

FISCO

■ DOUTRINA JURISPRUDÊNCIA LEGISLAÇÃO ■

A HARMONIZAÇÃO DOS IMPOSTOS SOBRE AS SOCIEDADES NA CEE

IANN P. A. STITT ▶ ANA PAULA DOURADO ▶ MARIA LUÍSA DUARTE
MARIA DOS PRAZERES LOUSA ▶ FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA
JOÃO FERNANDES ▶ JOSÉ SILVA JORGE ▶ MIGUEL TEIXEIRA DE ABREU
MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA

JUNHO 92 43
ANO 4 43
MENSAL 44
1800\$00 44

- 3** Iain P. A. Stitt
Harmonização ou coordenação das matérias colectáveis do imposto das sociedades no espaço comunitário
- 9** Ana Paula Dourado
A harmonização dos impostos sobre as sociedades na CEE. A situação da legislação fiscal portuguesa perante o direito comunitário
- 21** Maria Luísa Duarte
A harmonização das legislações nacionais no domínio da fiscalidade sobre as sociedades e a recente jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias sobre as directivas e a responsabilidade dos Estados membros
- 30** Maria dos Prazeres Lousa
Princípios da determinação da matéria colectável. Evolução comunitária e consequências em Portugal
- 40** Francisco de Sousa da Câmara
O regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de diferentes Estados membros da Comunidade Europeia (comentário à Directiva 90/435/CEE)
- 60** João Fernandes
Eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros num âmbito intracomunitário
- 62** José Silva Jorge
Consolidação fiscal e consolidação contabilística. Críticas e sugestões.
- 70** Miguel Teixeira de Abreu
Juros e «royalties» no mercado interno
- 80** Margarida Cordeiro Mesquita
A Directiva n.º 77/799/CEE: a troca de informações entre autoridades fiscais dos Estados membros

FISCO

■ DOCTRINA · JURISPRUDÊNCIA · LEGISLAÇÃO ■

■ DIRECTOR: J. L. Saldanha Sanches ■ COORDENAÇÃO TÉCNICA: J. Magalhães Correia, Rui Barreira.

■ COLABORADORES: Ana Paula Dourado (Jur.-FDL), A. Brás Carlos (DGCI/FDL), António Simões Mateus (econ.-IGF), Carlos M. Bernardes (econ.-Coopers & Lybrands), Carlos Loureiro (gest.-Arthur Andersen & Co.), António Lobo Xavier (jur.-F. D. Coimbra), J. Gonçalves Pinto (jur.-IGF), Joaquim S. Mateus (jur.-DGCI), J. Costa Oliveira (adv./FDL), J. Costa Santos (jur.-FDL), J. Gomes dos Santos (ISE/CEF), Leonor Cunha Torres (jur.-FDL), Luís Oliveira (adv.), Manuel António Pita (jur.-ISCTE-FDL), Manuel Prates (economista-SIVA), Margarida Mesquita Palha [jur.-CEF-UCP (L)], M. Eduarda Azevedo (jur.-CEF-FDL), Maria dos Prazeres Lousa (econ.-CEF), M. Teresa Barbot de Faria (econ.-CEF), Rogério Pereira Rodrigues (econ.-IGF-ISCTE), Rui Duarte Morais [adv.-UCP (P)], Rui Pinto Duarte (adv.-FDL), Teresa Venda (econ.), Vasco Valdez Matias (jur.-IGF-ISCAL).

■ GERÊNCIA: António José Cardoso ■ DIRECÇÃO DE MARKETING: Jorge Morais ■ DIRECÇÃO DE PRODUÇÃO: Joel Goes
■ TRADUÇÃO: Teresa Curvelo ■ COMPOSIÇÃO E PAGINAÇÃO: Proinfec-Produtora de Informação Económica, Lda. = R. de Santa Marta, 47, R/C Esq. = 1100 Lisboa ■ IMPRESSÃO E ACABAMENTOS: Tipografia Guerra, Viseu ■ DISTRIBUIÇÃO: Edifisco, Lda., R. José Ricardo, n.º 5 - 2.º Esq. ... 1900 Lisboa. Telef.: 815 35 40/44 ... Fax: 815 35 45.
■ PROPRIEDADE: Edifisco = Sociedade de Informação Fiscal, Lda. = Sociedade por quotas; Capital: 1 000 000\$00; Sede: Rua de Santa Marta, 47, 2.º Dto., 1100 Lisboa ■ Pessoa colectiva n.º 502086017 ■ Depósito legal n.º 23939/88 ■ Registo na DGCS n.º 112897
■ PUBLICIDADE: R. José Ricardo, n.º 5 - 2.º Esq. ... 1900 Lisboa (Ana Cristina Costa) ■ Telef.: 815 50 17 ... Fax: 815 35 45

Revista mensal ■ Preço de cada número: 1200\$00 ■ Assinatura anual: 9950\$00 ■ Pedidos de assinaturas para: FISCO, R. José Ricardo n.º 5 - 2.º Esq. ... 1900 Lisboa, Tels.: 815 35 40 ... Fax: 815 35 45 ■ As opiniões expostas nos trabalhos são da exclusiva responsabilidade dos seus autores.

A HARMONIZAÇÃO DOS IMPOSTOS SOBRE AS SOCIEDADES NA CEE. A SITUAÇÃO DA LEGISLAÇÃO FISCAL PORTUGUESA PERANTE O DIREITO COMUNITÁRIO

Ana Paula Dourado*

PRETENDE-SE com esta comunicação dar a conhecer a situação da legislação fiscal portuguesa perante o regime fiscal decorrente do Direito Comunitário. Podendo este título implicar a análise de muitos variados aspectos cabe delimitar aqueles que escolhemos tratar.

Como decorre do programa, as intervenções seguintes debruçam-se sobre cada uma das directivas comunitárias aprovadas (e propostas de directiva sobre a tributação das sociedades); ainda assim, vamos referir rapidamente qual o regime fiscal português e contrapô-lo ao regime decorrente das directivas aprovadas.

Cabe saber se as directivas foram já transpostas para a ordem jurídica portuguesa.

Em segundo lugar, cumpre averiguar quais os instrumentos jurídicos previstos pelo Tratado de Roma para a harmonização da tributação – *maxime* da tributação directa. E, conseqüentemente, como se relacionam juridicamente a ordem jurídica comunitária com a ordem interna.

A Dr.^a Luísa Duarte analisará a recente jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias sobre as directivas comunitárias e a responsabilidade dos Estados membros pelo seu incumprimento.

I

1. Como se sabe a harmonização da tributação das sociedades tem sido prosseguida lentamente.

Para as empresas que se pretende que

actuem no espaço comunitário, o grande problema a resolver é o da atenuação da dupla tributação internacional ¹, *maxime* a nível da tributação directa. Assim só em 1990 apareceram as primeiras directivas e convenção respeitantes a este problema. E no entanto as duas primeiras propostas da Comissão sobre tributação directa datam de 1969 ². Diziam respeito ao tratamento tributário de fusões e à tributação de sociedades-mães e filiais. Estas propostas foram aprovadas em 1990 ³. Ter-se-á então considerado que a livre circulação de capitais em vigor desde Julho desse mesmo ano já não permitia adiar mais a opção por uma harmonização?

A tributação indirecta das sociedades já tinha sido objecto de uma directiva em 1969.

E a cooperação dos Estados membros no controlo da evasão fiscal foi objecto de Directiva em 1977.

2. Como se disse, em 1969 foi aprovada pelo Conselho uma directiva ⁴ relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais ⁵. O objectivo aqui prosseguido foi também o de evitar distorções à circulação dos capitais. Porque as legislações nacionais conduziam à dupla tributação internacional ao serem tributados os títulos emitidos por governos ou sociedades estrangeiros e os emitidos pelas sociedades domiciliadas no Estado: tributação na fonte e na residência ⁷; e as legislações nacionais praticavam ainda um tratamento discriminatório em relação a sociedades residentes e não residentes.

2.1. Para evitar a dupla tributação internacional, de acordo com a Directiva, as transacções sujeitas a este imposto só devem ser tributadas no Estado membro em cujo território o efectivo centro de direcção da sociedade está situado ao tempo das transacções⁷: princípio da residência.

A este propósito refira-se que, em Portugal, o Decreto-Lei 257/81 de 1.9., considerando os objectivos de liberalização de movimentos de capitais da CEE, pretendia adaptar o regime do imposto do selo à Directiva Comunitária, antes da nossa adesão à Comunidade, mas isentava só os títulos das sociedades de capitais domiciliadas em Portugal⁸, e não se adoptou então o princípio da tributação só na residência.

Mais tarde, o art.º 29.º, n.º 3, da Lei 9/86 de 30.4.86 elimina da incidência do imposto do selo as obrigações emitidas por quaisquer sociedades ou empresas sobre o seu valor.

Actualmente estão revogados os art.ºs 143.º e 144.º do Regulamento do Imposto do Selo respeitantes à tributação de títulos emitidos por governos e empresas estrangeiros.

Mas, por exemplo o art.º 145.º c) da Tabela (sobre tributação do reforço ou aumento de capital), anteriormente ao Decreto-Lei 223/91 de 18.6, sujeitava a tributação «outras sociedades» para além das que tenham sede em Portugal⁹, e portanto não observava o preceituado pela Directiva comunitária.

E o mencionado Decreto-Lei de 1991 isenta agora de imposto o reforço ou aumento de capital das sociedades de capitais residentes [art.º 145.º n.º 2 a)] e o aumento ou reforço quando for realizado por numerário ou por reincorporação de reservas de reavaliação de bens do activo imobilizado [alínea b)]. O que significa que as sociedades não residentes, se não preencherem as condições desta alínea b), continuam a ser tributadas, contrariamente ao regime decorrente da Directiva.

Por seu turno, o art.º 155.º da Tabela, sujeita também a constituição das sociedades não residentes [alínea c): «outras sociedades»] a tributação, ainda por cima mais elevada do

que a que incide sobre as residentes [alínea b)].

2.2. Embora a Comissão tivesse preferido eliminar todos os impostos sobre entradas de capitais e impostos de selo sobre obrigações, tal como aliás o Comité Neumark, isso foi considerado inaceitável pelos Estados membros¹⁰.

Assim, aprovou-se a exclusão da tributação de títulos (a sua criação, emissão, admissão em bolsa, colocação em circulação ou negociação, os empréstimos contraídos sob a forma de obrigações e de outros títulos negociáveis).

Acabámos de referir que os art.ºs 143.º e 144.º do Regulamento do Imposto do Selo respeitantes à tributação de títulos emitidos por governos e empresas estrangeiros estão revogados e os títulos emitidos por sociedades de capitais residentes também estão excluídas de tributação por força do art.º 145.º do Regulamento.

No entanto, o art.º 120.º-A a) da Tabela de Imposto do Selo, ao sujeitar a tributação a venda de títulos negociáveis implica a sua tributação, a uma taxa de 9%, inclusivamente no caso de fusões em que haja transmissão de títulos é claramente contrário à Directiva 69/335.

De acordo com a Directiva em causa, estão sujeitas ao imposto a constituição de uma sociedade de capitais, a transformação de uma pessoa colectiva que não seja sociedade de capitais, o aumento do capital social através da entrada de bens, o aumento do activo de uma sociedade de capitais através da entrada de bens remunerada por direitos da mesma natureza que os dos sócios, como o direito de voto, a transferência de um país terceiro para um Estado membro da sede de direcção efectiva, ou da sede estatutária de uma sociedade (art.º 4.º), etc.¹¹.

Por outro lado, tendo em conta que se pretende instituir um mercado interno (e esta expressão como se sabe não constitui inovação introduzida pelo Acto Único), um espaço económico comunitário unificado, não se pode e não se considera constituição, a transferência de um Estado membro para o outro da sede de direcção efectiva ou da

estatutária para efeitos da cobrança deste imposto (art.º 4.º n.º 3 b) da Directiva). É o princípio da neutralidade fiscal.

Tendo em conta também o princípio de neutralidade e tendo em vista a formação de economias de escala na Comunidade, o art.º 7.º previa desde logo (em 1969) a aplicação de uma taxa reduzida para as entradas de capital com a finalidade de reestruturação das sociedades.

2.3. Na Directiva 73/79 de 9.4.73¹² estatuí-se que a taxa aplicável às operações de reagrupamento de sociedades deve ser fixada a um nível baixo para atenuar os efeitos da dupla tributação resultante da tributação das mais-valias decorrentes das operações de reestruturação¹³.

A directiva 85/303 de 10.6.85¹⁴ fixa as «novas taxas», revoga a 73/79 e a Directiva 73/80 de 9.4.73¹⁵ ou, melhor dizendo, vem isentar do imposto essas operações de reagrupamento de sociedades sujeitas a uma taxa igual ou inferior a 0,50%. Com excepção de operações que permitem a um Estado por razões de equidade enfrentar situações especiais isentando, reduzindo ou majorando (art.º 9.º).

Permite-se ainda que os Estados membros isentem deste imposto sobre entradas de capital as outras operações (que não impliquem reestruturação das empresas nos casos do art.º 4.º, n.º 1 e 2, excepto casos do art.º 9.º).

Ora, o Decreto-Lei 404/90 de 21.12 respeitante a actos de cooperação e concentração estatuí que o Ministro das Finanças sob parecer da Direcção-Geral da Concorrência e Preços e do ministro da tutela pode isentar de sisa e imposto do selo as operações de concentração.

3. A Directiva 77/799 CEE do Conselho, de 19/12/77¹⁶, respeita à assistência das autoridades competentes dos Estados membros no domínio dos impostos directos e foi modificada pela Directiva 79/1070/CEE do Conselho de 6.12.79 que veio abranger também o IVA¹⁷.

Esta Directiva reflecte que os interesses dos orçamentos dos Estados membros foram já há algum tempo acautelados se bem que a própria eliminação ou atenuação da dupla tributação possa contribuir para a redução da evasão fiscal. Por outras palavras, enquanto se penaliza o investimento intracomunitário, através da dupla tributação internacional porque nem o Estado exportador nem o importador de capitais renunciam à tributação dos mesmos rendimentos, incentiva-se a evasão fiscal.

4. A Directiva 90/434/CEE de 23 de Julho de 1990¹⁸, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados membros diferentes, versa sobre o regime de tributação de mais-valias resultantes da fusão ou cisão¹⁹, das mais-valias resultantes da anulação de participações anteriores na sociedade fundida ou cindida²⁰ e sobre a tomada em conta de prejuízos quando os Estados membros o permitam internamente²¹, entre outros aspectos.

Pretende-se que as operações de reestruturação de empresas sejam feitas a nível da Comunidade com base em critérios de eficácia económica e não sejam penalizadas pelo factor fiscal.

O regime português constante dos art.ºs 62.º e 63.º CIRC é semelhante ao da Directiva mas só se aplica às sociedades com sede ou direcção efectiva em território português.

Existe uma autorização dada na lei do orçamento publicada a 9.3.92, art.º 40.º a), mas já há incumprimento quanto a algumas disposições da directiva que deveriam ter sido transpostas até 1.1.92. Com efeito, só a transposição das disposições relativas às entradas de activos e às permutas de acções pode ser adiada até 1.1.93²².

Quanto a estas mesmas entrada de activos e permuta de acções, não vêm entre nós directamente reguladas nos referidos art.ºs 62.º e 63.º CIRC e na directiva comunitária é-lhes atribuído o mesmo tratamento das fusões e cisões. Ora, a lei do orçamento, no art.º 40.º b) concede autorização ao governo para esta-

belecer para aquelas, no que respeita às transacções em que intervenham apenas residentes em território português, um regime fiscal semelhante ao da Directiva 90/434/CEE, que como acabei de dizer tem de ser transposto.

5. E foi dada também autorização para a transposição da Directiva 90/435 de 23.7.90²³, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e afiliadas de Estados membros diferentes²⁴.

5.1. A Directiva pretende regular o regime fiscal de distribuição de lucros de uma filial com domicílio fiscal num Estado membro para a sociedade-mãe (a sociedade-mãe é a que detém pelo menos uma participação de 25% no capital da primeira «afiliada») com domicílio fiscal noutro Estado membro. Pretende-se uma vez mais, atenuando a dupla tributação internacional e económica, um regime fiscal neutro.

O art.º 4.º vem prever que ao receber os lucros distribuídos da filial, desde que não resultem da liquidação desta, o Estado membro da sociedade-mãe deve abster-se de tributar estes ou permitirá que a sociedade-mãe deduza do montante de imposto correspondente a fracção já paga pela filial no Estado onde tem domicílio fiscal e se for caso disso também o montante de imposto retido. Evita-se assim a dupla tributação internacional desses lucros – o Estado da residência abstém-se de tributar os lucros que nele não tiveram origem.

Por outro lado, os lucros distribuídos por uma filial à sociedade-mãe são, no Estado do seu domicílio fiscal, isentos de retenção na fonte²⁵: elimina-se desta forma a dupla tributação económica: a dos lucros da filial e da sua distribuição à sociedade-mãe. Portugal pode aplicar essa retenção na fonte sobre os lucros distribuídos pelas suas filiais às sociedades-mães de outros Estados membros no máximo até ao fim do oitavo ano seguinte à entrada em vigor da Directiva (que terá entrado em vigor, o mais tardar, a 1.1.92).

Apesar do regime derogatório quanto a este aspecto, já no que diz respeito à abstenção de tributação de lucros distribuídos pelas filiais não residentes em Portugal às sociedades-mães domiciliadas em Portugal, ou à dedução, Portugal deveria ter transposto a Directiva até 1.1.92, tendo sido concedida, como se disse, autorização para tal na lei do orçamento.

5.2. Vejamos o regime do nosso Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas:

De acordo com o art.º 45.º CIRC, quando uma sociedade detém uma participação noutra prevê-se um processo de atenuação da dupla tributação económica que se poderá enquadrar no previsto no art.º 4.º, n.º 1, parágrafo 2 da Directiva: estabelece-se um regime em que do lucro tributável da sociedade-mãe será deduzida uma importância correspondente a 95% dos rendimentos distribuídos pela afiliada.

Mas o regime deste artigo aplica-se só aos lucros distribuídos por entidades com sede ou direcção efectiva em território português, sujeitas e não isentas de IRC, enquanto o regime da Directiva, tendo por objectivo a neutralidade fiscal na Comunidade, respeita às relações entre sociedades-mães e filiais de Estados membros diferentes²⁶.

Quais os outros requisitos de aplicação do art.º 45.º CIRC?

O sujeito passivo (sociedade-mãe) deve deter uma participação no capital da filial de pelo menos 25%, tal como se exige na Directiva²⁷.

Esta deve ter permanecido na sua titularidade durante dois anos consecutivos (admite-se na Directiva que os Estados membros estabeleçam esta condição, art.º 3.º, n.º 2, parágrafo 2.º).

Mas no art.º 45.º, CIRC, o regime de dedução de lucros distribuídos é também aplicável independentemente da percentagem de participação e do prazo de permanência na titularidade aos rendimentos de outras sociedades como as de capital de risco, de desenvolvimento regional, de investimento,

sociedades de participações sociais e outras que tenham um regime privilegiado atribuído pelo EBF, e aos rendimentos de participações sociais em que tenham sido aplicadas reservas técnicas das sociedades de seguros.

Poder-se-á considerar que o regime do n.º 2 e n.º 3 do art.º 45.º do CIRC traduz um regime de benefícios fiscais e contrário ao decorrente da Directiva?

Ora, poder-se-á dizer que a participação mínima de 25% de uma sociedade no capital de outra é um requisito da Directiva para aplicação do regime de dedução previsto. E que a harmonização pretende exactamente instituir a neutralidade fiscal e não o incentivo à constituição de certas sociedades²⁸. E ainda que os auxílios concedidos pelos Estados, independentemente da forma que assumam, são incompatíveis com o mercado comum se falsearem ou ameçarem falsear a concorrência²⁹.

Mas o referido requisito constitui um limite mínimo no sentido em que, se existir uma participação de pelo menos 25%, os Estados são obrigados a atenuar a dupla tributação económica. E portanto, nas participações inferiores a 25%, os Estados não estão obrigados a atenuar a dupla tributação económica. Mas não se impede que o façam.

No entanto, ao considerarmos que o regime do n.º 2 e 3 cai fora do âmbito da Directiva, estamos a aceitar que possa ser aplicada uma discriminação entre empresas residentes e não residentes.

Nos casos não contemplados neste artigo 45.º CIRC, o art.º 72.º, n.º 1, CIRC, prevê a atribuição à sociedade a quem tiverem sido distribuídos lucros, por entidades com sede e direcção efectiva em território português, um crédito de imposto de 20% do IRC que tiver recaído sobre o seu lucro distribuído.

De acordo com o que dissemos a propósito do regime do art.º 45.º, n.ºs 2 e 3 CIRC, esta regulamentação também estará fora do âmbito da Directiva e portanto não tem de ser aplicada às filiais não residentes, tal como acontece actualmente.

E então, de acordo com o art.º 73.º CIRC, quando as filiais têm domicílio fiscal no

estrangeiro, o crédito de imposto mencionado no art.º 72.º só se atribui em caso de convenção de dupla tributação.

Quanto à retenção na fonte, rege o art.º 75.º *a), b) e c)*: os rendimentos obtidos em território português, imputáveis a estabelecimentos estáveis³⁰ provenientes de propriedade industrial ou intelectual e outros rendimentos da aplicação de capitais de pessoas sujeitas a IRC, são retidos na fonte. E poderão continuar a sê-lo, considerando que entrou em vigor a 1.1.92. até ao fim do ano 2000.

6. A Convenção 90/436 CEE relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas dos Estados contratantes³¹ – os Estados membros da Comunidade – não foi ainda ratificada por Portugal nem por nenhum Estado membro. A Convenção aplica-se a empresas de Estados contratantes que participem no capital, direcção ou controlo de outra de outro Estado contratante. Ora, pode haver correcção de lucros por parte de um Estado membro de uma das empresas. Considerar-se-á para esse efeito de apuramento de lucros que as empresas são independentes. Para ser evitada a dupla tributação desses mesmos lucros no outro Estado membro prevê-se um procedimento amigável e de recurso à arbitragem.

Quanto a este aspecto, o regime do Código do IRC admite a tributação dos grupos de sociedades pelo lucro consolidado mas terá de ser autorizada pelo Ministro das Finanças devendo as sociedades pertencentes ao grupo ter sede e direcção efectiva em território português³².

Cabe compatibilizar este regime com o recente Decreto-Lei 36/92 de 28 de Março sobre consolidação de contas.

Voltando à Convenção, uma vez que ela constitui um instrumento de Direito Internacional Público e o seu cumprimento não está sujeito à fiscalização pelo Tribunal de Justiça das Comunidades, a aplicação do seu regime será mais morosa e possivelmente ineficaz.

II

1. Pode considerar-se que só indirectamente o Tratado de Roma prevê a harmonização da tributação directa se bem que ela possa decorrer das disposições dos art.ºs 52.º do Tratado CEE³³ e 67.º Tratado CEE³⁴.

Mas quais os instrumentos jurídicos previstos no Tratado de Roma para essa harmonização?

1.1. O art.º 100.º, que não foi alterado pelo Acto Único de 1987, prevê que a harmonização de disposições legislativas, regulamentares e administrativas se faça através de directivas e por decisão unânime do Conselho sob proposta da Comissão. Essa harmonização terá lugar quando as disposições tenham incidência directa no estabelecimento do mercado comum. Pode considerar-se que sem a harmonização haveria um jogo de descida de tributação por parte dos Estados membros que funcionaria contra a neutralidade.

O art.º 100.º-A introduzido pelo Acto Único, que prevê uma deliberação por maioria qualificada, exclui no n.º 2 a sua aplicação às disposições fiscais.

1.2. Mas o art.º 220.º também reconhece a possibilidade de se chegar a um resultado de harmonização através de convenções celebradas entre os Estados membros. É o caso de negociações destinadas à eliminação da dupla tributação na Comunidade.

Pode considerar-se que se trata aqui também de uma fonte de Direito Comunitário, uma vez que a celebração dessas Convenções é imposta pelo próprio Tratado de Roma: tratar-se-á de Direito Comunitário derivado.

Mas esta asserção corre o risco de não ter grandes consequências, pois na verdade, sendo formalmente instrumentos de direito internacional convencional sujeitos ao processo interno de ratificação, implicam um regime jurídico-comunitário diferente do dos actos unilaterais do Conselho.

Com efeito, o Tribunal das Comunidades

não pode verificar o incumprimento das mesmas pelos Estados membros a não ser perante uma cláusula compromissória que lhe atribua essa competência expressamente³⁵. Ou se posteriormente o conteúdo do acordo for comunitarizado. Através de uma norma de direito comunitário *stricto sensu*³⁶.

2. Tendo em conta que algumas directivas ainda não foram transpostas, ocorrem duas questões:

2.1. Qual a relação entre o Direito Comunitário e a ordem jurídica interna?

2.2. Pode o contribuinte em Portugal invocar os direitos conferidos pelas directivas e a situação faltosa em que se encontra o Estado português?

2.1.1. De acordo com o art.º 189.º do Tratado CEE, a directiva comunitária vincula o Estado membro destinatário quanto ao resultado a alcançar, mas deixa às entidades nacionais a competência quanto à forma e quanto aos meios. Ou seja, não é directamente aplicável.

Mas o Tribunal das Comunidades Europeias considera que os tribunais nacionais, como órgãos comuns de aplicação do Direito Comunitário, têm competência para reconhecer direitos aos particulares com base nas directivas dirigidas aos Estados embora aparentemente e ao contrário do que acontece com os regulamentos, esses direitos só pudessem resultar das disposições nacionais adoptadas para dar execução à directiva na ordem interna do Estado destinatário: é o chamado efeito directo, princípio de criação jurisprudencial³⁷. De acordo com este princípio, o Direito comunitário gera pois direitos e obrigações não só para os Estados como para os particulares.

Só admitindo que os cidadãos podem invocar em processos a norma comunitária mesmo sem medidas nacionais de aplicação, a harmonização dos regimes jurídicos, *maxime* a harmonização fiscal será atingida.

Mas, e por outro lado, considera-se que desta forma se estaria a negar a margem de

manobra que caracteriza a directiva e a diferença do regulamento ³⁸.

2.1.2. O papel do Tribunal de Justiça tem sido muito importante pela forma implacável como tem construído o efeito directo das Directivas.

Na decorrência de acórdãos como o acórdão Van Duyn ³⁹, o Tribunal das Comunidades considerou que a directiva veicula regras com carácter de obrigatoriedade.

Por outro lado, o art.º 177.º do Tratado CEE permitirá aos tribunais nacionais solicitar ao Tribunal das Comunidades que se pronuncie sobre a validade e a interpretação de todos os actos das instituições, sem distinção, o que implica que tais actos possam ser invocados pelos interessados perante os mesmos tribunais.

Num acórdão de 1.2.77 ⁴⁰, o Tribunal das Comunidades entendeu que se a directiva é um acto que contrange os Estados, o efeito útil dessa consideração só é assegurado se os particulares (interessados) puderem invocá-la em tribunal e os tribunais nacionais puderem tomá-la em consideração como elemento do Direito Comunitário: isso acontece quando o litigante invoca uma directiva com a finalidade de fazer verificar se as autoridades competentes cumpriram a directiva.

Portanto, a directiva que tem por fim a harmonização de legislações pode impor aos Estados membros como resultado a atingir a adopção na ordem jurídica interna as regras que ela prescreve. Tais regras têm materialmente um conteúdo análogo ao do regulamento: implicam obrigações claras, precisas e incondicionais (v.g. prazos) e que não deixam margem para apreciações discricionárias ⁴¹. Um particular pode prevalecer-se dessas disposições no caso de elas não serem ou serem incompletamente executadas pelo Estado membro.

De facto, é a situação de incumprimento que permite demonstrar melhor o significado do efeito directo da directiva: o Estado membro que não adoptou a directiva nos prazos adequados não pode opor aos particulares esse incumprimento. Existe liberdade de escolha de forma e meios de

execução mas os Estados não têm o direito de impedir a produção dos efeitos da Directiva ⁴².

O efeito directo garante a aplicação uniforme do Direito Comunitário e o princípio da não discriminação.

2.1.3. Diga-se ainda que o efeito directo implica que o Tribunal integre as lacunas no sentido em que a harmonização fiscal é um sistema completo de normas: é um sistema com uma lógica própria decorrente de uma opção política ⁴³. Os Estados não podem preencher as lacunas da legislação comunitária livremente (por exemplo quanto a saber o que é estabelecimento estável. Se é possível celebrar convenções com terceiros Estados). O conjunto do regime do imposto é colocado sob tutela comunitária ⁴⁴.

2.1.4.. Os problemas fiscais são uma das primeiras fontes do contencioso comunitário. Neste momento dizem respeito à harmonização da tributação indirecta, uma vez que a harmonização da tributação directa sobre as sociedades só recentemente tem avançado.

Não é de estranhar que esta harmonização venha a ser com frequência fonte de contencioso comunitário. Convém dizer que o objecto do contencioso sobre a tributação indirecta se tem alterado ⁴⁵. Assim, numa primeira fase, o que estava em causa era a própria aplicação das regras de Direito Comunitário à fiscalidade interna dos Estados ⁴⁶. Assim, a intervenção do Tribunal de Justiça das Comunidades tinha por objecto averiguar se a acção do legislador ou da Administração fiscal dos Estados membros não infringia o Direito Comunitário. Essa intervenção decorria da instauração de uma acção de incumprimento dos Estados regulada de acordo com o art.º 169.º TCEE: a Comissão chama à atenção o Estado membro e pode recorrer ao Tribunal das Comunidades. Também de acordo com o art.º 170.º TCEE os Estados membros podem recorrer ao Tribunal das Comunidades, depois de submeter o assunto à Comissão.

O referido Tribunal decretará que o Es-

tado membro não cumpriu uma qualquer obrigação e o Estado deve tomar as medidas necessárias para executar o acórdão.

Os acórdãos têm surgido também através do art.º 177.º *b*): o Tribunal das Comunidades pode decidir a título prejudicial sobre a interpretação do Tratado (por ex. se houver dúvidas quanto ao efeito directo das directivas). O Tribunal nacional cuja decisão não é susceptível de recursos no Direito interno é obrigado a submeter a questão ao Tribunal das Comunidades. Os outros tribunais não são obrigados mas podem pedir àquele que se pronuncie sobre a questão ⁴⁷.

Ora, em relação à harmonização da tributação directa acontecerá certamente o mesmo. Só numa fase ulterior se colocarão problemas como qual a interpretação a dar ao conceito de estabelecimento estável ou se os Estados membros tentam defraudar a harmonização com medidas proteccionistas.

2.1.5. A configuração do contencioso fiscal deve-se, também ela, ao Tribunal das Comunidades. Mas também os tribunais nacionais dos Estados membros têm mostrado uma evolução quanto à difícil questão de entendimento ou relação entre juiz comunitário e juízes nacionais.

A jurisprudência do Conselho de Estado francês decorreu durante muito tempo do célebre acórdão Cohn-Bendit ⁴⁸: o Conselho de Estado fazia uma interpretação literal do art.º 189.º TCEE e todos os recursos perante as suas secções fiscais eram rejeitadas com base na seguinte fórmula: «quaisquer que sejam as precisões que contenham em direcção aos Estados membros, as directivas não podem ser invocadas pelos súbditos destes Estados para apoiar um recurso relativo a um litígio fiscal».

No recente acórdão Empresa Alitalia de 3.2.89, o efeito directo das directivas continuava a ser entendido de acordo com a interpretação literal do art.º 189.º TCEE. Mas houve uma evolução quanto às possibilidades do contribuinte invocar os seus direitos decorrentes de uma directiva.

Um contribuinte é autorizado a invocar

decisões tomadas pelo poder regulamentar (com base numa autorização legislativa para atribuir à Directiva efeito directo), para ser verificada a sua compatibilidade com os objectivos da Directiva.

Os juízes podem anular as disposições regulamentares incompatíveis com as directivas.

Mas o Conselho de Estado recusou verificar a compatibilidade das leis nacionais com os objectivos da Directiva (tal como decorre da jurisprudência do caso de *Semoule de France*, 1.3.68.).

De qualquer forma, o poder regulamentar de execução de leis fiscais, embora tenha de ser exercido de acordo com a lei, dispõe de uma grande liberdade de acção nesta matéria técnica como o Direito fiscal.

Deve ser salientado pois o facto de o Conselho de Estado ter englobado no controlo que exerce sobre as medidas de aplicação da lei o respeito pelas objectivos das Directivas de harmonização fiscal: trata-se de uma nova possibilidade aberta aos contribuintes de invocar as directivas fiscais.

No acórdão *Nicolo*, de 20.10.89, o Conselho de Estado vem afinal verificar a conformidade das leis nacionais com o Direito Comunitário. Daqui decorrerá, segundo tem entendido a doutrina, a aceitação do efeito directo das Directivas, em casos futuros pelo Conselho de Estado.

Na Alemanha, o Tribunal Constitucional nos acórdãos de 8.4.87 e 4.11.87 considera que o desconhecimento do art.º 177.º do Tratado CEE pelo juiz nacional implica a sua responsabilização e que um juiz que negue o efeito directo de uma directiva fiscal contrariamente à jurisprudência do Tribunal das Comunidades deve ser sancionado.

2.2.

2.2.1. Em Portugal, como reagirão os nossos tribunais tributários à invocação do efeito directo das directivas pelos contribuintes?

O art.º 4.º, n.º 1, *b*) ETAF determina a exclusão da jurisdição administrativa e fiscal dos recursos e das acções que tenham por

objecto normas legislativas e responsabilidade pelos actos decorrentes do exercício da função legislativa.

Assim, vejamos:

2.2.2. Aparentemente, os tribunais tributários só teriam competência para conhecer da violação do Direito Comunitário (ilegalidade) quando esta resultasse da prática de actos tributários contrários a essa ordem jurídica ou de normas tributárias emitidas no desempenho da função administrativa ⁴⁹.

Assim, o novo Código de Processo Tributário estatui que o processo judicial tributário tem por função a tutela judicial dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria fiscal (art.º 118.º, n.º1). E que constitui fundamento do processo de impugnação qualquer ilegalidade (art.º 120.º Código de Processo Tributário).

Estes artigos estão de acordo com o art.º 268.º, n.º 5 CRP, que garante sempre aos administrados o acesso à justiça administrativa para tutela dos seus direitos e interesses legalmente protegidos ⁵⁰.

Isto significa que a Constituição garante expressamente o recurso contencioso no caso de recurso de anulação de actos administrativos ilegais ⁵¹.

Mas, neste caso, o contribuinte para invocar a infracção do Direito Comunitário ⁵² teria, de acordo com este regime, que esperar pela produção do acto administrativo (tributário) e interpor uma acção de impugnação nos termos do art.º 120.º do Código de Processo Tributário, e do art.º 62.º, n.º 1, a) ETAF. Ou teria de esperar pela produção de uma norma tributária emitida no desempenho da função administrativa [art.º 62.º, n.º 1 d) ETAF].

E nessa hipótese, embora não seja da sua competência declarar a incompatibilidade do Direito interno com o Direito Comunitário, nem a inconstitucionalidade das normas legislativas internas, no n.º 3 do art.º 4.º do ETAF prevê-se que os tribunais administrativos e fiscais devem recusar a aplicação de normas inconstitucionais ou que contrariem outras de hierarquia superior.

Assim, acrescente-se também que o Direito Comunitário tem primazia sobre o Direito interno ainda que este primado não constitua exactamente uma relação de hierarquia mas reflecta campos de competência diferentes ⁵³. A partir do momento em que se aprovam Directivas para harmonizar o sistema de tributação directa das sociedades, os Estados membros não o podem contrariar à margem das regras comunitárias de acordo com as quais eles próprios agiram.

Ou seja, o juiz do tribunal tributário como órgão comum de aplicação do Direito Comunitário, deverá aplicar a norma comunitária e não a norma interna que disponha em sentido contrário (art.º 4.º, n.º 3 ETAF). E se tiver dúvidas sobre a interpretação da norma de Direito Comunitário, suscitará a questão ao Tribunal das Comunidades nos termos do art.º 177.º do Tratado CEE. Se se tratar do tribunal de última instância – STA – suscitará obrigatoriamente a questão perante o Tribunal das Comunidades.

2.2.4. Mas de acordo com o art.º 118.º n.º 2, f), e art.º 165.º do Código de Processo Tributário, o processo judicial tributário compreende as acções destinadas a obter o reconhecimento de um direito ou interesse (a própria Constituição garante também o recurso para obtenção do reconhecimento de um direito ou interesse cuja satisfação incumba à Administração).

Ora, as acções destinadas a obter o reconhecimento de um direito ou interesse já previstas nos artigos 69.º e 70.º da LPTA não eram incluídas na competência dos tribunais de primeira instância referida no n.º 1.º do art.º 62.º do ETAF.

Actualmente, o referido artigo 165.º do Código de Processo Tributário, atribui legitimidade para a proposição das acções a quem invoque a titularidade do direito ou interesse a reconhecer (n.º 1 do artigo).

Por outro lado, limita-se o prazo de propositura da acção a cinco anos, admitindo derrogação por lei especial. E é atribuído carácter de subsidiariedade à acção (n.º 2).

O preceito abrange as acções declarativas.

Mas já não será possível a substituição aos órgãos competentes na revogação da norma ilegal. O que não impedirá, em abstracto, as acções de condenação. Parece que o tribunal poderá condenar a Administração a uma acção ou conduta, nomeadamente a satisfazer um pedido de indemnização.

Mas constitui naturalmente requisito para interposição da acção, que o direito ou interesse em matéria tributária possa ser satisfeito pela Administração fiscal (até porque de acordo com o art.º 165.º, n.º 3, as acções seguem os termos do processo de impugnação).

¹ Entre outros, Desmond Airey, *The Taxation of Companies in Europe, with Special Consideration to the Effects of Double Taxation Agreements, Fiscalité en Europe*, Premier Congrès Européen des Conseils Fiscaux, Strasbourg, Deventer, 1978, pp. 96-118.

² O relatório do Comité Neumark de 1.7.1962 já considerava a tributação dos lucros das sociedades e sua distribuição, a dupla tributação internacional e a política fiscal e geral (A.E. Easson, *Tax Law and Policy in the EEC*, Londres, 1980, p. 109).

O Relatório Segré de 1966 propôs várias soluções para atenuar os obstáculos fiscais prejudiciais à livre circulação de capitais e considerou como princípio geral da harmonização da tributação directa, o da neutralidade. Ou seja, as regras de tributação nacional não devem impedir a liberdade de estabelecimento, serviços e capitais (Idem, p. 255 e 256).

V. ainda Robert Goergen, «A Harmonização da Tributação das Empresas na Comunidade Europeia», *Ciência e Técnica Fiscal*, Abril/Junho, 1989, pp. 7-23.

³ Sobre as Directivas aprovadas, cf., entre outros, Richard Burke, *The Harmonization of Taxes in Europe, Fiscalité en Europe*, Deuxième Congrès Européen des Conseils Fiscaux (Roma), Deventer, 1980, pp. 66-76; John Chown e J.F. Crown, *The Mergers Directive -some Broader Issues*, Intertax 1990/10, pp. 409; John Goldsworth, EC -Update on EC Directives on Harmonizing Direct Taxes, *Tax Notes International*, 2, n.º 9, Setembro, 1990, pp. 912-914; John Goldsworth: *EC finance Ministers Agree on Direct Tax Measures*, *Tax Notes International* 2, n.º 7, Julho 1990, pp. 665-668; *EEC Commission Adopts a new Approach to Company Taxation*, *Tax Notes International*, 2, n.º 6, Julho 1990, pp. 550-551; *Tax Aspects of Mergers and Acquisitions in the EC*, *Tax Notes International* 2, n.º 2, fev. 1990; H.A. Roger Muray, *European Direct Tax Harmonization- Progress in 1990*, *European Taxation*, Março 1991, pp.74-85; Sass, Gert, *The New EC Tax Directives on Mergers and Parent/Subsidiaries*, *Tax Planning International Review*, 1991, pp.1-7; Christiane Scrivener, *Corporate Taxation in Europe and the Single Market*, Intertax, 1990, pp. 207-208; Otmar Thomes, e John Meade, *Council of EC Finance Ministers Reaches Agreement on Three Tax Directives on European Cross-Border Cooperation*, Intertax 1990/8-9, pp. 393.

⁴ Directiva 69/335/CEE de 17.7.69, JOL de 3.10.1969.

⁵ Há quem considere duvidoso que esses impostos possam ser classificados como indirectos no âmbito do Tratado CEE, pelo menos para os objectivos dos art.º 96.º e 98.º do TCE. O art.º 96.º TCEE diz respeito ao reembolso de imposições internas que tenham recaído sobre os produtos exportados. E o art.º 98.º diz respeito a exonerações, reembolsos à exportação e a direitos de compensação às importações. Mas o problema foi contornado pelos art.ºs 99.º e 100.º TCEE. O primeiro preceitua sobre a harmonização de impostos indirectos e o segundo sobre a aproximação de legislações, disposições regulamentares e administrativas.

⁶ Cf. art.ºs 143.º, 144.º e 145.º Regulamento do Imposto do Selo antes dos Decretos-Leis 257/81 de 1.9, Lei 9/86 de 30-4 e Decreto-Lei 86/82 de 18.3; e os art.ºs 145.º e 155.º da Tabela do Imposto do Selo.

⁷ Art.º 2.º, n.º 1 da Directiva 69/335.

⁸ V. Art.º 145.º do Regulamento do Imposto do Selo e art.º 73.º da Tabela do Imposto do Selo, na versão introduzida por esse diploma.