

Jurisprudência & Aplicação das decisões do TJUE

Caso Brisal como caso de estudo

José Almeida Fernandes

*Direito Fiscal Internacional & Europeu & Jurisprudência TJUE
CEJ >> Formação Contínua 2017/2018
Lisboa, 7 de Dezembro de 2017*

Jurisprudência & Aplicação das decisões do TJUE

Jurisprudência directamente relevante:

>> Acórdão do TJUE Comissão vs Portugal de 17.06.2010 (C-105/08)

>> Acórdão do STA de 29.10.2014 (Proc. 0298/13)

>> Acórdão do TJUE Brisal de 13.07.2016 (C-18/15)

>> Acórdão do STA de 08.03.2017 (Proc. 0298/13)

Jurisprudência & Aplicação das decisões do TJUE

Norma jurídica [Artigo 80.º, n.º 2, alínea c) do Código do IRC]

1 — A taxa do IRC é de 25 %, exceto nos casos previstos nos números seguintes.

2 – Tratando-se de rendimentos de entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e aí não possuam estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis, a taxa do IRC é de 25%, excepto relativamente aos seguintes rendimentos:

c) Rendimentos de títulos de dívida e outros rendimentos de capitais não expressamente tributados a taxa diferente, em que a taxa é de 20%;

[cf. Artigo 87.º, n.º 4 CIRC = 25%]

Jurisprudência & Aplicação das decisões do TJUE

Norma jurídica [Artigo 80.º, n.º 2, alínea c) vs Art. 90, n.º 1, alínea a) do Código do IRC]

1 — Não existe obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC, quando este tenha a natureza de imposto por conta, nos seguintes casos:

a) Juros e quaisquer outros rendimentos de capitais, com excepção de lucros distribuídos, de que sejam titulares instituições financeiras sujeitas, em relação aos mesmos, a IRC, embora dele isentas;

[cf. Artigo 97.º, n.º 1, alínea a) do CIRCS]

Jurisprudência & Aplicação das decisões do TJUE

Acórdão do TJUE Comissão vs Portugal de 17.06.2010 (C-105/08)

7 – a Comissão enviou à República Portuguesa uma notificação para cumprir, na qual chamava a atenção das autoridades portuguesas para o facto de que, ***ao tributar os juros hipotecários recebidos pelas instituições financeiras não residentes de forma mais gravosa do que os recebidos por instituições financeiras residentes, este Estado-Membro restringe a prestação de serviços*** de crédito hipotecário e de outros tipos de crédito por instituições financeiras estrangeiras, ***não cumprindo, assim, as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 49.º CE e 56.º CE e dos artigos 36.º e 40.º do Acordo EEE.***

Jurisprudência & Aplicação das decisões do TJUE

Acórdão do TJUE Comissão vs Portugal de 17.06.2010 (C-105/08)

27 - (...) para demonstrar que a legislação portuguesa – relativamente à qual é *pacífico que, no que respeita ao IRC, trata de forma diferente as instituições residentes e as não residentes* – faz incidir sobre estas últimas um *imposto mais gravoso, a Comissão baseia-se num exemplo quantitativo* que assenta na premissa de que a *margem de lucro* obtida pela instituição em causa nesse exemplo é de *10%*.

Jurisprudência & Aplicação das decisões do TJUE

Acórdão do TJUE Comissão vs Portugal de 17.06.2010 (C-105/08)

27 – **É forçoso reconhecer** que, no presente caso, (...) **nem mesmo** após pedido expresso do Tribunal de Justiça nesse sentido, a **Comissão apresentou o menor elemento conclusivo**, susceptível de demonstrar que os números que apresenta para sustentar a sua tese **têm eco na realidade** (...)

31 – Nestas condições, há que concluir que, no presente caso, a ***Comissão não fez prova do incumprimento imputado*** à República Portuguesa.

Jurisprudência & Aplicação das decisões do TJUE

Norma jurídica [Artigo 80.º, n.º 2, alínea c) vs Art. 90, n.º 1, alínea a) do Código do IRC vs Artigo 30.º, n. 1 do EBF]

1 – Ficam isentos de IRC os juros decorrentes de empréstimos concedidos por instituições financeiras não residentes a instituições de crédito residentes, bem como os ganhos obtidos por aquelas instituições, decorrentes de operações de swap, efectuadas com instituições de crédito residentes, desde que esses juros ou ganhos não sejam imputáveis a estabelecimento estável daquelas instituições situado em território português.

[cf. Artigo 98.º, n.º 1 do CIRC]

Jurisprudência & Aplicação das decisões do TJUE

Acórdão do STA de 29.10.2014 (Proc. 0298/13)

«*não obsta a circunstância*, invocada na sentença, de as *impugnantes não terem procedido à comparação concreta* entre a situação fiscal das instituições financeiras residentes e a das não residentes, de *não terem indicado os efectivos custos que suportaram* para obter o rendimento e, por conseguinte, o seu rendimento de juros líquido, *deixando por demonstrar que legislação portuguesa faz incidir um imposto mais gravoso* sobre as instituições não residentes

Jurisprudência & Aplicação das decisões do TJUE

Acórdão do STA de 29.10.2014 (Proc. 0298/13)

«*não estamos aqui perante uma acção de incumprimento (...) na qual incumbia à autora provar o incumprimento que invocara (...) para sustentar a invocada desconformidade das normas internas portuguesas face ao Direito Comunitário. Estamos, antes, perante um processo de contencioso de anulação de acto tributário por vício de violação de lei, cuja análise passa não só pela interpretação das normas e princípios de direito comunitário invocados, como pela recolha – oficiosa ou através de convite à junção pelas partes – de todos os elementos necessários à análise e decisão da questão central em apreço, designadamente de todos os elementos necessários à demonstração de que, tal como alegado, a legislação portuguesa faz incidir sobre as instituições não residentes um imposto mais gravoso, na medida em que a base tributável das instituições residentes fica de tal forma reduzida mediante a dedução das despesas suportadas, que o imposto a pagar, não obstante a taxa ser mais elevada, é inferior à retenção na fonte efectuada sobre o montante ilíquido dos juros.*

Jurisprudência & Aplicação das decisões do TJUE

Acórdão do STA de 29.10.2014 (Proc. 0298/13)

«Afigura-se-nos, pois, necessário e obrigatório o reenvio prejudicial, interpelando o TJUE, nos termos do art. 267º do TFUE, para dar resposta às seguintes questões:

1º O artigo 56º do TFUE opõe-se à 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 ilíquido, sem possibilidade de dedução das despesas profissionais directamente relacionadas com a actividade 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 actividade 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?

2º Essa oposição ocorre ainda que se apure que a base tributável das instituições financeiras residentes fica ou pode ficar sujeita, após a dedução dos custos de financiamento associados aos rendimentos de juros ou à dedução das despesas com relação económica directa com esses rendimentos, a imposto mais elevado do que aquele que é retido na fonte às instituições não residentes e que incide sobre o rendimento ilíquido?

3º Para esse efeito, os custos de financiamento associados aos empréstimos concedidos ou as despesas com relação económica directa com os rendimentos de juros auferidos, podem ser comprovados através dos dados fornecidos pela EURIBOR (“Euro Interbank Offered Rate”) e pela LIBOR (“London Interbank Offered Rate”) – entidades que representam as taxas de juro médias praticadas nos financiamentos interbancários a que os bancos recorrem para levar a cabo a sua actividade?

Acórdão do TJUE Brisal de 13.07.2016 (C-18/15)

28 – uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, por força da qual as ***instituições financeiras não residentes são tributadas pelos rendimentos de juros*** obtidos no interior do Estado-Membro em causa, ***sem lhes ser dada a possibilidade de deduzir as despesas profissionais diretamente relacionadas com a atividade em causa***, ao passo que essa possibilidade é reconhecida às instituições financeiras residentes, ***constitui uma restrição à livre prestação de serviços, proibida***, em princípio, por força do artigo 49.º CE

Jurisprudência & Aplicação das decisões do TJUE

Acórdão do TJUE Brisal de 13.07.2016 (C-18/15)

32 No entanto, o Tribunal de Justiça declarou reiteradamente que um ***tratamento fiscal desfavorável***, contrário a uma liberdade fundamental, ***não pode ser considerado compatível*** com o direito da União pelo ***facto de, eventualmente, existirem outros benefícios*** (...).

33 Daqui decorre que uma restrição à livre prestação de serviços como a que está em causa no processo principal ***não pode ser justificada pela circunstância de as instituições financeiras não residentes estarem sujeitas a uma taxa de tributação menos elevada*** do que as instituições financeiras residentes.

Jurisprudência & Aplicação das decisões do TJUE

Acórdão do TJUE Brisal de 13.07.2016 (C-18/15)

32 – No entanto, o Tribunal de Justiça declarou reiteradamente que um ***tratamento fiscal desfavorável***, contrário a uma liberdade fundamental, ***não pode ser considerado compatível*** com o direito da União pelo ***facto de, eventualmente, existirem outros benefícios*** (...).

33– Daqui decorre que uma restrição à livre prestação de serviços como a que está em causa no processo principal ***não pode ser justificada pela circunstância de as instituições financeiras não residentes estarem sujeitas a uma taxa de tributação menos elevada*** do que as instituições financeiras residentes.

Jurisprudência & Aplicação das decisões do TJUE

Acórdão do TJUE Brisal de 13.07.2016 (C-18/15)

50 - (...) nada impede as autoridades fiscais em causa de exigirem ao não residente as provas que considerarem necessárias para apreciar se os requisitos de dedutibilidade das despesas previstas pela legislação em questão estão preenchidos e, conseqüentemente, se há ou não que conceder a dedução solicitada (....).

52 *Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio, a quem foi submetido o litígio no processo principal e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, **determinar, no âmbito desse litígio, por um lado, quais as despesas declaradas pela KBC que podem ser consideradas despesas profissionais diretamente relacionadas com a atividade financeira em questão, nos termos da legislação nacional, e, por outro, qual a parte das despesas gerais que pode ser considerada diretamente relacionada com essa atividade***

Jurisprudência & Aplicação das decisões do TJUE

>> *Acórdão do STA de 08.03.2017 (Proc. 0298/13)*

o TJUE considera que o facto de a entidade não-residente Banco B ***não poder deduzir em Portugal as despesas profissionais diretamente relacionadas*** com a atividade financeira em questão, com o que se inviabiliza a tributação do seu rendimento líquido, ***constitui um tratamento discriminatório***, contrário a uma liberdade fundamental constante de norma comunitária, ***independentemente de quaisquer outras considerações*** – como a ***taxa de tributação que lhe foi aplicada*** comparativamente com a taxa que é aplicada a entidades residentes, ou o ***montante de imposto que pagou*** ***comparativamente*** com montante de imposto que é pago por entidades residentes.

Jurisprudência & Aplicação das decisões do TJUE

>> *Acórdão do STA de 08.03.2017 (Proc. 0298/13)*

Resposta da qual *não se retira que o TJUE tenha dado indicação ao tribunal português para que proceda, no âmbito de um contencioso de mera anulação - como é o processo de impugnação judicial - à indagação oficiosa de despesas dedutíveis aos rendimentos auferidos em Portugal* pelo B com vista à fixação da base tributável devida, *fixação que só à administração tributária compete fazer.*

Jurisprudência & Aplicação das decisões do TJUE

>> *Acórdão do STA de 08.03.2017 (Proc. 0298/13)*

Com efeito, *não cabe aos tribunais*, substituindo-se à administração, *fixar a matéria tributável ajustada* ao caso *e proceder ao acto tributário* de liquidação ou de retenção do imposto. Tal *violaria o núcleo essencial dos limites da competência dos tribunais tributários*, dado que assim se deslocaria para a protecção jurídica destes tribunais a actividade administrativa da esfera da administração tributária, *violando grosseiramente os princípios da indisponibilidade e da tipicidade de competências*, bem como o *princípio da separação de poderes constitucionalmente garantido*.

>> *Acórdão do STA de 08.03.2017 (Proc. 0298/13)*

Em conclusão, a circunstância de a norma aplicada [art.º 80º, nº 2, al. c) do CIRC] não permitir deduzir as aludidas despesas, ***constitui discriminação incompatível*** com uma liberdade económica fundamental da União Europeia, da qual ***resulta a necessidade de desaplicar essa norma do CIRC*** e o ***dever, para a administração tributária portuguesa, de tributar apenas os rendimentos líquidos.***

Jurisprudência & Aplicação das decisões do TJUE

>> *Acórdão do STA de 08.03.2017 (Proc. 0298/13)*

E, por tal motivo, ***encontra-se decisivamente inquinada a quantificação da matéria tributável*** que suporta os actos de retenção de imposto na fonte. Quantificação que exige a prática de novo acto tributário, ***sendo impraticável a reforma dos actos impugnados porque o tribunal não pode substituir-se à administração na fixação de outra matéria tributável***, sob pena de estar a invadir o núcleo essencial da função administrativa-tributária, substituindo-se à administração na tarefa de determinar e fixar as despesas que as entidades financeiras não-residentes podem deduzir aos rendimentos auferidos em Portugal por forma a tornar a retenção na fonte compatível com o artigo 49º do TCE.

Jurisprudência & Aplicação das decisões do TJUE

Tópicos de Análise:

>> Compreender a própria evolução da jurisprudência do TJUE

>> Distinguir as decisões do TJUE em acções de incumprimento vs reenvio prejudicial

>> TJUE não decide “recursos” antes em reenvio prejudicial responde a questões (e muitas vezes exerce o seu “poder” de conformar a própria questão que lhe está a ser submetida)

Jurisprudência & Aplicação das decisões do TJUE

Tópicos de Análise:

>> Princípio de autonomia processual dos Estados-Membros (TJUE apenas pode controlar caso procedimento/processos discriminatórios em si)

>> Princípio de investigação: limites e aplicação prática (veja-se que comparação/demonstração de saber se tratamento era mais ou menos gravoso para não residentes relevante para TAF + STA no reenvio... mas depois irrelevante após decisão TJUE + STA)

Jurisprudência & Aplicação das decisões do TJUE

Tópicos de Análise:

>> *Princípio de investigação: diferentemente a jurisprudência sobre as retenções na fonte no pagamento de dividendos a não residentes impunha aos contribuintes a dita “não neutralização”*

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. 56º do Tratado da Comunidade Europeia, actual art. 63º 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.

[cf. Acórdão STA de 09.07.2014, Proc. 01435/12]

Jurisprudência & Aplicação das decisões do TJUE

Tópicos de Análise:

>> Princípio de plena jurisdição?

É esta, aliás, a posição consensual da doutrina e da jurisprudência da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, a qual, para além de *apelar a essa divisibilidade (...), apela, também, à natureza de plena jurisdição da sentença de anulação parcial do acto, invocando razões ligadas aos princípios processuais da economia processual* (para que da sentença ou acórdão do tribunal saia logo uma definição da situação que não careça de qualquer nova pronúncia da administração tributária) *e ligadas ao próprio âmbito do contencioso de mera anulação (no qual os limites à plena jurisdição só serão de aceitar em relação àqueles aspectos da acção administrativa em que a plena jurisdição implique para o juiz tributário, enquanto juiz administrativo, a prática de actos que afrontem o núcleo essencial da função administrativa)* (Cfr. o Prof. Saldanha Sanches, in *Fiscalidade*, 7/8, Julho–Outubro de 2001, págs. 63 e segs., e o Prof. Casalta Nabais, in *Direito Fiscal*, 2^a ed., pág. 397.). Deste modo, se o juiz reconhecer que o acto tributário está inquinado de ilegalidade que só em parte o invalida, deve anulá-lo apenas nessa parte, deixando-o subsistir no segmento em que nenhuma ilegalidade o fira.».

[cf. Acórdão STA de 30.04.2013, Proc. 01374/12]

Jurisprudência & Aplicação das decisões do TJUE

>> *Princípio de plena jurisdição?*

«É que, no caso dos autos, a matéria colectável é constituída exclusivamente pela mais-valia imobiliária e a taxa aplicável é fixa (25%), daí que a anulação parcial da liquidação consubstancia-se numa operação meramente aritmética de subtracção à base tributável de 50% da mais valia apurada.

Como bem se consignou na sentença recorrida, *a ilegalidade do acto tributário de liquidação efectuado aos Impugnantes respeita exclusivamente à não aplicação aos Impugnantes da limitação da tributação a 50% das mais-valias realizadas*, por aqueles serem sujeitos passivos não residentes em território nacional, e assim sendo, encontrando-se restringida àquele ponto a ilegalidade do acto de liquidação, *a decisão a proferir nos presentes autos não pode ir além da que deriva da desconsideração do disposto no artigo 43º, nº 2 do CIRS na parte em que limita aos residentes a consideração apenas de 50% do saldo das mais-valias.*

É indubitável que mesmo com a anulação meramente parcial da liquidação, e não a anulação total que peticionaram, os recorrentes são beneficiados relativamente aos residentes em território nacional que hajam auferido rendimentos idênticos, pois que a estes se aplicam as taxas gerais progressivas de IRS. Sucede, porém, que *não cabia ao tribunal “a quo” assegurar a equiparação de tratamento entre residentes e não residentes*, substituindo a taxa de imposto aplicada pelas taxas gerais de IRS, como aliás peticionado pela Fazenda Pública em 1.ª instância, porquanto, como bem julgado na sentença recorrida, *a tal obsta a natureza meramente anulatória da impugnação judicial, estando vedado ao juiz substituir a taxa de imposto efectivamente aplicada na liquidação por outra.*

[cf. Acórdão STA de 30.04.2013, Proc. 01374/12]

Jurisprudência & Aplicação das decisões do TJUE

Tópicos de Análise:

>> Inadmissibilidade de fundamentação a posteriori do acto impugnado

Na sequência da junção aos autos do acórdão do TJUE, foram ouvidas as partes (...) a Fazenda Pública veio advogar que devia ser negado provimento ao recurso e mantida a sentença recorrida, porquanto, e em suma: (...) para se poder concluir por uma real discriminação, as impugnantes tinham de ter alegado e provado o montante das despesas profissionais relacionadas com os custos da actividade de financiamento em questão e a quota-parte das despesas gerais relacionadas com essa actividade (a deduzir aos rendimentos para efeito de apuramento do imposto a pagar em Portugal), o que não fizeram, assim como tinham de provar que essas despesas não foram deduzidas na Irlanda ou que o imposto pago em Portugal não foi deduzido total ou parcialmente ao imposto pago na Irlanda (uma vez que isso pode provocar uma tributação mais favorável relativamente às entidades residentes), prova que também não fizeram.

[Cf. Acórdão do STA de 08.03.2017 (Proc. 0298/13)]

Jurisprudência & Aplicação das decisões do TJUE

Tópicos de Análise:

>> Execução de julgados? Pode o Tribunal ordenar à AT proceder a um novo acto de liquidação e que análise então questões como de quais as despesas que seriam ou não admissíveis para tributação de rendimento líquido?

>> AT será forçada em coerência a invocar que não pode executar julgado nesses termos porque lei não o permite e não se pode substituir a AT (ou Tribunais ordenando-o) ao legislador?

>> Contribuinte perante um novo acto de liquidação passível de impugnação graciosa ou judicial?

Jurisprudência & Aplicação das decisões do TJUE

Caso Brisal como caso de estudo

José Almeida Fernandes

*Direito Fiscal Internacional & Europeu & Jurisprudência TJUE
CEJ >> Formação Contínua 2017/2018
Lisboa, 7 de Dezembro de 2017*