

Convenções para Evitar a Dupla Tributação e Direito Comunitário na jurisprudência recente
do STA*

Rui Duarte Morais

Índice

1 - A «residência» e as CDT. 2 - O princípio do inquisitório e as CDT. 3 - O valor a atribuir aos comentários ao MOCDE na interpretação de normas convencionais. 4 - Um caso de reenvio prejudicial

1- A «residência» e as CDT

1.1- Só existe uma *verdadeira* situação de dupla tributação internacional quando o direito à tributação afirmado por cada um dos Estados em causa (o *elemento de conexão* em que fundam as respectiva pretensões tributárias) for **legítimo**¹.

Foi a compreensão desta ideia que justifica que o Ac. do STA de 25/03/2009 (proc. n.º 68/09), relatado pela Sr.ª Conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA, possa ser apelidado de *leading case*².

*Texto que serviu de base à nossa intervenção no *Colóquio O Direito Fiscal Português em Contexto de Globalização*, promovido pela Associação dos Magistrados da Justiça Administrativa e Fiscal de Portugal, em 3 de Junho de 2011.

¹ O que implica aceitar a existência de princípios gerais de Direito Internacional Público que limitam a extensão do poder legislativo de um Estado, princípios que permitam estabelecer se determinados factos pertencem ou não a determinada jurisdição estadual, se existe ou não uma “conexão legítima” que justifique a pretensão tributária. Para maiores desenvolvimentos, Rui Duarte Morais, *Imputação de Lucros de Sociedades não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado*, 2005, p. 29 e ss.

² O STA passou a seguir, uniformemente, o entendimento nele preconizado, p. ex., nos Ac. de 08/07/2009 (proc. n.º 382/09), 08/09/2010 (proc. n.º 0461/10), 27/10/2010 (proc. n.º 0462/10) e 12/01/2011 (proc. n.º 0882/10).

Subjacente a este acórdão estava um conflito entre, por um lado, a pretensão do outro Estado contratante numa Convenção para Evitar a Dupla Tributação Internacional (a Alemanha) em tributar, a título de residente, um contribuinte (um português) que, no ano em causa, permanecera a maior parte do tempo no seu território e aí obtivera a totalidade dos seus rendimentos do trabalho, e igual pretensão (tributar essa pessoa a título de residente) afirmada por Portugal, com base no facto de terem permanecido no nosso país os membros do agregado familiar de tal contribuinte.

Até então, neste tipo de situações, o STA considerava existir uma situação de dupla tributação internacional, “desempatando”, caso a caso, por aplicação dos critérios preconizados no n.º 2 do art.º 4º do MOCDE.

A partir deste acórdão, o STA passou a considerar que não existe uma situação de dupla tributação internacional legítima por a pretensão do Estado português (o “desenho” do elemento de conexão em que se funda) não observar os critérios que devem presidir à definição da condição de *residente* pelos ordenamentos nacionais dos Estados contratantes.

O STA passou, em resumo, a entender que, num contexto convencional, a «residência por dependência» não é fundamento válido para uma pretensão tributária.

Isto porquanto - sumariando razões – entende que as convenções, apesar de remeterem para o direito interno de cada um dos Estados contratantes a definição de “quem” é seu residente para efeitos fiscais, obrigam, por estar em causa uma conexão *pessoal*, a que seja considerada a situação factual de cada indivíduo e não a do agregado familiar em que se insere, mesmo que, no Estado em causa, haja lugar à tributação conjunta do agregado familiar³.

³ Entendimento que sufragámos em «Dupla tributação internacional em IRS: notas de uma leitura em jurisprudência», *RFPDF*, ano I, n.º 1, Abril de 2008, pp. 109-127.

Este acórdão foi, muito recentemente, objecto de uma anotação desfavorável, cuidadosamente fundamentada, diga-se, por parte de João Félix Nogueira, em «A dupla residência das pessoas singulares», *RFPDF*, ano IV, n.º 1, Maio de 2011, p. 209 e ss.

Não cumpre aqui entrar em polémica com este Autor, pelo qual nutrimos a maior consideração científica. Ficam

apenas algumas breves notas.

O argumento central por ele apresentado é o de que o art.º 4º das convenções baseadas no MOCDE não possui densidade substantiva que permita concluir que as definições de «residente» feitas pela lei interna de cada um dos estados contratantes são ou não legítimas face ao texto convencional.

Aceitemos, por economia de raciocínio, que seja assim.

Mas tal conclusão não exclui a necessidade de resposta a uma *outra* questão, essencial: nas situações abrangidas por uma convenção, está em causa a determinação da residência de um contribuinte (considerado individualmente) ou de um agregado familiar?

É quanto a este ponto que surge a razão de ser da invocação da ilegitimidade convencional.

Na lição de Alberto Xavier (*Direito Tributário Internacional*, 2007, nota 61 a pp. 291), «*A análise da residência deve ser feita pessoa por pessoa, ainda que casadas, pelo que é frequente a existência de «casais mistos», sendo um dos membros considerado residente num país e o outro, noutro. (...) As Convenções sobrepõem-se portanto aos regimes internos que eventualmente consagrem, por ficção, a «residência» por «dependência» de uma pessoa no país de residência de qualquer dos outros membros do agregado familiar.*» (recorde-se que a lei aplicável aos factos sobre que versou o acórdão consagra tal ficção de residência).

O que é diferente de presumir legalmente que os cônjuges têm residência comum. Então (nos casos em que seja de aplicar a nova redacção do n.º 3 do art.º 16º do CIRS) estará em causa a ilisão de uma presunção legal. Quando se deva considerar que foi ilidida (o que é uma questão de “direito interno”), deixa de haver fundamento legal para considerar esse contribuinte como residente em Portugal, pelo que (também) nenhum “conflito de residências” existirá que deva ser dirimido com recurso aos critérios de “desempate” convencionais.

Entende, ainda, Félix Nogueira que a interpretação das normas definidoras de «residente» deve ser feita uniformemente, quer estejam em causa situações puramente internas, quer situações conexas com vários estados, *maxime*, os que são parte numa convenção, com Portugal (ver ponto 8.2.2 do texto em questão). Permitimo-nos discordar: num contexto convencional, há que considerar a existência de normas de hierarquia superior que têm como escopo (ainda que não único) *evitar* a ocorrência de situações de dupla tributação internacional (e não, apenas, prever regras para o “desempate” de pretensões tributárias, mesmo quando elas se apresentem com diferente grau de razoabilidade). Consideração (limitação) que não se coloca relativamente a situações puramente internas. O *elemento sistemático* a ter em conta na tarefa interpretativa é, pois, diferente nos dois casos.

Assim, entendemos que andam bem os tribunais portugueses quando interpretam restritivamente normas internas em situações factuais regidas por uma convenção, embora adoptem (ou possam adoptar) diferente postura em contextos meramente internos. Citando um *dictum* do TIJ - já antigo (1970), mas que pensamos permanecer totalmente actual -, “é verdade que na situação actual a lei internacional não impõe normas que concretamente delimitem a extensão das legislações nacionais (*national jurisdiction*), antes deixa aos Estados grande discricionariedade. Contudo postula

Muito recentemente – em outro Acórdão⁴ relatado pela mesma Ilustre Conselheira - foi expressamente abordada uma “dúvida” que o aresto antes referido poderia suscitar: saber se, apesar do decidido, um contribuinte, neste tipo de situações, poderia ser considerado residente no nosso país com base noutra previsão normativa: *tendo permanecido por menos tempo* [menos de 183 dias], *ai* [em Portugal] *dispo(r), em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual* (alínea b) do n.º 1 do artigo 16º do Código do IRS).

Louvando-se em escrito de MANUEL FAUSTINO⁵, o STA entendeu que *não parece, pois, lícito considerar que um emigrante é residente em território português pelo simples facto de ele, em 31 de Dezembro de cada ano, dispor em Portugal de uma casa de habitação, retirando daí, e da sua condição de emigrante – a intenção “de a vir a ocupar” como sua residência habitual. A intenção que a lei exige não é uma intenção para o futuro, é, desde logo, uma intenção imediatista, para o presente (...).*

Estamos de acordo, com a reserva de que nos parece serem diferentes os contornos factuais da situação *sub judice* e os das situações que o Autor terá representado ao escrever tais linhas: na primeira, estava em causa um emigrante cuja família se manteve em Portugal⁶; no segundo, as

limites – apesar de caber ao tribunal definir em cada caso concreto quais eles sejam – e implica para cada estado um dever de moderação e contenção nos casos envolvendo elementos estrangeiros, de forma a evitar conflitos com uma *jurisdiction* que mais correctamente pertence ou pode ser exercida por outro Estado” (*apud* F. A. Mann, «The doctrine of international jurisdiction revisited after twenty years», *Further Studies in International Law*, Oxford, Clarendon Press, 1990 , p. 10.

Estaremos, pois, perante “uma forma especialmente intensa de *judicial restraint*, em relação aos poderes soberanos dos vários estados em matéria fiscal”, como assinala Saldanha Sanches, *Os Limites do Planeamento Fiscal*, 2006.

⁴ Ac. do STA de 24-02-2011 (proc. n.º 0876/10).

⁵ Manuel Faustino, «Os residentes no imposto sobre o rendimento pessoal (IRS) português», *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 424, 2009, pp. 99-147.

⁶ Como vimos, num contexto convencional, a situação factual que determinará a qualificação de alguém como residente em determinado Estado tem que ser analisada com referência ao contribuinte considerado individualmente e não ao todo constituído por um agregado familiar.

situações, tão tipicamente portuguesas, da família emigrante (por vezes, há muitos e muitos anos) que construiu e mantém na “terrinha” a casa aonde espera, um dia, regressar.

A solução a que chegou o STA baseou-se, quanto a esta questão, na interpretação que fez do normativo interno, ou seja, não houve invocação da convenção. Pelo que, para a conclusão lograda, é indiferente que os factos tenham ou não ocorrido num contexto convencional. O tribunal limitou-se a concluir que não estava preenchido nenhum dos critérios que, segundo a nossa lei, definem a condição de residente

De todo o modo, julgamos poder afirmar que mesmo que assim não se entendesse (se concluísse estar preenchido o requisito relativo ao *animus*), o “desempate” (feito por aplicação das regras preconizadas no art.º 4º, n.º 2, do MOCDE) teria que ser a favor do outro Estado contratante, porquanto uma habitação que só é ocupada em férias (por esse contribuinte, considerado individualmente) não parece poder ser havida como sendo sua *habitação permanente* no ano em causa.

1.2- Consideremos, agora, o seguinte exemplo (que é real, muito embora, ao que sabemos, este tipo de situações não tenha ainda sido decidido pelos nossos Tribunais): **A** é funcionária consular do Estado Português, exercendo funções no país **F**; **F** não tributa os salários pagos por Portugal, por força de uma obrigação de Direito Internacional⁷. Por não ter mais rendimentos, **A** não é tributada, em imposto sobre o rendimento, em **F**.

A nossa lei exige um *animus*, uma intenção, que, como vimos, tem que ser imediata (tem que ser aferida relativamente ao ano em causa).

Ora, nenhuma dúvida parece subsistir de que se deve considerar que, no tipo de casos que deram origem aos acórdãos em análise, a *intenção imediata* que terá presidido à manutenção da habitação em Portugal terá sido a de assegurar o alojamento dos restantes membros do agregado familiar (e não a manutenção da sua habitação em Portugal, por parte desse contribuinte).

⁷ Art.º 49º, n.º 2, da Convenção de Viena sobre Relações Consulares, concluída em 24 de Abril de 1963: “os membros do pessoal de serviço estarão isentos de impostos e taxas sobre salários que recebam como remuneração dos seus serviços”.

Segundo a al. d) do n.º 1 do art.º 16º do CIRS, **A** é considerada residente em Portugal.

Pergunta-se: pode a AF portuguesa, apesar de tal norma, considerar que **A** é residente em **F**, porquanto aí se situa a sua habitação permanente e o seu centro de interesses vitais, e tributar **A** como não residente?

Isto porquanto – acrescentamos – a tributação dos salários de **A** (pagos pelo Estado português) renderá mais imposto se feita por aplicação da taxa liberatória que se por aplicação das taxas gerais a que estão sujeitos os rendimentos de residentes sujeitos a englobamento (também porque, nesta situação, os contribuintes têm direito a fazer valer as “deduções personalizantes”).

Considerada a questão numa perspectiva meramente formal, a resposta parece dever ser positiva. **F** é o país de residência de **A**, pois é aí que ela tem a sua habitação permanente, os rendimentos em causa (cuja fonte é Portugal) estão aí sujeitos a imposto, só que isentos.

Porém, entendemos que a AF não pode invocar normas convencionais para, unilateralmente, “ultrapassar” o disposto numa norma do seu direito interno.

Ou, dito de outra forma, um Estado não pode invocar normas convencionais para, contra a vontade do seu (suposto) beneficiário, pretender obter maior imposto que aquele que obteria na ausência da Convenção. Tratar-se-ia, a nosso ver, de uma situação de uso (invocação) abusivo da convenção.

Na ausência de convenção, **A** seria havida como residente em Portugal, porque assim estipula a lei portuguesa, e seria tributada segundo as regras aplicáveis a esta situação (de onde, no caso, resultaria menos imposto a pagar).

Existindo convenção (sendo esta aplicável), **A** pagaria mais imposto em Portugal, mas supostamente, esse valor seria deduzido no imposto devido em **F**. Só que, por força da isenção (que resulta também de uma norma de direito internacional à qual Portugal e **F** estão vinculados) não há colecta em **F**, e a dedução não pode ser efectivada, em claro prejuízo de **A**.

A questão pode ser analisada, ainda, de outro modo⁸: a Convenção de Viena atribuiu o exclusivo do direito à tributação ao país que o funcionário consular serve, relativamente aos salários

⁸ Há ainda um terceiro modo de resolver a questão, caso **F** seja um país da União Europeia. **A** tem direito a ser

por este pagos. As CDTs prevêem a legitimidade cumulativa do país da fonte e o da residência para tributar os salários, cumprindo ao país da residência eliminar a dupla tributação daí resultante (o que, como vimos, não aconteceria no caso concreto). Qual das convenções deve prevalecer? Entendemos que a de Viena, pois é, claramente, *lex specialis*.

Afastada a aplicação da CDT entre Portugal e F, a questão da residência terá que ser aferida apenas à luz da lei portuguesa, a qual, inequivocamente, considera A como residente em Portugal.

2- O princípio do inquisitório e as CDT

2.1- Outra corrente jurisprudencial a que gostaria de me referir tem como “tema” o direito à não tributação (ou à redução da tributação [da taxa aplicável]), por Portugal, enquanto estado da fonte, em razão de normas convencionais ou de direito comunitário (p. ex., da Directiva “mães-afiliadas”).

Passando por cima de “minudências”, nomeadamente das sucessivas alterações da redacção das normas aplicáveis⁹, temos que a AF entendia que o pagador de rendimentos (o substituto) só podia “dispensar” a retenção ou fazê-la aplicando taxas mais reduzidas que as previstas na lei interna se, no momento da colocação à disposição dos rendimentos, dispusesse de documento, emitido pelas competentes autoridades do outro Estado, certificando que o beneficiário de tais pagamentos era seu residente e, portanto, aproveitava de tais normas internacionais.

tributada em Portugal como residente, por opção, uma vez que é de fonte portuguesa a totalidade dos seus salários. O agora expressamente previsto no art.º 17ª-A do CIRS é aplicável a situações anteriores à sua entrada em vigor, porquanto outra solução (tributação nas condições aplicáveis aos não residentes de residentes em outros Estados membros que afirmam [em Portugal] a totalidade ou quase totalidade dos seus salários) foi considerada, pelo TJUE, como violando o Direito Comunitário. Assim, o art.º 17ª-A do CIRS mais não fez que, expressamente, conformar a nossa lei interna aos princípios basilares do Direito Comunitário. Sobre este regime, Manuel Faustino, «Os residentes...», *cit.*, p. 136 e ss.

⁹ Muito embora não possamos ignorar que para a decisão tomada no Acórdão a que, a seguir, nos iremos referir “pesou” a eficácia retroactiva que o legislador expressamente atribuiu à nova redacção do art.º 90ª-A, n.º 1, do CIRC, dada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro.

Quando se verificava que tal não tinha acontecido, o substituto (a entidade pagadora residente em Portugal) era notificado para pagar imposto liquidado adicionalmente (em valor correspondente à diferença entre o valor por ele liquidado e o apurado por aplicação da taxa normal), a que acresciam juros compensatórios e coimas.

A AF considerava, em suma, que - por o substituto não dispor, no momento próprio, do documento comprovativo da residência do beneficiário dos pagamentos - ocorria a perda do direito à aplicação das normas internacionais em causa (à não tributação ou à tributação por aplicação de uma taxa reduzida).

O STA recusou este entendimento, nomeadamente no seu Acórdão (proferido pelo Pleno da Secção) de 24/02/2010 (proc. n.º 0732/09), relatado pelo Sr. Conselheiro VALENTE TORRÃO¹⁰, julgando que tal falta não implicava a perda do direito à não tributação ou a uma tributação reduzida, em Portugal, na condição de se vir a verificar, *a posteriori*, que existia a necessária condição de “residente” do substituído à data da colocação à sua disposição do rendimento em causa.

Não podemos estar mais de acordo, pois – num “dizer” que repetidamente encontramos na nossa jurisprudência – as liquidações não podem ser utilizadas como instrumento sancionatório do incumprimento das obrigações acessórias (tal é papel exclusivo das contra-ordenações). Ou, dito de outra forma, o princípio da legalidade na tributação (o princípio da tipicidade dos impostos) opõe-se a que haja imposto quando se verifique, ainda que *a posteriori*, que não se encontra preenchida a hipótese legal.

2.2- Porém, pensamos que o STA pode e deve ir mais longe.

As liquidações adicionais praticadas pela AF neste tipo de casos deveriam ser anuladas por falta de fundamentação suficiente, em resultado de défice instrutório, por falta de cumprimento do *princípio do inquisitório*. Ou seja, consideramos que tais liquidações são de anular mesmo que, no momento em que o julgamento ocorre, não esteja ainda comprovada a necessária condição de “residente” do beneficiário dos pagamentos.

¹⁰ No qual aparece referida a jurisprudência anterior do STA sobre o tema.

Neste tipo de situações existe a “afirmação” (feita, desde logo, na documentação que titula a transacção em causa) de que o beneficiário do pagamento reside em determinado país, comunitário ou unido a Portugal por uma convenção.

Como é sabido, antes de valorar a prova produzida, o Tribunal deve, oficiosamente, avaliar a suficiência das diligências instrutórias realizadas pela AF para sustentar a sua pretensão ao imposto.

A questão da comprovação dos pressupostos da obrigação de imposto nunca pode ser colocada em termos de cumprimento do ónus da prova pelo sujeito passivo, até porque, como ensinava SALDANHA SANCHES¹¹, no direito tributário não se pode falar, com rigor, de ónus da prova em sentido subjectivo.

Nas situações com contornos internacionais deparamos, muitas vezes, com casos em que a administração pode facilmente – com recurso a meios que implicam um esforço totalmente proporcional – lograr a prova de determinado facto relevante para a boa tributação, sendo que tais meios não estão ao alcance do sujeito passivo.

Os mecanismos de troca internacional de informações, de assistência mútua, previstos nas normas convencionais e comunitárias, não existem para serem actuados apenas no “interesse” das administrações fiscais, para prevenirem e combaterem a evasão fiscal internacional. Tais instrumentos são, também, meios de garantia dos sujeitos passivos, os quais têm direito a que a AF os use no seu interesse, para esclarecimento de factos que lhes sejam favoráveis, em concretização do princípio do inquisitório.

A esta dimensão dos mecanismos de troca internacional de informações chama a doutrina¹², impressivamente, efeito “escudo” (*shield*) das convenções. Elas destinam-se, também, a proteger os contribuintes dos “ataques” das administrações fiscais.

Em resumo, é de anular, sem mais considerações, um acto tributário quando se mostre que a AF não cumpriu com o dever, que no caso se impunha, de utilizar os mecanismos internacionais de troca de informações para esclarecer factos do interesse de determinado sujeito passivo.

¹¹ Saldanha Sanches, *O Ónus da Prova em Processo Fiscal*, 1987, p. 130.

¹² Calderón Carrero, «El intercambio de información entre administraciones tributarias como mecanismo de control del fraude fiscal internacional», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, (2000), p. 771.

2.3- No Ac. do STA de 28/10/2009 (proc. n.º 0477/09), relatado pelo Sr. Conselheiro JORGE DE SOUSA, ficou sentenciado, a propósito de um caso do tipo a que nos estamos a referir, que “*em situações em que foi efectuada uma liquidação no momento em que já se sabe que não se verifica o facto tributário que lhe está subjacente, está-se perante um acto ilegal, à face dos princípios da justiça, da proporcionalidade e da igualdade na repartição dos encargos públicos, cuja observância é imposta à administração tributária pelo artigo 55º da LGT e que são corolário dos princípios de justiça, da necessidade e da igualdade, genericamente enunciados nos artigos 13º a 18º, n.º 2 da CRP e insito no princípio do Estado de Direito Democrático. Sendo assim, deve entender-se que o erro de que enferma a liquidação impugnada é imputável aos Serviços, para efeitos do disposto no artigo 43º, n.º 1, da LGT, pelo que são devidos juros indemnizatórios*”.

Entendemos afirmar que a doutrina deste Acórdão (incluindo a respectiva fundamentação) é totalmente transponível para as situações em que existe dúvida fundada sobre a existência do facto tributário e a administração procede a uma liquidação sem, antes, ter procedido à necessária verificação da ocorrência ou não dos respectivos pressupostos, quando para tal dispõe de meios que o permitam facilmente fazer.

O que preconizamos não estará em contradição com o que é jurisprudência firme quanto ao direito a juros indemnizatórios, ou seja, que este direito não existe quando determinada liquidação é anulada por vícios formais, sem que tenha havido pronúncia expressa sobre a inexistência do direito (substantivo) ao imposto¹³. Confirmada, ainda que *a posteriori*, a ilegalidade da liquidação, há que concluir pela ocorrência de um erro substantivo dos serviços (a liquidação ocorreu apenas em razão da violação do seu dever de esclarecimento da verdade antes da liquidação – e esta é uma exigência *substancial* (não meramente formal) da legalidade da tributação).

Ou seja, confirmando-se posteriormente que o direito ao imposto *nunca* existiu, entendemos haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, pois não vemos diferença substancial entre as situações em que a administração, antes da liquidação, *sabe* (por prova produzida pelo sujeito passivo)

¹³ Rebatendo esta orientação jurisprudencial, João Taborda da Gama, «Juros indemnizatórios, erros dos serviços e falta de fundamentação», *Fiscalidade*, n.º 23, 2005, pp. 113-134.

que o imposto liquidado é ilegal e aquelas em que o *deveria saber* (por ser sua obrigação e ter para tal meios de uso fácil).

3- O valor a atribuir aos comentários ao MOCDE na interpretação de normas convencionais

3.1-Gostaria, de seguida, de fazer uma referência ao Ac. do STA de 02/02/2011 (proc. n.º 621/09), de que foi relatora a Sr.ª Conselheira DULCE NETO.

Não interessará aqui dissecar a concreta questão *sub judice*¹⁴. A esse propósito, apenas diremos que concordamos totalmente com a decisão (incluindo a respectiva fundamentação) a qual, para mais, seguiu o preconizado pela melhor doutrina.

O que entendemos agora relevar é o seguinte: em tal acórdão foi analisada a questão do valor a atribuir aos *comentários* ao MOCDE, enquanto elemento interpretativo das convenções baseadas em tal Modelo (como é sabido, a generalidade das CDT subscritas por Portugal baseiam-se nele).

O MOCDE, *per se*, não tem qualquer valor jurídico, pois que não é mais que uma minuta de convenção que esta organização disponibiliza, em ordem a facilitar a negociação de convenções bilaterais; por esta forma, procura, ainda, conseguir uma relativa uniformização das convenções existentes (reconhecida que foi há muito a impossibilidade de uma convenção multilateral), pois, na medida em que adoptem o texto proposto pelo Modelo, serão semelhantes entre si.

Paralelamente, a OCDE, através de um comité que reúne representantes das administrações dos vários Estados (incluindo alguns que não são membros da organização), publica e actualiza

¹⁴ Em resumo, saber se as remunerações decorrentes de cedência de utilização de *software* para uso interno do cessionário se enquadravam no conceito de *royalties*, à luz da CDT Portugal-Bélgica, assinada em 1969 (convenção baseada na versão originária do MOCDE, de 1963, o qual não contemplava expressamente a questão).

periodicamente *comentários* ao texto do MOCDE, os quais, no dizer de tal acórdão, “reflectem a [posição da] OCDE a nível de interpretação das referidas Convenções”.

Dada a sua natureza interpretativa, a OCDE preconiza que tenham eficácia retroactiva, ou seja, que o texto das convenções seja lido à luz dos *comentários* mais recentes (no pressuposto de não existirem alterações relevantes entre o texto da “norma” do Modelo comentado e o da norma da concreta Convenção em causa).

A posição tradicional sobre o valor de tais *comentários*, em sede de interpretação das convenções, é a expressa, entre nós, por ALBERTO XAVIER, citado em tal aresto: “*o peso interpretativo dos comentários não pode, pois, ir além do que se reconhece para a melhor doutrina*”.

Posição esta que parece ter sido acolhida no acórdão, que afirma serem os comentários *um mero elemento de valia em interpretação e aplicação das Convenções*, acrescentando – em obiter dictum – *mera doutrina que não é vinculativa nem para essas administrações nem para os Tribunais*.

É quanto a esta observação que me permito discordar.

Antes de enunciar as razões da minha discordância, quero salientar que os *comentários* não são aprovados por tecnocratas da OCDE, mas sim por funcionários **nomeados** pelas respectivas administrações fiscais nacionais. Se não concordarem (se a administração fiscal que representam não concordar) com determinada interpretação (com a redacção de determinado *comentário*), devem expressar publicamente tal discordância, sob a forma de uma *observação*, indicando o modo como será interpretada, pela respectiva AF, a norma em causa.

Como deixou dito GUSTAVO COURINHA¹⁵, em passo também citado no acórdão, os *comentários* são ainda um **fórum de afirmação** [negrito nosso] *daquilo que é a política fiscal de cada Estado-membro desta organização face ao narrativo e à interpretação aí propostas*.

Ao subscrever determinado *comentário*, a AF de um Estado **anuncia publicamente** a forma como passará a interpretar determinada norma convencional (sempre no pressuposto da coincidência entre o texto do MOCDE que está a ser comentado e o de uma concreta convenção).

¹⁵ Gustavo Lopes Courinha, «Da tributação do software nas convenções de dupla tributação celebradas por Portugal», *Fiscalidade*, n.º 37, pp. 27-64.

A Administração Fiscal está vinculada às informações que presta, quando, atentas as circunstâncias, tal se imponha em homenagem ao princípio da boa-fé.

Na verdade, o princípio da boa-fé, que tem actualmente consagração no artigo 266º da CRP, exige que se tenha de levar em conta, na actuação da administração fiscal, a confiança que as informações prestadas tenham suscitado nos contribuintes a quem foram prestadas [art.º 6º-A do CPA]. Nos casos em que tenha sido prestada uma informação pela administração tributária, o respeito que ela pode gerar no contribuinte reclama uma actuação em sintonia com a informação prestada, pelo menos quando não tiver sido comunicado ao contribuinte que não tem natureza vinculativa a informação prestada. Por isso não se poderá limitar a vinculação da administração às informações prestadas nos casos da denominada informação vinculativa, devendo ela ser reconhecida em todos os casos em que a informação prestada seja, objectivamente, susceptível de gerar no contribuinte a confiança em que a administração tributária proceda em harmonia com o informado¹⁶.

Ora, a informação (o “anúncio”) sobre o modo como irá passar a interpretar determinada norma convencional (feita pela adesão a determinado *comentário* ou pela formulação de uma *observação*) é uma afirmação solene, feita no contexto de uma organização internacional de que Portugal é membro, que se destina a ser publicada, a ser “utilizada” pelos possíveis interessados.

É óbvio que tal “tomada de posição” gerará nos residentes dos dois Estados contratantes¹⁷ legítima confiança de que essa administração fiscal irá actuar em conformidade com o que anunciou, pelo que a tais *comentários* tem, necessariamente, de ser atribuída eficácia vinculativa.

É certo que essas informações, esses *comentários*, não vinculam directamente os tribunais, porquanto não estão em causa normas jurídicas.

Porém, existe uma vinculação indirecta: cabe aos Tribunais garantir que as relações jurídico-tributárias se pautem pelo princípio da boa-fé, o qual pode prevalecer sobre o princípio da

¹⁶ Leite de Campos /Benjamim Rodrigues/ Jorge de Sousa, *Lei Geral Tributária*, 2003, p. 342. Note-se que o texto é anterior à adição à LGT do seu art.º 68º-A. Mas temos por pacífico que o argumento vale quer para as informações prestadas a título individual, quer para as prestadas à generalidade dos interessados. Por maioria de razão para estas...

¹⁷ Que são os *beneficiários* (directos) das convenções.

legalidade¹⁸. Um tribunal não pode validar uma interpretação da norma convencional, feita pela administração fiscal, que, no concreto, resulte mais desfavorável para o interessado do que a que ficou expressa no respectivo *comentário* (ou na *observação* a ele feita), mesmo quando considere que essa interpretação é a mais correcta.

4 - Um caso de *reenvio prejudicial*

4.1- Último ponto para referir algo relativamente aos *reenvios prejudiciais* para o Tribunal de Justiça da União Europeia.

Em primeiro lugar, salienta-se o facto – que temos por positivo – de se constatar um aumento do número de casos de reenvio, ainda que continue a ser algo inexpressivo.

Tal significa que os nossos tribunais superiores vêm compreendendo a sua posição enquanto tribunais nacionais de último recurso¹⁹, quando está em causa a aplicação de normas de origem comunitária.

O que – há que reconhecer – é uma evolução significativa, até porque o instituto do reenvio prejudicial se insere numa lógica (num entendimento) da função dos tribunais que é mais própria dos sistemas de direito anglo-saxónicos (dos países em que vigora o *case law*) que dos sistemas continentais, nos quais nos inserimos.

Gostaria de destacar o caso *Foggia*. O reenvio prejudicial foi decidido pelo Ac. do STA de 03/02/2010 (proc. n.º 0844/09), de que foi relator o Sr. Conselheiro MIRANDA PACHECO, tendo dado origem, no TJUE, ao processo C-126/10.

¹⁸ Mónica Leite de Campos, «Decisão administrativa - boa fé e informação vinculativa : art.ºs 14º do CPCI, 72º, n.º 2 do CPT e 68º da LGT », *Revista da Ordem dos Advogados*, Dezembro (2000), p. 1211 e ss.

¹⁹ O artigo 267º do Tratado sobre o Funcionamento da UE determina que as jurisdições nacionais que deliberam em última instância têm obrigação de decidir pelo *reenvio prejudicial* se uma das partes o solicitar. Sobre o reenvio prejudicial, João Félix Nogueira, *Direito Fiscal Europeu – o paradigma da proporcionalidade*, 2010, p. 179 e ss.

A questão colocada ao TJUE pode resumir-se da forma seguinte²⁰: saber se a interpretação feita pela Administração Fiscal, em determinado caso, da expressão “razões económicas válidas”, constante [actualmente] do artigo 75º, n.º 2 do CIRC²¹, é conforme com o direito comunitário.

Também aqui, mais que discutir a questão *sub judice* ou tentar prever o que o TJUE irá decidir, interessa-nos focar dois pontos algo “laterais”.

4.2- Em primeiro lugar, salientar que está em causa uma situação puramente interna, que não tem elementos de conexão com qualquer outro Estado. Apesar disso, é de supor que o TJUE se considere competente para apreciar a questão, pois tem entendido, de maneira uniforme, que quando o legislador nacional opta por utilizar também normas de uma Directiva²² para regulamentar situações puramente internas, assume, implicitamente, que fez seus os conceitos nela utilizados com o seu “significado europeu” e, conseqüentemente, aceitou sujeitar-se à jurisdição do TJUE quanto à respectiva interpretação.

Entendimento este – acrescente-se – que foi implicitamente assumido pelo STA ao formular tal reenvio prejudicial, pois não se compreenderia que o tivesse feito se considerasse que a sindicância de tal norma – porque aplicada num caso interno – não era da competência do TJUE.

Questão essencial – de certo modo, prévia relativamente à apreciação das “perguntas” que foram presentes ao TJUE - é saber se a decisão da AF (que recusou, parcialmente, a transmissibilidade de prejuízos fiscais das sociedades incorporadas para a sociedade incorporante alegando falta de *razões económicas válidas*) é sindicável pelos tribunais.

²⁰ Bruno da Silva, «FOGGIA. Merger Directive. Meaning of the expression 'valid commercial reasons' in the abuse provision». *European Taxation*, Agosto/ Setembro 2010.

²¹ Em caso de fusão, os prejuízos fiscais das sociedades fundidas podem ser deduzidos dos lucros tributáveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante, desde que seja concedida autorização para tal pelo Ministro das Finanças. A concessão da autorização está subordinada à demonstração de que a fusão é realizada por *razões económicas válidas*.

²² Ou seja, criando um regime unitário, aplicável quer a relações intracomunitárias (relativamente às quais estava obrigado a efectuar a *transposição* da Directiva), quer a relações internas (relativamente às quais tal vinculação não existia).

A jurisprudência firme do STA é no sentido de que o legislador, quando utiliza conceitos indeterminados deste tipo, pretende conferir à administração uma margem de livre apreciação (reconhece a discricionariedade técnica da sua actuação), cuja utilização – salvo em casos extremos, como os de desvio de poder – não é sindicável pelos Tribunais.

Tal orientação é expressamente reafirmada pelo acórdão em questão: *No preenchimento dos conceitos indeterminados pode existir, ou não, a chamada margem de livre apreciação ou discricionariedade técnica. Tanto a questão de saber se houve “razões económicas válidas” ou se a fusão “se insere numa estratégia de redimensionamento e desenvolvimento empresarial de médio ou longo prazo, com efeitos positivos na estrutura produtiva” é matéria de discricionariedade técnica, com uma longa margem de livre apreciação da Administração. Nestes casos, o juízo discricionário da administração não pode ser fiscalizado, no ponto específico, pelos tribunais, salvo erro grosseiro ou manifesta desadequação ao fim legal, o que não reveste uma dimensão violadora do direito consagrado no n.º 4 do artigo 268º da CRP. Sobre o arguente do vício de desvio de poder recai o ónus de concretizar o fim prosseguido pelos autos do acto em contradição com o fim visado pela lei na concessão desse poder discricionário.*

Tal parece impor uma primeira observação: ao pedir ao TJUE que se pronuncie sobre o modo como a AF ajuizou das *razões económicas válidas* invocadas pelo sujeito passivo (p. ex., fazendo-o apenas na perspectiva das vantagens que de tal operação resulta para a sociedade incorporante e não para todo o grupo em que se insere), o STA parece admitir que a insindicabilidade judicial deste tipo de decisões da AF possa ser havida como violando o Direito Comunitário²³.

Não queremos prognosticar qual será a decisão do TJUE, não obstante a existência de jurisprudência firme, plasmada, p. ex., no caso Leur-Bloem (de 17 de Julho de 1997, proc. C-28/95): *Todavia, para verificar se a operação em causa tem esse objectivo, as autoridades nacionais*

²³ Pelo que resulta algo difícil de compreender que, no mesmo acórdão, se afirme estar em causa uma questão que os tribunais não têm competência para conhecer e, ao mesmo tempo, se solicite a outro Tribunal que sobre ela se pronuncie.

competentes não podem limitar-se a aplicar critérios gerais pré-determinados, mas devem proceder, caso a caso, a uma análise global da operação. Segundo uma jurisprudência constante, essa análise deve poder ser objecto de uma fiscalização jurisdicional (parágrafo 41). Também seria essa a situação [ultrapassar aquilo que é necessário para evitar essa fraude ou essa evasão fiscais e prejudicar o objectivo prosseguido pela directiva] se a uma regra desse tipo se aditasse uma simples possibilidade de derrogação deixada à discricção da autoridade administrativa (parágrafo 44).

O que queremos aqui salientar é, apenas, que, caso o TJUE continue a entender que os tribunais são obrigados (têm competência) para sindicar os “juízos técnicos” da administração²⁴, tal implicará uma profunda inflexão da nossa jurisprudência, obrigando os nossos tribunais a decidirem sobre matérias para cujo conhecimento, dada a sua índole essencialmente não jurídica, não estão particularmente vocacionados²⁵.

Isto sem prejuízo da reafirmação do nosso entendimento de que a fundamentação de um acto administrativo lesivo dos interesses de um particular, ainda que assentando apenas em razões de “índole técnica”, não pode escapar ao julgamento dos tribunais sob pena de, nessa medida, resultar frustrada a garantia da tutela jurisdicional efectiva afirmada pelo n.º 4 do art.º 268º da CRP.

²⁴ João Félix Nogueira, *Direito Fiscal Europeu*, cit., p. 432 e ss.

²⁵ Sobre esta questão, ainda que a propósito da quantificação da matéria colectável por avaliação indirecta, ver o nosso artigo «Avaliação Indirecta, Arbitragem e Controlo Judicial» (nesta data, a aguardar publicação em *Estudos em Homenagem a Saldanha Sanches*).