

A eliminação da dupla tributação económica dos dividendos e o Imposto Sucessório por avença no Orçamento de Estado para 2002: reflexões sobre a sua compatibilidade com o Direito Comunitário

SAMUEL ALMEIDA

Advogado

Oliveira, Martins, Moura, Esteves & Associados – Sociedade de Advogados

Com a entrada em vigor da Lei n.º 109-B/01, de 27 de Dezembro (“Lei do Orçamento de Estado para 2002”) foram alterados os artigos 14º e 46º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“CIRC”) referentes à transposição da Directiva 90/435/CEE (“Directiva Sociedades Mães / Sociedades Filiais”) para o direito fiscal português. Foi ainda alterado o artigo 184º do Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (“ISSD”), referente ao pagamento de imposto sucessório pago por avença na distribuição de dividendos por sociedades anónimas portuguesas a sociedades residentes noutros Estados Membros da União Europeia. No presente artigo procede-se à análise da compatibilidade destas medidas legislativas com o Direito Comunitário, nomeadamente, com o princípio da não discriminação.

With the enactment of Law n.º 109-B/01, of 29th December (“State Budget for 2002”), the Portuguese legislator has amended articles 14º and 16º of the corporate income tax code (“CIRC”) which transposed the Directive 90/435/CEE (“Parent-Subsidiary Directive”) to the Portuguese tax system, as well as article 184º of municipal property transfer tax and gift and inheritance tax code (“ISSD”) referring to payment of substitute gift and inheritance tax (“ISDA”), withheld on source on the distribution of dividends by Portuguese joint stock subsidiaries to its EU-based Parent companies. The compatibility of such provisions with the EC Income Tax Law, namely with the prohibition of tax discrimination on grounds of nationality is outlined in this article.

ÍNDICE

I – A Directiva 90/435/CEE e o CIRC – 1. Introdução; 2 – Transposição da Directiva para o sistema fiscal português; 3 – O Orçamento de Estado para 2002; 4 – Compatibilidade com a Directiva; 5 – Da proibição da discriminação em razão da nacionalidade; 6 – Da desconformidade dos artigos 14º e 46º do Código do IRC com o Direito Comunitário; 7 – Meios de reacção; II – Imposto Sucessório por Avença; 2.1 – Das alterações introduzidas pelo OE/2002; 2.2 Da relevância da discriminação negativa; III – Conclusões.

I – A DIRECTIVA 90/435/CEE e o CIRC

1. Introdução

1.1. Na sequência de árduas negociações iniciadas em 1969¹, e apenas concluídas em 1990, os Estados Membros da então Comunidade Económica Europeia (hoje União Económica e Monetária e, doravante designada por “UE”) aprovaram a Directiva do Conselho de 23.07.1990, n.º 90/435/CEE² (“a Directiva”), referente ao regime fiscal comum aplicável à distribuição de dividendos por sociedades filiais às respectivas sociedades mães domiciliadas em Estados Membros da União Europeia (“UE”) diferentes.

Elaborada com o propósito de eliminar as desvantagens derivadas do tratamento fiscal distinto das sociedades mães comunitárias com subsidiárias em diferentes Estados Membros e com a finalidade de facilitar a criação e o desenvolvimento de grupos de sociedades à escala europeia, a Directiva propõe-se eliminar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos pelas subsidiárias europeias às respectivas sociedades-mães domiciliadas em diferentes Estados Membros da UE.

1.2. Para alcançar tal propósito, a Directiva prevê a eliminação da dupla tributação económica dos dividendos distribuídos entre sociedades localizadas em distintos Estados Membros da UE nas seguintes situações:

- i) **Na entrada de dividendos:** na recepção de dividendos pela sociedade-mãe, na qualidade de sócia da sociedade sua afiliada, o Estado da residência da sociedade-mãe deve abster-se de tributar esses lucros (método da isenção) ou, caso os tribute, deverá autorizar a sociedade mãe a deduzir do montante do imposto a fracção do imposto suportado pela afiliada correspondente a tais lucros, segundo o método do crédito de imposto (cfr. artigo 4º da Directiva);

¹ Proposta da Directiva da Comissão ao Conselho respeitante ao regime fiscal comum aplicável às sociedades mães e filiais dos diferentes Estados Membros – JOCE C 39/7 de 22.03.69.

² Publicada no JOCE, Série L, n.º 225 de 20.08.1990.

- ii) Na saída de dividendos: na distribuição de dividendos da sociedade filial para a sua sociedade-mãe residente noutro Estado Membro, o Estado da residência da filial deverá abster-se de tributar por retenção na fonte tais dividendos (cfr. n.º 1 do artigo 5º).³⁴

2. Transposição da Directiva para o sistema fiscal português

2.1. Em 2 de Julho de 1992, foi publicado o Decreto-Lei n.º 123/92 que procedeu à transposição para o direito interno português da Directiva e alterou, em consequência, os artigos 45º e 69º do Código do IRC.⁵

Em obediência ao regime transitório previsto na Directiva, Portugal passou a tributar a distribuição de dividendos entre sociedades-mães e suas filiais nos seguintes termos:

- i) na saída de dividendos: por retenção na fonte à taxa de 15% (10% a partir de 1 de Janeiro de 1997 até 31 de Dezembro de 1999) os lucros colocados à disposição de uma sociedade-mãe por uma sua filial residente em território português, desde que a sociedade-mãe detivesse uma participação no capital social da filial de, pelo menos, 25% durante dois anos consecutivos ou desde a constituição da participada (cfr. alínea c) do n.º 2 do artigo 69º do CIRC na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 123/92, de 02.07).⁶
- ii) na recepção de dividendos: Portugal adoptou o *método da isenção*, consagrando a possibilidade de a sociedade-mãe deduzir à sua matéria colectável 95% dos lucros distribuídos por uma sua filial domiciliada noutro Estado Membro da UE, verificados que estivessem os demais requisitos previstos na Directiva. Nestes termos, exigia-se que a sociedade-mãe portuguesa mantivesse uma participação de, pelo menos, 25% no capital social da filial durante um período consecutivo de dois anos ou desde a

³ Em derrogação à regra acima enunciada, Portugal foi autorizado pelo n.º 4 do mesmo artigo 5º a cobrar uma retenção na fonte, a título transitório, sobre os lucros distribuídos pelas suas sociedades afiliadas a sociedades mães de outros Estados Membros, retenção na fonte essa que, durante os cinco primeiros anos subsequentes à entrada em vigor (1 de Janeiro de 1992) da Directiva, não podia exceder 15% dos lucros distribuídos e, nos três subsequentes (até 31 de Dezembro de 1999), não podia exceder 10% daquele mesmo valor.

⁴ Para uma análise muito exaustiva da Directiva, cfr. 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, CTF, 43/44, e o trabalho de Otmar Thömmes, “Commentary on the Parent/Subsidiaries Directive”, Capítulo VI, in *EC Corporate Tax Law*, International Bureau of Fiscal Documentation, Dezembro de 1993, e Maria de Lourdes Correia e Vale, “A Tributação dos Fluxos internacionais de dividendos e “royalties””, XXX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais, Edição do Ministério das Finanças, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, 1993.

⁵ Actuais artigos 14º e 46º (e 89º) do Código do IRC (“CIRC”).

⁶ Portugal (tal como diversos outros Estados Membros) fazia depender a concessão de isenção de retenção na fonte na distribuição de lucros de uma filial portuguesa para a sua casa mãe do requisito de manutenção da participação mínima de 25% durante os dois anos anteriores à distribuição de dividendos. Não se verificando tal requisito, a retenção na fonte tinha um carácter definitivo (sem possibilidade de restituição), o que veio a ser declarado contrário à Directiva pelo TJCE.

constituição da entidade participada, contanto, neste último caso, que a participação viesse a ser mantida por aquele referido período (cfr. n.º 1 e 5 do artigo 45º do CIRC).

2.2. Findo o período transitório que terminou em 31 de Dezembro de 1999, ficaram isentos de retenção na fonte de IRC, em Portugal, os dividendos pagos a sociedades residentes em países da UE que detivessem, pelo menos, 25% do capital da sociedade que os distribuiu e, desde que tal participação permanecesse na titularidade da sociedade-mãe durante, pelo menos, dois anos consecutivos. No que diz respeito à recepção de dividendos por parte de uma sociedade-mãe residente em Portugal, preenchidos que estivessem os demais requisitos da Directiva, essa mesma sociedade passou a poder deduzir integralmente à matéria colectável os lucros provenientes da sua filial domiciliada na UE.

2.3. Finalmente, por via da autorização legislativa contida na Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril (“Lei do Orçamento do Estado para 2000”), e concretizada na denominada *Lei da Reforma Fiscal* (Lei n.º 30-G/2000, de 29.12) foi alterado o Código do IRC, passando a conceder-se o reembolso do imposto retido na fonte nos casos em que o prazo de detenção de dois anos não se tenha verificado no momento da distribuição dos dividendos por parte da sociedade filial residente em Portugal, sempre que a respectiva sociedade-mãe mantivesse a participação na sua filial portuguesa por idêntico período de 2 anos consecutivos após a distribuição dos dividendos. Tratou-se, assim, de acolher no direito interno português a doutrina do TJCE expressa em acórdão de 17 de Outubro de 1996 (Acórdão *Denkavit*⁷) sobre a interpretação das normas da Directiva.

2.4. Por virtude das disposições nacionais relativas à eliminação da dupla tributação económica das sociedades residentes em Portugal, resulta que o legislador português teve o cuidado de instituir um **regime similar ao da Directiva** para os grupos societários de Direito português (denominado regime de *participation exemption*). Deste modo, a distribuição de lucros entre sociedades residentes encontrava-se, também ela, isenta de tributação por retenção na fonte, desde que verificados os pressupostos do n.º 1 do artigo 46º do CIRC, ou seja, que a participação mínima de 25% fosse detida por um prazo de dois anos consecutivos antes da distribuição (cfr. alínea c) do n.º 1 do artigo 90º do CIRC). Por outro lado, a sociedade mãe poderia deduzir integralmente à sua matéria colectável os lucros que lhe fossem colocados à disposição ou pagos pelas suas subsidiárias residentes em Portugal (cfr. n.º 1 do artigo 46º do CIRC).

Tecidas as considerações acima expostas e feito o enquadramento jurídico-fiscal do regime em vigor em Portugal até 31 de Dezembro de 2001, cumpre analisar as alterações introduzidas pela Lei do Orçamento do Estado para 2002 e verificar a sua compatibilidade com o Direito Comunitário e, mais concretamente, com a Directiva.

⁷O TJCE declarou nos processos C-283/94, C-291/94 e C-292/94 (mais conhecidos como “Acórdão *Denkavit*”), que o período de detenção mínima, enquanto regime excepcional e opcional, deveria ser interpretado restritivamente, motivo porquanto se mostravam contrárias à Directiva as legislações nacionais que fizessem depender a isenção de retenção na fonte da verificação do decurso do período de detenção de dois anos. Para uma análise detalhada do Acórdão *Denkavit* ver Dali Bouzora, “The Parent-Subsidiary Directive: *Denkavit’s Lessons*”, in *European Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation*, Janeiro de 1997.

3. O Orçamento do Estado para 2002

3.1. Com a entrada em vigor da Lei n.º 109-B/01, de 27 de Dezembro (“Lei do Orçamento do Estado para 2002”) foram alterados os artigos 14º, 46º e 90º do Código do IRC referentes à aplicação da Directiva 90/435/CEE no Direito fiscal português, bem como o regime de eliminação da dupla tributação económica entre sociedades residentes em território português.

3.2. A partir de 1 de Janeiro de 2002, a eliminação da dupla tributação económica ao abrigo da Directiva, tal como a mesma foi transposta para o Código do IRC, passou a processar-se nos seguintes termos:

- i) Na entrada de dividendos: uma sociedade de direito português poderá deduzir integralmente à sua matéria colectável os lucros que lhe sejam colocados à disposição por parte das suas subsidiárias domiciliadas na UE, desde que mantenha uma participação de 10% naquelas e, contanto que esta participação tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da colocação à disposição dos lucros ou, se detida há menos tempo, desde que a participação seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período (cfr. análise conjugada do n.º 5 e n.º 1 do artigo 46º do CIRC);

- ii) Na saída de dividendos: os lucros que uma sociedade de direito português coloque à disposição da sua sociedade-mãe situada num qualquer Estado Membro da UE estarão isentos de retenção na fonte desde que a sociedade-mãe detenha uma participação de 25% no capital da primeira e essa participação tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante os dois anos anteriores à data da colocação à disposição dos lucros (cfr. n.º 3 e 4 do artigo 14º do CIRC).⁸

3.3. No que diz respeito ao **regime interno de eliminação da dupla tributação económica** aplicável aos grupos societários residentes em Portugal, o regime passou a ser o seguinte:

- i) Na entrada de dividendos: uma sociedade de direito português poderá deduzir integralmente à sua matéria colectável os lucros que lhe sejam colocados à disposição por parte das suas subsidiárias nacionais desde que mantenha uma participação de 10% naquelas e desde que esta participação tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da colocação à disposição dos lucros ou, se detida há menos tempo, desde que a participação seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período (cfr. n.º 1 do artigo 46º do CIRC);

⁸ Sem prejuízo de poder recuperar o imposto retido na fonte nos casos em que o período de detenção mínima de dois anos apenas se venha a verificar *a posteriori* (cfr. n.º 1 e 2 do artigo 89º do CIRC).

- ii) Na saída de dividendos: os lucros obtidos por entidades a que seja aplicável o regime estabelecido no nº 1 do artigo 46º estão dispensados de retenção na fonte desde que a participação financeira tenha permanecido na titularidade da mesma entidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e essa permanência constitua condição de aplicação do referido regime (cfr. alínea c) do nº. 1 do artigo 90º do CIRC).

3.4. Resulta das disposições legais a que se fez referência, que uma subsidiária portuguesa, quando pague ou coloque à disposição lucros à sua sociedade-mãe sediada num qualquer Estado Membro da UE, determina a aplicação de um regime fiscal **menos favorável** do que o aplicável quando uma sua congénere nacional proceda à distribuição de lucros a uma sociedade-mãe de Direito português. Com efeito, a legislação nacional concede às sociedades domiciliadas em Portugal a possibilidade de beneficiarem de um regime que lhes permite pagar os dividendos à sua sociedade-mãe (desde que também ela esteja sediada em Portugal) sem retenção na fonte de IRC, desde que esta mantenha, por um período de um ano, uma participação de 10% no capital das suas subsidiárias domiciliadas em Portugal. Por contraste, exige-se uma participação de 25% e um período de detenção de dois anos consecutivos para que uma sociedade-mãe que tenha a sua sede noutra Estado Membro da UE beneficie de idêntica isenção de retenção na fonte de IRC relativamente aos dividendos que lhe sejam distribuídos pelas sociedades subsidiárias domiciliadas em Portugal.

3.5. Importa, pois, abstraindo da bondade do sistema ora vigente, apreciar da conformidade das normas *sub judice* com os princípios de neutralidade fiscal constantes da Directiva, bem como da compatibilidade do regime nacional de eliminação da dupla tributação económica sobre a distribuição de dividendos com os princípios comunitários da não discriminação em razão da nacionalidade e da liberdade de estabelecimento.⁹

4. Compatibilidade do regime nacional com a Directiva

4.1. A Directiva veio impor aos Estados Membros uma obrigação de conformação dos seus sistemas tributários com as disposições e princípios nela constantes, tendo em vista a eliminação da dupla tributação económica sobre os dividendos distribuídos dentro do espaço comunitário, procurando contribuir, desse modo, para criar as condições para o desenvolvimento de um verdadeiro mercado único europeu.

Pretendeu-se, assim, facilitar a criação de grupos societários comunitários por via da redução e progressiva eliminação das assimetrias e diferenças de regimes fiscais entre os diversos Estados Membros. O objectivo consistiu, claramente, em pôr termo a regimes de tributação de fluxos de dividendos entre diversos Estados

⁹ Para uma análise exaustiva sobre a harmonização fiscal na Comunidade Europeia e do princípio da não discriminação aplicável aos rendimentos de capitais, ver Ana Paula Dourado "A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmonização na Comunidade Europeia"; *CTF*, 175, 1996.

Membros da UE que eram mais desfavoráveis do que os regimes fiscais aplicáveis aos fluxos de dividendos entre sociedades localizadas dentro de um mesmo Estado Membro da UE.

4.2. Tendo em conta os princípios e objectivos acima veiculados, e claramente postulados nos Considerandos da Directiva, tudo parece apontar, para efeitos de interpretação da Directiva, que o legislador comunitário pretendeu afastar qualquer tipo de discriminação entre o regime de tributação de grupos de sociedades situadas em diferentes Estados Membros, por comparação com as normas fiscais aplicáveis aos grupos de sociedades localizadas dentro de um mesmo Estado Membro da UE.

4.3. Constitui doutrina e Jurisprudência pacífica no TJCE que as normas contidas numa Directiva comunitária são passíveis de produzir efeito directo e imediato, ou seja, serem directamente invocáveis em juízo pelos particulares, ¹⁰desde que sejam observados os seguintes requisitos:

- i) a norma deverá ser incondicional e não meramente programática;
- ii) a norma deverá ser completa e juridicamente perfeita, não carecendo de outras medidas susceptíveis de a completar e possibilitar a sua aplicação pelos Tribunais;
- iii) a norma deverá ser clara e precisa.

4.4. De acordo com os requisitos acima enunciados, afigura-se-nos que o facto de a Directiva conter nos seus considerandos uma norma programática em que se prevê a eliminação das distorções existentes nos sistemas fiscais dos diversos Estados Membros não será suficiente para o intérprete concluir que as normas do CIRC são contrárias à Directiva por favorecerem as sociedades de Direito Português.

4.5. Adicionalmente, cumpre notar que uma análise atenta da redacção do artigo 3º da Directiva não permite outra conclusão que não seja a de que os Estados Membros podem criar requisitos menos exigentes para que se aplique a Directiva, sendo a percentagem de 25% para eleger uma sociedade mãe um limite mínimo que os Estados Membros poderão derrogar livremente¹¹. Assim, o facto de Portugal, na recepção de dividendos autorizar a dedução integral dos lucros que tenham sido distribuídos pelas suas filiais sediadas na UE, desde que, para tanto, a sociedade-mãe de Direito português detenha uma participação de 10% do capital daquelas, não representa *de per si* uma disposição contrária à Directiva, mesmo que se tenha em conta que na saída de

¹⁰ Sobre o efeito directo das Directivas, veja-se entre outros João Mota de Campos “Direito Comunitário”, Vol. II, Edições Fundação Calouste Gulbenkian, 4ª Edição, pág. 173 e Jaime Carvalho Esteves, “A Harmonização da Tributação Directa e o Imposto sobre Sucessões e Doações cobrado por avença”, *Fisco n.º 72/73*, págs. 11 e ss.

¹¹ A igual conclusão chega Francisco de Sousa da Câmara, *in ob. cit.*, pág. 47 e Maria de Lourdes Correia e Vale, *ob. cit.*, pág. 193.

dividendos, Portugal exija uma participação de 25% no capital da subsidiária portuguesa para conceder a isenção de retenção na fonte.

4.6. Partindo do pressuposto que a Directiva apenas vincula os Estados Membros quanto aos resultados a alcançar, deixando-lhes ampla conformação quanto aos meios para alcançar tal resultado, sempre se há-de concluir que o legislador português não violou nenhum preceito da Directiva aquando da sua transposição para os actuais artigos 14º e 46º do CIRC, uma vez que a eliminação da dupla tributação dos dividendos é concedida pelo Estado Português dentro dos limites mínimos fixados pela Directiva.

Por outro lado, cumpre notar que o artigo 7/2 da Directiva prevê, expressamente, a possibilidade de os Estados Membros manterem as disposições nacionais ou convencionais destinadas a suprimir ou atenuar a dupla tributação económica dos dividendos.¹²

4.7. Em face do exposto, e salvo melhor opinião, afigura-se-nos que a questão em apreço não deverá ser analisada isoladamente à luz dos normativos constantes da Directiva, mas sim, no quadro das liberdades fundamentais e garantias conferidas pelo Tratado da União Europeia, nomeadamente, a liberdade de estabelecimento (art. 43º do TA)¹³, e liberdade de circulação de capitais (art. 56 TA).

5. Da proibição da discriminação em razão da nacionalidade

5.1. Nos termos do Artigo 12º do Tratado de Amsterdão (“TA”) é “*proibida qualquer forma de discriminação em razão da nacionalidade*”. Antes de mais, cumpre referir que a proibição geral de toda e qualquer forma de discriminação em razão da nacionalidade, tem sido valorada pelo TJCE, em sede de tributação directa, à luz da realização do mercado único e da concretização, na legislação interna dos Estados Membros, das quatro liberdades essenciais, a saber: liberdade de estabelecimento (art. 43º do TA), liberdade de circulação de

¹² Embora cumpra notar, tal como Othmār Thommes *in ob. cit.*, págs. 74 e 75, que a supra citada norma destina-se, sobretudo, a salvaguardar aquelas situações em que alguns Estados Membros concediam um crédito de imposto aos dividendos distribuídos aos accionistas de outro Estado Contratante. Não estaremos, pois, perante uma cláusula geral de salvaguarda, autorizando os Estados Membros a afastar os normativos constantes na Directiva, e por maioria de razão não constituirá uma autorização para os Estados Membros introduzirem medidas discriminatórias contrárias ao Direito Comunitário.

¹³ Este artigo impõe a supressão de quaisquer restrições à liberdade de estabelecimento dos nacionais, agências, sucursais e filiais pelos nacionais de um Estado Membro no território de outro Estado Membro. Estamos, pois, perante uma disposição que garante aos nacionais comunitários, que exerceram a liberdade de estabelecimento e às sociedades que lhes são equiparadas, o benefício do tratamento nacional do Estado Membro de acolhimento. Neste contexto importa notar que a sede serve para determinar, à semelhança da nacionalidade das pessoas singulares, a sua subordinação à ordem jurídica de um Estado (ver no sentido propugnado Acórdão ICJ, Acórdão do TJCE de 16.07.1998, Proc. N.º 264/96).

peças e trabalhadores (art. 17º e 39º do TA), liberdade de circulação de capitais (art. 56º TA) e a liberdade de prestação de serviços no seio da UE (art. 49º do TA).¹⁴

Conforme ensina o Prof. MOTA CAMPOS “Os princípios da igualdade e da não discriminação estão intimamente ligados ao da liberdade (...). A importância do princípio da liberdade como critério de interpretação do Direito Comunitário surge expressivamente afirmada, entre outros no Acórdão que o Tribunal de Justiça proferiu em 12.10.1978 [proc. Nº. 10/78, BELBOUAB, Col. P. 1915 (1923)]”.¹⁵

5.2. Não obstante estarmos perante um princípio enformador do Direito Comunitário, contendo um comando específico de proibição de toda e qualquer forma de discriminação, importa destacar, antes de mais, que o TJCE tem entendido que qualquer discriminação em matéria fiscal deverá ser valorada e decidida com base nos artigos do TA que tutelam qualquer uma das liberdades fundamentais, e não, com fundamento em violação expressa do artigo 6º do TA.¹⁶

5.3. Tendo em conta que a realização do mercado interno comporta dois princípios basilares na interpretação do Direito Comunitário, consubstanciados no direito de livremente atravessar as fronteiras e uma proibição de discriminação na base da nacionalidade ou origem, importa analisar em que medida tem o TJCE interpretado esta matéria em sede de fiscalidade directa, matéria, em que, conforme sabemos, não existe nenhum comando que imponha a sua harmonização a nível comunitário.¹⁷

5.4. Tendo por base a Jurisprudência do TJCE, julgamos que o conceito relevante de discriminação à luz do Direito Comunitário terá o seguinte significado:¹⁸

- i) situações semelhantes não deverão ser tratadas de forma diferenciada a não ser nos casos em que tal tratamento diferenciado possa ser objectivamente justificado e seja proporcional ao objectivo prosseguido pela legislação nacional (Caso *Ruckdeschel*, Proc. Nº. 16/77, ECR 1753; Caso *Bachmann*, Proc. Nº. 204/90);

¹⁴ Sobre esta matéria, ver *ob. cit.* de Ana Paula Dourado.

¹⁵ *Ob cit.*, pág. 173.

¹⁶ O que leva Paul Bater a notar, num artigo muito completo sobre o princípio da não discriminação à luz das quatro liberdades, que até Janeiro de 2000 o TJCE nunca decidiu nenhum caso respeitante a impostos directos à luz do comando do artigo 6º (actual 12º) do Tratado de Amsterdão - Paul Blater “Setting the scene: The legal framework”, *European Taxation*, Janeiro/Fevereiro de 2000, págs. 8 e ss., International Bureau of Fiscal Documentation.

¹⁷ Para uma análise desta matéria ver Ana Paula Dourado “A Harmonização dos Impostos sobre as sociedades na CEE. A situação da legislação fiscal portuguesa perante o Direito Comunitário”, *in Fisco* 43/44, págs. 9 e ss.

¹⁸ O Prof. Luc Hinnekens procede a uma criteriosa e exaustiva análise desta matéria num artigo de opinião em que o autor mostra a suas reservas quanto à forma como o TJCE tem interpretado o princípio da não discriminação em matéria fiscal – cfr. autor citado “Non-Discrimination in EC Income Tax Law: Painting in the colours of a Chameleon-Like Principle”, *in European Taxation*, Setembro de 1996, págs. 286 e ss.

- ii) uma aparência de discriminação na forma poderá corresponder a uma ausência de discriminação em substância (Proc. N.º 13/63, *Refrigeradores Italianos*, ECR 165);
- iii) a discriminação em razão da nacionalidade é proibida, pois restringe liberdades fundamentais previstas no Tratado, devendo a proibição abranger toda e qualquer forma de discriminação ou critérios de diferenciação que possam conduzir ao mesmo resultado (Acórdão *Commerzbank*, Proc. N.º C-330/91);
- iv) para efeitos de determinar se uma norma interna é discriminatória não é necessário que a mesma atinja um grande número de nacionais de outros Estados Membros (Caso *O'Flynn*, Proc. N.º C-237/94, 1996, ECR 2617);
- v) contrariamente à discriminação proibida em matéria fiscal, serão de admitir as meras disparidades entre as legislações fiscais dos diferentes Estados Membros (Caso *Peralta*, C-379/72).

5.5. Em sede de direito tributário, e desde o primeiro Acórdão em matéria de tributação directa¹⁹, que o TJCE estabeleceu como princípio geral, como notam PATRÍCIA NOIRET CUNHA e SÉRGIO VASQUES que “*em matéria de impostos directos qualquer discriminação com base na nacionalidade, directa ou indirecta, actual ou potencial, relativa ao tratamento fiscal de sociedades, susceptível de dificultar o exercício por estas sociedades do seu direito de estabelecimento, viola o Direito Comunitário.*”

Por outro lado, e como salientou o TJCE nos Acórdãos *Metallgesellschaft e Hoechst* (Proc. N.º. C-397/98 e C-410/98 de 8 de Março de 2001), constitui, hoje, jurisprudência assente que, embora a fiscalidade directa releve da competência dos Estados Membros, estes últimos devem exercer essa competência no respeito do Direito Comunitário e abster-se de qualquer discriminação em razão da nacionalidade.

5.6. Por outro lado, julgamos não restarem muitas dúvidas que a proibição geral de discriminação, enquanto restrição injustificada à liberdade de estabelecimento prevista no artigo 43º do TA cobre quer as restrições directas, quer as restrições indirectas, incluindo as medidas administrativas e orientações administrativas em relação a qualquer tipo de investimento.

¹⁹ Acórdão no processo 270/83 de 28.01.1986, Processo *Comissão v. França*. Para uma análise e comentário a este Acórdão e a outros Acórdãos em matéria de discriminação na tributação directa, ver PATRÍCIA NOIRET CUNHA e SÉRGIO VASQUES “*Jurisprudência Fiscal Comunitária Anotada*”, Volume I, Almedina, 2002.

5.7. Não obstante as linhas jurisprudências acima assinaladas, importa, porém, notar que o TJCE não tem valorado a proibição de adopção de medidas discriminatórias como um princípio absoluto, mas sim, sujeito ao denominado *rule of reason* nos termos do qual serão de admitir medidas fiscais discriminatórias nos seguintes (restritos) casos:

- i) preservação de um interesse de natureza pública, tal como a manutenção da coerência do sistema fiscal interno do Estado Membro (ver Processo *Bachmann*, Acórdão de 28.01.1992, Processo n.º C-204/90);²⁰
- ii) a medida de interesse público adoptada deverá ser condição indispensável à prossecução do objectivo de interesse geral visado (ver Acórdão *Bachmann* acima citado);
- iii) possibilidade de adopção de medidas anti-abuso e anti-fraude, as quais deverão ser proporcionais aos objectivos prosseguidos (cumpre notar que possibilidade de os Estados Membros adoptarem medidas anti-abuso encontra-se expressamente consagrada no n.º 2 do artigo 1º da Directiva 90/435/CEE).

5.8. Delimitado o conceito e a forma o TJCE tem interpretado a proibição de os Estados Membros se prevalecerem de normas internas discriminatórias em matéria fiscal, cumpre analisar *in concreto* da compatibilidade das normas previstas no CIRC com o Direito Comunitário, quando os referidos dispositivos legais concedem a uma subsidiária portuguesa, quando pague ou coloque à disposição lucros à sua sociedade mãe sediada num qualquer Estado Membro da UE, um regime **menos favorável** que uma sua congénere quando detida, nas mesmas condições, por uma sociedade de Direito português.

6. Da desconformidade dos artigos 14 e 46 do Código do IRC com o Direito Comunitário

6.1. Num plano conceptual, julgamos que a questão da eventual desconformidade das normas supra citadas do CIRC com o princípio da não discriminação em razão da nacionalidade deverá ser analisada da seguinte forma:

- i) se os artigos 6º, 52º e 58º do Tratado se opõem a que a legislação fiscal portuguesa introduza um tratamento mais favorável, na distribuição ou colocação à disposição de lucros, às sociedades filiais

²⁰ Como bem notam PATRICIA NOIRET CUNHA e SÉRGIO VASQUES em Anotação ao Acórdão *Bachmann*, o Estado Membro que alegue a necessidade de salvaguardar a coerência do sistema fiscal interno deve provar: i) a existência de um vínculo directo entre o benefício fiscal e a contrapartida a nível interno, ii) a ausência de renúncia a essa coerência através de convenção de dupla tributação. Ver *ob. cit.* Pág. 63.

residentes em Portugal cuja sociedade mãe seja igualmente residente em Portugal e, negue ou agrave esse mesmo tratamento quando a sociedade mãe seja sediada noutro Estado Membro;

- ii) se tal discriminação é arbitrária ou se, pelo contrário, se encontra abrangida por qualquer cláusula de salvaguarda e se encontra objectivamente justificada.

6.2. No que diz respeito à primeira questão, cumpre notar, a título preliminar, que, face ao sistema de eliminação de dupla tributação económica dos dividendos estabelecido pelo Lei do OE para 2002, resulta que uma filial de uma sociedade mãe domiciliada em Portugal tem a possibilidade de distribuir lucros à sua sociedade mãe isentos de IRC, por retenção na fonte, desde que aquela disponha de uma participação de 10% no capital social da primeira por um período de um ano (e de verificação *a posteriori*), ao passo que uma mesma filial, quando detida por uma sociedade-mãe residente noutro Estado Membro, apenas poderá beneficiar da mesma isenção desde que esta detenha uma participação de 25% no capital social e, contanto que o prazo de detenção mínimo de dois anos se verifique antes da distribuição de dividendos.

Do sistema acima descrito, resulta de forma evidente que a uma sociedade-mãe residente em Portugal dispõe de um benefício de tesouraria consubstanciado na possibilidade de conservar, em condições mais favoráveis, os montantes respeitantes ao IRC que seria devido por retenção na fonte e de que se encontra isenta relativamente aos lucros que lhe sejam distribuídos pelas suas filiais portuguesas. Por contraste, uma sociedade-mãe residente noutro Estado Membro da UE terá de suportar, em idênticas condições, a retenção na fonte de IRC sobre os lucros distribuídos pelas suas filiais portuguesas, imposto, esse, que só poderá, eventualmente, recuperar mais tarde com o inerente e adverso impacto financeiro.

6.3. Por outro lado, importa reter que, de acordo com Jurisprudência firmada pelo TJCE em diversos arestos²¹, para efeitos do princípio da não discriminação, situações semelhantes não deverão ser tratadas de forma diferenciada a não ser nos casos em que tal tratamento diferenciado possa ser objectivamente justificado e, seja proporcional ao objectivo prosseguido pela legislação nacional.

Ora, na situação em apreço, é de salientar que uma filial de uma sociedade-mãe residente num qualquer Estado Membro da UE se encontrar na mesma situação tributária que uma sociedade filial de uma casa mãe sediada em Portugal. Com efeito, ambas estão sujeitas à mesma taxa de imposto, bem como às mesmas regras de determinação da matéria colectável, pois, tratando-se de sociedades residentes em território português, ambas estão sujeitas em IRC sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os rendimentos obtidos fora desse território (princípio da universalidade – cfr. artigo 4º do CIRC).

²¹ ver Processo *Bachmann*, Acórdão de 28.01.1992, Processo n.º C-204/90.

Concluindo: o tratamento diferenciado estabelecido pela legislação fiscal portuguesa tem, apenas, por fundamento o facto da filial portuguesa ser detida por uma sociedade cuja sede ou direcção efectiva não se encontra fixada em Portugal, ficando demonstrado das considerações acima vertidas que a legislação fiscal, recentemente, aprovada com a Lei do Orçamento do Estado para 2002, consubstancia uma medida discriminatória na acepção do artigo 12º do Tratado, uma vez que sujeita dois contribuintes em situações absolutamente idênticas a um tratamento fiscal diferenciado.

6.4. Por outro lado, e como atrás se afirmou, o princípio da não discriminação deverá ser interpretado e concretizado no quadro das liberdades fundamentais, mais concretamente, no domínio do direito de estabelecimento, sendo, pois, no âmbito do artigo 43º do Tratado que deverá ser apreciada a questão de saber se a legislação portuguesa constitui uma restrição injustificada à liberdade de estabelecimento.

Como tem postulado o TJCE em diversas ocasiões, a liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado Membro no território de outro Estado Membro inclui a constituição e gestão de agências, sucursais e filiais nas condições definidas pela legislação do país de estabelecimento para os seus próprios nacionais. Deste modo, a sede de uma sociedade servirá, apenas, para determinar a subordinação do ente colectivo à ordem jurídica de um Estado (cfr. Acórdão *ICI*, Processo n.º C-264/96 e Acórdão *Saint-Gobain*, Processo n.º C-307/99).

Delimitado e consagrado deste modo o dito direito de estabelecimento, lógico será concluir, tal como procedeu o TJCE no Acórdão *Metallgesellschaft* que “admitir que o Estado Membro de estabelecimento possa conceder livremente um tratamento diferente, unicamente pelo facto de a sede de uma sociedade estar situada noutro Estado Membro significaria, portanto, esvaziar o artigo 52º²² do Tratado do seu conteúdo” (cfr. Processos C-397/98 e C-410/98).

6.5. Assim, a *ratio legis* do artigo 43º do TA consiste na obtenção de um tratamento absolutamente paritário e de neutralidade fiscal entre uma sociedade mãe sediada no mesmo Estado Membro das suas sociedades filiais aí estabelecidas e o tratamento de uma sociedade mãe sediada noutro Estado Membro. Este objectivo de neutralidade fiscal fica, naturalmente, prejudicado por um sistema de eliminação da dupla tributação dos dividendos que favorece objectivamente os grupos de sociedades cuja sociedade mãe seja, também ela, sediada em Portugal.

6.6. Consequentemente, poucas dúvidas nos restam de que **as normas do CIRC em apreço se mostram contrárias ao Direito Comunitário**, mormente por colidirem com as disposições do TA relativas ao princípio da não discriminação em razão da nacionalidade, bem como, com as garantias associadas ao direito de estabelecimento e, a título secundário, com as disposições relativas à livre circulação de capitais.²³

²² Actual artigo 43º do Tratado.

²³ Como nota Michael Sedlaczek, o princípio da liberdade de circulação de capitais abrange pagamentos correntes efectuados como remuneração de determinados investimentos, aí se incluindo o pagamento de juros e dividendos (cfr. o autor citado, “Capital and Payments: The prohibition of discrimination and restrictions”; in *European Taxation*, Janeiro/Fevereiro de 2000, págs. 14 e ss.

7. Meios de reacção

7.1. Revestindo as normas do TA natureza de Direito Comunitário primário, são as mesmas, por aplicação do princípio do primado do Direito Comunitário, hierarquicamente superiores às normas de direito interno, como as disposições do CIRC (cfr. art. 8º da Constituição da República Portuguesa).

Do princípio acima enunciado resulta de forma clara que as jurisdições comuns nacionais têm competência para não aplicarem o direito interno quando este seja incompatível com o Direito Comunitário, estando os Estados Membros obrigados a restituir os impostos cobrados em violação das normas de direito primário ou derivado comunitário.

7.2. Em consequência, uma sociedade-mãe sediada num Estado Membro da União Europeia, que detenha pelo menos 10% do capital social de uma filial sediada em Portugal, e verificados que estejam os demais requisitos previstos no Código do IRC para a eliminação da dupla tributação de dividendos entre sociedades residentes em Portugal, perante um eventual acto tributário de liquidação adicional de IRC, consubstanciado na liquidação do imposto que, alegadamente, deveria ter sido retido na fonte pela sua subsidiária portuguesa, poderá, no prazo de 90 dias a contar da data do pagamento ou da liquidação legalmente notificada do imposto, deduzir impugnação judicial com fundamento em desconformidade com o Direito Comunitário (cfr. alínea a) do n.º 1 do artigo 102º do Código de Processo e Procedimento Tributário).²⁴²⁵Cumprе acrescentar, que o sujeito passivo poderá, desde logo, requerer na petição inicial de impugnação judicial o reenvio prejudicial para o TJCE para apreciação da compatibilidade das normas internas com o Direito Comunitário.

7.3. Por outro lado, e com fundamento no disposto no artigo 43º da LGT, o qual determina o pagamento de juros indemnizatórios quando se determine que houve erro imputável dos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, poderá o sujeito passivo requerer o pagamento de juros indemnizatórios na impugnação judicial, os quais serão devidos desde a data em que entregou o imposto nos cofres da Fazenda Pública até à data do efectivo reembolso da quantia liquidada.²⁶

II – IMPOSTO SUCESSÓRIO POR AVENÇA

2.1. Das alterações introduzidas pelo OE 2002

2.1.1. Conforme é sabido, antes da entrada em vigor do Orçamento de Estado para 2002, nos termos dos artigos 182º e 184º do Código do Imposto sobre Sucessões e Doações (“CISSD”) estavam sujeitas a imposto sucessório, pago por avença (“ISDA”) mediante retenção na fonte a uma taxa de 5%, as distribuições de

²⁴ Conforme tem notado o STA em diversos arestos, os actos de liquidação em matéria tributária desconformes com normas comunitárias apenas geram a sua anulabilidade (e não a nulidade a qual é invocável a todo tempo) por se tratar de um acto violador da legalidade tributária (cfr. Acórdão do STA de 16.01.02, nº. 26393; Acórdão de 20.02.02, n.º 26576). Por outro lado, cumpre notar que constitui jurisprudência assente do TJCE que a matéria de restituição de impostos e outras imposições, não se encontrando harmonizada a nível comunitário, releva apenas do direito interno de cada Estado Membro ressalvados que estejam os princípios da efectividade e da equivalência dos meios de reacção.

²⁵ Questão diferente do prazo para requerer a anulação do acto de liquidação será o prazo de restituição oficiosa do imposto liquidado, o qual poderá ocorrer num prazo de 4 anos a requerimento do sujeito passivo nos termos do artigo 78º da Lei Geral Tributária o qual regula a revisão oficiosa dos actos em matéria tributária.

²⁶ No mesmo sentido se pronunciou Pedro Patrício Amorim ao defender que da decisão anulatória de um acto de liquidação em matéria tributária resultava imediatamente a demonstração do erro imputável ao Serviço que procedeu à liquidação – Pedro Patrício Amorim, *in Fisco* n.º 5, pág. 52, doutrina, essa, sancionada por diversos arestos do STA, entre os quais um Acórdão muito recente de 17.04.02 (Proc. n.º 23719).

dividendos e outros rendimentos efectuadas por sociedades anónimas com sede ou direcção efectiva em Portugal.

2.1.2. Estávamos, pois, perante um imposto pago na base das transmissões prováveis dos títulos, feitas a título gratuito, e que era constituído pela taxa de 5% dos dividendos, juros descontados ou outros rendimentos atribuídos aos títulos o qual deveria ser retido na fonte pelas entidades obrigadas a fazer o seu pagamento, quer os seus titulares fossem residentes em Portugal ou num qualquer Estado Membro da UE.

2.1.3. Na Lei do Orçamento de Estado para 2002, o Estado Português passou a isentar de ISDA as distribuições de dividendos efectuadas ao abrigo da Directiva 90/435/CEE, ou seja, a distribuição de dividendos por sociedades residentes às suas sociedades-mães situadas na UE quando estas detenham uma participação de pelo menos 25% do capital social das primeiras, por um período consecutivo de dois anos antes da colocação à disposição desses mesmos lucros (cfr. alínea b) do parágrafo 1º do artigo 182º do CISSD na redacção introduzida pela Lei n.º 109-B/2001, de 27.12).

2.1.4. A alteração legislativa ora operada veio acolher, no direito interno português, a doutrina do TJCE expressa em Acórdão de 8 de Junho de 2000 no conhecido processo “*Epson Europe BV*”, nos termos do qual aquele Tribunal se pronunciou pela incompatibilidade do ISDA com as normas previstas na Directiva 90/435/CEE.²⁷

2.1.5. Lamentavelmente, e contrariamente à doutrina dominante em Portugal²⁸, o legislador nacional não aproveitou a oportunidade para abolir totalmente este anacrónico imposto, o qual se mantém plenamente em vigor na distribuição de dividendos a accionistas residentes em Portugal.

2.1.6. Com efeito, a isenção ora introduzida pelo OE 2002 apenas aproveita aos accionistas comunitários que preencham as condições previstas no artigo 184º do CISSD e na Directiva, introduzindo no sistema fiscal português um regime **menos favorável e discriminatório para os accionistas residentes em Portugal, os quais continuam sujeitos ao ISDA, à taxa de 5%, na distribuição ou colocação à disposição de lucros por parte de sociedades anónimas residentes para efeitos fiscais em Portugal.**

2.1.7. Importa, pois, e é o que, neste momento, nos interessa, analisar se este tratamento menos favorável dos accionistas residentes em Portugal, comparativamente com os accionistas comunitários, é, de algum modo, contrário ao Direito Comunitário.

2.2. Da eventual desconformidade com o Direito Comunitário – colocação do problema

2.2.1. Conforme analisado supra, o TA proíbe toda e qualquer forma de discriminação fiscal baseada na nacionalidade, na medida em que tais restrições constituam um obstáculo à realização do Mercado único Europeu, o qual, recorde-se, se caracteriza pela abolição entre os Estados Membros de quaisquer obstáculos à livre circulação de pessoas, bens e capitais (cfr. artigo 3º do Tratado).

2.2.2. Todavia, a questão da proibição de todas e quaisquer formas de discriminação sempre foi, tradicionalmente, abordada com referência aos nacionais de outros Estados Membros, negando-se a mesma protecção aos próprios nacionais do Estado Membro cuja legislação interna se revele contrária ao Direito Comunitário (a denominada discriminação *negativa*).

²⁷ Acórdão do TJCE de 08.06.2000 no processo C-375/98 e acolhido pelo Supremo Tribunal de Justiça nos processos n.º 19730 e 1594/99. Para uma análise fundamentada sobre a problemática da compatibilidade do ISDA e da Directiva 90/435/CEE ver Jaime Carvalho Esteves, “A Harmonização da Tributação Directa e o Imposto sobre Sucessões e Doações cobrado por avença”, *Fisco n.º 72/73*, págs. 3 a 21.

²⁸ Para uma análise das perspectivas e opções colocadas ao legislador na sequência do processo Epton, embora antes da decisão final do TJCE, ver sugestivo texto de Carlos Loureiro “Que futuro para o Imposto sobre as Sucessões e Doações por Avença”, *Fisco n.º 88/89*, Maio/Junho de 2000, Ano XI.

2.2.2. O próprio TJCE (no Acórdão *Pereux*, Proc. N.º 86/78²⁹) considerou, inicialmente, que a discriminação *negativa* em matéria fiscal não era proibida pelo Tratado de Roma, jurisprudência essa reafirmada em posteriores arestos, tal como no Processo *Werner*, Proc. N.º C-112/91, onde é postulado o seguinte entendimento:

“Na falta de um elemento de extraterritorialidade suficiente para que possam aplicar-se as regras do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento, e nomeadamente o princípio da não discriminação, deve interpretar-se o artigo 52º do Tratado no sentido de que não obsta a que um Estado Membro imponha uma carga fiscal mais pesada aos seus nacionais que, com base em qualificações e experiência profissionais adquiridas nesse Estado, exercem a sua actividade profissional no seu território e nele obtêm a totalidade ou a quase totalidade dos seus rendimentos ou nele possuem a totalidade ou a quase totalidade do seu património, quando não residam nesse Estado do que quando aí residam”.

Neste sentido, o TJCE considerou que não havia nenhuma norma do Tratado referente à proibição geral de discriminação ou, em relação às quatro liberdades fundamentais, que proibisse um Estado Membro de recusar aos seus nacionais determinados benefícios fiscais quando esses mesmos nacionais eram residentes noutro Estado Membro, embora, sujeitos a incidência tributária no Estado da sua nacionalidade, onde obtinham grande parte do seu rendimento. Deste modo, o Tribunal reafirmou um princípio basilar do Direito Comunitário consubstanciado no facto de o Tratado não se aplicar a situações e a factos que relevem unicamente do Direito interno de um dado Estado Membro.

2.2.3. Tendo em conta a jurisprudência firmada no *Processo Werner*, alguns autores pronunciaram-se no sentido de que a proibição de discriminação em matéria fiscal excluiria a discriminação *negativa* ou que a mesma não se aplicaria aos casos em que a actividade prosseguida pelo nacional do Estado Membro não ultrapassasse as respectivas fronteiras nacionais. Assim, na opinião do Advogado Geral DARMON³⁰, apenas uma actividade transfronteiriça constituiria uma actividade relevante para efeitos do conceito económico de realização do Mercado interno.

2.2.4. Não obstante as considerações acima expostas, julgamos que o caminho a seguir passará por um progressivo alargamento da aplicação do artigo 12º do TA, nomeadamente, no sentido de admitir a proibição da *discriminação negativa*, uma vez que, tal como nota o PROF LUC HINNEKENS³¹ *“da análise do preceituado no artigo 12º do TA nada resulta no sentido de negar aos nacionais a protecção conferida pelo Tratado e deste modo autorizar a discriminação negativa, a qual, enquanto manifestação de discriminação deverá entender-se por proibida.”*

O próprio TJCE (Processo *Asscher*, Proc. 107/94) também já se pronunciou no sentido de proibir a discriminação negativa:

*“Segundo jurisprudência constante, embora as disposições do Tratado em matéria de liberdade de estabelecimento não possam ser aplicadas a situações puramente internas de um Estado Membro, não é menos certo que o alcance do artigo 52. do Tratado não pode ser interpretado de modo a negar o benefício do Direito Comunitário aos próprios nacionais de um determinado Estado Membro quando estes, pelo seu comportamento, se encontrem, relativamente ao seu Estado de origem, numa situação equiparável à de todas as outras pessoas que beneficiam dos direitos e liberdades garantidos pelo Tratado (v., neste sentido, acórdãos de 7 de Fevereiro de 1979, *Knoors*, 115/78, *Recueil*, p. 399, n. 24; de 3 de Outubro de 1990, *Bouchoucha*, C-61/89, *Colect.*, p. I-*

²⁹ Neste processo discutia-se a possibilidade de um Estado Membro tributar mais gravosamente no mercado interno determinados produtos por comparação com produtos similares importados de outros Estados Membros. O TJCE considerou que, no âmbito do sistema do Tratado de Roma, este caso não era regido pelo Artigo 6º do Tratado (actual artigo 12º) interpretado no sentido de conferir aos próprios nacionais de um Estado Membro a proibição de qualquer forma de discriminação fiscal.

³⁰ Advogado Geral no processo *Werner*.

³¹ Ver autor e obra cit.

3551, n. 13; de 31 de Março de 1993, Kraus, C-19/92, Colect., p. I-1663, n. 15; e de 23 de Fevereiro de 1994, Scholz, C-419/92”.

2.2.5. Ressalta do acima exposto que o TJCE afirmou de forma muito clara que a protecção conferida pelo Tratado no âmbito de qualquer uma das liberdades fundamentais, no caso concreto, da liberdade de estabelecimento, não poderá ser negada aos próprios nacionais de um Estado Membro.

2.2.6. Todavia, uma análise cuidada deste Acórdão e dos demais Acórdãos supra citados, leva-nos a concluir que a aplicabilidade desta Jurisprudência poderá ficar limitada a um número restrito de situações, a saber:

- i) o TA não confere protecção em matéria de liberdade de estabelecimento a situações puramente internas de um Estado Membro;
- ii) o TJCE reafirma a sua posição em não conferir protecção em matéria de proibição de discriminação fiscal no âmbito exclusivo do artigo 12º do TA, mas sim, com referência a qualquer uma das quatro liberdades fundamentais e ao objectivo de realização do Mercado único.

2.2.6. Tendo em conta as considerações acima vertidas, coloca-se a questão de saber se a proibição de discriminação negativa se mostra aplicável ao ISDA, nomeadamente, quando o mesmo introduz um tratamento mais gravosos para os accionistas de sociedades anónimas residentes em Portugal em comparação com os accionistas residentes num qualquer Estado Membro da UE.

A abordagem e resposta a esta questão não é isenta de dificuldades, sobretudo, se atendermos à forma estrita como o TJCE tem interpretado esta matéria no domínio da fiscalidade directa. A questão fundamental, salvo melhor opinião, passará por saber se a legislação fiscal portuguesa é susceptível de afectar uma das liberdades fundamentais previstas no TA. A admitir-se uma resposta positiva, sem dúvida que tal solução representaria um alargamento significativo do âmbito de aplicação do princípio da proibição da discriminação *negativa* em matéria de fiscalidade directa e seria mais um passo, julgamos que na direcção certa, para a progressiva e desejada harmonização comunitária em matéria de fiscalidade directa.

III - Conclusões

3.1. Ao conceder uma isenção de retenção na fonte de IRC aquando da distribuição de dividendos de uma filial portuguesa à respectiva sociedade-mãe, também ela sediada em Portugal, desde que esta última detenha uma participação mínima de 10% no capital da primeira, e ao negar tal isenção a uma filial portuguesa de uma sociedade-mãe sediada noutro Estado Membro da UE em idênticas condições, **Portugal colocou-se, desde 1 de Janeiro de 2002, numa situação de violação do Direito Comunitário**, nomeadamente, por violação do princípio da não discriminação em razão da nacionalidade e, por tais normas consubstanciarem uma restrição indevida à liberdade de estabelecimento e de circulação de capitais.

3.2. Ao introduzir, **com o Orçamento de Estado para 2002, um regime menos favorável e discriminatório para os accionistas residentes em Portugal**, os quais continuam sujeitos a ISDA, à taxa de 5%, na distribuição ou colocação à disposição de lucros por parte de sociedades anónimas residentes para efeitos fiscais em Portugal, por comparação com os accionistas residentes num qualquer Estado Membro da UE, Portugal poderá ter-se colocado numa situação de incumprimento face ao Direito Comunitário por violação do princípio da não discriminação negativa, ou seja, a discriminação em desfavor dos próprios nacionais de um Estado Membro. No entanto, a verdadeira extensão e âmbito de aplicação desta recente tendência da Jurisprudência comunitária no sentido de proibir, também, este tipo de discriminação ainda levará algum tempo a firmar-se.

Lisboa, Junho de 2002.

Samuel Almeida
Advogado