

A TRIBUTAÇÃO DE NÃO RESIDENTES E O DIREITO COMUNITÁRIO¹

FRANCISCO CABRAL MATOS

Advogado estagiário, Vieira de Almeida & Associados

O presente trabalho tem por objecto a análise da tributação aplicável a sujeitos passivos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, residentes, para efeitos fiscais, noutros Estados-Membros da União Europeia. Neste âmbito, a análise apresenta-se de forma a permitir a identificação dos princípios e características estruturantes do actual sistema fiscal português, enquadrado no contexto da integração europeia. Desse modo, ao sintetizar os traços distintivos da tributação aplicável a rendimentos obtidos por sujeitos passivos residentes em território português, por oposição às normas dirigidas aos sujeitos passivos não residentes, pretendemos relevar a necessidade de a interpretação das normas internas ser efectuada em conformidade com o Direito Comunitário.

The present paper aims to analyze the application of Portuguese Personal Income Tax provisions to taxpayers resident in other EU Member States. Hence, we initiate our analysis by pointing out the most relevant characteristics of the current Portuguese Tax Framework, within the context of the EU integration process. Furthermore, the following study aims to emphasize the importance of scrutinizing the application of domestic tax provisions in line with the relevant EC Law provisions and principles.

1. O Sistema Fiscal Português – Breve Introdução; 2. A Tributação das Pessoas Singulares; 3. O Direito Comunitário; 4. Conclusões

1. O SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS – BREVE INTRODUÇÃO

Conforme resulta da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), “o sistema fiscal português visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”².

Considerando o referido ditame constitucional, importa compreender em que termos se encontra o legislador ordinário mandatado para proceder à implementação prática daquele sistema.

¹ O presente artigo corresponde, com alterações e actualizações, ao trabalho apresentado no âmbito da Disciplina “Sistema Fiscal Português – IRS”, integrada na Pós-Graduação em Gestão Fiscal (Instituto Superior de Economia e Gestão, 2008/2009). O autor agradece, de forma particular, ao Dr. Manuel Faustino, pela motivação e disponibilidade permanentes, bem como ao seu colega Pedro Manuel, pela leitura e sugestões efectuadas, que muito contribuíram para a valorização do presente estudo.

² Cfr. n.º 1 do artigo 103.º da CRP.

Recorrendo uma vez mais à Constituição, verificamos que:

- i. O imposto sobre o rendimento pessoal deve visar “*a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar*”³;
- ii. a tributação das empresa “*incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real*”⁴;
- iii. a tributação do património deve “*contribuir para a igualdade entre os cidadãos*”⁵; e
- iv. a tributação do consumo “*visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo*”⁶.

Assim, verificamos que a tributação do rendimento se encontra hoje centralizada no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) e no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (vulgo IRC). A tributação do património, por seu turno, concretiza-se essencialmente no Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (vulgo IMT) e no Imposto Municipal sobre Imóveis (vulgo IMI). Por fim, a tributação do consumo efectua-se por via de um imposto de carácter geral – Imposto sobre o Valor Acrescentado (vulgo IVA) – a par de impostos especiais sobre o consumo – como é o caso, designadamente, do Imposto Sobre Produtos Petrolíferos (vulgo ISP), o Imposto sobre o Tabaco (vulgo IT), o Imposto sobre o Álcool e as Bebidas Alcoólicas (vulgo IABA) e do Imposto Sobre Veículos (vulgo ISV).

Tendo em conta o nosso objecto de estudo, centrar-nos-emos apenas na caracterização da tributação do rendimento das pessoas singulares, nos termos do Código do IRS.

2. A TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS SINGULARES

2.1 A Reforma Fiscal de 1989

Face à velocidade a que o mercado e a realidade económica e social evoluem e se modificam, poder-se-ia afirmar que a reforma fiscal, entendida em sentido amplo, tende a ocorrer de modo constante e generalizado, porquanto o legislador fiscal procura identificar e suprir, com a maior acuidade possível, as lacunas ou insuficiências do sistema fiscal vigente.

Assim, ao tentar acompanhar a realidade que lhe subjaz, o Direito Fiscal é um dos ramos do Direito em que melhor podemos observar a constante mutação – entenda-se, o contínuo *aperfeiçoamento* – das normas jurídicas.

³ Cfr. n.º 1 do artigo 104.º da CRP.

⁴ Cfr. n.º 2 do artigo 104.º da CRP.

⁵ Cfr. n.º 3 do artigo 104.º da CRP.

⁶ Cfr. n.º 4 do artigo 104.º da CRP.

Em particular, parece-nos de salientar a especial relevância que teve a Reforma Fiscal dos anos 80/90, considerando a mudança de paradigma que a mesma operou.

Com efeito, no que respeita à tributação do rendimento pessoal, a aprovação do Código do IRS⁷, decorreu, desde logo, da necessidade de dar cumprimento aos imperativos constitucionais que determinavam que aquela tributação tivesse carácter único e progressivo – e não analítico.

Neste contexto, a “*inovação básica resid[ui] na substituição do ... sistema misto, com preponderância dos elementos cedulares, pela forma de tributação unitária, atingindo globalmente os rendimentos individuais*”⁸. Foi, assim, a partir deste momento que em Portugal se institucionalizou um modelo amplo de tributação do rendimento pessoal, em grande medida espelhado na regra geral do englobamento dos rendimentos auferidos. Com efeito, “*só a perspectiva unitária permite a distribuição da carga fiscal segundo um esquema racional de progressividade, em consonância com a capacidade contributiva*”⁹.

Ainda neste âmbito, a reforma ocorrida no final da década de 80 veio evidenciar a necessidade de se alterar o conceito de rendimento relevante para efeitos fiscais, porquanto a formulação do “rendimento-produto” se mostrava violadora dos princípios constitucionais da igualdade, da equidade e da capacidade contributiva, ao criar verdadeiras “zonas de não tributação” sem qualquer justificação plausível. Por esse motivo, com a entrada em vigor do Código do IRS e do Código do IRC, passou a preponderar a concepção de “rendimento-acrécimo” – ainda que com exceções – a qual “*alarga a base da incidência a todo o aumento de poder aquisitivo, incluindo nele as mais-valias*”¹⁰⁻¹¹.

Em conformidade, vejamos como se concretiza a tributação dos sujeitos passivos de IRS, começando pelos residentes em território português.

2.2 A Tributação de Sujeitos Passivos Residentes

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 15.º do Código do IRS, “*Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território*”. Assim, a par do que sucede na generalidade dos outros Estados, Portugal tributa os residentes no seu território de acordo com o princípio da universalidade da tributação (“*worldwide taxation*”).

⁷ Através do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

⁸ Cfr. parágrafo 3 do preâmbulo do Código do IRS.

⁹ *Idem.*

¹⁰ Cfr. parágrafo 5 do preâmbulo do Código do IRS.

¹¹ A este respeito, atente-se, entre outros, ao estudo efectuado por SALDANHA SANCHES, José Luis, in “O conceito de rendimento do IRS”, *Fiscalidade n.º 7/8*, bem como bem como por PEREIRA, Henrique Freitas, *Fiscalidade*, Almedina, 2.ª Edição (Março/2007).

A tributação daqueles rendimentos, agrupados por categorias, terá, no entanto, de se encontrar expressamente prevista na lei, por via do princípio da tipicidade, plasmado no n.º 2 e n.º 3 do artigo 103.º da CRP, pelo que se revela sempre necessária a qualificação e determinação do rendimento colectável.

Em regra, “o rendimento colectável ... é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias ... depois de feitas as deduções e abatimentos”¹². Deste modo, a regra do englobamento concretiza, assim, o facto de estarmos perante um sistema de imposto único ou global.

Adicionalmente, estabelece-se que o rendimento colectável será o apurado em momento posterior à aplicação das deduções (específicas) e abatimentos, uma vez que, atendendo às particularidades inerentes à natureza dos rendimentos, o legislador fiscal estabeleceu diversas categorias – hoje seis –, cada uma com regras próprias para a determinação do rendimento líquido.

Subsequentemente, o rendimento líquido englobado será sujeito à tabela geral das taxas progressivas, aplicáveis por escalões. Por último, o imposto devido só se encontrará definitivamente determinado uma vez contabilizadas as deduções à colecta aplicáveis.

No decurso deste processo de liquidação do imposto, podemos observar a forma como o legislador fiscal foi concretizando os imperativos constitucionais, designadamente, (i) no que respeita à capacidade contributiva (pela aplicação das regras específicas das categorias, bem como pela previsão de exclusões de tributação e de um mínimo de existência – artigos 12.º e 70.º do Código do IRS, respectivamente) e (ii) no que concerne à especial situação do agregado familiar (v.g. pela previsão da aplicação do quociente conjugal – artigo 69.º do Código do IRS – e em sede de deduções à colecta – artigos 78.º e seguintes do Código do IRS).

Ainda que seja este o “procedimento-regra”, não poderá deixar de ser considerada a aplicação de taxas especiais e taxas liberatórias, relativamente a certos rendimentos¹³, a qual se constitui como excepcional face à unicidade do IRS.

2.3 A Tributação de Sujeitos Passivos Não Residentes

No que tange à tributação dos sujeitos passivos não residentes, para efeitos fiscais, em Portugal, prevê o n.º 2 do artigo 15.º do Código do IRS que este “*incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em*

¹² Cfr. n.º 1 do artigo 22.º do Código do IRS.

¹³ Nesta matéria, há ainda que distinguir aqueles rendimentos que poderão ser englobados por opção do contribuinte (como é, designadamente, o caso dos juros de depósitos à ordem ou a prazo, conforme previsto na alínea c) do n.º 6, do artigo 71.º do Código do IRS), daqueles em que a tributação autónoma é incontornável (como, por exemplo, ocorre quanto a prémios de rifas, do totoloto, do jogo do loto e de sorteios ou concursos (cfr. alínea b) do n.º 2 do artigo 71.º do Código do IRS)).

território português”, estabelecendo, por seu turno, o artigo 18.º, quais os rendimentos que se consideram obtidos naquele território. Estamos, pois, no domínio da aplicação do princípio da territorialidade.

Ora, no que se refere aos rendimentos de não residentes, determina a alínea a) do n.º 3 do artigo 22.º do Código do IRS que não ocorra o englobamento¹⁴, antes se prevendo uma tributação por via da aplicação de taxas com carácter especial ou liberatório.

Do mesmo modo, compulsados os artigos 22.º e seguintes do Código do IRS, verificamos que a determinação do rendimento colectável dos sujeitos passivos não residentes em território português, não ocorre em termos idênticos à determinação do rendimento colectável dos sujeitos passivos residentes, dado que parte das normas plasmadas naqueles artigos se aplicam *exclusivamente* a estes últimos.

Em função deste tratamento diferenciado, refere-se, por vezes, a existência de uma discriminação positiva em função da residência. Ora, é a admissibilidade de tal situação, e, em caso afirmativo, as eventuais limitações à mesma, que se coloca em crise no âmbito da aplicação do Direito Comunitário. Por conseguinte, é essa a questão que vamos procurar analisar seguidamente.

3. O DIREITO COMUNITÁRIO

Nas palavras de Casalta Nabais, “*O direito da actual União Europeia constitui uma fonte cada vez mais importante do direito fiscal*”¹⁵, considerando ainda este autor que se pode falar hoje na existência de direito comunitário fiscal directo – no que tange à pauta aduaneira comum e à “*tributação antidumping e a tributação compensadora*”¹⁶ – e direito comunitário fiscal indirecto ou *interestadual*, quanto à harmonização e à cooperação fiscal entre os Estados.

Também Saldanha Sanches refere que a criação “*de um novo tipo de Direito Fiscal Internacional*” constituiu “*uma das condições necessárias para a construção do mercado comunitário*”¹⁷.

Contudo, ao contrário do que sucede no âmbito da tributação indirecta¹⁸, não encontramos no Tratado que instituiu a Comunidade Europeia (“TCE”) normas relativas à tributação directa. Por esse motivo, salienta a doutrina fiscal o facto de a harmonização comunitária, nesta sede, se ficar sobretudo a dever à actuação do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (“TJCE”)¹⁹.

¹⁴ Salvo o disposto nos números 7 e 8 do artigo 72.º do Código do IRS, conforme melhor analisados em 3 *infra*.

¹⁵ CASALTA NABAIS José, *Direito Fiscal*, Almedina (2004), pp. 180.

¹⁶ *Idem*.

¹⁷ SALDANHA SANCHES, José Luis, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2.ª Edição (2002), pp.65.

¹⁸ Cfr. artigos 90.º a 93.º do TCE.

¹⁹ A este respeito, refere-se a doutrina a um fenómeno de “*harmonização negativa ou jurisprudencial*”, v. CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal ...* pp. 185.

A proeminência interpretativa do TJCE, no que se refere à interpretação de normas de Direito Fiscal, tem vindo a ser assumida de forma crescente, essencialmente por via da relevância que têm assumido dois elementos fundamentais no seio da União Europeia. Por um lado, as exigências do princípio da não discriminação em razão da nacionalidade. Por outro, a defesa tenaz das Liberdades Comunitárias enquanto núcleo inabalável da identidade e da sobrevivência da realidade comunitária, caracterizada pelo *“desenvolvimento harmonioso, equilibrado e sustentável das actividades económicas, um elevado nível de emprego e de protecção social, a igualdade entre homens e mulheres, um crescimento sustentável e não inflacionista, um alto grau de competitividade e de convergência dos comportamentos das economias, um elevado nível de protecção e de melhoria da qualidade do ambiente, o aumento do nível e da qualidade de vida, a coesão económica e social e a solidariedade entre os Estados-Membros”*²⁰.

3.1 A Comissão Europeia e o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias – da complementaridade das suas funções

Perante a complexidade e o carácter *sui generis* da União Europeia e da sua estrutura institucional, são comumente relevadas as dificuldades que, não raramente, são sentidas pelos particulares, sejam pessoas singulares ou colectivas, quando pretendem fazer valer os seus direitos junto das instituições comunitárias.

Nesse sentido, e sem prejuízo dos desenvolvimentos que têm ocorrido nesta área, a Comissão Europeia é hoje o órgão (não jurisdicional) verdadeiramente impulsionador da harmonização e integração comunitárias – nomeadamente em matéria fiscal. De facto é à Comissão que compete, designadamente, velar pela aplicação das disposições do TCE, nos termos previstos no artigo 211.º do TCE.

Contudo, face à distribuição dos poderes atribuídos a cada órgão ou instituição, nos termos do TCE, a Comissão Europeia tem apenas por função/dever suscitar as questões em que esteja (eventualmente) em causa uma incompatibilidade entre o direito interno de um ou vários Estados-Membros e uma ou mais disposições de Direito Comunitário. Desse modo, perante a ausência de acordo entre a Comissão e o(s) Estado(s) Membro(s) demandados, só o TJCE poderá, a título superveniente, suprir aquela falta de acordo.

No que respeita a Portugal, não podemos deixar de evidenciar a persistência da Comissão Europeia na instauração reiterada de processos por incumprimento de normas de Direito Comunitário²¹. Por seu turno,

²⁰ Cfr. artigo 2.º do TCE.

²¹ A este respeito, refiram-se, a título de exemplo, os seguintes processos:

- (i) Em 31 de Janeiro de 2008 foi apresentada queixa junto do TJCE, relativamente à regularização de investimentos em dívida pública (vulgo, Perdão Fiscal de 2005) – processo IP/08/147;
- (ii) Em 28 de Fevereiro de 2008 foi emitido parecer fundamentado (processo IP/08/339), em razão do tratamento discriminatório de rendimentos de capitais pagos por entidades não residentes;

verificamos também que o Estado Português raramente acede ao entendimento sustentado pela Comissão Europeia, no âmbito dos diversos litígios suscitados, promovendo as alterações na legislação fiscal portuguesa apenas na iminência de uma decisão do TJCE, ou mesmo em cumprimento desta.

Pese embora tal actuação obstar a uma célere correcção da situação discriminatória identificada, com os prejuízos que daí advêm de forma particular para os sujeitos passivos destinatários de tais tratamentos discriminatórios, é certo que a existência de uma decisão prejudicial promove um acréscimo de objectividade e de segurança jurídica às soluções encontradas no âmbito de tais litígios. Isto porque, apesar das suas vicissitudes, o TJCE é, de todas as instituições comunitárias, aquela que com maior imparcialidade se dedica à aplicação do Direito Comunitário²². Com efeito, as soluções encontradas de comum acordo entre os Estados-Membros e a Comissão Europeia não beneficiam de uma chancela jurisdicional, a qual apenas o TJCE ou os tribunais nacionais poderão conferir. Por conseguinte, nada impede que, uma vez suscitadas perante o Tribunal, tais soluções se mostrem inadequadas ou insuficientes para suprir a desconformidade identificada.

Consequentemente, assume-se fulcral o acompanhamento das decisões do TJCE, sob pena de o intérprete fiscal não se encontrar habilitado a compreender, em toda a sua plenitude, o escopo, o alcance e os limites das normas que se propõe interpretar. Nestes termos, releva considerar sob que perspectiva, e em que termos, tem o TJCE abordado a temática da tributação do rendimento pessoal.

Antes de prosseguirmos na análise das posições exteriorizadas pelo TJCE em sede de tributação do rendimento pessoal, importa pois, a título de questão prévia, aferir da legitimidade desta instituição comunitária para intervir na interpretação de normas fiscais dos Estados-Membros.

A este respeito, há que recordar que, nos termos de jurisprudência constante do TJCE, embora a fiscalidade directa seja uma competência dos Estados-Membros, estes últimos estão, no entanto, sujeitos a

-
- (iii) Em 6 de Maio de 2008 foi emitido parecer fundamentado (processo IP/08/712) em razão do tratamento discriminatório de tributação de dividendos;
 - (iv) Em 26 de Junho de 2008 foi emitido parecer fundamentado (processo IP/08/1024) relativo à desconformidade da lei portuguesa com o direito comunitário por via da obrigação dos não residentes de nomearem representante fiscal;
 - (v) Em 18 de Setembro de 2008 foi apresentada queixa junto do TJCE relativa ao tratamento discriminatório dos rendimentos auferidos em Portugal por prestadores de serviços não residentes (processo IP/08/1353);
 - (vi) Em 18 de Setembro de 2008 foi emitido parecer fundamentado (processo IP/08/1813) relativo às limitações impostas pela legislação portuguesa no âmbito da transferência da sede ou da direcção efectiva de uma empresa portuguesa para outro Estado-Membro ou da cessação de actividades em Portugal de um estabelecimento estável ou de transferência dos seus activos em Portugal para outro Estado-Membro;
 - (vii) Em 27 de Novembro de 2008 foi apresentada queixa junto do TJCE, no âmbito do tratamento discriminatório dos fundos de pensões estabelecidos noutros Estados Membros, face aos fundos de pensões estabelecidos em Portugal, relativamente à tributação de dividendos distribuídos (processo IP/08/1817).

²² De facto, ainda que parte das decisões do TJCE reflectam – reconhecemo-lo – um juízo não exclusivamente jurídico, é certo que esta será a instituição que mais se afasta do plano da negociação política das soluções adoptadas – em bom rigor, sempre prevalecerá a sua competência jurisdicional, por oposição às competências político-legislativas dos restantes órgãos e instituições europeias.

exercer tais competências (mesmo que exclusivas) no respeito pelas disposições do Direito Comunitário²³.

Tal posição jurisprudencial é, salvo melhor opinião, convergente com o disposto no n.º 4 do artigo 8.º da CRP, o qual incorpora na ordem jurídica portuguesa “*As disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições*”, os quais, prossegue a norma, “*são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos no Direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de Direito Democrático*”²⁴.

Aliás, é hoje jurisprudência assente do Supremo Tribunal Administrativo que “*A Jurisprudência do TJCE tem carácter vinculativo para os tribunais nacionais, em matéria de direito comunitário, como tem vindo a ser pacificamente aceite e é corolário da obrigatoriedade de reenvio imposta pelo art. 234.º do Tratado de Roma (art. 177.º na redacção inicial)*”²⁵.

Ultrapassada esta questão, atentemos directamente à jurisprudência do TJCE.

3.2 A Concorrência Fiscal Leal e a Discriminação de Não Residentes

Por forma a garantir a actualidade da presente análise, e aproveitando o facto de o TJCE se ter recentemente pronunciado relativamente à desconformidade de normas fiscais portuguesas face ao ordenamento comunitário, tomámos a opção de atentar com especial cuidado à jurisprudência firmada por aquele tribunal nos Processos C-345/05 e C-443/06, relativos ao reinvestimento de mais-valias (nos termos do n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS) e à consideração em apenas 50% do saldo positivo de mais-valias realizadas por residentes em território português (nos termos do n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS), respectivamente.

Em síntese, resultava do Código do IRS, antes da alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 361/2007, de 2 de Novembro, uma exclusão de tributação de mais-valias resultantes da alienação de imóveis, mediante a verificação de determinados requisitos, entre os quais, o reinvestimento na aquisição de outro imóvel “*situado em território português*”.

²³ Cfr. *inter alia*, os Acórdãos de 4 de Março de 2004, Comissão/França, C-334/02, Colect., p. I-2229, n.º 21, e de 13 de Dezembro de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Colect., p. I-10837, n.º 29.

²⁴ Nesta sede, e para que não se prejudique a clareza e síntese do raciocínio, dispensamo-nos da análise – ainda que de extrema relevância – da dimensão infra ou supraconstitucional do Direito Comunitário, à luz dos dispositivos constitucionais e do princípio do primado. Em consequência e para efeitos da presente análise, tomamos como pressuposto a admissibilidade *tout court* da vinculação, em termos gerais, do ordenamento jurídico-fiscal português aos princípios que enformam o Direito Comunitário.

²⁵ Cfr. Acórdão n.º 1090/03 de 09.11.2005.

A questão que se colocava era a de saber se o Estado português se encontrava ou não vinculado a permitir a exclusão de incidência de imposto também nos casos em que o reinvestimento ocorresse na aquisição de um imóvel localizado no território de outro Estado-Membro.

No âmbito do processo C-443/06, o TJCE analisou o disposto no n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, o qual dispõe que o saldo positivo das mais-valias realizadas por residentes aquando da alienação de bens imóveis localizados em Portugal é apenas considerado em 50% do seu valor. Ao invés, os sujeitos passivos não residentes, nas mesmas circunstâncias, estão sujeitos, nos termos do artigo 72.º do Código de IRS, a uma taxa especial de 25% incidente sobre a totalidade do saldo apurado quanto às mais-valias imobiliárias.

Neste caso, a questão prendia-se com a admissibilidade de um tratamento fiscal diferenciado entre sujeitos passivos residentes em Portugal e sujeitos passivos residentes noutra Estado-Membro.

Mais do que a decisão tomada para os casos concretos, a virtude dos Acórdãos seleccionados prende-se, em nossa opinião, com a delimitação dos requisitos a respeitar pelos Estados-Membros no âmbito da legislação fiscal, resultantes da fundamentação elaborada pelo TJCE.

Note-se, aliás, que sob a aparência de similitude entre as questões colocadas, estamos no entanto perante duas questões de índole distinta. No caso da exclusão das mais-valias, estamos perante uma potencial discriminação entre sujeitos passivos residentes e não residentes. Já no caso do reinvestimento, estamos perante uma potencial violação da liberdade de circulação de capitais (firmada na limitação de se efectuar o reinvestimento dentro do território português) passível de afectar a decisão de aplicação de capitais dos próprios sujeitos passivos residentes em Portugal.

Ora, atentos os argumentos do TJCE em ambos os casos, chegamos a uma conclusão tão interessante quanto lógica: o Direito Comunitário não proíbe os tratamentos desiguais entre residentes e não residentes de um determinado Estado-Membro, proibindo, isso sim, o tratamento discriminatório daqueles.

Tentemos, então, precisar o modo como o Tribunal procedeu à distinção daqueles conceitos.

Desde logo, é o próprio TJCE (no âmbito do processo C-443/06) quem expressamente reconhece que os tratamentos desiguais são permitidos ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 58.º do TCE. Contudo, reconhece-o por oposição às discriminações arbitrárias, proibidas pelo n.º 3 do mesmo artigo.

Como bem evidencia o Tribunal, *“para que uma regulamentação fiscal nacional ... possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é*

*necessário que a diferença de tratamento respeite a situações não comparáveis objectivamente ou se justifique por razões imperiosas de interesse geral*²⁶.

Assim, o facto de um sujeito passivo estar sujeito a uma taxa progressiva e outro a uma taxa fixa liberatória poderá materializar um elemento objectivo tendente a justificar um tratamento fiscal desigual entre aqueles sujeitos passivos. Do mesmo modo, o facto de os sujeitos passivos residentes estarem sujeitos ao princípio da universalidade da tributação, por oposição à sujeição ao princípio da territorialidade, aplicável aos não residentes, será um elemento objectivo válido para justificar um tratamento fiscal diferenciado.

Em rigor, o que está em causa é a admissibilidade de situações em que a diferenciação entre o tratamento dos sujeitos passivos residentes e não residentes ocorra sob a égide do princípio da igualdade – daí a exigência, pelo TJCE, da “não comparabilidade objectiva”²⁷ – por contraposição àquelas situações em que o que se verifica de facto é uma medida discriminatória, tendencialmente proteccionista.

Nesses termos, tem o TJCE vindo a defender a necessidade de se proceder a uma análise casuística das situações de tratamento diferenciado.

Em síntese, compulsada a extensa jurisprudência comunitária nesta matéria, é nossa convicção que existe hoje um acervo relevante de argumentos que permite a delimitação da fronteira entre a discriminação e a mera diferenciação “justificada”, sendo certo que, mesmo no que respeita à primeira, preocupou-se o TJCE em guardar uma amplitude considerável a favor dos Estados-Membros, por não ter precisado o conteúdo e alcance do conceito de “razões imperiosas de interesse geral” (“*overriding public interest*”).

Nestes termos, na senda da jurisprudência do TJCE, os Estados-Membros poderão licitamente:

- estabelecer normas diferenciadoras, consubstanciadas em fundamentos objectivos – *i.e.* provando que se tratam de situações não comparáveis; e, excepcionalmente,
- estabelecer normas discriminatórias, se fundadas em razões imperiosas de interesse geral.

Ainda assim, a segunda opção terá de ser sujeita, em nossa opinião, a um escrutínio meticuloso por parte do TJCE – nomeadamente concretizado num progressivo preenchimento do conceito – e a uma verificação puramente excepcional e temporária. De outro modo, uma arbitrária concretização do conceito de “razões imperiosas de interesse geral” consubstanciará uma cláusula aberta a favor dos Estados Membros com maiores aspirações proteccionistas, inevitavelmente comprometedoras não só de

²⁶ Cfr. Considerando 45. do Acórdão. A este propósito, atente-se igualmente os Acórdãos *Blanckaert*, C-512/03; *Bouanich*, C-265/04; *Test Claimants in Class IV of the Act Group Litigation*, C-282/07.

²⁷ *Vide* Acórdãos *Hollmann*, C-443/06; *Verkooijen*, C-35/98; *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06; *Finanzamt S.G. v. STEKO*, C-377/07.

todo o labor interpretativo levado a cabo pelo Tribunal, mas principalmente da coesão do próprio ordenamento comunitário, assente no pilar fundamental da livre concorrência intra-comunitária entre os diversos agentes económicos.

Por esse motivo, resulta da jurisprudência do TJCE que a admissibilidade de normas internas dos Estados Membros (por estes justificadas em razões imperiosas de interesse geral) depende da aplicação ao caso concreto de um relevante filtro: o da proporcionalidade.

Nesse sentido, tem exigido o TJCE que as medidas restritivas aplicadas pelos Estados Membros se revelem adequadas para “*garantir a realização do objectivo em causa e que não ultrapassem o que é necessário para atingir esse objectivo*”²⁸. Por este motivo, o TJCE tem salientado que o Direito Comunitário não se opõe à existência de normas com carácter restritivo, desde que (i) devidamente justificadas na tutela de interesses legítimos dos Estados Membros e (ii) cautelosa e exclusivamente aplicadas às situações que o justifiquem. Em decorrência desse facto, é hoje possível delimitar negativamente o leque de motivos justificativos admissíveis, atendendo aos que foram já excluídos pelo TJCE.

Recorde-se, entre outros, o Acórdão Avoir Fiscal, no âmbito do qual o Tribunal expressamente rejeitou que um tratamento discriminatório se pudesse justificar na invocação do Princípio da Reciprocidade²⁹. Do mesmo modo, salientamos as precauções assumidas pelo tribunal no Acórdão Comissão Europeia vs. República Francesa³⁰, em que constituía fundamento para determinada diferenciação a necessidade de garantir o pagamento do imposto e a eficácia dos controlos fiscais anti-fraude/anti-evasão. Contudo, mesmo perante esta situação, considerou o TJCE que “*uma presunção geral de evasão ou fraude fiscal não basta para justificar uma medida fiscal que afecte os objectivos do Tratado*”.

Temos assim que o filtro da proporcionalidade, na sua vertente adequação, constitui não só uma delimitação negativa do âmbito do conceito de “razão imperiosa de interesse geral”, mas principalmente uma proibição imposta aos Estados Membros de criarem obstáculos à integração europeia, através das legislações fiscais nacionais.

Com efeito, a abolição, ainda que progressiva, de quaisquer fronteiras jurídicas ou económicas ao mercado comum sempre foi considerada uma condição essencial para a promoção da integração europeia. Por conseguinte, consideramos que o TJCE tem pautado a sua interpretação por um princípio de prudência e de intervenção mínima (fazendo jus ao princípio da subsidiariedade previsto no artigo 5.º do TCE), afastando tão-somente a aplicação de instrumentos de política fiscal que consubstanciem práticas de concorrência fiscal desleal ou prejudicial entre os Estados Membros. Isto porque, ao criarem regimes

²⁸ Vide, entre outros, o Acórdão X & Y, C-436/00, parágrafo 49, Acórdão Futura Participations e Singer, parágrafo 26, Acórdão Marks & Spencer, C-446/03, parágrafo 35, Acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, parágrafo 47.

²⁹ Vide Acórdão Avoir Fiscal, C-278/83, parágrafo 26.

³⁰ Vide Acórdão Comissão Europeia vs. República Francesa, C-334/02.

fiscais discriminatórios, os Estados Membros estão, de facto, a instituir artificialismos destinados a distorcer as regras de plena concorrência, às quais se vincularam aquando da sua decisão de integrar uma realidade regional como a União Europeia.

Note-se, contudo, que aquela posição jurisprudencial não implica que os Estados Membros fiquem alheados da possibilidade de promover a competitividade das suas economias e a atracção de investimento externo através do recurso à legislação fiscal. Aliás, reiteramos, a autonomia quanto à política fiscal é característica da fiscalidade directa (a qual, como se referiu *supra*, constitui uma competência exclusiva dos Estados Membros). No entanto, para que o exercício dessa competência ocorra no respeito pelas disposições do Direito Comunitário, é imperioso que as decisões de política fiscal se circunscrevam exclusivamente ao escopo da concorrência fiscal leal.

Assim, mais do que analisar normas potencialmente discriminatórias, o TJCE tem-se preocupado em analisar as consequências práticas da aplicação daquelas, evitando raciocínios abstractos e focando o seu exame na aplicação *in casu* do princípio da proporcionalidade e adequação.

Prova disso é a posição assumida quanto a normas internas que contenham uma presunção geral de práticas abusivas (com as consequentes medidas de restrição ao exercício de uma liberdade fundamental garantida pelo Tratado), as quais foram consideradas admissíveis à luz do Direito Comunitário, desde que ilidíveis na sequência da análise da materialidade subjacente a cada caso concreto³¹.

Nesta linha de entendimento, o que está em causa é precisamente uma proibição específica, directamente decorrente do Direito Comunitário, de os Estados Membros se munirem de mecanismos jurídicos que, com maior ou menor artificialidade, oponham à liberalização económica um proteccionismo fiscal, profundamente contrário aos objectivos do TCE.

Em síntese, podemos afirmar que, em matéria fiscal, o TJCE impõe aos Estados Membros um dever de boa fé, o qual não visa coarctar a sua competência legislativa, permitindo, por essa via (e com as necessárias limitações) um paralelismo entre os agentes económicos e os Estados Membros, porquanto, tal como aos privados, também aos Estados Membros é conferido o “direito” de concorrerem entre si, nomeadamente em sede fiscal. Bem assim, tal como aos privados, também aos Estados Membros (e talvez de forma acrescida) se impõem especiais deveres de lealdade – os quais impedem a implementação de estratégias de concorrência fiscal prejudicial.

³¹ Cfr. Acórdão Test Claimants, C-524/04, parágrafo 73 e C-105/07, Acórdão Lammers & Van Cleeff NV, C-105/07, parágrafo 26 e ss..

4. CONCLUSÕES

Por tudo quanto foi exposto, é nossa firme convicção que os Estados-Membros estão necessariamente sujeitos ao respeito permanente pelas normas de Direito Comunitário, em particular no que tange à aplicação em todo o espaço comunitário das liberdades de circulação de pessoas, bens, capitais e da liberdade de estabelecimento.

Do mesmo modo, e tendo sempre presente o facto de estarmos, em sede de tributação sobre o rendimento pessoal, no âmbito de uma competência dos Estados-Membros, considerada enquanto elemento integrante do seu núcleo de poderes de soberania, não deverá o exercício dessa soberania ser efectuado fora do rigoroso cumprimento das obrigações por aqueles assumidas aquando da entrada (voluntária) na União Europeia.

Por conseguinte, sendo um dos corolários da União Europeia a promoção da integração europeia, alicerçada na abolição, ainda que progressiva, de fronteiras jurídicas ou económicas ao mercado comum, com o intuito de fomentar um incremento da eficiência e da concorrência, não será admissível que um ou mais Estados-Membros recorram a instrumentos de política fiscal com um carácter discriminatório.

Neste contexto, e fazendo jus ao labor interpretativo do TJCE, só deverá ser considerada compatível com as disposições do TCE, *“a diferença de tratamento [que] respeite a situações não comparáveis objectivamente ou se justifique por razões imperiosas de interesse geral”*, porquanto, nas restantes situações estaremos perante medidas total ou parcialmente proteccionistas, ou seja, situações inadmissíveis, por regra, no âmbito da União Europeia. Consequentemente, esta linha de entendimento deverá ser entendida num duplo sentido, uma vez que não só está em causa a defesa das Liberdades Comunitárias e dos direitos conferidos aos agentes económicos, mas também a própria defesa dos interesses dos Estados Membros, garantida pela exigência de uma actuação leal e transparente entre estes últimos.

Em conformidade, partindo do acervo de princípios e normas que enformam o Direito Comunitário, e tomando em consideração a extensa jurisprudência do TJCE nesta matéria, impende hoje sobre o legislador, na sua qualidade de criador das normas, mas também sobre o intérprete e sobre o julgador, enquanto fiscalizadores da boa aplicação do Direito, a responsabilidade de escrutinar minuciosamente a admissibilidade das normas nacionais, e, entre elas, as de índole fiscal, por forma a que os Estados Membros continuem verdadeiramente a prosseguir os objectivos elencados no TCE.