atendível um mero critério de «residência por dependência» como o constante do artigo 16.º, n.º 2, do CIRS.
- II- Assim, o conceito de «residência por dependência», acolhido no artigo 16.º, n.º 2, do CIRS, não pode sobrepor-se ao conceito convencional de residência constante do artigo 4.º, da Convenção, dada a supremacia do direito internacional sobre o direito interno ordinário consagrada no artigo 8.º, da CRP.
- III- Estando demonstrado que durante todo o ano de 2002 o Impugnante residiu e trabalhou na Alemanha, onde foi tributado pelos únicos rendimentos auferidos nesse ano e por aí ter residência habitual, torna-se irrelevante, para efeitos de determinação da residência convencional, o facto de o seu cônjuge e restante agregado familiar manterem residência em Portugal.





16. Acórdão do TCAN, proferido em 22-02-2012, no proc. 00434/09.5BEMDL (relator Catarina Almeida e Sousa)

**Sumário:**

- I- Para prova do imposto pago em Espanha por rendimentos de trabalho aí auferidos, para efeitos de aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre a República Portuguesa e o Reino de Espanha (artigo 23.º, n.º 2, al. a), da Convenção), não basta a declaração emitida pela entidade patronal da qual conste o valor das retenções na fonte efectuadas.
- II- Imposto retido pela entidade patronal espanhola não equivale a imposto pago em Espanha.
- III- Recaindo o ónus da prova dos factos constitutivos do direito sobre quem o invoque (artigo 74.º, da LGT e 342.º, do C.C), era sobre o contribuinte que recaía a obrigação de demonstrar o direito a deduzir à colecta o montante relativo à dupla tributação internacional, ou seja, o imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro (artigo 81.º, do CIRS).
- IV- Inexistindo qualquer prova que ateste o pagamento do imposto, não pode a Administração Tributária substituir-se ao contribuinte, diligenciando pela obtenção *ab initio* de prova que lhe competia a ele trazer para a declaração de rendimentos.



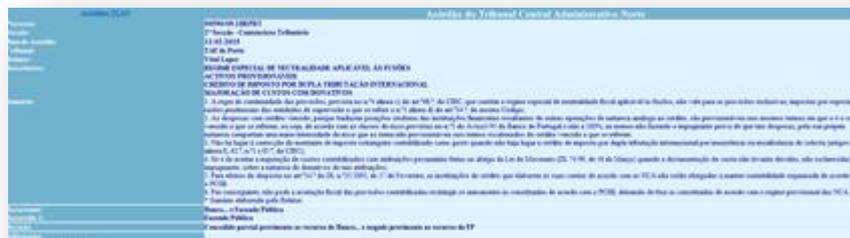
17. Acórdão do TCAN, proferido em 12-02-2015, no proc. 00596/09.1BEPRT (relator Vital Lopes)

**Sumário:**

1. A regra de continuidade das provisões, prevista no n.º 4, alínea c), do art.68.º, do CIRC, que contém o regime especial de neutralidade fiscal aplicável às fusões, não vale para as provisões exclusivas, impostas por especiais razões prudenciais das entidades de supervisão a que se refere o n.º 1, alínea d), do art.34.º, do mesmo Código;
2. As despesas com crédito vencido, porque traduzem posições credoras das instituições financeiras resultantes de outras operações de natureza análoga ao crédito, são

provisionáveis nos mesmos termos em que o é o crédito vencido a que se referem, ou seja, de acordo com as classes de risco previstas no n.º 3, do Aviso 3/95, do Banco de Portugal e não a 100%, ao menos não fazendo o impugnante prova de que tais despesas, pela sua própria natureza comportam uma maior intensidade de risco que as torna não provisionáveis nos termos escalonados do crédito vencido a que se referem.

3. Não há lugar à correção do montante de imposto estrangeiro contabilizado como gasto quando não haja lugar a crédito de imposto por dupla tributação internacional por inexistência ou insuficiência de colecta (artigos 23.º, alínea f), 62.º, n.º 1 e 85.º, do CIRC);
4. Só é de aceitar a majoração de custos contabilizados com atribuições pecuniárias feitas ao abrigo da Lei do Mecenato (DL 74/99, de 16 de Março) quando a documentação do custo não levante dúvidas, não esclarecidas pelo impugnante, sobre a natureza de donativos de tais atribuições;
5. Para efeitos do disposto no art. 14.º, do DL n.º 935/2005, de 17 de Fevereiro, as instituições de crédito que elaborem as suas contas de acordo com as NCA não estão obrigadas a manter contabilidade organizada de acordo com o PCSB.
6. Por conseguinte, não pode a aceitação fiscal das provisões contabilizadas restringir-se unicamente às constituídas de acordo com o PCSB, deixando de fora as constituídas de acordo com o regime provisional das NCA.



18.Acórdão do TCAN, proferido em 17-09-2015, no proc. 00228/13.3BEVIS (relator Fernanda Esteves)

#### **Sumário:**

- I- Do artigo 27.º, do Decreto - Lei n.º 296/2003, de 21 de Novembro [que transpõe para o direito interno o artigo 12.º, da Directiva 76/308/CEE, do Conselho, de 15 de Março de 1976 (actualmente vigora o Decreto - Lei 263/12, de 31/12, que transpõe a Directiva 2010/24/EU, do Conselho, de 16 de Março de 2010)] decorre que, no âmbito da assistência mútua entre os Estados membros da Comunidade Europeia em matéria de

cobrança de créditos, os tribunais portugueses não têm competência para apreciar a legalidade nem a eficácia dos actos praticados pelas autoridades tributárias de outro Estado membro no território desse Estado membro e que tenham subjacente um acto tributário das autoridades desse Estado membro.

- II- Os tribunais portugueses só têm competência, nesse âmbito, para apreciar a legalidade e eficácia das medidas de execução adoptadas pelas autoridades tributárias portuguesas.
- III- Desta regra fundamental - que delimita os poderes das instâncias judiciais do Estado membro requerente e do Estado membro requerido - deriva uma consequência importante, quando esteja em causa a prescrição: a de que o Estado membro requerido não syndica o efeito interruptivo da prescrição dos actos praticados pelo Estado membro requerente. Ou seja: o Estado membro requerido - a ter competência para apreciar a prescrição de uma dívida tributária do Estado membro requerente - deve tomar como boas as informações relativas à prescrição prestadas por este Estado membro, nomeadamente as que sejam incluídas no pedido a que alude o artigo 24.º, n.º 3, alíneas c) e d), do Decreto - Lei n.º 296/2003, de 21 de Novembro.
- IV- A duplicação da colecta em que tenham incorrido as autoridades espanholas no âmbito de procedimento tributário ou de processo executivo conduzido por essas autoridades deve ser oposta às autoridades espanholas ou junto das instâncias judiciais competentes em Espanha (cf. artigo 27.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 296/2003, de 21 de Novembro).
- V- Distinta da situação de falta de citação é a situação de nulidade da citação [que não consubstancia uma nulidade insanável, enquadrável no artigo 165.º, n.º1, alínea a) do CPPT], que ocorre quando a citação tenha sido efectuada, mas sem que tenham sido observadas as formalidades previstas na lei.
- VI- Não tendo a parte reagido, no prazo legal, contra o despacho que admitiu a junção de documentos aos autos, os fundamentos do mesmo já não podem ser apreciados no recurso interposto da sentença, uma vez que aquela decisão, transitada em julgado, constitui caso julgado formal.

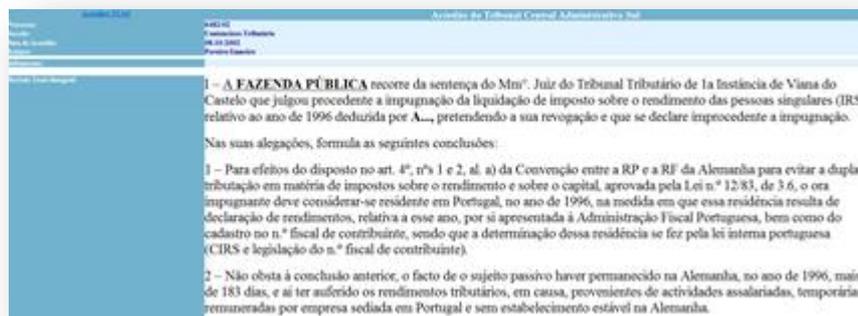


## Tribunal Central Administrativo do Sul

1. Acórdão do TCAS, proferido em 08-10-2002, no proc. 6482/02 (relator Pereira Gameiro)

### Sumário:

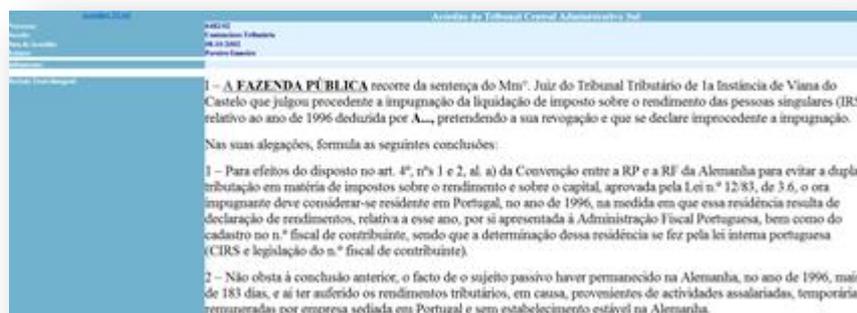
Nos termos do n.º 2, do art. 8.º, da CRP, as normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas, vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português.

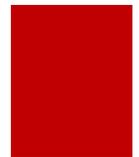


2. Acórdão do TCAS, proferido em 06-05-2003, no proc. 07509/02 (relator José Maria Fonseca Carvalho)

### Sumário:

- I- Em princípio é ao direito interno de cada um dos países contratantes que cumpre definir o que entende por residente em território nacional para efeitos de IRS.
- II- Mas quando uma Convenção como a que está em causa contém uma norma de tributação que desde que preenchidos os seus elementos constitutivos atribui a competência apenas a um desses Estados contratantes tal norma porque é de direito Internacional impõe-se ao direito interno «ex vi» do art. 8.º, da CRP e é aquela que deve ser seguida.





### 3. Acórdão do TCAS, proferido em 29-03-2005, no proc. 002113/99 (relator Ascensão Lopes)

#### Sumário:

1. No contrato de Know How transfere-se tecnologia, enquanto no contrato de engineering se aplica tecnologia.
2. A assistência técnica diferencia-se do contrato de prestação de serviços técnicos, pois neste as partes pretendem a própria execução de um determinado serviço e não uma assistência na aquisição de uma informação tecnológica; no contrato de assistência técnica os contraentes pretendem uma informação tecnológica através da prestação de um serviço complementar ou instrumental.
3. A prestação de serviços limita-se a aplicar conhecimentos técnicos ao caso concreto; executados, integralmente, pelo prestador, que é responsável pelos serviços executados, podendo ter remuneração estabelecida em função de horas de trabalho despendidas
4. No nosso caso, transparecendo do probatório, claramente, que dos contratos em si próprios não resulta mais do que uma simples prestação de serviços, não podendo ser qualificados como relativos à "prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico", nem como relativos a "assistência técnica" conexas. Consequentemente os rendimentos deles resultantes não são tributáveis em Portugal, por os prestadores de serviços não terem estabelecimento estável em Portugal, sendo desnecessária a invocação da Convenção com a Finlândia, já que, pela própria lei interna portuguesa, os pagamentos efectuados a empresas finlandesas, ao abrigo de contratos de prestação de serviços técnicos especializados, não são tributáveis.



### 4. Acórdão do TCAS, proferido em 05-07-2005, no proc. 05675/01 (relator Francisco Rothes)

#### Sumário:

- I- É lícita a apresentação de documentos com as alegações de recurso (cf. arts. 743.º, n.º 3, e 706.º, n.ºs 1 e 2, do CPC) se a junção dos mesmos apenas se tornou necessária em virtude do julgamento no tribunal *a quo* (art. 706.º, n.º 1, 2.ª parte, do CPC).

- II- Demonstrado que está que não havia lugar a tributação pelo Estado Português em IRS dos rendimentos pagos em 1994 por uma sociedade portuguesa a um cidadão espanhol a título de "comissões de vendas", por este não ter residência nem estabelecimento estável ou instalação fixa em Portugal ao qual pudessem ser imputáveis os rendimentos em causa (atento o disposto nos arts. 7.º e 14.º, da Convenção Para Evitar a Dupla Tributação celebrado entre Portugal e a Espanha, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 49.223, de 4 de Setembro de 1969, em vigor à data), não pode a AT liquidar àquela sociedade o IRS que considerou que esta deixou de reter na fonte, por força do disposto nos arts. 91.º e 94.º, do CIRS (na versão em vigor à data).
- III- Quando muito, se para que a sociedade deixasse de proceder à retenção do IRS na fonte era necessária a verificação de um requisito formal que não se encontrava verificado à data, qual seja um certificado de residência emitido pelo país do beneficiários dos rendimentos, poderá a AT sancioná-la em sede contraordenacional; o que nunca poderá é tal falta dar origem à liquidação do imposto que comprovadamente se não mostra devido.



5. Acórdão do TCAS, proferido em 09-05-2007, no proc. 01041/06 (relator Casimiro Gonçalves)

#### **Sumário:**

1. Os recursos destinam-se a modificar as decisões recorridas e não a apreciar questões não decididas pelo tribunal a quo, sem prejuízo do dever de conhecimento em substituição que possa impender sobre o tribunal *ad quem*, bem como do dever de conhecer das questões de conhecimento oficioso (cf. o art. 676.º, n.º 1, do CPC).
2. Os pressupostos do direito à redução da taxa de IRC por pagamentos feitos a entidades sediadas nos EUA e na Suíça, são os que constam das respectivas CDT's celebradas entre Portugal e aqueles países.
3. A prova da residência da beneficiária não é elemento constitutivo do direito ao benefício da redução da taxa normal de IRC; e uma vez feita, não poderá deixar de retroagir os seus efeitos à data da ocorrência dos factos tributários, ou seja, o pagamento dos

“royalties” e dos dividendos em causa.

- Para efeitos de juros indemnizatórios, havendo um erro de direito na liquidação e sendo ela efectuada pelos serviços, é à AT que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte.



- Acórdão do TCAS, proferido em 12-06-2007, no proc. 01732/07 (relator Eugénio Sequeira)

#### Sumário:

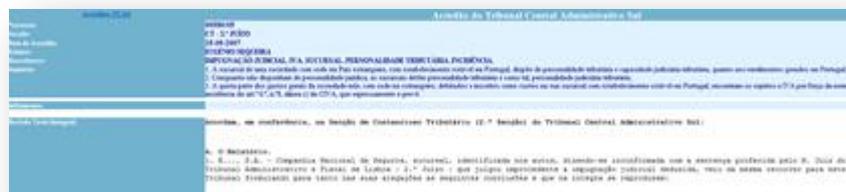
- Mostra-se cumprido o direito de audição quando o contribuinte é notificado para o exercer, e de facto, apresenta requerimento onde expõe a sua resposta sobre o projeto de conclusões enviado, que é analisado pelas entidades competentes, e só depois é notificado da liquidação, ainda que a liquidação seja mantida e que já fora efectuada a um outro obrigado solidário;
- Cumpriu a AT o ónus probatório que sobre si impendia quando, funda os atos de liquidação em informação do competente organismo comunitário (OLAF), que a informa e fundamenta da falsidade de certos certificados AGRIM utilizados perante a Alfândega nacional;
- O pedido de reenvio prejudicial para o TJ ao abrigo do art. 234.º, do Tratado (*ex vi art. 177.º*) só tem lugar perante questões de interpretação ou de validade do direito comunitário que sejam relevantes para a boa decisão da causa, que não para dirimir questões de facto;
- O despachante oficial enquanto declarante perante a Alfândega na importação e colocação em livre prática de mercadorias, é responsável solidário com o importador pelos direitos devidos.



## 7. Acórdão do TCAS, proferido em 25-09-2007, no proc. 00580/05 (relator Eugénio Sequeira)

### Sumário:

1. A sucursal de uma sociedade com sede em País estrangeiro, com estabelecimento estável em Portugal, dispõe de personalidade tributária e capacidade judiciária tributária, quanto aos rendimentos gerados em Portugal;
2. Conquanto não disponham de personalidade jurídica, as sucursais detêm personalidade tributária e como tal, personalidade judiciária tributária;
3. A quota-parte dos gastos gerais da sociedade mãe, com sede no estrangeiro, debitados e inscritos como custos na sua sucursal com estabelecimento estável em Portugal, encontram-se sujeitos a IVA por força da norma de incidência do art. 6.º, n.º 8, alínea c), do CIVA, que expressamente o prevê.



## 8. Acórdão do TCAS, proferido em 29-01-2008, no proc. 02161/07 (relator José Correia)

### Sumário:

- I- No caso de financiamentos obtidos pela sucursal junto da sede não existe a figura de mútuo pelo que não se enquadram os juros pagos pela sucursal à sede no art. 6.º, do Código do IRS e, conseqüentemente, não haverá lugar à retenção na fonte de IRC, prevista no art. 75.º, do respectivo Código.
- II- A determinação do lucro tributável da sucursal deverá efectuar-se como se de um estabelecimento independente se tratasse (n.º 1, art. 49.º, do CIRC - não residente com estabelecimento estável em território português), pelo que os juros em questão deverão ser considerados como custo, nos termos do art. 23.º, do Código do IR.
- III- Dispondo a ora recorrida, em Portugal de um centro estável de imputação de relações

ou actividades económicas que geraram rendimentos, e tendo igualmente em conta o disposto no art. 12.º, da CDT, celebrada entre Portugal e França, os lucros imputáveis a esse estabelecimento estável nunca estão sujeitos a tributação em Portugal por retenção na fonte, mas sim nos termos equivalentes às sociedades residentes, nos termos do art. 69.º, n.º 1, do CIRC.

- IV- Também as regras estabelecidas no art. 7.º, da CDT entre Portugal e França apontam para que ao estabelecimento estável serão imputados os lucros que este obteria se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas atividade ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável, o que quer dizer que para efeitos de IRC a impugnante é considerada como sujeito passivo nos termos do art. 2.º, n.º 1, al. c), do IRC, logo tem personalidade tributária.



9. Acórdão do TCAS, proferido em 24-06-2008, no proc. 02297/08 (relator José Correia)

**Sumário:**

- I- A competência do tribunal afere-se face à pretensão formulada pelo autor na petição inicial, traduzida no binómio pedido/causa de pedir, ou seja, face ao «quid disputatum» e não ao «quid decimum», isto é, dito por outras palavras, a competência determina-se pelo pedido do Autor, irrelevando qualquer tipo de indagação acerca do seu mérito.
- II- A identificação dos fundamentos do recurso colhe-se nas conclusões das alegações porque é nelas que o recorrente tem de condensar as causas de pedir que tenham susceptibilidade jurídica para, segundo o seu prisma, justificar a censura da decisão recorrida.
- III- O recurso tem exclusivo fundamento em matéria de direito se, perante o circunstancialismo dos autos, se concluir que para solucionar a matéria alegada e controvertida pelas partes não se torna necessário fazer qualquer juízo sobre questões probatórias ou averiguar da materialidade alegada como eventualmente interessando a outras plausíveis soluções de direito.
- IV- Não padece do vício formal de omissão de pronúncia e de contradição entre os



fundamentos e a decisão, a sentença recorrida que não deixa de conhecer de todas as questões suscitadas, embora não conheça de todos os argumentos ou raciocínios invocados, bem como a sua decisão mais não é do que a conclusão lógica, necessária, das premissas em que assenta e consideradas provadas;

- V- Não padece do vício de falta de análise crítica das provas, a sentença recorrida que indica os concretos elementos probatórios em que assenta a decisão fáctica, bem como no final indica por que deu como provada certa matéria e não outra, indicando os concretos meios probatórios que a tal conduziram, ainda que, porventura, tal juízo se possa mostrar errado, o que integraria o errado julgamento da matéria de facto efectuado que não o citado vício;
- VI- No caso de financiamentos obtidos pela sucursal junto da sede não existe a figura de mútuo pelo que não se enquadram os juros pagos pela sucursal à sede no art. 6.º, do Código do IRS e, conseqüentemente, não haverá lugar à retenção na fonte de IRC, prevista no art. 75.º, do respectivo Código.
- VII- A determinação do lucro tributável da sucursal deverá efectuar-se como se de um estabelecimento independente se tratasse (n.º I, art. 49.º do CIRC - não residente com estabelecimento estável em território português), pelo que os juros em questão deverão ser considerados como custo, nos termos do art. 23.º do Código do IR.
- VIII- Dispondo a ora recorrida, em Portugal de um centro estável de imputação de relações ou actividades económicas que geraram rendimentos, e tendo igualmente em conta o disposto no art. 12.º da CDT celebrada entre Portugal e França, os lucros imputáveis a esse estabelecimento estável nunca estão sujeitos a tributação em Portugal por retenção na fonte, mas sim nos termos equivalentes às sociedades residentes, nos termos do art. 69.º n.º I do CIRC.
- IX- Também as regras estabelecidas no art. 7.º da CDT entre Portugal e França apontam para que ao estabelecimento estável serão imputados os lucros que este obteria se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas atividade ou actividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável, o que quer dizer que para efeitos de IRC a impugnante é considerada como sujeito passivo nos termos do art. 2.º n.º I al. c) do IRC, logo tem personalidade tributária.



## 10. Acórdão do TCAS, proferido em 17-02-2009, no proc. 01931/07 (relator Eugénio Sequeira)

### Sumário:

1. A Directiva 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de Julho de 1990, veio regular a retenção na fonte dos lucros distribuídos entre uma sociedade afiliada e a sociedade-mãe, com domicílio fiscal em um dos diversos países membros da União Europeia, tendo em vista criar condições análogas às de um mercado interno e facilitar os agrupamentos de sociedades à escala comunitária;
2. Tal Directiva veio impor aos Estados-membros que a distribuição de lucros não se encontra sujeita à retenção na fonte, salvo se necessário para prevenir fraudes e abusos, e autorizou a derrogação desta não retenção a três países, entre os quais a Portugal, em que permitiu tal retenção por razões orçamentais, por oito anos, com a taxa máxima de 15% nos primeiros cinco e de 10% nos restantes três anos;
3. A legislação nacional ao transpor para a ordem interna tal Directiva, tem de respeitar o seu texto e o seu espírito, não lhe podendo ser contrária, sob pena da sua violação e não poder ser aplicada, tendo em conta a primazia na ordem constitucional do direito comunitário sobre o direito interno;
4. A verificação do pressuposto substantivo de que a beneficiária dos lucros distribuídos tem domicílio fiscal em um outro Estado-membro, tal como dos demais requisitos, não foi directamente regulado no texto da Directiva, tendo o legislador nacional, em complemento da texto da mesma, vindo regular tais requisitos, os quais assim instituiu como elementos constitutivos do direito à redução da taxa de retenção para 10%, no caso, que assim não pode ser feita *a posteriori*, pelo que o certificado entregue *a posteriori* não retroage nos seus efeitos à data da ocorrência do facto tributário gerado pelo pagamento desses lucros;
5. O reconhecimento e funcionamento do regime fiscal decorrente de benefícios, *maxime* de natureza fiscal tem, em geral, carácter meramente declarativo, salvo se o legislador lhe atribuir o efeito constitutivo - art. 4.º, n.º 2, do EBF de então.



## 11. Acórdão do TCAS, proferido em 18-03-2009, no proc. 02628/08 (relator Eugénio Sequeira)

### Sumário:

1. Encontra-se fundamentado do ponto de vista formal o acto de liquidação fundado em contrato qualificado de know-how e assistência associada pelos serviços ao seu abrigo prestados, por entidade não residente a entidade residente, que fez subsumir às normas dos arts. 4.º n.º 3, alínea c) e 75.º, n.º 1, a), do CIRC, na falta de oportuna retenção na fonte pela entidade residente;
2. O contrato celebrado entre aquelas duas entidades através do qual a entidade não residente presta serviços em território português através de «intervenção dos seus departamentos técnico, jurídico e informático nas propostas para a construção das obras apresentadas pela Z..... em concursos públicos, e pela intervenção dos departamentos de planeamento e controle de gestão, contabilidade e gestão da qualidade em tarefas de carácter geral» não pode ser qualificado como de transmissão de know-how e assistência técnica associada, por nenhuma tecnologia ter sido, ao seu abrigo, transferida;
3. No contrato de know-how transfere-se tecnologia para a adquirente mas para ela própria aplicar, e no contrato de assistência técnica associada, transferem-se serviços técnicos, mas em complemento de uma anterior transferência de tecnologia, assumindo este uma feição instrumental em relação àquele outro;
4. O contrato de prestação de serviços técnicos (engineering) distingue-se do contrato de assistência técnica, por naquele as partes quererem a execução de um determinado serviço que assim surge a título principal como objecto daquele contrato.



## 12. Acórdão do TCAS, proferido em 21-04-2009, no proc. 02468/08 (relator Eugénio Sequeira)

**Sumário:**

1. No exercício de 1998, encontrava-se sujeito a retenção na fonte, a título definitivo, à taxa de 15%, o pagamento efectuado a título de aluguer de navios, a entidade não residente e sem estabelecimento estável, os quais foram utilizados para neles ser prestado serviço de hotelaria em Portugal, por entidade não residente mas com estabelecimento estável em território português, a quem tal pagamento foi imputado e que constituiu um seu custo;
2. Ainda que tais navios pudessem ter sido locados em data anterior pela empresa-mãe, para operar em outros mercados que não especificamente o mercado português, a sua exclusão da tributação só se verificaria se neste caso, nos mesmos navios, só fossem realizados serviços integralmente fora do território português (art. 4.º, n.º 4, do CIRC, na redacção do Dec-Lei n.º 25/98, de 10 de Fevereiro).



## 13. Acórdão do TCAS, proferido em 13-10-2009, no proc. 03310/09 (relator José Correia)

**Sumário:**

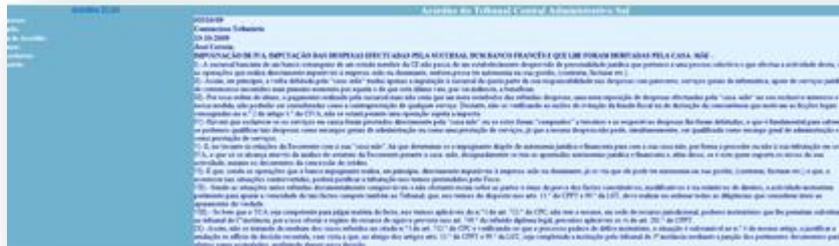
- I- A sucursal bancária de um banco estrangeiro de um estado membro da CE não passa de um estabelecimento desprovido de personalidade jurídica que pertence a uma pessoa colectiva e que efectua a actividade desta, sendo as operações que realiza directamente imputáveis à empresa -mãe ou dominante, embora possa ter autonomia na sua gestão, (contratar, facturar etc.).
- II- Assim, em princípio, a verba debitada pela "casa-mãe" traduz apenas a imputação à sucursal da quota parte da sua responsabilidade nas despesas com pareceres, serviços gerais de informática, apoio de serviços jurídicos e de contencioso incorridos num primeiro momento por aquela e de que esta última veio, por via indirecta, a beneficiar.
- III- Por essa ordem de ideias, o pagamento realizado pela sucursal mais não seria que um mero reembolso das referidas despesas, uma mera reposição de despesas efectuadas pela "casa-mãe" no seu exclusivo interesse e que, nessa medida, não poderão ser consideradas como a contraprestação de qualquer serviço. Destarte, não se verificando as razões de evitação da fraude fiscal ou de distorção da concorrência que motivam as



ficções legais consagradas no n.º 2, do artigo 4.º, do CIVA, não se estará perante uma operação sujeita a imposto.

- IV- Haverá que esclarecer se os serviços em causa foram prestados directamente pela “casa mãe” ou se estes foram “comprados” a terceiros e as respectivas despesas lhe foram debitadas, o que é fundamental para sabermos se podemos qualificar tais despesas como encargos gerais de administração ou como uma prestação de serviços, já que a mesma despesa não pode, simultaneamente, ser qualificada como encargo geral de administração e como prestação de serviços.
- V- E, no tocante às relações da Recorrente com a sua “casa mãe”, há que determinar se o impugnante dispõe de autonomia jurídica e financeira para com a sua casa mãe, por forma a proceder ou não à sua tributação em sede de IVA, o que só se alcança através da análise do estatuto da Recorrente perante a casa-mãe, designadamente se tem as apontadas autonomias jurídica e financeira e, além disso, se é esta quem suporta os riscos da sua actividade, *maxime* os decorrentes da concessão de crédito.
- VI- É que, sendo as operações que o banco impugnante realiza, em princípio, directamente imputáveis à empresa-mãe ou dominante, já se viu que ele pode ter autonomia na sua gestão, (contratar, faturar etc.) o que, a acontecer nas situações controvertidas, poderá justificar a tributação nos termos pretendidos pelo Fisco.
- VII- Sendo as situações antes referidas documentalmente comprováveis e não obstante recaia sobre as partes o ónus da prova dos factos constitutivos, modificativos e/ou extintivos de direitos, a actividade instrutória pertinente para apurar a veracidade de tais factos compete também ao Tribunal, que, nos termos do disposto nos arts. 13.º, do CPPT e 99.º, da LGT, deve realizar ou ordenar todas as diligências que considerar úteis ao apuramento da verdade.
- VIII- Se bem que o TCA seja competente para julgar matéria de facto, nos termos aplicáveis do n.º 1, do art. 712.º, do CPC, não tem o mesmo, em sede de recurso jurisdicional, poderes instrutórios que lhe permitam substituir-se ao tribunal de 1.ª instância, por a isso obstar o regime do recurso de agravo previsto nos art. 749.º, do referido diploma legal, preceitos aplicáveis *ex vi* do art. 281.º, do CPPT.
- IX- Assim, não se tratando de nenhum dos casos referidos no citado n.º 1, do art. 712.º, do CPC e verificando-se que o processo padece de défice instrutório, a situação é subsumível ao n.º 4, do mesmo artigo, a justificar a anulação *ex officio* da decisão recorrida, com vista a que, ao abrigo dos artigos arts. 13.º, do CPPT e 99.º, da LGT, seja completada a instrução pelo tribunal de 1ª instância mediante a junção dos pertinentes

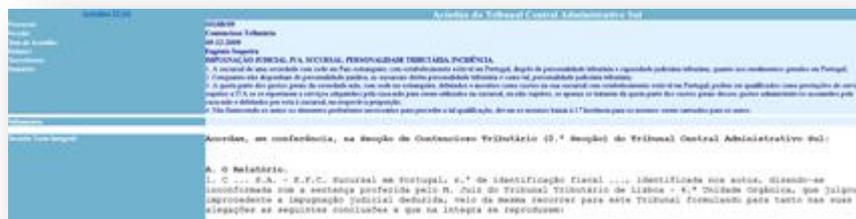
documentos para os efeitos supra assinalados, proferindo depois nova decisão.



#### 14. Acórdão do TCAS, proferido em 09-12-2009, no proc. 03188/09 (relator Eugénio Sequeira)

##### Sumário:

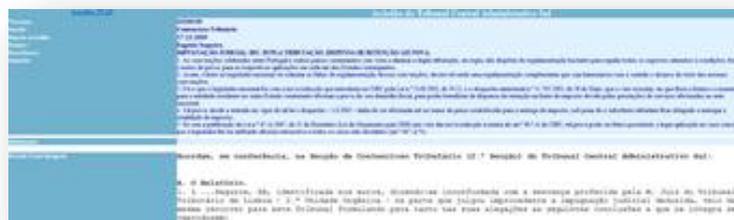
1. A sucursal de uma sociedade com sede em País estrangeiro, com estabelecimento estável em Portugal, dispõe de personalidade tributária e capacidade judiciária tributária, quanto aos rendimentos gerados em Portugal;
2. Conquanto não disponham de personalidade jurídica, as sucursais detêm personalidade tributária e como tal, personalidade judiciária tributária;
3. A quota parte dos gastos gerais da sociedade mãe, com sede no estrangeiro, debitados e inscritos como custos na sua sucursal com estabelecimento estável em Portugal, podem ser qualificados como prestações de serviços sujeitos a IVA se se reportarem a serviços adquiridos pela casa-mãe para serem utilizados na sucursal, ou não sujeitos, se apenas se tratarem da quota parte dos custos gerais desses gastos administrativos assumidos pela casa-mãe e debitados por esta à sucursal, na respectiva proporção;
4. Não fornecendo os autos os elementos probatórios necessários para proceder a tal qualificação, devem os mesmos baixar à 1.ª Instância para os mesmos serem carreados para os autos.



## 15. Acórdão do TCAS, proferido em 17-12-2009, no proc. 03209/09 (relator Eugénio Sequeira)

**Sumário:**

1. As convenções celebradas entre Portugal e outros países contratantes com vista a eliminar a dupla tributação, em regra, não dispõem de regulamentação bastante para regular todos os aspetos atinentes às condições, formas e meios de prova, para as respectivas aplicações em cada um dos Estados outorgantes;
2. Assim, é lícito ao legislador nacional vir colmatar as faltas de regulamentação dessas convenções, desenvolvendo uma regulamentação complementar que seja harmoniosa com o sentido e alcance do texto das mesmas convenções;
3. Foi o que o legislador nacional fez com a nova redação que introduziu no CIRC pela Lei n.º 32-B/2002, de 30.12, e o despacho ministerial n.º 11.701/2003, de 28 de Maio, que a veio executar, em que fixou a forma e o momento para a entidade residente no outro Estado contratante efectuar a prova do seu domicílio fiscal, para poder beneficiar da dispensa de retenção na fonte do imposto devido pelas prestações de serviços efectuadas ao ente nacional;
4. Tal prova, desde a entrada em vigor de tal lei e despacho – 1.8.2003 – tinha de ser efectuada até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, sob pena de o substituto tributário ficar obrigado a entregar a totalidade do imposto;
5. Só com a publicação da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento para 2008) que veio dar nova redacção à norma do art. 90.º-A do CIRC, tal prova pode ser feita *a posteriori*, e logra aplicação no caso concreto, por o legislador lhe ter atribuído eficácia retroactiva a todos os casos não decididos (art. 48.º, n.º4).



## 16. Acórdão do STA, proferido em 02-02-2010, no proc. 01959/07 (relator Eugénio Sequeira)

**Sumário:**

1. No âmbito do CIRC e da Directiva 90/435/CEE, no ano de 2006, os dividendos da afiliada com domicílio fiscal em Portugal, relativos a rendimentos aqui produzidos, atribuídos à sua casa-mãe, com domicílio fiscal em outro Estado-membro da Comunidade, apenas se

encontravam sujeitos a retenção na fonte aquando do seu pagamento se não preenchessem as condições estabelecidas nas respectivas normas, enquanto que, nas mesmas condições, se a casa-mãe também tivesse domicílio fiscal em Portugal, inexistia tal obrigação de retenção;

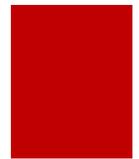
2. E no apuramento do lucro tributável pela globalidade dos seus rendimentos do imposto no final do exercício, se a casa-mãe tivesse domicílio fiscal em Portugal, tais dividendos encontravam-se isentos de entrar na base tributável tendo em vista evitar a dupla tributação económica;
3. Tal dispensa de retenção para os entes com domicílio fiscal em Portugal e não dispensa para os entes com domicílio fiscal fora dele, em igualdade de situação, não constitui discriminação de movimento de capitais à luz do art. 56.º, do TCE, antes deve ser interpretado à luz das excepções do art. 58.º, n.º 1, alínea a), do TCE, que permite excepções fundadas no lugar de residência do ente beneficiário, do já que, então, a norma do art. 5.º, n.º 4, da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho, derogava o seu n.º 1, expressamente, permitindo essa retenção a Portugal;
4. A possível discriminação entre a tributação ou não dos dividendos distribuídos à casa-mãe com domicílio fiscal em outro Estado-membro depende, não da legislação fiscal portuguesa (CIRC), que não é a aplicável aos rendimentos obtidos fora de Portugal para estes entes, mas sim da legislação fiscal do País onde esse ente tiver o respectivo domicílio fiscal, já que será neste País, no apuramento do seu lucro tributável, que os seus rendimentos serão tributados na sua globalidade, quer os aí produzidos, quer os produzidos fora.



17. Acórdão do TCAS, proferido em 25-05-2010, no proc. 03899/09 (relator José Correia)

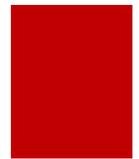
#### **Sumário:**

- I- À luz do artigo 72.º, da Lei 3-B/2000, de 4 de Abril, o tributo sobre a Comercialização de Produtos Cosméticos e de Higiene Corporal era considerado um imposto e não perdeu essa característica com a entrada em vigor do DL 312/2002, mormente porque não se antolha que os sujeitos passivos do tributo utilizem qualquer bem público, lhes seja



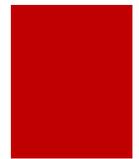
prestado qualquer serviço público como contrapartida do pagamento do tributo ou que se verifique qualquer remoção de um obstáculo ao exercício da actividade dos sujeitos passivos do tributo.

- II- O INFARMED tem por atribuições assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública, nomeadamente em matéria de produtos de saúde e desenvolver informação ao público, bem como reforçar as regras e o controlo daqueles produtos, em termos de saúde pública (vd. art. 6.º/3, do DL 495/99, de 18 de Novembro), sendo que do estatuído no artigo 55.º/l/b), da Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro, decorre que como contrapartida do tributo «O INFARMED assegurará um adequado controlo dos produtos de saúde, com execução regular de acções inspectivas e subsequente controlo laboratorial dos produtos colocados no mercado, visando garantir a qualidade e segurança da utilização dos mesmos, bem como as acções de informação e formação que visem a protecção da saúde pública e dos utilizadores». O que tudo corresponde ao fim legal proclamado em tal preceito e que é, nem mais, nem menos, do que dar concretização ao artigo 64.º, da CRP, que consagra programaticamente a promoção, defesa e protecção da saúde pública, assegurando a garantia da conformidade dos produtos de saúde com as disposições legais aplicáveis.
- III- Do que vem dito decorre que os beneficiários directos da actividade desenvolvida pelo INFARMED são os utilizadores dos serviços de saúde e não os importadores e distribuidores, sujeitos passivos do tributo em questão pois os sujeitos passivos da «taxa», individualmente considerados, não obtêm qualquer vantagem específica decorrente do seu pagamento e da actividade desenvolvida pelo INFARMED o qual não lhes presta um serviço que lhes conceda vantagens imediatas.
- IV- A destinação da suposta «taxa» é o financiamento de uma actividade da Administração estadual indirecta, vocacionada para a satisfação de necessidades públicas de carácter geral, a saber, garantir a qualidade e segurança da utilização dos respectivos produtos e daquelas acções de controlo, tanto assim que o artigo 3.º, do DL 312/2002, não impõe uma efectiva corresponsabilidade entre a «taxa» paga e a obrigação do INFARMED de fornecer aos sujeitos passivos alguma informação sobre os resultados dos estudos e das acções inspectivas e formativas levadas a cabo.
- V- Não é para obter tais resultados que os sujeitos passivos pagam a «taxa», antes sendo porque pagam a taxa que lhes são fornecidos os resultados que aleatória e eventualmente venham a ser obtidos sobre os produtos que comercializam, o que vele por dizer que inexistente qualquer relação bilateral ou sinalagmática entre a prestação paga



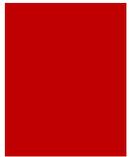
pelos sujeitos passivos do tributo e a prestada pelo INFARMED o que vele por dizer que o tributo em apreço é um imposto e não uma taxa.

- VI- E visto que a competência para a criação deste imposto se insere na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República (artigo 165.º/1/i)) e a mesma pode ser regulada pelo Governo ao abrigo de autorização legislativa (artigo 198.º/1/b), da CRP), dado que a autorização legislativa foi concedida pela Assembleia da República por via do artigo 55.º, da Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro e a taxa foi criada pelo DL 312/2002, a aludida norma, à semelhança do DL 313/2002 e liquidação sindicada, não enfermam de qualquer inconstitucionalidade.
- VII- Não se mostra violado o princípio da tributação pelo lucro real estatuído no artigo 104.º/2, da CRP, pois que estamos perante um imposto sobre o consumo, que incide sobre o volume de vendas de determinada categoria de produtos.
- VIII- E também não foi ofendido o princípio da igualdade já que o mesmo postula que se trate de forma igual tudo o que é igual e de forma diversa o que é desigual sendo por isso que é indevida a pretensão da recorrente de que os produtos cosméticos e de higiene corporal sejam tratados do mesmo modo que são tratados os medicamentos, os dispositivos médicos e os produtos farmacêuticos homeopáticos pois, manifestamente, se tratam de produtos de natureza totalmente diversa e com sistemas de fiscalização e controlos diversos, que justificam, plenamente, a existência de várias taxas.
- IX- E não procede a invocação da violação do princípio da igualdade, fundada na circunstância do peso relativo do sector de cosméticos e dos produtos de higiene corporal na atividade do INFARMED ser chamado a financiar uma percentagem muito superior dessa actividade total já que estamos perante uma prestação pecuniária coactiva, sem carácter de sanção, exigida por uma entidade pública com vista à realização de fins públicos.
- X- Uma vez que o produto da taxa se destina a financiar actividades que ao próprio Estado compete assegurar, é inócuo, nesse contexto, o balanço entre as receitas e despesas da entidade da INFARMED, não se verificando a violação do princípio da igualdade, na vertente da proporcionalidade.
- XI- E como não estamos perante qualquer restrição quantitativa à importação ou medida de efeito equivalente, como resulta da leitura dos normativos insertos nos artigos 28.º e 30.º, do TCE (actuais artigos 34.º e 36.º, do TFUE), porque o tributo em apreço incide quer sobre produtos fabricados em Portugal, quer sobre os fabricados noutros países, incluindo os restantes membros da EU dada a sua natureza de um imposto sobre o



consumo, repercutido no consumidor final, sendo que que o próprio mecanismo de aplicação e cobrança do tributo aponta para não poder constituir restrição quantitativa à importação ou de efeito equivalente, isso porque o mesmo é autoliquidado após as vendas.

- XII- Tal tributo não viola os normativos dos artigos 23.º/l e 25.º, do TCE, que proibem aos Estados Membros a imposição de direitos de importação ou encargos de efeito equivalente nem uma imposição de carácter interno, nos termos do artigo 90.º, do TCE, pois a taxa em causa não consubstancia um direito aduaneiro ou um encargo de efeito equivalente, nem implica uma restrição quantitativa à importação ou medida equivalente, antes constitui um tributo que se aplica aos produtos cosméticos e de higiene corporal fabricados em Portugal como aos mesmos produtos fabricados noutros países, *maxime* os restantes Estados da União Europeia.
- XIII- No que tange à obrigação de reenvio prejudicial há que ter em conta que os tribunais nacionais estão isentados de reenviar ao TJCE a questão prejudicial de interpretação ou de apreciação de validade nos casos em que o TJCE o haja admitido e são três os casos em que o Tribunal de Justiça admitiu três excepções à obrigação de reenvio: falta de pertinência da questão suscitada no processo; existência de interpretação já anteriormente fornecida pelo TJCE e total clareza da norma em causa.
- XIV- Na primeira excepção cabem os casos em que o tribunal nacional considere que o litígio *sub judice* não deve ser decidido de acordo com as normas comunitárias mas tão-somente na conformidade das disposições do direito interno; na verdade, a ser assim, não pode ser-lhe imposta a obrigação de solicitar a interpretação ou apreciação da validade de uma norma comunitária desprovida de interesse para o julgamento da causa - e isto ainda que alguma das partes tenha indevidamente invocado e suscitado a questão da sua interpretação ou validade, como aconteceu no caso concreto.
- XV- É que nesse caso a questão da interpretação ou da apreciação de validade é totalmente desprovida de pertinência (neste sentido v. o Acórdão do TJCE, de 6.10.1982, proc.º 283/81, caso CILFIT. Col.p.3415).
- XVI- Não é aplicável a excepção da existência de anterior decisão interpretativa do TJCE uma vez que anteriormente não foi proferida uma decisão de interpretação da norma em causa ou de apreciação da validade do acto comunitário impugnado.
- XVII- Mas já o será a 3ª excepção visto existir total clareza da norma em causa, não se suscitando a mínima dificuldade de interpretação, sendo desrazoável forçar o tribunal nacional a reenviar ao Tribunal Comunitário, isso honrando o velho princípio jurídico



segundo o qual «in claris non fit interpretatio».

XVIII- Por essa razão e para eliminar um conflito latente nas suas relações com alguns Tribunais Supremos dos Estados-membros, o TJCE veio a admitir a chamada teoria do acto claro, ao julgar no seu Acórdão de 6.10.1982, tirado no caso CILFIT, que «O artigo 177.º, 3.º parágrafo do Tratado (agora 234.º), deve ser interpretado no sentido de que uma jurisdição cujas decisões não são susceptíveis de um recurso judicial de direito interno é obrigada, sempre que uma questão de direito comunitário lhe é posta, a observar a sua obrigação de reenvio, a menos que tenha concluído que a aplicação correcta do direito comunitário se impõe com tal evidência que não deixa lugar a qualquer dúvida razoável.

«A existência de tal eventualidade deve ser avaliada em função das características próprias do direito comunitário, das dificuldades particulares que a sua interpretação apresenta e do risco de divergência de jurisprudência no interior da Comunidade».

XIX- No caso concreto, porque o tributo em causa é aplicável, indistintamente a produtos racionais e provenientes de outros Estados-Membros", não trazendo subjacente qualquer requisito que possa ser considerado discriminatório (ao contrário do que sucedia no caso, por exemplo, do Acórdão do TJCE "Cassis de Dijon") - não se vislumbra violação directa ou indirecta do art. 28.º, do Tratado.

XX- Ademais, o tributo em causa não tem a natureza de "encargo equivalente a um direito aduaneiro de importação" porque não há, desde logo, qualquer "obstáculo pautal às trocas" com a sua aplicação - assim sendo, o tributo em causa não está abrangido pelas proibições dos artigos 23.º e 25.º, do Tratado (neste sentido, ver, v.g., o Acórdão do TJCE, de 9/9/2004, proc. C-72-03, §28.º, 1ª parte).

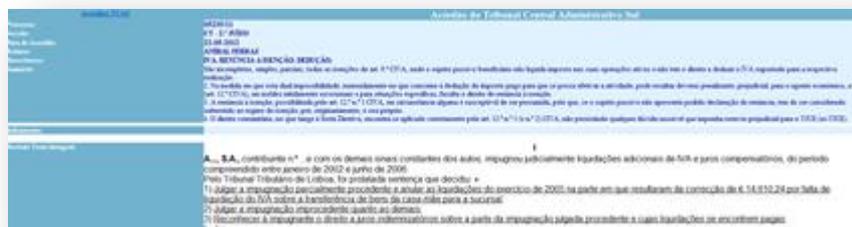
XXI- E o tributo em causa não viola o art. 90.º, do Tratado, porque não se trata de uma imposição discriminatória, nem visa proteger, indirectamente ou de forma "desproporcionada", outras produções; também não se vislumbra qualquer violação do art. 90.º, do Tratado pela não aplicação desta taxa a, alegados "outros produtos" que estejam em concorrência, "ainda que parcial, indirecta ou potencial", com os produtos aos quais se aplica a taxa.



## 18.Acórdão do TCAS, proferido em 22-05-2012, no proc. 05235/11 (relator Aníbal Ferraz)

### Sumário:

1. São incompletas, simples, parciais, todas as isenções do art. 9.º, CIVA, onde o sujeito passivo beneficiário não liquida imposto nas suas operações activas e não tem o direito a deduzir o IVA suportado para a respectiva realização.
2. Na medida em que esta dual impossibilidade, nomeadamente no que concerne à dedução do imposto pago para que se possa efectivar a actividade, pode resultar deveras penalizante, prejudicial, para o agente económico, a lei (art. 12.º, CIVA), em moldes nitidamente excepcionais e para situações específicas, faculta o direito de renúncia à isenção.
3. A renúncia à isenção, possibilitada pelo art. 12.º, n.º 1, CIVA, em circunstância alguma é susceptível de ser presumida, pelo que, se o sujeito passivo não apresenta pedido/declaração de renúncia, tem de ser considerado submetido ao regime de isenção, por, originariamente, o seu próprio.
4. O direito comunitário, no que tange à Sexta Directiva, encontra-se aplicado correctamente pelo art. 12.º, n.º 1 (e n.º 2), CIVA, não persistindo qualquer dúvida razoável que imponha reenvio prejudicial para o TJUE (ex-TJCE).



## 19.Acórdão do TCAS, proferido em 09-10-2012, no proc. 05650/12 (relator Pedro Vergueiro)

### Sumário:

- I- A partir do momento em que um Estado-Membro, de modo unilateral ou por via



convencional, sujeita ao imposto sobre o rendimento não só os accionistas residentes mas também os accionistas não residentes, relativamente aos dividendos que recebam de uma sociedade residente, a situação dos referidos accionistas não residentes assemelha-se à dos accionistas residentes.

- II- Nesse caso, para que as sociedades beneficiárias não residentes não sejam confrontadas com uma restrição à livre circulação de capitais, proibida, em princípio, pelo artigo 56.º CE, o Estado de residência da sociedade que procede à distribuição deve certificar-se que, em relação ao mecanismo previsto pela sua legislação nacional para prevenir ou atenuar a tributação em cadeia ou a dupla tributação económica, as sociedades accionistas não residentes sejam submetidas a um tratamento equivalente ao tratamento de que beneficiam as sociedades accionistas residentes.
- III- A aplicação da convenção para evitar a dupla tributação permita compensar os efeitos da diferença de tratamento decorrente da legislação nacional. Assim, só no caso de o imposto retido na fonte poder ser imputado no imposto devido noutro Estado-Membro até ao montante dessa diferença de tratamento é que a diferença de tratamento entre os dividendos distribuídos a sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros e os dividendos distribuídos às sociedades residentes desaparece totalmente.
- IV- Assim, e com vista a garantir o cumprimento das obrigações resultantes do Tratado, a CDT celebrada com Espanha tem de permitir compensar os efeitos da diferença de tratamento decorrentes da legislação nacional, que vimos ocorrer. Tal só se verificará se o imposto retido na fonte puder ser imputado no imposto devido noutro Estado-Membro até ao montante dessa diferença de tratamento.
- V- No caso concreto, vimos que a retenção suportada em Portugal sobre os dividendos distribuídos pelo BCP à Impugnante, nos anos em causa, não pode, por esta, ser recuperada. Como efeito, e como se deixou dito já, por força da isenção de tributação dos rendimentos em causa vigente na lei espanhola e aplicável à Impugnante, esta encontra-se impossibilitada de, por via do crédito de imposto eventualmente a reconhecer aquando da declaração em Espanha dos rendimentos correspondentes àqueles dividendos, recuperar a parte do imposto retido em Portugal e não reembolsado.
- VI- Ora, atento o disposto na alínea a), do artigo 23.º, da CDT, celebrada com Espanha, esta apenas permite a dedução do montante da retenção com o limite do imposto espanhol que corresponder a esses dividendos, que, no caso, é zero, pelo que importa concluir que a retenção na fonte efectuada à Impugnante não pode ser recuperada.

- VII- Verifica-se, pois, que a distinção de tratamentos entre entidades residentes e não residentes, não sendo neutralizada, redundava num tratamento discriminatório, contrário aos preceitos e princípios de direito comunitário a que se fez referência anteriormente.
- VIII- Nos casos de revisão oficiosa da liquidação, a realidade não tem esta amplitude nos termos já expostos, sendo que apenas há direito a juros indemnizatórios nos termos do art. 43.º, n.º 3, da LGT, sendo que os mesmos são devidos depois de decorrido um ano após a iniciativa do contribuinte, e não desde a data do desembolso da quantia liquidada”.



20. Acórdão do TCAS, proferido em 27-11-2012, no proc. 05449/12 (relator Eugénio Sequeira)

#### **Sumário:**

1. A omissão de despacho fundamentado a alterar os fins e extensão do procedimento de inspecção deve considerar-se degradado em formalidade não essencial, como tal não invalidante dos posteriores termos procedimentais, designadamente da liquidação posterior, quando se possa concluir com um grau de certeza acima de qualquer dúvida razoável, que o resultado a atingir sempre seria o mesmo, quer porque o contribuinte prestou a sua colaboração com a fiscalização nesse âmbito alargado sem jamais haver colocado em causa a falta de tal despacho, quer porque, nem mesmo na petição da sua impugnação judicial veio articular que qualquer dos fins visado com o mesmo despacho tenha ficado comprometido no apuramento da sua matéria tributável;
2. A repartição dos encargos gerais de administração entre uma sucursal, com estabelecimento estável em Portugal e a sua casa-mãe, com sede fora do território português, em 2000, encontrava a sua regulamentação no art. 49.º, do CIRC, sendo que só podiam constituir custos fiscais da sucursal debitados pela sua casa-mãe, aqueles que fossem fundados em critério objectivo e uniformemente seguido, aceite pela AT e que fosse justificado na respectiva declaração de rendimentos entregue;
3. Tendo tal sucursal apresentado como custo fiscal, uma majoração de 9% sobre a sua

parte nesses encargos gerais, sem qualquer justificação, não pode a mesma considerar-se um seu custo fiscal do exercício.



21. Acórdão do TCAS, proferido em 19-02-2013, no proc. 05649/12 (relator Eugénio Sequeira)

### Sumário:

1. Em 2002, a isenção de retenção do imposto aquando da atribuição de dividendos por sociedade portuguesa nas condições estabelecidas no art. 2.º, da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho, dependia, além do mais, que a entidade beneficiária tivesse residência ou sede noutro Estado membro e que, directamente, detivesse uma participação não inferior a 25%, nos dois anos anteriores, de forma, ininterrupta;
2. Para o efeito de tal não retenção, deveria a entidade distribuidora dos dividendos, e em data anterior a essa distribuição, encontrar-se munida de prova bastante, consistente em declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro da UE da residência ou sede da entidade beneficiária;
3. Também para a entidade a quem os dividendos são atribuídos beneficiar de uma taxa de retenção de imposto reduzida de 10%, ao abrigo da CDT Portugal/Espanha, exigia que a participação, directa, no capital social da sociedade com sede em Portugal, fosse de, pelo menos, 25%, e que tal participação se mantivesse de forma ininterrupta, durante os dois anos anteriores ao dia da distribuição dos dividendos.





22. Acórdão do TCAS, proferido em 19-02-2013, no proc. 06193/12 (relator Pedro Vergueiro)

**Sumário:**

- I- Os recursos jurisdicionais destinam-se a alterar ou a anular a decisão de que se recorre, dentro dos fundamentos da sua impugnação, e que não lhes cabe o conhecimento *ex novo* de questões que não foram apreciadas na decisão recorrida - regra que só pode ser quebrada quando lei permitir ou impuser o seu conhecimento oficioso (vd. n.º 2, do art. 660.º, do C. Proc. Civil) - não cumpre conhecer da questão da ilegitimidade, uma vez que ela só em sede de recurso foi suscitada.
- II- Os recursos jurisdicionais são, face à nossa lei, meios judiciais de refutar o acerto do decidido, tendo o recorrente de alegar e concluir, os fundamentos por que a decisão recorrida sofre dos vícios que lhe imputa e que conduzem à sua anulação ou revogação e quando nessas alegações e conclusões o recorrente, não questiona, afronta ou impugna o decidido pelo tribunal "a quo", nem existe questão de conhecimento oficioso pelo tribunal "a quem", antes se limitando a reproduzir a argumentação que apresentara naquele tribunal e que nele não lograra acolhimento, o recurso judicial assim minutado não pode colher provimento.
- III- A partir do momento em que um Estado-Membro, de modo unilateral ou por via convencional, sujeita ao imposto sobre o rendimento não só os accionistas residentes mas também os accionistas não residentes, relativamente aos dividendos que recebam de uma sociedade residente, a situação dos referidos accionistas não residentes assemelha-se à dos accionistas residentes.
- IV- Nesse caso, para que as sociedades beneficiárias não residentes não sejam confrontadas com uma restrição à livre circulação de capitais, proibida, em princípio, pelo artigo 56.º, CE, o Estado de residência da sociedade que procede à distribuição deve certificar-se que, em relação ao mecanismo previsto pela sua legislação nacional para prevenir ou atenuar a tributação em cadeia ou a dupla tributação económica, as sociedades accionistas não residentes sejam submetidas a um tratamento equivalente ao tratamento de que beneficiam as sociedades accionistas residentes.
- V- A aplicação da convenção para evitar a dupla tributação permita compensar os efeitos da diferença de tratamento decorrente da legislação nacional. Assim, só no caso de o imposto retido na fonte poder ser imputado no imposto devido noutro Estado-Membro até ao montante dessa diferença de tratamento é que a diferença de tratamento entre

os dividendos distribuídos a sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros e os dividendos distribuídos às sociedades residentes desaparece totalmente.

- VI- Assim, e com vista a garantir o cumprimento das obrigações resultantes do Tratado, a CDT celebrada com Espanha tem de permitir compensar os efeitos da diferença de tratamento decorrentes da legislação nacional, que vimos ocorrer. Tal só se verificará se o imposto retido na fonte puder ser imputado no imposto devido noutro Estado-Membro até ao montante dessa diferença de tratamento.
- VII- Ora, atento o disposto na alínea a), do artigo 23.º, da CDT, celebrada com Espanha, esta apenas permite a dedução do montante da retenção com o limite do imposto espanhol que corresponder a esses dividendos, que, no caso, é zero, pelo que importa concluir que a retenção na fonte efectuada à Impugnante não pode ser recuperada.
- VIII- Verifica-se, pois, que a distinção de tratamentos entre entidades residentes e não residentes, não sendo neutralizada, redundando num tratamento discriminatório, contrário aos preceitos e princípios de direito comunitário a que se fez referência anteriormente.
- IX- Em termos de juro indemnizatório, em caso de reclamação graciosa, não se afigura defensável defender uma responsabilização da AT no caso de esta tomar posição sobre a matéria através do seu indeferimento e afastar a mesma no caso de nada ser decidido, sendo que, neste caso, o indeferimento tácito terá de funcionar, não só enquanto forma de abrir a via contenciosa, mas também no âmbito da questão agora em análise, ou seja, tem de entender-se tal conduta com uma “tomada de posição” sobre a questão, comprometendo a AT com o tal indeferimento, o que legitima a afirmação de que o erro passará a ser imputável à Administração Tributária a partir daquele momento, sendo este o momento a relevar nesta sede.

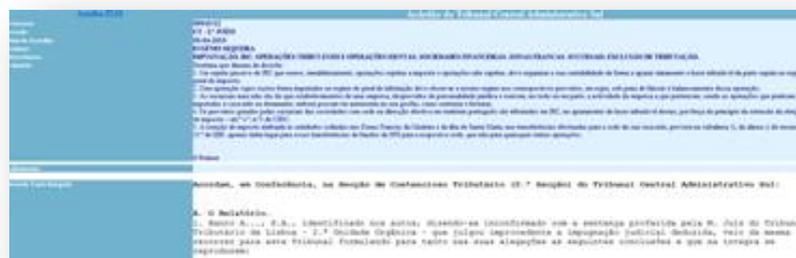


23.Acórdão do TCAS, proferido em 30-04-2013, no proc. 05943/12 (relator Eugénio Sequeira)

### **Sumário:**

1. Um sujeito passivo de IRC que exerce, simultaneamente, operações sujeitas a imposto e

- operações não sujeitas, deve organizar a sua contabilidade de forma a apurar claramente o lucro tributável da parte sujeita ao regime geral do imposto;
2. Uma operação cujos custos forma imputados ao regime de geral de tributação deve observar o mesmo regime nos correspondentes proveitos, em regra, sob pena de falsear o balanceamento dessa operação;
  3. As sucursais mais não são do que estabelecimentos de uma empresa, desprovidos de personalidade jurídica e exercem, no todo ou em parte, a atividade da empresa a que pertencem, sendo as operações que praticam imputadas à casa-mãe ou dominante, embora possam ter autonomia na sua gestão, como contratar e faturar;
  4. Os proveitos gerados pelas sucursais das sociedades com sede ou direcção efectiva em território português são tributados em IRC, no apuramento do lucro tributável destas, por força do princípio da extensão da obrigação de imposto – art. 4.º, n.º 1, do CIRC;
  5. A isenção de imposto atribuída às entidades sediadas nas Zonas Francas da Madeira e da ilha de Santa Maria, nas transferências efectuadas para a sede da sua casa-mãe, prevista na subalínea 3), da alínea c), do mesmo art. 33.º, do EBF, apenas tinha lugar para essas transferências de fundos da SFE para a respectiva sede, que não para quaisquer outras operações.



#### 24. Acórdão do TCAS, proferido em 13-11-2014, no proc. 06797/13 (relator Jorge Cortês)

##### **Sumário:**

1. A impugnante é cidadã de Estado-membro da União Europeia e, por isso, beneficiária das liberdades fundamentais do Tratado da União Europeia [artigos 45.º a 66.º, do Tratado sobre o funcionamento da União Europeia], e fez uso da liberdade de circulação para território de Estado sujeito ao regime das liberdades fundamentais, a Suíça, conforme decorre do Acordo celebrado entre a União Europeia [e os seus Estados-membros] e a Confederação Suíça, relativo à livre circulação de pessoas [publicado no JOUE, n.º 1114, de 30.04.2002], pelo que pode invocar com êxito o princípio de direito europeu do tratamento nacional.

2. Suscitando-se a questão de saber se a opção feita pela impugnante no sentido da tributação pelo regime geral, aplicável aos sujeitos passivos residentes, vincula a AT, de modo que a tributação deve apenas incidir sobre 50% do montante dos ganhos obtidos a título de mais-valias, como sucede nos termos do artigo 43.º, n.º 2, do CIRS, impõe-se responder, de forma afirmativa, em nome do princípio de direito europeu do tratamento nacional.



25. Acórdão do TCAS, proferido em 05-02-2015, no proc. 05365/12 (relator Cristina Flora)

**Sumário:**

- I- O art. 8.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa consagra o princípio do primado do direito comunitário, sobre o direito interno;
- II- O art. 267.º, do TFUE, tem por finalidade garantir a uniformidade de interpretação e aplicação do Direito Europeu e nessa medida compete ao TJ a “última palavra” no que concerne à sua interpretação. Trata-se pois, de uma relação de cooperação entre o TJ e os tribunais nacionais (e não uma relação hierárquica) em prol da construção de uma verdadeira “Justiça Europeia”;
- III- O Acórdão do Tribunal de Justiça de 3/10/2013, no âmbito do processo C-282/12, em sede de reenvio a título prejudicial, analisou o quadro jurídico português, designadamente o regime da “subcapitalização” previsto no art. 61.º e 58.º, n.º 4, do CIRC, na versão resultante do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho de 2001, alterado pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro de 2005, à luz da liberdade de livre circulação de capitais;
- IV- O TJ conclui que no âmbito desse regime, estando em causa um endividamento de uma sociedade residente para com uma sociedade com sede num país terceiro, os juros suportados relativamente à parte considerada em excesso não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, mas esses juros já são dedutíveis quando a sociedade mutuante reside no território português ou noutro Estado-Membro;

- V- Deste modo, constata-se que o regime da “subcapitalização” português implica um tratamento fiscal menos favorável quando a sociedade mutuante reside em sede num país terceiro, o que constitui uma restrição à livre circulação de capitais, proibida, em princípio, pelo artigo 56.º, CE, uma vez que esse tratamento menos favorável é susceptível de dissuadir uma sociedade residente de se endividar de uma maneira que é considerada excessiva para com uma sociedade com sede num país terceiro, com a qual mantém relações especiais;
- VI- O TJ considera justificada a restrição que resulta do regime fiscal da “subcapitalização”, uma vez que visa o combate à fraude e evasão fiscal perpetrada através de “expedientes puramente artificiais”, sendo a legislação ora em causa, adequada para alcançar o objectivo de combate à fraude e evasão fiscais;
- VII- Porém é relativamente à “proporcionalidade” que a legislação fiscal da “subcapitalização”, falha no “teste” do TJ, pois entendeu-se que o regime jurídico em causa não é proporcional aos objectivos prosseguidos, uma vez que “não permite determinar previamente e com precisão suficiente o seu âmbito de aplicação”, e por conseguinte, não satisfaz as exigências da segurança jurídica;
- VIII- O TJ entendeu que do modo de cálculo do excesso de endividamento previsto no artigo 61.º, n.º 3, do CIRC resulta que qualquer endividamento existente entre estas duas sociedades deveria ser considerado excessivo, e assim sendo, aquele preceito legal presume que qualquer endividamento da sociedade mutuária tem a natureza de um expediente cujo objectivo é subtrair-se ao imposto normalmente devido, o que vai para além do que é necessário para alcançar o seu objectivo de combate à fraude e evasão fiscal, sendo certo que a redação daquele preceito legal não permite determinar previamente e com precisão suficiente o seu âmbito de aplicação;
- IX- No Acórdão do Tribunal de Justiça de 3/10/2013, processo C-282/12, respondeu-se à questão submetida por este TCAS do seguinte modo: “O artigo 56.º, CE, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação de um Estado-Membro que, para efeitos da determinação do lucro tributável, não permite deduzir como custo os juros suportados relativamente à parte do endividamento qualificada de excessiva, pagos por uma sociedade residente a uma sociedade mutuante com sede num país terceiro, com a qual mantenha relações especiais, mas permite a dedução desses juros pagos a uma sociedade mutuante residente, com a qual a sociedade mutuária mantenha esse tipo de relações, quando, em caso de não participação da sociedade mutuante com sede num país terceiro no capital da sociedade mutuária residente, esta legislação

presume, contudo, que qualquer endividamento desta última tem a natureza de um expediente cujo objectivo é eludir o imposto normalmente devido ou quando a referida legislação não permite determinar previamente e com precisão suficiente o seu âmbito de aplicação.”.

- X- O regime jurídico da “subcapitalização” previsto no art. 61.º, n.º 1, do CIRC, não é compatível com o princípio da livre circulação de capitais prevista no art. 56.º, do CE, e nessa medida deve aquele normativo ser afastado por força do princípio do primado consagrado no art. 8.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa, devendo as liquidações que assentam naquela legislação ser anuladas.



**Título: Direito Fiscal Internacional e Europeu**

Ano de Publicação: 2016

ISBN: 978-989-8815-24-8

Série: Formação Contínua

Edição: Centro de Estudos Judiciários

Largo do Limoeiro

1149-048 Lisboa

[cej@mail.cej.mj.pt](mailto:cej@mail.cej.mj.pt)