

**Processo C-363/20****Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

5 de agosto de 2020

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Fővárosi Törvényszék (Tribunal Geral de Budapeste-Capital, Hungria)

**Data da decisão de reenvio:**

29 de junho de 2020

**Recorrente:**

MARCAS MC Szolgáltató Zrt.

**Recorrido:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção de Recursos da Administração Nacional Tributária e Aduaneira, Hungria)

**Objeto do processo principal**

Recurso contencioso administrativo de uma decisão administrativa emitida pela Direção de Recursos da Administração Nacional Tributária e Aduaneira.

**Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial**

Princípios contabilísticos aplicados ao tratamento contabilístico das receitas provenientes de *royalties* — Decisão da autoridade tributária adotada no âmbito do controlo *a posteriori* de uma declaração fiscal e que declara a existência de uma dívida fiscal — Direito a um processo equitativo no âmbito do procedimento de inspeção tributária — Segurança jurídica — Proibição do abuso de direito — Coima fiscal — Proporcionalidade — Imputação na dívida fiscal declarada durante o ano em causa do imposto pago em excesso, determinado através de uma declaração complementar relativa ao ano anterior ao ano em causa —

Alargamento do exame da autoridade tributária ao ano anterior ou posterior ao ano em causa — Proteção da confiança legítima — Comportamento da autoridade tributária que fundamenta uma expectativa legítima

Fundamento jurídico: Artigo 267.º TFUE

### Questões prejudiciais

- 1) É compatível com o direito a um processo equitativo, reconhecido como princípio geral de direito pelo artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (a seguir «Carta»), e com os princípios gerais da segurança jurídica, da proporcionalidade e da proteção da confiança legítima, uma prática da autoridade tributária de um Estado-Membro segundo a qual, no âmbito do controlo *a posteriori* da declaração de um contribuinte – sem que tenha sido constatada a violação pelo contribuinte de uma disposição contabilística específica ou de uma norma jurídica material relativa ao imposto objeto da inspeção e sem que o valor do imposto devido tenha sido alterado em relação ao que consta da declaração respeitante aos anos a que se refere a atividade económica – a autoridade tributária declara, sem o fundamentar, a existência de um diferencial tributário a cargo do contribuinte pelo simples facto de este não ter preenchido a sua declaração tomando em consideração, entre os princípios contabilísticos consagrados na Lei relativa à Contabilidade do Estado-Membro, dois princípios fiscais cuja observância é exigida pela autoridade tributária, mas ter, em contrapartida, e utilizando a sua margem de apreciação, preenchido a declaração com base noutros princípios que considerou regerem a contabilidade da sua atividade económica?
- 2) Podem os artigos 2.º, n.º 3, e 31.º da Diretiva 78/660/CEE (Quarta Diretiva), à luz do direito a um processo equitativo, reconhecido no artigo 47.º da Carta, e dos princípios gerais da segurança jurídica, da proporcionalidade e da proteção da confiança legítima, consagrados como princípios gerais do direito da União, ser interpretados no sentido de que, no caso de uma atividade económica respeitante a diversos exercícios económicos, se a autoridade tributária substituir os princípios contabilísticos escolhidos pelo contribuinte por outros princípios contabilísticos e, consequentemente, proceder a uma alteração do lançamento contabilístico que também tem impacto nas declarações fiscais dos exercícios contíguos, deve alargar a sua inspeção igualmente aos exercícios aos quais a atividade económica diz respeito e aos que, por conseguinte, têm impacto nas conclusões da autoridade tributária relativas ao período objeto de inspeção? Ao proceder ao controlo *a posteriori* da declaração do contribuinte, deve a autoridade tributária tomar em consideração, no exercício económico fiscalizado, os elementos alterados por meio de uma declaração complementar relativa ao ano anterior, que resultou num pagamento em excesso por parte do contribuinte, como consequência do facto de ter feito o

pagamento do imposto antes do prazo previsto para o efeito, ou é conforme com os princípios referidos e com a proibição do abuso de direito do artigo 54.º da Carta uma prática segundo a qual a autoridade tributária declara a existência de uma dívida fiscal a cargo do contribuinte apesar de ter havido um pagamento em excesso?

- 3) É proporcionado punir a escolha de um método contabilístico eventualmente incorreto com a declaração da existência de um diferencial tributário qualificado de dívida, tendo também em conta a aplicação de uma coima, ainda que apenas num montante correspondente a 10% da dívida fiscal, acrescida de juros de mora, se o imposto em causa tiver sido pago antes do prazo e tiver figurado como pagamento em excesso, até ao termo do processo, na conta corrente fiscal da recorrente, de modo que não houve perda de receita para o Tesouro Público e não há indícios de abusos?
- 4) Pode o princípio da (proteção da) confiança legítima ser interpretado no sentido de que a sua base objetiva, isto é, a expectativa do contribuinte no que respeita ao tratamento contabilístico, é fundada se a autoridade tributária tiver efetuado previamente uma inspeção na sede do contribuinte, no decurso da qual verificou, ainda que não tenha havido uma declaração específica ou apenas se deduza de modo implícito do seu comportamento, que a apresentação e a manutenção de documentos justificativos, dos livros e dos registos estavam em conformidade com o prescrito, ou o contribuinte só pode invocar o princípio da confiança legítima se a autoridade tributária efetuar o seu controlo posteriormente às declarações fiscais que dão origem a períodos encerrados, alargando-o a todos os tipos de impostos e se pronuncia favoravelmente de modo expresse sobre a prática contabilística do contribuinte? A autoridade tributária atua em conformidade com os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima quando, em decisões posteriores, atribui consequências jurídicas e fiscais às irregularidades contabilísticas, de tal forma que, invocando o carácter formal ou incompleto da inspeção anterior ou a falta de uma declaração favorável expressa, não reconhece que a recorrente confiou legitimamente no facto de a sua prática contabilística anterior ser correta?

### **Disposições de direito da União invocadas**

- Sétima Diretiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de junho de 1983, baseada no n.º 3, alínea g), do artigo 54.º do Tratado e relativa às contas consolidadas (JO 1983, L 193, p. 1; EE 17 F1 p. 119; a seguir «Sétima Diretiva do Conselho»), artigos 16.º e 17.º
- Quarta Diretiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de julho de 1978, baseada no artigo 54.º, n.º 3, alínea g), do Tratado, e relativa às contas anuais de certas formas de sociedades (JO 1978, L 222, p. 11; EE 17 F1 p. 55; a seguir «Quarta Diretiva do Conselho»), artigos 2.º e 31.º

- Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, artigos 47.º e 54.º

### **Disposições nacionais invocadas**

- A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Lei n.º LXXXI de 1996, relativa ao imposto sobre as sociedades e ao imposto sobre os dividendos; a seguir «TAO»), artigos 1.º e 7.º Nos termos do seu artigo 1.º, esta lei deve ser interpretada tendo em conta as disposições da a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Lei n.º C de 2000, relativa à Contabilidade; a seguir «Lei relativa à Contabilidade») e em conformidade com ela. Das divergências em relação às disposições da Lei de Contabilidade que visam assegurar uma visão geral fiel e verdadeira não podem resultar alterações na obrigação tributária. Segundo o artigo 7.º, n.º 1, alínea s), o resultado antes de imposto é reduzido num montante equivalente a 50% das receitas contabilizadas como resultado antes de imposto do exercício fiscal a título de *royalties* recebidos.
- Lei relativa à Contabilidade, artigos 15.º e 16.º As disposições invocadas enunciam os princípios fundamentais que o contribuinte deve aplicar na preparação das suas contas e na contabilidade, de entre os quais constam, entre muitos outros, os princípios da especialização e da contabilidade dos exercícios.
- Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Lei n.º XCII de 2003, que aprova o Código de Processo Tributário; a seguir «antigo CPT»), artigos 44.º, 49.º, 87.º, 165.º, 170.º e 171.º O artigo 44.º diz respeito ao modo de manutenção dos livros e registos e ao seu carácter documentado. O artigo 49.º diz respeito à possibilidade de o contribuinte alterar a declaração por meio de autocorreção fiscal. O artigo 87.º enumera as modalidades de inspeção e sublinha que a inspeção destinada a controlar *a posteriori* as declarações dá lugar a um período encerrado com uma inspeção. O artigo 165.º diz respeito aos juros de mora devidos pelo pagamento do imposto fora de prazo. O artigo 170.º define o conceito de dívida fiscal e impõe a tomada em consideração dos montantes pagos em excesso como cumprimento da obrigação tributária. O artigo 171.º prevê a possibilidade de redução da coima fiscal.

### **Apresentação sucinta dos factos e do processo principal**

- 1 A recorrente, MARCAS MC Szolgáltató Zrt. (a seguir «MARCAS MC»), cedeu o uso da marca da sua propriedade às suas empresas associadas contra o pagamento de *royalties*. Entre as partes, a liquidação era efetuada de tal modo que a MARCAS MC emitia trimestralmente faturas com base nos volumes de vendas estimados pelas empresas parceiras para o trimestre em causa. Nessas faturas, a MARCAS MC corrigia as obrigações de pagamento tendo em conta a diferença entre os dados estimados do trimestre anterior e os valores reais de vendas,

deduzindo a diferença do total das suas faturas correspondentes ao trimestre em questão, ou adicionando-a a estas.

- 2 Em 11 de março de 2014, a autoridade fiscal de primeira instância iniciou uma inspeção na sede da MARCAS MC relativamente ao período compreendido entre janeiro de 2010 e dezembro de 2013. Segundo o relatório da inspeção, elaborado em 24 de julho de 2015, esta tinha unicamente por objeto as operações relativas às *royalties* e foi encerrada, com base no exame dos documentos e das declarações recolhidos, concluindo-se que a prática da MARCAS MC era conforme com o antigo CPT.
- 3 Em 18 de setembro de 2014, a autoridade tributária de primeira instância realizou uma inspeção na sede da MARCAS MC relativa ao exercício fiscal 2013, que tinha por objeto o controlo *a posteriori* das declarações. Esta inspeção abrangeu a totalidade dos impostos e subvenções públicas. Segundo as conclusões dessa autoridade, o tratamento contabilístico que a MARCAS MC conferia à liquidação das receitas relativas às *royalties* não respeitava os princípios da especialização e da contabilidade dos exercícios enunciados na Lei relativa à Contabilidade, uma vez que, entre outros motivos, na fatura correspondente ao primeiro trimestre de 2013, tinha tomado em consideração, como rubrica que reduzia a taxa, as receitas relativas às *royalties* já incluídas na fatura no quarto trimestre de 2012 (que, com base nos valores reais, se revelaram excessivas). Na sua decisão de 4 de abril de 2016, a autoridade tributária de primeira instância declarou a existência de um diferencial tributário a cargo da MARCAS MC e aplicou-lhe uma coima num montante correspondente a 50% da dívida fiscal acrescida de juros de mora.
- 4 Na sequência da adoção da decisão da autoridade tributária de primeira instância, a MARCAS MC aplicou o mecanismo da autocorreção fiscal relativamente às suas obrigações fiscais relativas a 2011 e 2012. Esta autocorreção revelou que a sua obrigação fiscal consistia num montante inferior ao que figurava na declaração correspondente a 2012, mantendo a diferença como pagamento em excesso na sua conta corrente fiscal.
- 5 Na sequência do recurso interposto pela MARCAS MC, a autoridade tributária de segunda instância (a seguir «Direção de Recursos») reduziu o montante da coima para um valor correspondente a 10% da dívida fiscal.
- 6 A MARCAS MC interpôs recurso da decisão de segunda instância. O órgão jurisdicional chamado a pronunciar-se sobre o processo anulou a decisão impugnada e ordenou à Direção de Recursos que proferisse uma nova decisão de segunda instância. No âmbito do novo processo, a decisão de segunda instância, adotada em 22 de agosto de 2018, alterou a decisão de primeira instância, reduzindo quer o montante da coima, para um valor correspondente a 10% da dívida fiscal, quer os juros de mora, mas confirmou esta decisão quanto ao restante.

### **Argumentos essenciais das partes no processo principal**

- 7 A MARCAS MC assinala, invocando a violação dos princípios da segurança jurídica e do direito a um processo equitativo, que devem ser tomados em consideração, conjuntamente, os princípios enunciados na Lei relativa à Contabilidade, mas que a Direção de Recursos se baseou apenas nos princípios da especialização e da contabilidade dos exercícios. A Direção de Recursos deveria ter tido em conta, no ano em causa, certos elementos alterados através da declaração complementar relativa ao ano anterior, ou seja, que a MARCAS MC devia ter cumprido a sua obrigação de pagamento do imposto antes do prazo previsto para esse efeito. Além disso, a MARCAS MC invoca a violação do princípio da (proteção da) confiança legítima na medida em que, tendo em conta o que foi declarado em inspeções anteriores, a sua confiança no facto de a sua atuação continuar a respeitar as regras jurídicas era fundada, pelo que não era expectável que alterasse uma prática que não tinha sido censurada anteriormente pela autoridade tributária.
- 8 Segundo a Direção de Recursos, todos os princípios contabilísticos consagrados na Lei relativa à Contabilidade devem ser aplicados, acrescentando que, com a sua atuação, o contribuinte pode ter violado todos estes princípios. Em seu entender, a MARCAS MC interpreta esses princípios de modo incorreto. Além disso, a Direção de Recursos salienta que o declarado no relatório da inspeção prévia era meramente formal uma vez que essa declaração dizia apenas respeito à observância do previsto no antigo CPT.

### **Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial**

- 9 O objeto do litígio consiste na determinação da matéria coletável da taxa do imposto sobre as sociedades. Na Hungria, em conformidade com a TAO (no que respeita ao imposto sobre as sociedades), o resultado contabilístico calculado em conformidade com a Lei relativa à Contabilidade constitui a matéria coletável deste imposto, embora a TAO preveja um conjunto de fatores de correção relativos a esse resultado. No entender do órgão jurisdicional de reenvio, o tratamento contabilístico das operações económicas relativas a 2013 deve ser examinado à luz da Quarta e da Sétima Diretivas do Conselho, ainda em vigor durante o exercício fiscal objeto da inspeção, e da Lei relativa à Contabilidade que as transpôs para o direito húngaro.
- 10 Quanto à competência do Tribunal de Justiça da União Europeia (a seguir «Tribunal de Justiça») para responder às questões submetidas, o órgão jurisdicional de reenvio indica que baseou as suas questões em princípios gerais do direito da União que foram essencialmente desenvolvidos pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, atualmente também consagrados no artigo 6.º TUE.
- 11 Segundo o Acórdão do Tribunal de Justiça de 26 de fevereiro de 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), quando os órgãos jurisdicionais nacionais são chamados a fiscalizar a conformidade com os direitos fundamentais de uma

disposição ou de uma medida nacional que aplica o direito da União e, neste contexto, devem interpretar as disposições da Carta, têm a possibilidade e, sendo caso disso, são obrigados a pedir ao Tribunal de Justiça que se pronuncie a título prejudicial, de acordo com o artigo 267.º TFUE. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça resultante do Acórdão de 6 de outubro de 1982, Cilfit e o. (283/81, EU:C:1982:335), isso impõe-se quando a questão suscitada seja pertinente, quando a disposição do direito da União em causa ainda não tenha sido objeto de interpretação pelo Tribunal de Justiça ou quando a aplicação correta do direito da União não se imponha com uma evidência tal que não suscite nenhuma dúvida razoável.

- 12 Quanto aos dois primeiros requisitos, o órgão jurisdicional de reenvio explica que a conformidade da aplicação, pela autoridade tributária, dos princípios enumerados na Lei relativa à Contabilidade com os artigos 2.º, n.º 3, e 31.º, n.º 1, da Quarta Diretiva do Conselho diz respeito ao mérito do processo, pelo que as questões são pertinentes. O Tribunal de Justiça desenvolveu uma jurisprudência muito ampla acerca dos princípios da segurança jurídica, do direito a um processo equitativo e da proporcionalidade que, no entanto, se baseia em questões de facto e de direito totalmente distintas, pelo que se pode afirmar que as disposições do direito da União em causa ainda não foram objeto de interpretação pelo Tribunal de Justiça.
- 13 No que respeita à violação do princípio da (proteção da) confiança legítima dos contribuintes, a possibilidade de invocar este princípio depende, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, do caráter fundado das expectativas em presença (aspeto objetivo) e da questão de saber se a parte confia efetivamente na manutenção da situação existente (aspeto subjetivo). Assim, o Tribunal de Justiça começa por examinar se, por um lado, as expectativas da parte têm uma base objetiva que tenha podido, com razão, suscitar-lhe expectativas e, por outro, se essa confiança se manifestou de algum modo. A este respeito, a jurisprudência dos órgãos jurisdicionais húngaros não é uniforme. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, não se pode esperar que, sem alterações regulamentares pertinentes, o contribuinte modifique a sua prática contabilística relativamente às operações se a autoridade tributária não tiver censurado essa prática na sequência de uma inspeção aprofundada. Em contrapartida, a Kúria (Supremo Tribunal, Hungria) afirmou que fundamentar um direito no princípio da confiança legítima, que assegura a proteção contra alterações futuras, ou requerer um tratamento mais favorável só é possível invocando uma circunstância ou declaração factual positiva. Assim, o facto de a autoridade tributária não ter emitido uma declaração não significa que tenha qualificado de correta a prática contabilística do contribuinte. Por conseguinte, no que diz respeito aos requisitos objetivo e subjetivo para a observância do princípio da proteção da confiança legítima, a prática seguida no Estado-Membro não satisfaz a doutrina do ato claro consagrada no Acórdão de 6 de outubro de 1982, Cilfit e o. (283/81, EU:C:1982:335), ou seja, não existe uma aplicação correta do direito que não suscite nenhuma dúvida razoável. O problema de interpretação jurídica suscitado pela aplicação do

princípio da confiança legítima afeta incontestavelmente a solução de mérito do processo, pelo que é pertinente e não pode ser resolvida sem reenvio prejudicial.

- 14 Nas suas considerações relativas às primeira e segunda questões prejudiciais, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que a Lei relativa à Contabilidade não estabelece uma subordinação hierárquica entre os princípios contabilísticos. Todas as regras estão sujeitas a um princípio único segundo o qual a manutenção dos livros deve ser feita de modo a que as informações financeiras elaboradas a partir destes deem uma imagem fiel e verídica da situação patrimonial, financeira e das receitas da empresa. Nesta base, a matéria coletável do imposto sobre as sociedades só pode consistir no resultado real da atividade. Para o efeito, o contribuinte tem o direito de escolher, entre os vários possíveis, o método contabilístico mais adequado para alcançar o objetivo indicado e o que melhor se adapte às suas operações. Seja qual for o método contabilístico que aplique, este deve ser adequado para revelar o resultado real da atividade.
- 15 A autoridade tributária extraiu as suas apreciações apenas dos princípios da especialização e da contabilidade dos exercícios, sem tomar em consideração todos os princípios, estreitamente ligados entre si, que são enumerados na Lei relativa à Contabilidade e na Quarta Diretiva do Conselho, nem a política contabilística da MARCAS MC, mas não revelou nenhuma outra irregularidade. O órgão jurisdicional de reenvio refere a prática da autoridade tributária nacional segundo a qual esta, no caso de uma atividade económica que também se reflita no exercício económico anterior ou seguinte, fundamenta a declaração, regra geral, noutros princípios contabilísticos, afastando-se dos escolhidos pelo contribuinte, ou seja, procede a uma alteração do lançamento contabilístico, que está na origem de um diferencial tributário qualificado de dívida fiscal no ano examinado, ao passo que, no ano anterior ou seguinte ao examinado, há um imposto pago em excesso, sem que, no entanto, haja uma alteração do montante do imposto relativo aos dois anos consecutivos indicados, dado que a autoridade tributária não impugna o montante total. Embora seja legalmente possível fazê-lo, a autoridade tributária não alarga o seu exame aos anos imediatamente anterior ou posterior ao que é objeto de tal exame, que são igualmente afetados pelo princípio escolhido. Se examinasse diversos exercícios fiscais, não se poderia declarar a existência de um diferencial tributário.
- 16 Embora o contribuinte possa fazer valer por autocorreção fiscal o montante pago em excesso, com origem no ano não abrangido pelo exame, isso só o isenta de pagar duas vezes o diferencial tributário, mas não de pagar a coima e os juros de mora.
- 17 Nas suas considerações relativas às terceira e quarta questões prejudiciais, o órgão jurisdicional de reenvio sublinha que o montante fixado como dívida tributária foi inclusivamente pago à autoridade tributária antes do termo do prazo. Simultaneamente, a autoridade tributária não tomou em consideração, durante a inspeção efetuada relativamente ao ano em causa, os factos e as indicações constantes da declaração complementar nem o exercício económico alterado a que

esta diz respeito No presente processo, este facto teve como consequência que o resultado da inspeção não reflete o resultado real da atividade da MARCAS MC, uma vez que esta sociedade não pôde imputar na dívida de 2013 o pagamento em excesso de 2012.

- 18 Quanto ao princípio da confiança legítima, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que, na sequência da inspeção prévia realizada na sede da MARCAS MC, a autoridade tributária mencionou no relatório que a manutenção da contabilidade pela MARCAS MC era conforme com o antigo CPT. Por conseguinte, a autoridade tributária não só tinha tomado conhecimento implicitamente da prática contabilística da MARCAS MC, como se tinha pronunciado favoravelmente sobre a sua legalidade. Além disso, a referida inspeção teve por objeto, expressa e exclusivamente, uma atividade económica idêntica à que é objeto do caso em apreço.
- 19 Ao mesmo tempo, o antigo CPT associa efeitos jurídicos diferentes aos diversos controlos: enquanto o controlo *a posteriori* das declarações tributárias resulta num período encerrado, cujo efeito jurídico consiste em que, uma vez desencadeado o controlo, o contribuinte já não pode recorrer à autocorreção fiscal e a autoridade tributária não pode proceder a controlos suplementares, outros tipos de controlo não produzem esse efeito jurídico e, em caso de verificação de uma irregularidade, a autoridade tributária pode desencadear um controlo *a posteriori*.
- 20 Neste contexto, as diferenças de opinião existentes entre os juízes húngaros podem ser resumidas afirmando que, enquanto, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o requisito objetivo para a aplicação do princípio da proteção da confiança legítima é preenchido se a autoridade tributária não censurar, no decurso de qualquer inspeção tributária efetuada relativamente aos anos anteriores, a prática contabilística do contribuinte num aspeto que considera ilegal posteriormente, a Kúria nem sequer considera aceitáveis como expectativa fundada as conclusões de um controlo *a posteriori* que dê lugar a um período encerrado. Nestas condições, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se, no caso de a autoridade tributária não se ter pronunciado sobre a prática contabilística do contribuinte, isto é, de não ter censurado essa prática, se pode considerar que essa circunstância constitui o requisito objetivo que justifica a expectativa legítima do contribuinte no facto de a sua prática não censurada pela autoridade tributária ser conforme com as normas jurídicas ou se, para esse efeito, é necessário que haja, por parte da autoridade tributária, um ato, uma medida ou uma decisão positiva. Além disso, importa igualmente dar resposta à questão de saber se, do ponto de vista da aplicabilidade do princípio da proteção da confiança legítima, a forma ou a natureza jurídica do comportamento ou do silêncio da Administração que está na origem da expectativa legítima do contribuinte são relevantes, e se é necessário, para que este princípio possa ser aplicado, que o contribuinte efetue uma ação positiva confiando num contexto jurídico imutável ou se, para que o requisito subjetivo se cumpra, basta igualmente que o contribuinte, confiando que a prática que segue é correta, não a altere.