

# REVISTA DE FINANÇAS PÚBLICAS E DIREITO FISCAL

**4** ANO V 12 12

**ARTIGOS, COMENTÁRIOS  
DE JURISPRUDÊNCIA, RECENSÕES,  
CRÓNICA DE ACTUALIDADE.  
INVERNO**

**MIGUEL CADILHE**

Incêndios florestais  
"Desmazelo" florestal  
Princípio da discriminação

**ANA PERESTRELO DE OLIVEIRA  
E EDUARDO PAZ FERREIRA**

Proteção da confiança  
Recusa de visto do Tribunal de Contas

**RUI DUARTE MORAIS**

Litígios fiscais e competitividade  
Justiça na tributação  
Resolução de litígios

**ANTÓNIO MARTINS**

Indispensabilidade de gastos  
Noção de atividade empresarial  
Dedutibilidade de juros

**DULCE MANUEL NETO**

Jurisprudência STA  
Estabilidade decisória  
Jurisprudência renovada

**CLOTILDE CELORICO PALMA**

**E ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS**  
Sigilo fiscal  
Transparência fiscal,  
Confidencialidade na lei fiscal

**CLÁUDIA DIAS SOARES**

Energy tax design  
Portuguese Excise Duties Code  
Environmental tax

**ANTÓNIO BRIGAS AFONSO**

Globalização da economia  
Consolidação orçamental  
Alterações climáticas  
Obesidade

**GUILHERME WALDEMAR D'OLIVEIRA**

**MARTINS E ANA CALADO PINTO**  
Sustentabilidade financeira  
Finanças locais  
Endividamento líquido

**SÍNTESE DE ACÓRDÃOS DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO  
EUROPEIA EM MATÉRIA FISCAL DO TRIMESTRE**

**Número do processo: C-318/10**

**Nome: SIAT**

**Data: Acórdão de 5 de Julho de 2012**

**Assunto: Livre prestação de serviços – dedução de despesas profissionais pagas a um prestador de serviços estabelecido noutro Estado-Membro em que não está sujeito ao imposto sobre os rendimentos ou está sujeito a um regime de tributação claramente mais vantajoso**

**Factos**

No seguimento de um litígio quanto aos termos de uma relação comercial existente entre a sociedade Belga Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (“SIAT”) e um grupo Nigeriano, cuja sociedade principal era a sociedade luxemburguesa Megatrade International SA (“MISA”), foi acordado o pagamento, da primeira à segunda, do montante de 2.000.000 USD relativo a comissões devidas pela SIAT, tendo esse montante sido inscrito e contabilizado como despesa por esta sociedade.

Tendo verificado que a MISA possuía, no outro Estado-Membro – o Luxemburgo – o estatuto de sociedade holding, não estando, nessa medida, sujeita a um imposto análogo ao imposto sobre o rendimento a que estão sujeitas as sociedades belgas, a Administração Fiscal belga desconsiderou, de acordo com a legislação em vigor à data dos factos, aqueles montantes enquanto custos fiscalmente relevantes.

De facto, conforme refere a norma nacional em causa no processo, tais despesas não serão consideradas como fiscalmente relevantes para a sociedade (belga) no caso de a entidade não residente não estar sujeita a um imposto sobre o rendimento análogo ao imposto belga, ou caso beneficie de um regime fiscal claramente mais favorável, desde que, em qualquer caso, não se demonstre que essas despesas correspondem a operações reais e que não excedem os limites normais.

Submetido que lhe foi o processo, o Cour de cassation, decidiu sus-pender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

É conforme com o Direito da União Europeia uma legislação nacional segundo a qual não são consideradas despesas profissionais dedutíveis aquelas que sejam pagas a um residente noutra Estado-Membro que, por força da legislação desse país, não está aí sujeito a imposto sobre os rendimentos ou, estando, beneficia de um regime de tributação claramente mais favorável, excepto se o contribuinte provar que essas contrapartidas correspondem a operações reais e que não excedem os limites normais, quando essa prova não é necessária para se poderem deduzir as despesas incorridas por prestações ou serviços fornecidos a contribuintes residentes nesse Estado-Membro, mesmo que esses contribuintes não estejam sujeitos a imposto sobre os rendimentos ou aí estejam sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável?

### Apreciação do Tribunal

O TJUE, na sua análise, e contrariamente ao argumentado por alguns Estados-Membros, considera que o objecto de comparabilidade não deverá ser o prestador de serviços residente, por um lado e, o prestador de serviços não residente, por outro, mas sim duas entidades residentes (em que uma contrata serviços a uma entidade não residente, e a outra contrata o mesmo serviço a uma entidade não residente), uma vez que é àquelas que se aplica a regra (de não dedutibilidade de custos) em causa no processo principal.

Estabelecido o objecto da comparabilidade e considerando o tratamento diferenciado conferido pela legislação fiscal belga, o TJUE conclui pela existência de uma discriminação, ainda que a mesma seja justificada por razões de combate à fraude e evasão fiscal e, bem assim, de preservação dos poderes tributários dos Estados.

Contudo, no que ao requisito da proporcionalidade respeita, o Tribunal acaba por concluir que a obrigação, que impende sobre as entidades residentes, de justificar a realidade das operações que envolvam pagamentos a entidades residentes em outro Estado-Membro no qual estão sujeitas a um regime fiscal mais favorável, não se compadece com o requisito da proporcionalidade, uma vez que não existe qualquer definição legal ou instrução administrativa sobre o que se deva entender por “regime fiscal claramente mais favorável”, de onde decorre que não será possível determinar previamente, com precisão suficiente, o âmbito de aplicação daquela obrigação pelo que o sujeito passivo ficaria, em última análise, sob uma constante obrigação de justificação dos pagamentos feitos a entidades não residentes.

### Decisão

Tendo em conta a análise efectuada, o TJUE acaba por decidir que a legislação Europeia se opõe a uma legislação de um Estado-Membro, como a que está em causa no processo principal, que contenha exigências especiais de prova para a dedução dos pagamentos efectuados a entidades não residentes e residentes num Estado Membro, onde não esteja sujeita a um imposto sobre os rendimentos, ou esteja sujeita, em relação aos rendimentos em causa, a um regime de tributação claramente mais vantajoso, e desde que não seja objectivamente definido o conceito de “regime especial de tributação”.

### Implicações no Direito Português

O ordenamento jurídico tributário português contempla inúmeras referências a uma expressão similar à utilizada pela lei belga, nomeadamente ao referir-se a “regimes fiscais claramente mais favoráveis”.

Ainda assim, e ao contrário do que sucede na legislação belga, as referências contidas na legislação nacional encontram-se sempre definidas, quer directamente, quer por remissão, de onde resultam critérios claros e objectivos para a densificação da expressão utilizada, parecendo, assim, conformar-se com a jurisprudência do TJUE.

Em qualquer caso, sempre importará referir que a definição, constante na legislação nacional, do que se entende por “regime fiscal claramente

mais favorável” não é unívoca, uma vez que os critérios utilizados nem sempre coincidem (vide, a título de mero exemplo, o artigo 56.º, número 2 e o artigo 65.º, número 2, ambos do Código IRC), o que gera problemas interpretativos nos casos em que a densificação do conceito – exigida, nos termos descritos, pelo TJUE – é efectuada “tal como definido nos termos do Código [do IRC]”, conforme referido no artigo 88.º, número 8, também do Código do IRC.

**Número do processo:** C-269/09

**Nome:** Comissão Europeia contra Reino de Espanha

**Data:** Acórdão de 12 de Julho de 2012

**Assunto:** Obrigação de inclusão, na base tributável, de todos os rendimentos não imputados na base tributável do último exercício fiscal

### Factos

De acordo com a legislação fiscal espanhola relativa à tributação de pessoas singulares, os contribuintes que transferiram a sua residência para o estrangeiro deverão incluir, na base tributável do último período de tributação, os rendimentos que ainda não tenham sido imputados a qualquer exercício, procedendo à autoliquidação adicional, sem aplicação de sanções, juros de mora ou taxas agravadas.

A Comissão, considerando que a legislação espanhola constitui uma restrição à liberdade de circulação e à liberdade de estabelecimento, na medida em que torna menos atractiva a deslocalização para o estrangeiro, intentou a presente acção, na qual alega, designadamente, que este tratamento discriminatório penaliza as pessoas que pretendam abandonar esse Estado-Membro relativamente às que nele permaneçam, na medida em que as primeiras estão obrigadas a pagar o imposto no momento da transferência de residência, sem terem a possibilidade de diferir o seu pagamento.

### Apreciação do Tribunal

O TJUE, a título preliminar, começa por referir que qualquer discriminação, ainda que de pouca relevância, deverá ser julgada contrária ao direito da União se a mesma não for justificada.

Adicionalmente, e na senda das alegações produzidas pelo representante espanhol, refere também o TJUE, que a tributação em causa neste processo incide sobre rendimentos efectivamente já recebidos, e não sobre rendimentos potenciais, pelo que o que está em causa é apenas o momento da tributação dos rendimentos obtidos em Espanha.

Na sua análise da compatibilidade da medida em causa, com a legislação europeia, o TJUE considera que as situações de quem permanece residente e de quem transfere a sua residência são comparáveis, quanto aos rendimentos já auferidos, e da perspectiva do país que os pretende tributar.

Assim, por considerar que a medida em causa implica uma restrição, ainda que de pouca monta, uma vez que se encontra apta a tornar menos atractiva a mudança de residência, considera o TJUE existir uma discriminação incompatível com o direito europeu.

Sem prejuízo de considerar a norma em causa como contrária ao direito da União Europeia, a Comissão alega ainda que a norma em causa viola também o Acordo do Espaço Económico Europeu (“EEE”).

Contudo, no que respeita à violação do EEE, o TJUE acaba por defender a norma contida na legislação espanhola por considerar que não existem instrumentos que permitam a cobrança dos impostos após a emigração dos contribuintes, quer por força da inaplicabilidade das Diretivas a não Estados-Membros, quer por força da inexistência de outros mecanismos bilaterais que o permitam.

### Decisão

Considerando, no contexto da União Europeia, que a medida em causa é susceptível de obstar à movimentação de pessoas no espaço europeu, sem que a mesma seja justificada por alguma razão de interesse geral, o TJUE conclui pela condenação do Reino de Espanha porquanto a legislação analisada é contrária à legislação europeia.

Já no que respeita ao Acordo da EEE, o Tribunal considera que a medida, sendo discriminatória, é justificada e proporcional uma vez que não existem outros mecanismos para garantir os direitos de tributação do Estado espanhol.

### Implicações no Direito Português

Esta decisão vem reforçar o entendimento que já tinha sido veiculado pela jurisprudência do TJUE em matéria de *exit taxes*, embora, neste caso, se trate de rendimentos já auferidos (já foram conhecidas decisões sobre mais-valias latentes, no Acórdão C-38/10 em que Portugal foi condenado por incumprimento da legislação europeia).

A este respeito, importa notar o disposto nos artigos 8.º, número 5 e 83.º, número 1, ambos do Código do IRC, que estabelecem um regime paralelo ao espanhol, embora não totalmente coincidente.

Aplicando a jurisprudência aqui estabelecida, poderá ser arguido que também esse regime é contrário ao direito europeu, pese embora o presente Acórdão trate de pessoas singulares e o TJUE tenha já revelado diferenças relevantes no tratamento das situações de *exit taxes*, conforme estejam em causa pessoas singulares ou pessoas colectivas.

**Número do processo:** C-44/11

**Nome:** Deutsche Bank AG,

**Data:** Acórdão de 19 de Julho de 2012

**Assunto:** Directiva 2006/112/CE – Isenção de operações de gestão do património constituído por valores mobiliários (gestão de carteiras de títulos)

### Factos

No ano de 2008, tanto o Deutsche Bank, como as suas filiais, prestaram serviços de gestão de carteira de títulos a vários clientes investidores.

Estes últimos encarregaram o Deutsche Bank de gerir de modo autónomo valores mobiliários tendo em consideração as estratégias de investimento escolhidas por esses clientes investidores, sem recolher previamente as suas instruções, bem como de tomar todas as medidas pertinentes para esse fim, encontrando-se o banco habilitado a dispor desses activos (valores mobiliários) em nome e por conta dos clientes investidores.

Como contrapartida desses serviços, os clientes investidores pagavam uma comissão anual que representava 1,8% do valor do património gerido.

Esta comissão incluía uma parte referente à gestão do património, e uma parte relativa à compra e venda de valores mobiliários.

De referir que a comissão englobava também a administração das contas-correntes e das contas de títulos, assim como, as comissões de subscrição para a aquisição de participações, incluídas as participações em fundos geridos por empresas do Deutsche Bank.

Nos termos da legislação aplicável, o Deutsche Bank entendeu que os referidos serviços se encontravam isentos de IVA, quando eram prestados a clientes investidores no território alemão, no resto do território da União Europeia e, bem assim, a clientes investidores estabelecidos fora da União Europeia.

Tendo a Administração tributária alemã adoptado um entendimento distinto quanto à qualificação do referido serviço, o *Bundesfinanzhof* decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

1) A actividade de gestão [de carteiras de títulos], exercida a título oneroso por um sujeito passivo, que toma decisões autónomas sobre a compra e venda de títulos e executa essas decisões através da compra e venda dos títulos, está isenta apenas como gestão de fundos comuns de investimento para vários investidores em conjunto, ou também, como gestão individual de carteiras [de títulos] para investidores concretos (operação sobre títulos, ou como negociação dessa operação)?

2) Para determinar a prestação principal e a prestação acessória, qual a importância que deve ser atribuída ao critério segundo o qual a prestação acessória não constitui para a clientela um fim em si?

3) As regras de localização das prestações de serviços de gestão de carteiras de valores mobiliários constantes da Directiva do IVA, abrange apenas as prestações referidas na Directiva ou também a gestão de carteiras de títulos, mesmo quando esta operação não é abrangida pelas normas de isenção da Directiva?

### Apreciação do Tribunal

Começando por se referir à primeira questão, o Tribunal refere que, ainda que a prestação de serviços em causa seja composta por dois serviços autonomizáveis, para o investidor médio, essas prestações são, na verdade, indissociáveis, sendo que a sua decomposição teria, na prática, natureza artificial.

Em seguida, tendo em conta a resposta dada à segunda questão e, bem assim, a jurisprudência constante do Tribunal quanto à necessidade de interpretação restritiva das isenções em sede de IVA, é referido que a operação em causa se aplica, apenas, aos casos de prestações de serviços específicas da actividade dos organismos colectivos, de onde resulta que essa isenção não se estende às prestações efectuadas a um investidor particular.

Adicionalmente, e ainda que uma das partes da operação desenvolvida pelo Deutsche Bank estivesse isenta de IVA, tendo em conta, como se viu na resposta à primeira questão, as prestações são indissociáveis, as regras de interpretação das isenções obrigam a considerar esses serviços como não isentos de IVA.

Finalmente, e relativamente à terceira questão prejudicial, entende o Tribunal que o âmbito de aplicação das regras de localização das prestações de serviços constantes da Directiva do IVA não se pode limitar ao âmbito de aplicação das normas de isenção constantes na mesma Directiva, pelo que o local da prestação desses serviços, deverá ser o lugar onde o destinatário tem a sede da sua actividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável para o qual foi prestado o serviço ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual.

### Decisão

O Tribunal acaba por decidir que as prestações em causa devem ser consideradas como uma única prestação, pese embora sejam compostas por dois elementos identificáveis, e que, também por isso, a prestação de serviços em causa não se encontra isenta de IVA.

Ainda assim, no que respeita à terceira questão, o Tribunal acaba por decidir que as regras de localização das prestações de serviços não devem ser interpretadas restritivamente, de onde se retira que as prestações de serviços em causa serão localizadas no país (seja ele Estado-Membro ou não) do destinatário dos serviços.

### Implicações no Direito Português

A presente decisão contribui para clarificar como devem ser qualificados os serviços compostos por diversas componentes e reforça a necessidade de se interpretar restritivamente as isenções consagradas no IVA.

Número do processo: C-18/11

Nome: Philips Electronics UK Ltd,

Data: Acórdão de 6 de Setembro de 2012

Assunto: Liberdade de estabelecimento – Não dedutibilidade de perdas realizadas por estabelecimento estável situado noutra Estado-Membro

### Factos

O grupo Philips tem a sua casa mãe nos países baixos e uma filial no Reino Unido (Philips Electronics UK). A sociedade-mãe deste grupo constituiu, com o grupo sul-coreano LG electronics uma empresa comum que dispõe de uma filial nos Países Baixos que, por sua vez, tem um estabelecimento estável no Reino Unido.

A Philips Electronics UK procurou imputar aos seus próprios lucros uma parte das perdas sofridas pelo estabelecimento estável estabelecido no Reino Unido, nos exercícios de 2001 a 2004.

Tendo o pedido sido indeferido, o *Upper Tribunal – Tax and Chancery Chamber* remeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- 1) A não dedutibilidade das perdas incorridas pelo estabelecimento estável, excepto no caso de as mesmas não poderem ser deduzidas em outro Estado, contraria o disposto na legislação europeia?
- 2) Em caso de resposta afirmativa à questão anterior, pode a restrição ser justificada?
- 3) Em caso de resposta afirmativa à questão anterior, a restrição é proporcional ao fim que se pretende obter?
- 4) Se as restrições à dedutibilidade não forem admissíveis, o direito da União impõe ao Reino Unido que proporcione à sociedade do Reino Unido uma solução, como o direito de pedir uma dedução de grupo a imputar nos seus lucros?

### Apreciação do Tribunal

No que diz respeito à primeira questão, e a título preliminar, o tribunal esclarece que é corolário da liberdade de estabelecimento, a possibilidade de uma sociedade exercer livremente a sua actividade num outro Estado-Membro, por intermédio de uma filial, sucursal, ou agência, sem que essa escolha seja limitada por disposições fiscais discriminatórias.

Tendo concluído que uma sociedade não residente com estabelecimento estável está em situação comparável à de uma sociedade residente, aplicando-se regimes de deduções de perdas distintos, conclui-se existir uma restrição à liberdade de estabelecimento.

Proseguindo a sua análise, o Tribunal responde à segunda questão, relativa à existência de justificações para a restrição em causa, que a legislação nacional em causa não pode ser justificada na medida em que, da perspectiva do Estado-Membro do estabelecimento estável não se verifica qualquer problema de repartição dos poderes tributários, nem de dupla não tributação. E isto porque, em ambos os casos, o que está aqui em causa é a consideração, num Estado-Membro, de perdas verificadas nesse mesmo Estado-Membro.

Tendo concluindo pela impossibilidade de justificação da medida discriminatória, torna-se irrelevante responder à terceira questão relativa à proporcionalidade da medida.

Por fim, e em resposta à última questão, o Tribunal conclui que qualquer legislação nacional contrária ao direito Europeu deve ser afastada, ainda que, neste caso, a discriminação se verifique em relação a uma entidade não residente (com estabelecimento estável no Reino Unido).

### Decisão

Constitui uma restrição, não justificada, à liberdade de uma sociedade não residente de se estabelecer noutro Estado-Membro, o facto de uma legislação nacional submeter a possibilidade de transferir, através de uma dedução de grupo, para uma sociedade residente, as perdas sofridas pelo estabelecimento estável nesse Estado-Membro da sociedade não residente à condição de não ser possível utilizar essas perdas para os efeitos de um imposto estrangeiro, ao passo que a transferência das perdas sofridas nesse Estado-Membro por uma sociedade residente não está sujeita a nenhuma condição equivalente.

### Implicações no Direito Português

A jurisprudência reforça o entendimento já veiculado pelo TJUE em matéria de dedução de prejuízos entre entidades de Estados-Membros diferentes, quer através do regime de tributação de grupos, quer através

do reconhecimento de perdas incorridas por estabelecimento estável em outro Estado-Membro.

Esta decisão, em particular, apesar de não ter impacto directo no sistema fiscal português, uma vez que não existe um regime similar, pode contribuir para a necessidade de re-equacionar o actual regime especial de tributação dos grupos de sociedades, na medida em que o mesmo não permite a inclusão, no grupo, de entidades não residentes em Portugal, ainda que residentes em outro Estado-Membro.

### Número do processo: C-38/10

**Nome: Comissão Europeia contra República Portuguesa**

**Data: Acórdão de 6 de Setembro de 2012**

**Assunto: Incumprimento de Estado – Tributação de mais-valias no momento da transferência do domicílio fiscal de uma sociedade para outro estado Membro**

### Factos

De acordo com a legislação fiscal portuguesa em vigor à data dos factos, se uma sociedade portuguesa transferir a sua sede ou direcção efectiva para outro Estado-Membro ou se um estabelecimento estável situado em território português cessar a sua actividade em Portugal ou transferir os seus activos para outro Estado-Membro, deverá, no exercício em que esse acontecimento ocorra, incluir na sua matéria colectável todas as mais-valias não realizadas relativas aos activos em causa. Por outro lado, as mais-valias não realizadas decorrentes de transacções exclusivamente nacionais não são incluídas na matéria colectável.

### Apreciação do Tribunal

A título preliminar, o Tribunal realça que não está aqui em causa o direito de os Estados-Membros tributarem as mais-valias geradas no seu território, mas sim, para além da obrigação de tratamento nacional que decorre das liberdades fundamentais, a necessidade de que os Estados-Membros, na qualidade de estado de origem, não coloquem entraves à concretização dessas liberdades, sendo estas todas aquelas que proibam, perturbem, ou tornem menos atractivo o seu exercício.

Neste sentido, conclui o Tribunal, no que respeita à tributação das mais-valias geradas no Estado-Membro de origem, que entre uma sociedade com operações puramente internas e uma outra que transfira a sua sede para outro Estado-Membro, não se verifica qualquer diferença objectiva, de onde resulta que a legislação portuguesa consubstancia uma discriminação contrária à legislação europeia.

Relativamente à possibilidade de esta restrição ser justificável e, eventualmente, proporcional, o Tribunal remete para o seu anterior Acórdão proferido no caso *National Grid Indus*, no âmbito do qual se concluiu que o disposto na legislação europeia se opõe à legislação de um Estado-Membro que impõe a cobrança imediata do imposto sobre as mais-valias não realizadas relativas a elementos do património de uma sociedade que transfere a sede da sua direcção efectiva para outro Estado-Membro, no momento da referida transferência.

Refere, ainda, o mencionado Acórdão que uma legislação que ofereça à sociedade que transfere a sede da sua direcção efectiva para outro Estado-Membro a opção entre, por um lado, o pagamento imediato do montante do imposto e, por outro, o pagamento diferido do montante do referido imposto, acrescido, se for caso disso, de juros segundo a legislação nacional aplicável, constitui uma medida menos lesiva da liberdade de estabelecimento do que as medidas em causa.

### Decisão

Concluiu o Tribunal que, a legislação portuguesa, na parte relativa à transferência, por uma sociedade portuguesa, da sua sede e da sua direcção efectiva para outro Estado-Membro, ou à transferência, por uma sociedade não residente em Portugal, de uma parte ou da totalidade dos activos afectos a um estabelecimento estável português, de Portugal para outro Estado-Membro, se qualifica como uma medida contrária às liberdades fundamentais consagradas na legislação europeia.

### Implicações no Direito Português

Esta decisão tem implicações directas no direito português, tendo motivado a introdução, na Lei do Orçamento de Estado para 2013, de uma autorização legislativa ao Governo, com o objectivo de alterar o regime em causa, julgado incompatível pelo Tribunal.

Contudo, e até à efectiva alteração do regime legal em causa, tendo em conta o efeito directo das liberdades fundamentais e da jurisprudência do Tribunal, os particulares poderão já opor-se à liquidação do imposto nos termos julgados incompatíveis.

Adicionalmente, tendo em conta os exactos termos em que se encontra redigida a proposta de autorização legislativa, muitas dúvidas se colocam quanto à sua real concretização, nomeadamente no que respeita à possibilidade de exigência de garantia ou juros, contra a qual o Tribunal já se pronunciou desfavoravelmente.

Em qualquer caso, e como decorre também da referida jurisprudência, a análise efectiva da compatibilidade dessas medidas apenas poderá ser feita à luz da(s) norma(s) que venha(m) a ser introduzida(s).

**N.º do processo:** C496/11

**Nome:** Portugal Telecom, SGPS

**Data:** Acórdão de 6 de Setembro de 2012.

**Assunto:** IVA – Sexta Directiva Imposto devido ou pago por serviços adquiridos por uma sociedade holding que apresentem umnexo directo, imediato e inequívoco com operações tributadas a jusante

### Factos

A Portugal Telecom, SGPS, SA, adquiriu serviços de consultoria, sujeitos a IVA, que facturou às suas participadas pelo preço a que os tinha adquirido, acrescido de IVA, deduzindo, posteriormente, o IVA incorrido.

No seguimento de uma acção de inspecção, a Administração tributária desconsiderou a dedução efectuada, entendendo que a dedução deveria ter sido calculada através de um *prorata*, o que foi corroborado pelo tribunal de 1.ª instância com base na argumentação de que a principal actividade das SGPS passa pela realização de operações isentas.

Em sede de recurso, o TCA Sul decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

1) Poderá a Administração Tributária impor a uma SGPS a utilização do método de dedução *prorata*, quando o IVA liquidado a jusante decorra de prestações de serviços que apresentem umnexo directo e imediato com



os serviços adquiridos, com fundamento no facto de o seu objecto social principal ser a gestão de participações sociais de outras sociedades?

2) No cenário acima descrito, poderá esta entidade deduzir a totalidade do imposto incorrido naquelas aquisições, por via da aplicação do método de dedução da afectação real?

### Apreciação do Tribunal

A título preliminar, o Tribunal esclarece que constituiu jurisprudência assente que, para efeitos da Directiva não é considerada actividade económica a simples aquisição e detenção de participações sociais. Como tal, uma SGPS que não interfira na gestão das suas participadas não deve ser considerado sujeito passivo do IVA.

Mais adianta o Tribunal que o direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, por isso, ser limitado.

Nessa medida, as operações a montante devem apresentar um nexo directo e imediato com as operações a jusante com direito a dedução, devendo, por isso, entender-se que a regra geral deverá ser o método da afectação real, quando o mesmo seja possível, sendo que o método *prorata* deve ser aplicado apenas às situações em que os bens e os serviços são utilizados por um sujeito passivo para realizar simultaneamente operações com direito à dedução e sem direito à dedução.

Assim, por forma a garantir a neutralidade, quanto à carga fiscal, de todas as actividades económicas, quando exista um nexo directo e imediato entre as prestações de serviços e os serviços adquiridos deverá ser aplicado o método da afectação real, sendo irrelevante a qualificação das operações tributadas, como actividades acessórias, como é o caso das actividades cujo redêbito foi efectuado às participadas.

### Decisão

O Tribunal conclui que as sociedades holding que desenvolvam actividades acessórias (em relação à actividade principal), podem deduzir integralmente o IVA dos bens e serviços que adquiram a montante em relação a essas actividades acessórias, desde que exista um nexo directo, imediato e inequívoco com as operações a jusante que tenham direito à dedução.

### Implicações no Direito Português

A presente decisão contribui para clarificar o conceito de actividade económica, para efeitos de IVA, e, bem assim, as consequências da interpretação desse conceito, em sede de direito à dedução.

ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA

MARTA MACHADO DE ALMEIDA

JOSÉ CALEJO GUERRA

JOSÉ DIOGO MÈGRE PIRES

SÍNTESE DE ACÓRDÃOS DO CENTRO DE ARBITRAGEM  
ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL  
DO 3.º TRIMESTRE DE 2012

Número do processo: 45/2012-T

Data: Acórdão de 5 de Julho de 2012

Assunto: IRS/tributação das mais-valias resultantes da alienação de bens imóveis realizadas por não residentes/liberdade de circulação de capitais

#### Factos

Em 2010, os Requerentes residentes no Reino Unido alienaram as quotas-partes – na proporção de 40% cada um – que detinham em compropriedade relativamente a quatro imóveis, localizados em Portugal.

Cada um dos Requerentes apresentou, em 31 de Maio de 2011, a Declaração de Rendimentos Modelo 3 de IRS relativa ao ano 2010, a qual foi acompanhada de um único anexo – o Anexo G – Categoria G, sob a epígrafe “Mais-Valias e outros Incrementos Patrimoniais”. Nesta Declaração e respectivo Anexo, em que os Requerentes se enquadraram como não residentes em Portugal, foram exclusivamente reportadas as operações de transmissão dos referidos imóveis, na respectiva quota-parte, e foram deixados em branco os campos 6 a 13 do quadro 5B, não tendo sido assinalada qualquer opção pela tributação pelo regime geral, ou por outro dos regimes especiais aí indicados.

Cada um dos Requerentes foi sucessivamente notificado de quatro liquidações de IRS e JC, sobre os rendimentos declarados relativamente ao ano 2010. Em face das quartas sucessivas liquidações de IRS emitidas, o objecto da impugnação arbitral foi delimitado de forma a abranger os

actos subsistentes na ordem jurídica e, bem assim, o indeferimento das reclamações graciosas deduzidas dos actos de liquidação que aqueles vieram substituir.

No seu pedido os Requerentes sustentam que a inclusão no rendimento colectável da totalidade das mais-valias resultantes da venda dos quatro imóveis de que eram, à data, proprietários, enferma de erro de direito, uma vez que apenas deveria ter sido considerado 50% do respectivo valor, por aplicação do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, acrescentando que a negação da aplicação desta disposição aos residentes de outro Estado-Membro, consubstancia uma violação do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, em virtude do seu efeito discriminatório.

Acrescentam que a lei não prevê, para os não residentes, uma opção pelo regime geral de tributação, mas sim uma opção pela tributação às taxas aplicáveis aos residentes, opção esta que nunca foi pelos mesmos adoptada. Sustentam ainda que mesmo que se entendesse que o exercício daquela opção anularia a diferença entre residentes e não residentes, tal sempre representaria um ónus suplementar destes últimos face aos contribuintes residentes e não excluiria os efeitos discriminatórios do regime supletivo, que permanece inválido à luz do direito comunitário.

Concluem pelo pedido de anulação dos actos tributários por vício de violação de lei e pela consequente liquidação em excesso das importâncias de € 115.442,75, de IRS, e de € 172,18, de juros, relativamente a cada um dos Requerentes.

### Análise do Tribunal

O Tribunal Arbitral identificou como questão decidenda aférrer se a diferenciação, estabelecida pela legislação nacional, para residentes e não residentes em território nacional, da base de incidência em IRS das mais-valias derivadas da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis é (in)compatível com a liberdade de circulação de capitais prevista no Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, por se traduzir num regime fiscal menos favorável para os não residentes.

A questão em apreço havia já sido apreciada pelo TJUE, no Acórdão *Hollmann*, de 11 de Outubro de 2007, em que se conclui que o n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS viola o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, por revestir carácter discriminatório para os não

residentes e ser, em consequência, restritivo da liberdade de circulação de capitais.

Contudo, não obstante este regime geral se ter mantido idêntico, o legislador nacional instituiu, em data posterior à jurisprudência do Acórdão *Hollmann*, um regime opcional de equiparação dos não residentes aos residentes, com o objectivo de obviar ao tratamento diferenciado dos não residentes que obtêm em Portugal mais-valias imobiliárias, face aos residentes. Esta opção de equiparação permite aos não residentes comunitários e do espaço económico europeu a opção pela tributação desses rendimentos em condições similares às aplicáveis aos residentes em Portugal.

Em face desta regime, o Tribunal julgou necessário ainda apreciar se a opção de equiparação, introduzida no sistema tributário português, após a prolação do Acórdão *Hollmann*, permitia afastar o juízo de discriminação do TJUE. Concluindo, na esteira do TJUE, no Acórdão *Gielen*, que a opção de equiparação não é susceptível de excluir a discriminação em causa uma vez que a previsão deste regime facultativo faz impender sobre os não residentes um ónus suplementar, comparativamente aos residentes.

Foi ainda ponderado pelo Tribunal arbitral que as consequências retiradas da jurisprudência comunitária em que se fundou, em particular do Acórdão *Hollmann*, propiciam uma tributação mais favorável das mais-valias imobiliárias auferidas por não residentes em Portugal, que residam na União Europeia, do que por residentes. Todavia, conclui que, no Direito Comunitário, não se vislumbra um princípio ou norma que impeça a discriminação positiva dos não residentes face aos residentes, constituindo a fiscalidade directa um domínio da competência dos Estados-Membros.

Em face do exposto, o Tribunal Arbitral considerou procedente o vício de violação de lei alegado pelos Requerentes, por incompatibilidade do n.º 2 do artigo 43.º com o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, na parte em que restringe a redução a 50% das mais-valias sujeitas a IRS a sujeitos passivos residentes em Portugal, com a consequente anulação dos actos tributários de IRS e juros compensatórios objecto de pronúncia arbitral.

**Número do Processo: 25/2011-T**  
**Data: Acórdão de 10 de Agosto de 2012**  
**Assunto: Tributação de mais-valias mobiliárias**

### Factos

Os Requerentes, casados, pediram a constituição de Tribunal arbitral para se pronunciar sobre a declaração de ilegalidade, e anulação da liquidação de IRS sobre as mais-valias, referente ao ano de 2010, realizadas com a alienação de acções que detinham numa sociedade.

Em 1986, o 2.º Requerente reforçou a sua participação na sociedade referida, adquirindo pelo valor nominal a quota de PTE 10.000,00. Posteriormente, em 2001, o 2.º Requerente adquiriu a totalidade das quotas dos demais sócios da sociedade, pelo valor nominal respectivo, e passou a ser titular de duas quotas, uma no valor de PTE 490.000,00 e outra no valor de PTE 10.000,00. Adicionalmente, o 2.º Requerente procedeu a um aumento de capital, tendo a 1.ª Requerente subscrito uma quota no montante de € 2.500,00, correspondente a metade do capital social da sociedade.

Nos anos de 2002 e 2007 foram realizados novos aumentos do capital da sociedade, tendo neste último ano a sociedade sido transformada em sociedade anónima, passando a deter um capital social representado por 60.400 acções. Em 2010, os Requerentes transmitiram as respectivas acções, das quais eram titulares há mais de 12 meses. No seguimento desta operação, em 31 de Maio de 2011, os Requerentes apresentaram a Declaração de Rendimentos Modelo 3 do IRS, declarando as mais-valias realizadas com a alienação das acções detidas na sociedade e, seguidamente, foram notificados da liquidação de IRS, em que se apurou o montante de imposto a pagar, no valor de € 137.169,79.

Os Requerentes afirmaram que a Administração tributária apurou o valor de imposto a pagar referido, considerando as mais-valias realizadas pelos Requerentes como rendimento efectivamente sujeito a tributação em sede de IRS e não isento.

Todavia, apesar de a Requerente ter efectuado o pagamento voluntário do imposto, alegou a ilegalidade da liquidação de IRS, por considerar ser aplicável o regime de exclusão de tributação das mais-valias realizadas com a alienação de acções, nos termos do artigo 30.º, n.º 9, da Lei n.º 109-B/2001, na medida em que esta norma não foi revogada em momento algum.

Por outro lado, os Requerentes invocaram a inconstitucionalidade do regime de tributação das mais-valias realizadas com a alienação de acções detidas por período superior a 12 meses, considerando que estava em vigor a norma de exclusão de tributação prevista no artigo 10.º, n.º 2, alínea a) do Código IRS, e que foi, posteriormente revogada pela Lei n.º 15/2010, alegando para esse efeito a violação do princípio da proibição da retro-actividade fiscal, consagrado nos artigos 103.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (doravante CRP) e 12.º da Lei Geral Tributária. Referiram, ainda, que à data da alienação das acções não se perspectivava a alteração do regime de tributação das mais-valias mobiliárias, como veio efectivamente a suceder com a entrada em vigor da Lei n.º 15/2010.

Por fim, os Requerentes invocam a aplicabilidade do regime de exclusão de tributação de mais-valias realizadas com a alienação de partes sociais adquiridas antes da entrada em vigor do Código do IRS.

Por sua vez, a Requerida apresentou resposta, não impugnando os factos invocados pelos Requerentes, mas sustentou a legalidade e não desconformidade com a CRP da liquidação do imposto, entendendo que a Lei n.º 109-B/2001, relativamente ao artigo 30.º, n.º 9, se trata de uma norma de direito transitório, mantendo-se, assim, o regime de tributação das mais-valias anterior ao criado pela Lei n.º 30-G/2000.

Se a Requerida entendeu que era expectável que o regime de tributação das mais-valias viesse a ser revogado, tal como ocorreu, e ainda que o legislador ao não consagrar nenhuma norma de direito transitório, quis, expressamente, que as mais-valias realizadas durante o ano de 2010 fossem sujeitas a tributação efectiva, independentemente da data da sua realização. Assim, afasta o entendimento dos Requerentes, quanto inconstitucionalidade do regime, por violação do princípio da protecção da confiança.

### Análise do Tribunal

O Tribunal Arbitral identificou as seguintes questões, que podem obstar ao conhecimento do pedido: i) da aplicação do regime de exclusão de tributação de mais-valias detidas por período superior a 12 meses, previsto no artigo 30.º, n.º 9, da Lei n.º 109-B/2001, às quotas adquiridas, posteriormente transformadas em acções; ii) violação das regras sobre a aplicação da Lei tributária no tempo, subjacente ao princípio da proibição da retroactividade da lei fiscal; iii) aplicabilidade do regime de exclusão de

tributação de mais-valias mobiliárias, nos termos do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, relativamente a 16% das acções alienadas.

No que à primeira questão respeita o Tribunal pronunciou-se no sentido de os artigos 3.º, n.º 5, da Lei n.º 30-G/2000 e, 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88 serem considerados como normas de direito transitório, enquanto o artigo 30.º, n.º 9, da Lei n.º 109-B/2001 estabelece um regime temporário, correspondente ao regime que existia antes da aprovação da lei antiga. Neste sentido, considerou que esta norma foi revogada pelo Decreto-Lei n.º 228/2002 de 31 de Outubro, na medida em que este diploma estabeleceu uma “nova” regulação global da tributação das mais-valias mobiliárias, e de acordo com o artigo 7.º, n.º 2, do Código Civil, a revogação pode resultar da circunstância de a nova lei regular toda a matéria da lei anterior.

Assim, o Tribunal julgou improcedente o pedido de anulação do acto tributário feito pelos Requerentes, entendendo que o artigo 30.º, n.º 9, da Lei 109-B/2001, cessou a sua vigência em 31 de Dezembro de 2002, não sendo aplicável ao caso subjudice.

Quanto à segunda questão decidida, o Tribunal considerou, de acordo com a Lei n.º 15/2010, que as mais-valias realizadas deveriam ter incluído a matéria colectável dos requerentes, na medida em que a lei nova se deverá aplicar aos actos ainda em formação, entendendo como actos que prolongam a sua produção concreta no domínio da lei nova, e neste sentido afirmou estarmos perante uma retroactividade fraca ou impropria. Ora, o Tribunal entendeu que o artigo 103.º, n.º 3, da CRP, se aplica, apenas, à retroactividade forte ou própria, enquanto a retroactividade fraca pode ser interdita por ofender o princípio da confiança.

Relativamente à entrada em vigor da Lei n.º 15/2010, o tribunal considerou que esta já vinha sendo discutida, publicamente, há algum tempo, uma vez que esta alteração podia ser percebida por qualquer cidadão.

Assim, o Tribunal considerou que a lesão que esta lei trouxe à segurança dos contribuintes, era necessária, adequada e proporcionada à tutela dos valores subjacentes, e neste sentido não pode ser considerada inconstitucional e, não viola o princípio da proibição da retroactividade, nem o princípio da protecção da confiança.

Por fim, e ainda no âmbito da segunda questão, o Tribunal analisou se a liquidação teve em consideração a regra de aplicação da lei tributária no tempo, nos termos do artigo 12.º da LGT, tendo entendido que da

Lei n.º 15/2010, não consta qualquer norma que determine a aplicação da lei ao período tributário anterior à data da sua entrada em vigor. Ora, sendo o IRS um imposto periódico de formação sucessiva, na ausência de norma da lei nova, esta só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor. Assim, o Tribunal entendeu que deve ser aplicada a lei nova aos factos da vida que se vão sucedendo ao longo do ano e que geram rendimento.

Assim, o Tribunal considerou inaceitável a invocação do argumento da impraticabilidade da lei para que se chegue a uma solução mais vantajosa para o credor tributário.

No seguimento da argumentação expandida, considerou o Tribunal que, no caso subjudice tendo a nova lei entrado em vigor, em 27 de Julho, só poderá ser aplicável às mais-valias obtidas a partir daquela data. Veja-se que, se a lei nova determinasse a sua vigência a partir do início do ano o artigo 12.º, n.º 2, da LGT, deixava de ter aplicação.

Assim, a lei nova não foi aplicável às mais-valias no caso em apreço e, consequentemente a liquidação em questão foi considerada ilegal. Tendo-se determinado a respectiva anulação.

Tendo em conta a anulação total do acto, ficou prejudicado o conhecimento da última questão colocada pelos Requerentes.

Importa fazer referência à declaração de voto realizada pelo Dr. Rogério M. Fernandes Ferreira, que considerou existirem razões no sentido da inconstitucionalidade. Com efeito, de acordo com o mesmo, a determinação do momento em que ocorre o facto tributário deve coincidir com o da respectiva norma de incidência e não com a norma de determinação do rendimento colectável, sob pena de, se estas últimas determinassem o momento da formação e verificação do facto tributário, então, todos os factos tributários em sede de IRS e IRC ocorreriam no fim do ano, ou no momento de apresentação da declaração de rendimentos (quando ocorre o apuramento do rendimento colectável), o que não sucede.

Conclui a declaração de voto, no seguimento da posição tomada, recentemente, pelo Tribunal Constitucional que em sede de mais-valias, no que diz respeito à avaliação da retroactividade de uma norma que incide sobre mais-valias, o momento determinante é o da sua alienação, porque é nesse momento que ocorre o facto gerador de imposto.

Em suma, o Tribunal julgou procedente o pedido dos Requerentes, sendo declarada a ilegalidade do acto tributário, por violação da lei.

**Número do Processo: 69/2012-T**  
**Data: Acórdão de 29 de Outubro de 2012**  
**Assunto: Tributação de mais-valias nas SGPS**

### Factos

A Requerente – SGPS – pediu a constituição de tribunal arbitral visando a anulação de uma autoliquidação de IRC, referente ao ano de 2009 e a consequente devolução de imposto no valor de € 44 211,90.

A Requerente fundamenta o pedido nos termos do artigo 32.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (doravante EBF), considerando que se trata de uma norma que contraria o regime geral de tributação das mais-valias e menos-valias obtidas pelos sujeitos passivos de IRC, na medida em que estabelece uma isenção relativamente às mais-valias obtidas, em certas circunstâncias, pelas SGPS. Refere, ainda, que a *ratio* da não dedutibilidade dos encargos financeiros prevista naquela disposição reside na “penalização” das partes de capital relativamente às quais se aplicará uma isenção de IRC, quando da sua alienação, sendo contrário à *mens legis* sustentar a não dedutibilidade de encargos financeiros suportados com outros activos que não consistam em partes de capital susceptíveis de beneficiar do regime de isenção previsto no artigo 32.º do EBF. A Requerente sustenta ainda que as prestações acessórias e as prestações suplementares constituem os “outros activos” que a sociedade possui e que devem ser levados em conta para efeitos de aplicação do método presuntivo previsto na Circular n.º 7/2004, de 30 de Março.

Por sua vez, a requerida – Administração tributária –, considera que esta interpretação é incorrecta, porque contraria a lei e o seu espírito, na medida em que está a considerar fiscalmente encargos que não são indispensáveis para a obtenção de proveitos sujeitos a imposto.

Por fim, a requerente não se conforma com o facto de a requerida apresentar, genericamente, um fundamento de acordo com o qual não dispõe de elementos suficientes para validar o cálculo. Todavia, a requerida alega que as prestações suplementares e prestações acessórias não podem ser contabilizadas em “outros activos” porque se integram como partes de capital e são contabilizadas em capitais próprios (como capitais dos sócios). A requerida considera, ainda, que a Circular n.º 7/2004 não trata da dedutibilidade dos encargos financeiros por referência e em separado às

prestações suplementares e partes de capital. Assim, e consequentemente, os encargos financeiros suportados com os financiamentos devem ser excluídos para efeitos de apuramento do lucro tributável, nos termos do artigo 31.º do EBF e do 23.º do CIRC.

### Análise do Tribunal

O Tribunal Arbitral identificou as seguintes questões, que podem obstar ao conhecimento do pedido: i) contabilização dos quantitativos referentes a prestações suplementares, prestações acessórias de capital e suprimentos não remunerados, na aplicação do benefício fiscal, previsto no artigo 31.º, n.º 2, do EBF, para efeito de determinação dos encargos que não concorrem com a formação do lucro tributável; ii) veracidade da contabilização pela requerente do quantitativo de financiamentos obtidos; e iii) disponibilização pela requerente, à Administração fiscal, de informação necessária e suficiente quanto à imputação de encargos financeiros.

No que à primeira questão respeita, o Tribunal não acompanhou a posição da requerida, na medida em que entendeu que o artigo 31.º, n.º 2 do EBF é um benefício fiscal aplicável às SGPS, enquanto regime especial, contrário ao regime geral de tributação das mais-valias e das menos-valias obtidas por sujeitos passivos de IRC. Consequentemente, refere que o método previsto na Circular n.º 7/2004, é um método de imputação presumido dos encargos financeiros às partes de capital, e bem assim, que o artigo 23.º do CIRC não pode ser utilizado para aumentar, automaticamente, o volume de encargos financeiros afectos às partes de capital.

O Tribunal entendeu que o conceito de partes de capital atende a partes de capital social e não a partes de capital próprio, pois está-se perante figuras jurídico-contabilísticas diferentes.

Por fim, e ainda quanto, à primeira questão, o tribunal considerou que o artigo 31.º, n.º 2, do EBF, que contempla a regra da exclusão da dedutibilidade dos encargos financeiros, suportados em financiamentos afectos à realização de participações sociais, não pode ser extensiva a encargos financeiros suportados em financiamentos afectos à realização de prestações suplementares, de prestações acessórias e de suprimentos não remunerados e que, assim sendo, estas deverão concorrer para a formação do lucro tributável.

Quanto à segunda questão decidenda, o Tribunal considerou que os financiamentos obtidos, deviam ser considerados enquanto empréstimo obtido remunerado, sendo o remanescente considerado como activo não remunerado e que, por este motivo, justificava o reduzido montante dos juros pagos pela requerente à sua accionista.

Neste sentido, o Tribunal considerou que assistia razão à requerente e que, por isso, não se podia considerar que os quantitativos referidos não estavam correctamente contabilizados.

Em relação à última questão, que se refere à disponibilização de informação necessária e suficiente, à Administração fiscal, o Tribunal pronunciou-se no sentido de não dar como provado que a Requerente, através da ocultação de documentos ou da utilização de algum expediente, pretendesse não disponibilizar uma informação, necessária e suficiente e, bem assim, que todos os elementos contabilísticos constam do processo e não suscitaram quaisquer dúvidas.

Consequentemente, o Tribunal concluiu no sentido de improcederem os argumentos invocados pela requerida, considerando que a informação foi disponibilizada para permitir efectuar a imputação dos encargos financeiros de forma irrefutável.

Em suma, conclui-se pela procedência do pedido e, consequentemente, o despacho da Directora de Serviços de IRC foi anulado, a requerida condenada na restituição da quantia indevidamente liquidada e paga.

**Número do Processo: 28/2012-T**

**Data: Acórdão de 30 de Outubro de 2012**

**Assunto: Dedutibilidade de custos**

#### **Factos**

O Requerente – Banco, S.A. – requereu a constituição do Tribunal Arbitral em matéria tributária, peticionando a pronúncia quanto à declaração de ilegalidade de uma liquidação adicional de IRC, referente ao ano de 1993.

O requerente fora objecto de uma acção de inspecção, referente ao ano de 1993, tendo sido efectuada uma correcção aritmética, em sede de IRC, desconsiderando custo fiscal, nos termos do artigo 23.º do CIRC, e consequentemente, foi declarado um prejuízo fiscal.

O requerente era detido a 100% por uma SGPS e partilhava com sociedade S.A., os mesmos administradores. No entanto, até 1993, os encargos com a remuneração daqueles administradores foram suportados, na íntegra, pelo requerente, pressupondo o desempenho gratuito dos beneficiários de cargo idêntico na sociedade S.A. Por sua vez, e por razões administrativas, a sociedade S.A., efectuara, em 1993, o pagamento das remunerações aos administradores, ocorrendo o reconhecimento contabilístico do custo, e reembolso do mesmo, por parte do requerente.

Ora, a requerente considerava que os custos incorridos com a remuneração dos administradores, não deviam ser desconsiderados no apuramento do resultado tributável, embora, referisse que os custos em causa não tinham suporte em documento externo para comprovar a operação, sendo essa falta, suprida por documento interno, que pôde juntamente com outros meios de prova, coadjuvar o sujeito passivo na tarefa de demonstrar a veracidade da operação.

A requerida, por seu turno, defendia, de acordo com o artigo 23.º do CIRC que, para um custo ser aceite, se exige a prova documental e que este seja indispensável à realização dos proveitos, o que se verificaria no caso subjudice relativamente às remunerações dos administradores, sendo, pois, fundamental a existência de uma factura ou nota de débito – o que não se verificou. A requerida considerou que o montante relativamente ao custo que foi suportado pelo requerente foi desconsiderado como custo no processo de inspecção porque não constava da contabilidade e não foi, posteriormente, apresentado qualquer documento que o comprovam, assim como não constam dos autos quaisquer documentos que o provem. Veja-se que, segundo a requerida, os documentos juntos pelo requerente se referem a recibos de vencimento, subsídios e encargos com a segurança social, comprovando, apenas, que as remunerações foram pagas aos administradores, mas não evidenciam que o tenham feito em momento determinado.

A requerida considera, ainda, que também o documento junto, referente ao balancete da empresa, do qual consta a conta de Devedores e Creditores Diversos, não permite visualizar a data, apenas havendo referência quanto ao valor que a requerente se comprometera a pagar, não estando demonstrada, efectivamente, a saída dos fundos monetários. Assim, a requerida considera necessário um meio probatório mais condigno, fiável e fidedigno, para provar a existência dos custos.

Por fim, a requerida entendeu que o documento que demonstra a transferência do montante referido tem data de 19 de Outubro de 1994, pelo que não se podia considerar como meio de prova determinante, por que de acordo com os princípios da contabilidade e do IRC, os proveitos e os custos devem ser registados contabilisticamente no exercício a que respeitam, independentemente do momento em que são pagos.

### Análise do tribunal

Importava saber se devem considerar-se na fixação do lucro tributável do requerente os custos relativos à remuneração dos seus administradores, referente ao ano de 2003.

Da análise da prova produzida, o Tribunal considerou que a quantia em análise foi efectivamente paga pela requerente, uma vez que esta foi debitada na conta bancária, em 19 de Outubro de 1994. O tribunal atendeu ainda ao lançamento efectuado em 31 de Dezembro de 1993, do qual consta a efectivação da transferência daquela quantia na contabilidade.

Por sua vez, tendo em consideração o artigo 23.º CIRC, alínea d), as remunerações dos administradores são consideradas como custo indispensável para a realização de proveitos ou ganhos sujeitos a imposto. A controvérsia centrou-se no facto de a transferência da quantia referente ao ano de 1993, ter sido efectuada em 1994 e de tal custo dever ser tido em consideração como custo de 1993, como defendia a requerida.

Ora, de acordo com o artigo 18.º do CIRC, o Tribunal considerou que a despesa relativa a remunerações era um custo previsível na data de encerramento das contas de 1993, na medida em que foi deliberado, na assembleia geral de Abril de 1993, que a requerente suportaria tais custos no ano de 1993, e o lançamento contabilístico foi efectuado, respectivamente, em 31 de Dezembro de 1993. Assim, o Tribunal concluiu que o custo relativo às remunerações de administradores respeitantes ao ano de 1993 devia ser considerado custo deste ano, embora só tenha sido paga a quantia correspondente em 1994, entendendo essa, consequentemente, que a Requerente imputou correctamente à liquidação adicional ilegalidade por violação do artigo 23.º, n.º 1, alínea d), do CIRC, interpretado em consonância com o princípio da especialização dos exercícios, cuja observância é imposta pelo artigo 18.º, n.º 1, do CIRC.

### Número do Processo: 66/2012-T

Data: Acórdão de 5 de Novembro de 2012

Assunto: Determinação da Residência Fiscal

### Factos

O requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral sobre a ilegalidade das retenções na fonte de IRS, relativas ao ano de 2009.

A pretensão consistia na anulação do indeferimento de recurso hierárquico, e tinha, ainda, em consideração a declaração, ilegal, das retenções na fonte de IRS e, bem assim, pedido de restituição de excesso de IRS indevidamente retido na fonte, acrescidos de juros indemnizatórios desde a data de indeferimento da reclamação graciosa.

A questão subjacente centrou-se em determinar a residência do Requerente e verificar se, no ano de 2009, era considerado “não residente” fiscal em Portugal, na medida em que lhe seria aplicável uma taxa de 20%, e não a taxa de 28,2%, como se efectivou.

O Requerente entendeu que deve ser considerado não residente, em Portugal, para efeitos fiscais, na medida em que não permaneceu, nem trabalhou, em Portugal, por um período superior a 183 dias, assim como não possuía habitação que fizesse supor a intenção de a manter e ocupar, como residência habitual, à data de 31 de Dezembro de 2009.

Afirmava, ainda, que não comunicou às autoridades fiscais portuguesas a alteração do seu estatuto fiscal, para não residente em Portugal, em virtude da dificuldade em encontrar quem aceitasse ser seu representante fiscal em Portugal e, ainda, que não podia resultar dessa não apresentação a sua qualidade de residente fiscal em Portugal e que inexistia qualquer formulário para aplicação da taxa de retenção na fonte para sujeitos passivos não residentes em Portugal.

Por sua vez, a requerida considerou que não foi comprovado, pela requerente, o estatuto de residente fiscal no Luxemburgo, assim como não ficou provado que esteve em Portugal menos de 183 dias, no ano de 2009 e invocou, ainda, o incumprimento da obrigação de comunicação da alteração de domicílio e a não apresentação dos modelos 21-RFI ou 24-RFI, um dos fundamentos do indeferimento da pretensão da requerente. E invocou que o pedido de juros indemnizatórios padecia de erro de interpretação e aplicação da lei, na medida em que o pagamento de imposto em excesso



não adveio de erro imputável aos serviços, mas, sim, por a requerente não ter a informação actualizada para efeito fiscais.

### Análise do Tribunal

O tribunal, de acordo com o previsto no artigo 16.º, n.º 1, alínea b) do CIRS, considerou que, tendo o requerente, em 31 de Dezembro de 2009, habitação em condições que faziam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual, o requerente e seu agregado familiar deviam ser considerados residentes em território português, para efeitos fiscais, no ano de 2009. Todavia, o Tribunal constatou, ainda, que as autoridades fiscais Luxemburguesas emitiram um certificado, em 24 de Abril de 2012, de residência fiscal do requerente, no Luxemburgo, no período entre 1 de Janeiro de 2009 e 30 de Setembro de 2009.

Consequentemente, o Tribunal afastou a hipótese de os rendimentos em causa terem sido objecto de dupla tributação internacional, quer em Portugal, quer no Luxemburgo, de acordo com o artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Património.

O artigo 4.º, n.º 2, da Convenção prevê critérios que estabelecem uma relação de prioridade e, neste sentido, atendendo à alínea a) primeira parte, do referido artigo, o Tribunal entendeu que o requerente devia ser, uma vez mais, considerado como residente em Portugal, no ano de 2009, para efeitos fiscais, tendo em atenção que possuía habitação permanente à sua disposição em território português.

Neste sentido, o tribunal considerou que o Banco em causa efectuou as retenções na fonte sobre os rendimentos do trabalho dependente.

Concluindo pela improcedência do pedido de anulação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico e do pedido de declaração de ilegalidade das retenções na fonte de IRS, consequentemente, é considerado como residente fiscal em Portugal, não tendo direito à restituição do imposto.

### Número do Processo: 23/2012-T

Data: Acórdão de 20 de Novembro de 2012

Assunto: Menos-valias com alienação de partes de capital – SGPS

### Factos

A Requerente SGPS solicitou a pronúncia do Tribunal arbitral, relativamente ao acto de autoliquidação do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (IRC), do ano 2003, tudo por objecto a essa menos valia resultante da alienação de participações sociais. Não existiu, segundo a requerente, qualquer motivo de natureza fiscal na decisão de alienação ou qualquer concertação entre entidades, com vista a fixar um preço para a transacção.

Aquando da entrega da declaração de rendimentos, referente ao exercício de 2003, a Requerente não teve em consideração a menos-valia decorrente da alienação dessas participações sociais e, neste sentido a Requerente considerou que a autoliquidação de IRC assentou em pressupostos inválidos, na medida em que devia ter sido considerada como fiscalmente relevante.

A requerente procedeu à alienação de acções nominativas, de uma sociedade com a qual não tinha relações especiais. Por sua vez, as acções referidas, haviam sido adquiridas, em Dezembro de 2001, à outra sociedade, com a qual existiam relações especiais (comprador e vendedor, eram detidas integralmente pela sociedade) e foram, ainda, detidas por período inferior a três anos, o que determinava, de acordo com a Requerente, a não aplicação do artigo 32.º, n.º 2, do EBF, mas sim, do regime geral previsto no CIRC.

A Requerente afirmava que, sempre que fosse adquirida uma participação a entidade relacionada e, estivesse em causa uma menos-valia, importava recorrer ao regime geral previsto no artigo 23.º do CIRC, sob pena de, se assim não fosse estarmos perante dois normativos aplicáveis à mesma situação.

Consequentemente, a Requerente, invocava a inconstitucionalidade do artigo 42.º, n.º 3, do CIRC (actual artigo 45.º, n.º 3), porque ocorre uma violação dos princípios da retroactividade da lei fiscal e da segurança jurídica, tendo em consideração que a participação foi adquirida antes da entrada em vigor do novo regime jurídico, em 2001, pelo que a

aplicação deste regime às menos valias consubstanciava uma aplicação retroactiva da norma.

Todavia, a Requerida apresentou resposta, invocando a não aplicação das normas cuja inconstitucionalidade é suscitada, como o artigo 23.º, n.º 5, do CIRC e o artigo 31.º, n.º 3, do EBF, sendo subsumível ao artigo 31.º, n.º 2, do EBF. Consequentemente, considerou, ainda, que o Tribunal Arbitral era incompetente para apreciar a inconstitucionalidade das normas referidas, na medida em que isto é da competência do Tribunal Constitucional.

### Análise do Tribunal

O Tribunal Arbitral identificou a seguinte questão decidenda, que poderia obstar ao conhecimento do pedido (aceitação fiscal da menos-valia de partes de capital realizada pela Requerente, no ano de 2003). No entanto, para maior compreensão, elencou quatro pontos que foram devidamente analisados: i) a ordem de conhecimento das questões suscitadas; ii) a análise do artigo 31.º do EBF; iii) o (não) conhecimento das inconstitucionalidades invocadas do artigo 23.º e 42.º do CIRC; e iv) a violação da retroactividade da lei fiscal.

Quanto ao primeiro ponto, o Tribunal analisou os artigos que foram, anteriormente, invocados pela Requerente, quanto à sua inconstitucionalidade e considerou a aplicabilidade directa e *prima facie* do regime previsto no artigo 31.º do EBF, sendo que, só após a sua aplicação, é que se poderia não convocar os outros artigos previstos no CIRC.

Por sua vez, quanto ao segundo aspecto referido pelo Tribunal, considerou que a lei fiscal prevê relevância tributária das mais-valias em casos excepcionais, não fazendo referência às menos-valias. Assim, o Tribunal entendeu que as menos-valias realizadas, no ano de 2003, pela requerente, com a alienação de partes de capital adquiridas em 2001, não concorrem para a formação do seu lucro tributável e, logo, não são aceites em termos fiscais.

Para o Tribunal o artigo 31.º, n.ºs 2 e 3, do EBF (actual artigo 32.º, n.ºs 2 e 3, do EBF) não sofre de inconstitucionalidade, justificando o seu entendimento, com base na consideração de que o legislador tributário decidiu legitimamente criar um regime tributário especial para as SGPS, mais favorável e adequado à sua natureza, sendo concedidos

vários benefícios fiscais específicos. Assim, o artigo 31.º do EBF criou um regime-regra de não tributação dos rendimentos típicos e específicos das SGPS. Refere, ainda, que o benefício fiscal que isenta de imposto as mais-valias das SGPS, não abrange a aceitação fiscal das menos-valias. Considerando que as menos-valias não concorrem para o lucro fiscal, a lei fiscal tributa o saldo que resulta da diferença entre as mais e menos valias, e porque aceitar fiscalmente as menos valias e isentar as mais-valias poderia reconhecer uma situação muito provável de constantes prejuízos.

O Tribunal entende também que o artigo 31.º, n.º 2, do EBF não discrimina negativamente os grupos de sociedade, antes cria um regime de protecção fiscal dos mesmos. Por sua vez, relativamente ao artigo 31.º, n.º 3, do EBF é considerado como uma norma específica anti-abuso que pretende evitar o acesso a este benefício fiscal e o planeamento fiscal abusivos, pelo que não imputa qualquer inconstitucionalidade ao preceito legal em apreço.

Por fim, o Tribunal considera que o artigo 31.º do EBF cria uma isenção de tributação das mais-valias, e não uma presunção absoluta de custos não dedutíveis. Assim, conclui que as menos-valias realizadas pela requerente com a alienação das acções não são dedutíveis ao rendimento tributável da requerente.

No tocante ao terceiro ponto – e quanto ao não conhecimento das inconstitucionalidades invocadas dos artigos 23.º e 42.º do CIRC – o Tribunal manifestou-se no sentido da requerida, considerando que estes preceitos não se aplicam ao caso subjudice, cuja resolução completa atende, exclusivamente, ao artigo 31.º do EBF. Não sendo necessário fazer referência aos artigos do CIRC, está em causa um regime fiscal privativo das SGPS, sendo consequentemente uma lei especial que prevalece sobre as leis gerais do CIRC. Consequentemente, o Tribunal considera que se as menos valias não são aceites nos termos do artigo 31.º, n.º 2, do EBF, não é necessário sindicá-las a sua viabilidade e hipotética aceitação nos termos do artigo 23.º do CIRC, visto não ser aplicável ao caso.

Relativamente ao último ponto, foi referido, quanto à alegada violação da retroactividade da lei fiscal, o tribunal considerou que não está em causa uma retroactividade em primeiro grau ou autêntica, e do mesmo modo que não estamos perante uma retroactividade de segundo grau. Assim, invoca que está-se perante uma terceira linha, sendo a lei nova clara e totalmente em vigor no momento da realização das menos valias, mas não estava em vigor na data de aquisição das partes de capital.

De acordo com o artigo 12.º, n.º 1, da LGT, as normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, e nesse sentido, não haverá retroactividade neste caso, visto que as menos-valias foram realizadas num momento temporal em que o artigo 31.º do EBF estava em vigor.

Mais: o tribunal refere que a lei nova apenas não seria aplicável ao caso em análise, se a lei antiga tivesse criado uma confiança tal no contributo que lhe conferisse uma expectativa ou direito juridicamente tutelado, de tal forma, que as alterações supervenientes do regime de alienação dos activos não lhe poderiam ser aplicáveis mas que, todavia, a requerente não fez prova de tal expectativa ou direito digno de tutela. Assim sendo, o tribunal conclui no sentido de não considerar o artigo 31.º como inconstitucional, por violação do princípio da não retroactividade da lei fiscal, da tutela da confiança ou de qualquer outro princípio constitucional.

Em suma, conclui-se pela improcedência dos pedidos formulados, relativamente ao acto de autoliquidação do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (IRC), relativamente à menos valia que resultou da alienação das participações sociais

ROGÉRIO M. FERNANDES FERREIRA  
FRANCISCO DE CARVALHO FURTADO  
ANA MOUTINHO NASCIMENTO  
CATARINA RIBEIRO CALDAS

