



## Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL  
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA  
apresentadas em 11 de julho de 2018<sup>1</sup>

**Processo C-272/17**

**K.M. Zyla**  
**sendo interveniente:**  
**Staatssecretaris van Financiën**

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal, Países Baixos)]

«Questão prejudicial — Livre circulação de trabalhadores — Igualdade de tratamento — Imposto sobre o rendimento — Contribuições para a segurança social — Dedução fiscal e das contribuições — Trabalhador que altera o seu local de residência durante o ano civil — Cálculo proporcional da dedução em função do período de seguro»

1. A liberdade de circulação dos trabalhadores, consagrada no artigo 45.º do Tratado FUE, opõe-se às medidas cujo efeito consista em dissuadir os nacionais que querem abandonar o seu Estado de origem para trabalhar noutro Estado-Membro. Também protege quem, após ter exercido uma atividade por conta de outrem no país para o qual se deslocou, tenha regressado ao seu Estado de origem, pelo menos quanto às relações jurídicas decorrentes dessa relação laboral<sup>2</sup>.
2. Entre essas medidas dissuasivas podem incluir-se as de natureza fiscal e as que dizem respeito às contribuições sociais. Embora as normas que regulam o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e as que regulam os seguros sociais tenham, geralmente, as suas vias próprias de tributação, nos Países Baixos, a declaração anual<sup>3</sup> (e o cálculo das taxas) dos rendimentos tributados e das contribuições para a segurança social é efetuada conjuntamente.
3. K.M. Zyla, de nacionalidade polaca, trabalhou praticamente metade do ano 2013 nos Países Baixos, onde efetuou contribuições para a segurança social neerlandesa e pagou o imposto sobre o rendimento. Uma vez regressada à Polónia, não obteve, segundo os elementos que constam dos autos, rendimentos suficientes durante a segunda parte desse mesmo ano para efetuar contribuições para a segurança social polaca nem para pagar o imposto sobre o rendimento nesse país.
4. As autoridades fiscais neerlandesas, ao calcularem a redução legal a aplicar sobre as contribuições para a segurança social já efetuadas por K.M. Zyla, aplicaram-lhe uma redução *pro rata temporis*, em função do período (seis meses) relativamente ao qual tinha efetuado as referidas contribuições nos Países Baixos.

1 Língua original: espanhol.

2 Acórdão de 26 de maio de 2016, Kohll e Kohll-Schlessler (C-300/15, EU:C:2016:361, n.ºs 24 a 26 e jurisprudência aí referida).

3 A seguir «declaração IB/PVV».

5. Discute-se nos tribunais neerlandeses se o artigo 45.º TFUE, tal como foi interpretado pelo Tribunal de Justiça em matéria de fiscalidade direta<sup>4</sup>, obriga a que as autoridades dos Países Baixos tomem em conta as circunstâncias pessoais e familiares de K.M. Zyla na Polónia para lhe concederem a redução controvertida na sua totalidade, e não apenas na proporção do tempo aí trabalhado.

6. O litígio entre K.M. Zyla (que impugna a liquidação realizada) e as autoridades fiscais neerlandesas foi submetido ao Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo dos Países Baixos), que suscita esta questão prejudicial.

## I. Quadro jurídico

### A. Direito da União

#### 1. Regulamento (UE) n.º 492/2011<sup>5</sup>

7. O artigo 7.º dispõe:

«1. O trabalhador nacional de um Estado-Membro não pode ser sujeito no território de outro Estado-Membro, em razão da sua nacionalidade, a um tratamento diferente daquele que é concedido aos trabalhadores nacionais no que respeita a todas as condições de emprego e de trabalho, nomeadamente em matéria de remuneração, de despedimento e de reintegração profissional ou de reemprego, se ficar desempregado.

2. O trabalhador referido no n.º 1 beneficia das mesmas vantagens sociais e fiscais que os trabalhadores nacionais.

[...]»

#### 2. Regulamento (CE) n.º 883/2004<sup>6</sup>

8. Nos termos do seu artigo 3.º:

«1. O presente regulamento aplica-se a todas as legislações relativas aos ramos da segurança social que digam respeito a:

- a) Prestações por doença;
- b) Prestações por maternidade e por paternidade equiparadas;
- c) Prestações por invalidez;
- d) Prestações por velhice;

[...]».

<sup>4</sup> Acórdão de 14 de fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31; a seguir «Acórdão Schumacker»).

<sup>5</sup> Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho, de 5 de abril de 2011, relativo à livre circulação dos trabalhadores na União (JO 2011, L 141, p. 1).

<sup>6</sup> Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho, de 29 de abril de 2004, relativo à coordenação dos sistemas de segurança social (JO 2004, L 166, p. 1).

9. Nos termos do artigo 4.º:

«Salvo disposição em contrário do presente regulamento, as pessoas a quem o presente regulamento se aplica beneficiam dos direitos e ficam sujeitas às obrigações da legislação de qualquer Estado-Membro nas mesmas condições que os nacionais desse Estado-Membro.»

10. O artigo 5.º dispõe:

«Salvo disposição em contrário do presente regulamento e tendo em conta as disposições especiais de aplicação, aplicam-se as seguintes disposições:

a) Se, nos termos da legislação do Estado-Membro competente, o benefício das prestações de segurança social e de outros rendimentos produzir determinados efeitos jurídicos, as disposições relevantes dessa legislação são igualmente aplicáveis em caso de benefício de prestações equivalentes auferidas ao abrigo da legislação de outro Estado-Membro ou de rendimentos auferidos noutra Estado-Membro;

[...]».

11. No Título II («Determinação da legislação aplicável»), o artigo 11.º, n.º 1, dispõe:

«1. As pessoas a quem o presente regulamento se aplica apenas estão sujeitas à legislação de um Estado-Membro. Essa legislação é determinada em conformidade com o presente Título.»

12. O artigo 11.º, n.º 3, dispõe:

«3. Sem prejuízo dos artigos 12.º a 16.º:

a) A pessoa que exerça uma atividade por conta de outrem ou por conta própria num Estado-Membro está sujeita à legislação desse Estado-Membro;

[...]

e) Outra pessoa à qual não sejam aplicáveis as alíneas a) a d) [7] está sujeita à legislação do Estado-Membro de residência, [...]»

## ***B. Legislação nacional***

13. Nos Países Baixos, a «Wet op de inkomstenbelasting 2001» (a seguir «Lei IB») regula o imposto sobre o rendimento e a «Wet financiering sociale verzekeringen» (a seguir «WFSV»), o financiamento da segurança social.

14. Decorre do artigo 8.1 da Lei IB que, para determinar o «imposto combinado», se deve adicionar o imposto sobre os rendimentos do trabalho (e de outras fontes, como a habitação e a poupança) às contribuições para a segurança social, montantes aos quais são aplicadas as taxas correspondentes. Uma vez assim determinado o imposto combinado, é aplicada uma redução, também combinada, a esses dois domínios.

15. Em conformidade com o artigo 8.10 da Lei IB, o contribuinte pode beneficiar de uma «redução geral».

7 As alíneas b), c) e d) referem-se, respetivamente, aos funcionários públicos, aos desempregados e às pessoas chamadas para o serviço militar ou para o serviço civil num Estado-Membro.

16. Nos termos do artigo 9.º da WFSV, as contribuições para a segurança social<sup>8</sup> são calculadas subtraindo a «redução geral» do montante das contribuições efetuadas em cada ano fiscal.

17. O artigo 12.º da WFSV explica como é realizada a redução correspondente às contribuições para a segurança social. O seu n.º 3 especifica que tem direito a essa redução quem efetuou contribuições para a segurança social durante a totalidade do ano civil, devendo estabelecer-se em regulamento ministerial as regras relativas ao seu cálculo quando os sujeitos passivos apenas efetuam contribuições durante uma parte do ano.

18. Esse mandato foi cumprido através do Regulamento ministerial de execução da WFSV<sup>9</sup>. Nos termos do seu artigo 2.6a, para as pessoas que não efetuem contribuições para a segurança social durante uma parte do ano civil (por motivo diferente de óbito), a redução geral do imposto é calculada *pro rata temporis*, isto é, de modo proporcional ao período de contribuições efetivas realizadas durante o ano civil.

### ***C. Factos na origem ao litígio e questão prejudicial***

19. K.M. Zyla, de nacionalidade polaca, exerceu uma atividade por conta de outrem nos Países Baixos, no período compreendido entre 1 de janeiro e 21 de junho de 2013. Durante esse período, foi beneficiária do regime geral obrigatório da segurança social e, conseqüentemente, esteve sujeita ao pagamento de contribuições para a segurança social. Após 21 de junho<sup>10</sup>, regressou à Polónia, onde não consta<sup>11</sup> que tenha realizado nenhum trabalho assalariado durante 2013.

20. No que diz respeito à atividade exercida nos Países Baixos durante o exercício de 2013, a requerente auferiu o rendimento de 9 401 euros, sobre o qual foi retido na fonte um montante de 1 399 euros a título de imposto sobre os rendimentos do trabalho. As suas contribuições para o regime da segurança social foram de 2 928 euros.

21. K.M. Zyla optou pela aplicação das normas neerlandesas (da Lei IB) para os sujeitos passivos nacionais. Para esse efeito, apresentou a sua declaração IB/PVV relativa ao ano de 2013.

22. Para a liquidação final IB/PVV, as autoridades fiscais neerlandesas aplicarem-lhe: a) a redução relativa ao imposto sobre o rendimento, num montante de 1 254 euros; e b) a redução relativa às contribuições para a segurança social, num montante de 840 euros. Esta última resultava da aplicação do critério *pro rata temporis* relativamente ao período em que, efetivamente, a requerente tinha efetuado contribuições para a segurança social no ano de 2013.

23. A recorrente impugnou, sem êxito, a liquidação no Rechtbank Zeeland-West-Brabant (Tribunal de primeira instância de Zelanda e Brabante ocidental, Países Baixos) e, posteriormente, no Gerechtshof's-Hertogenbosch (Tribunal de Recurso de Hertogenbosch, Países Baixos). Em ambas as instâncias colocou-se a questão de saber se K.M. Zyla tinha direito ao montante total da redução, e, especificamente, a compatibilidade do artigo 2.6a do Regulamento ministerial com o artigo 45.º TFUE.

8 As contribuições são reguladas pela Algemene Ouderdomswet (Lei relativa ao regime geral do seguro de velhice), a Algemene nabestaandenwet (Lei relativa ao seguro geral de sobrevivência) e a Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten (Lei relativa ao seguro geral para as despesas médicas especiais).

9 «Regeling Wet financiering sociale verzekeringen» (a seguir «Regulamento ministerial»).

10 Na audiência, o Governo dos Países Baixos chamou a atenção para um erro que teria escapado nos autos ao longo da tramitação nas diferentes instâncias, uma vez que, segundo parece, K.M. Zyla regressou ao seu país de origem em 21 de julho de 2013. Esta clarificação poderá permitir compreender melhor os montantes fornecidos pelo tribunal de reenvio, reproduzidos no número seguinte.

11 Os factos descritos pela jurisdição neerlandesa não são muito claros a este respeito. Na audiência, a defesa de K.M. Zyla afirmou que esta não exerceu nenhuma atividade por conta de outrem na Polónia. Em todo o caso, mesmo que tivesse auferido rendimentos do trabalho, estes não lhe teriam permitido efetuar contribuições e beneficiar de prestações da segurança social polaca.

24. O tribunal de recurso concluiu que não existia nenhuma discriminação, pelo que não se podia invocar o Acórdão Schumacker mas sim, pelo contrário, o Acórdão Blanckaert<sup>12</sup>. Na sua opinião, o artigo 2.6a do Regulamento ministerial justificava-se pela diferença objetiva entre a situação de um beneficiário do regime da segurança social neerlandês e a situação de uma pessoa que não é beneficiária desse regime.

25. No Hoge Raad (Supremo Tribunal), K.M. Zyla continua a alegar que o artigo 2.6a do Regulamento ministerial resulta numa desigualdade de tratamento inadmissível entre residentes e não residentes, constituindo um obstáculo à livre circulação de trabalhadores do artigo 45.º TFUE.

26. O tribunal de reenvio parte do princípio de que os residentes não beneficiários que não são beneficiários do regime neerlandês de segurança social não têm direito à redução integral. Por conseguinte, não existe um nexo direto com a residência. Além disso, o pedido de tratamento de K.M. Zyla como contribuinte nacional diria apenas respeito ao imposto sobre o rendimento e não às contribuições para a segurança social.

27. O tribunal de reenvio considera possível abordar a questão sob duas perspetivas, com soluções antagónicas. Por um lado, poderia aplicar-se o Acórdão Blanckaert, no qual se afirma que um beneficiário do regime de segurança social neerlandês e uma pessoa que não se encontre nessas circunstâncias constituem situações objetivas diferentes<sup>13</sup>. Esta disparidade de situações justificava (à luz da livre circulação de capitais) a legislação nacional que reservava as reduções nas contribuições para a segurança social aos sujeitos passivos beneficiários do referido regime<sup>14</sup>.

28. Contudo, o órgão jurisdicional de reenvio entende ser possível uma segunda abordagem, que qualificaria a referida redução como uma vantagem fiscal de natureza pessoal. Sob esta perspetiva, a aplicação *pro rata temporis* da legislação neerlandesa a uma pessoa que tivesse auferido a totalidade dos seus rendimentos nos Países Baixos equivaleria a distinguir entre residentes e não residentes, em violação da livre circulação de pessoas, uma vez que um sujeito passivo do imposto sobre o rendimento que tivesse residido todo o ano nesse Estado-Membro teria direito à totalidade da redução<sup>15</sup>. Nessa situação, o tribunal de reenvio afirma que a tomada em consideração das condições pessoais e familiares do sujeito passivo deveria ser realizada em relação à totalidade do ano fiscal<sup>16</sup>, embora não seja de excluir que o seja *pro rata temporis*<sup>17</sup>.

29. Nestas circunstâncias, o Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo dos Países Baixos) decidiu submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão a título prejudicial:

«Deve o artigo 45.º TFUE ser interpretado no sentido de que se opõe à legislação de um Estado-Membro da qual resulta que um trabalhador que, com base no Regulamento n.º 1408/71 ou no Regulamento n.º 883/2004, foi beneficiário, durante uma [parte] de um ano civil, do regime de segurança social do Estado-Membro em causa, só tem direito, [a título do pagamento] das contribuições para esse regime de segurança social, a uma fração [...] da [r]edução fiscal geral relativa [a essas] contribuições [...], fração essa que é fixada *pro rata temporis* em função do período [de filiação], se [durante o resto desse ano civil] esse trabalhador não tiver sido beneficiário do regime de segurança social desse Estado-Membro [...] e [residir] noutra Estado-Membro, e [se tiver] auferido [...] a totalidade [(ou quase)] do seu rendimento anual no primeiro Estado-Membro?»

12 Acórdão de 8 de setembro de 2005 (C-512/03, EU:C:2005:516, a seguir «Acórdão Blanckaert»).

13 *Ibidem*, n.º 50.

14 *Ibidem*, n.º 37.

15 Por referência ao Acórdão Schumacker.

16 Segundo o Acórdão de 18 de junho de 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406).

17 Remete-se para o Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102).

## II. Tramitação processual no Tribunal de Justiça

30. O despacho de reenvio foi registado na Secretaria do Tribunal de Justiça em 18 de maio de 2017. Apresentaram observações escritas K.M. Zyla, o Governo neerlandês e a Comissão, que participaram na audiência realizada em 30 de maio de 2018.

## III. Síntese das alegações das partes

31. Para K.M. Zyla, o Acórdão Blanckaert não lhe é aplicável. Embora reconheça a validade das suas premissas, entende que essa jurisprudência depara com um limite no caso de nenhum Estado-Membro ter em conta a capacidade contributiva e a situação pessoal e familiar do contribuinte<sup>18</sup>.

32. Recorda que, nessas situações, a discriminação consiste no facto de a situação pessoal e familiar de quem auferir num Estado-Membro diferente do da sua residência o essencial dos seus rendimentos e a quase totalidade dos seus rendimentos familiares não ser tida em consideração no Estado de residência nem no Estado de emprego<sup>19</sup>. Esse seria o seu caso, se não se lhe fosse concedida integralmente a redução controvertida, uma vez que nem a Polónia nem os Países Baixos têm em conta a sua situação pessoal e familiar.

33. Para o Governo neerlandês, a situação de um trabalhador contribuinte que reside nos Países Baixos é diferente da do não residente que já não tem rendimentos do trabalho por conta de outrem ou por conta própria nesse Estado-Membro. Fundamenta a sua posição nos argumentos seguintes:

- em primeiro lugar, o artigo 11.º n.º 3, alínea a), do Regulamento n.º 883/2004 abrange a legislação aplicável em matéria de segurança social no Estado-Membro de emprego. Uma vez que K.M. Zyla regressou à Polónia após ter abandonado os Países Baixos e já não trabalha neste país, deixou de estar sujeita ao regime de segurança social neerlandês desde o dia da sua saída, tendo interrompido a partir desse momento as suas contribuições.
- em segundo lugar, a justificação da diferença de tratamento no que respeita à concessão de uma vantagem fiscal como a controvertida responde à diferença de circunstâncias objetivas em que se encontram, respetivamente, o beneficiário do regime de Segurança Social de um Estado-Membro e a pessoa que não o é.

34. O Governo neerlandês nega que o Acórdão Schumacker seja pertinente neste processo, uma vez que:

- nesse acórdão, o Tribunal de Justiça considerava como fator relevante a capacidade contributiva, enquanto o pagamento de contribuições para a segurança social não é realizado em função dessa capacidade.
- a sujeição do trabalhador à legislação do Estado-Membro de emprego impede que outro Estado-Membro lhe possa exigir o pagamento de contribuições por essa mesma atividade<sup>20</sup>. Dado que, desde a saída de K.M. Zyla do seu território, os Países Baixos perderam o seu poder de tributação em relação a ela, não se pode pedir às suas autoridades que apliquem as reduções ou outras vantagens de que K.M. Zyla poderia ter beneficiado se tivesse permanecido como beneficiária da segurança social neerlandesa.

18 Traz à colação o Acórdão de 16 de outubro de 2008, Renneberg (C-527/06, EU:C:2008:566, n.ºs 49, 50 e 59 a 62).

19 Acórdão de 18 de junho de 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, n.º 26 e jurisprudência aí referida).

20 Acórdão de 26 de fevereiro de 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, n.ºs 40 e 41).

35. A Comissão começa por rejeitar que a legislação nacional viole o artigo 7.º n.º 2, do Regulamento n.º 492/2011, uma vez que K.M. Zyla só podia ser considerada trabalhadora, na aceção do artigo 45.º TFUE, enquanto esteve empregada nos Países Baixos, qualidade que perdeu ao regressar à Polónia.

36. Contudo, segundo a Comissão, o artigo 2.6a do Regulamento ministerial aplica-se principalmente a pessoas de nacionalidade diferente da neerlandesa. São estas pessoas quem, com maior frequência abandonam os Países Baixos no termo de uma relação laboral, enquanto os neerlandeses permanecerão no seu país, mesmo se deixarem de trabalhar, pelo que poderão deduzir a totalidade da redução fiscal a título de contribuições para a segurança social. Pelo contrário, quem, como K.M. Zyla, só efetue contribuições durante uma parte do ano, acabará por pagar proporcionalmente mais à segurança social, o que constituiria um obstáculo à livre circulação de trabalhadores.

37. A Comissão defende a aplicação por analogia da jurisprudência que vê na manutenção da residência no Estado-Membro de contribuições para a segurança social um obstáculo à livre circulação de trabalhadores, se dissuadir o trabalhador de abandonar o referido país, impondo-lhe o pagamento de contribuições para a segurança social mais elevadas<sup>21</sup>, ou se o privar do direito ao reembolso do excesso de imposto, ao qual tem direito o sujeito passivo residente<sup>22</sup>. Afirma, por último, que, visto o essencial dos rendimentos de K.M. Zyla provir de um Estado-Membro diferente do da sua residência, sem que a sua situação pessoal e familiar seja tida em consideração, é aplicável a jurisprudência Schumacker.

#### IV. Análise jurídica

##### A. Observações preliminares.

38. Em primeiro lugar, sublinho que não se discute entre as partes a aplicabilidade do artigo 45.º TFUE. Estando em causa uma cidadã polaca que se deslocou aos Países Baixos para efetuar uma atividade por conta de outrem, não parece que nos encontremos em face de uma situação subsumível a uma liberdade de circulação diferente daquela que protege os trabalhadores<sup>23</sup>.

39. Também não há dúvida de que K.M. Zyla era uma trabalhadora, na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça<sup>24</sup>. Teoricamente, poderia colocar-se a questão de saber se, dado que regressou ao seu Estado-Membro de origem, onde não está empregada nem exerce nenhuma atividade, a sua situação estará abrangida pela livre circulação de pessoas do artigo 21.º TFUE<sup>25</sup>. Contudo, como invoca o direito à aplicação integral da redução, em razão do período em que trabalhou nos Países Baixos, o seu pedido está diretamente relacionado com o artigo 45.º TFUE.

40. Em segundo lugar, a existência de regras da União estabelecidas em desenvolvimento dessa liberdade obriga a examinar a compatibilidade da legislação nacional controvertida com elas (neste caso, com os Regulamentos n.º 883/2004 e n.º 492/2011) ou diretamente com o direito primário, isto é, com o artigo 45.º TFUE.

21 Acórdão de 26 de janeiro de 1999, Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, n.ºs 39 e 40).

22 Acórdão de 8 de maio de 1990, Biehl (C-175/88, EU:C:1990:186, n.º 16).

23 V. Acórdão de 28 de fevereiro de 2013, Petersen e Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, n.º 35, e a jurisprudência aí referida).

24 Entende-se por «trabalhador» qualquer pessoa «que exerce atividades reais ou efetivas, [...] [a] característica da relação de trabalho é [...] a circunstância de uma pessoa realizar durante um certo tempo, em favor de outrem e sob a sua direção, prestações em contrapartida das quais recebe uma remuneração» (Acórdão de 8 de junho de 1999, Meeusen, C-337/97, EU:C:1999:284, n.º 13).

25 V. minhas Conclusões no processo Kohll e Kohll-Schlesser (C-300/15, EU:C:2016:86, n.º 42).

41. Tal como afirma a Comissão, o Regulamento n.º 883/2004 inclui, na prática, um conjunto de normas de conflito para evitar que o trabalhador que exerce o seu direito de livre circulação na União seja abrangido pelo âmbito de aplicação da legislação relativa à segurança social de diversos Estados-Membros ou não seja abrangido por nenhum<sup>26</sup>. Por conseguinte, deve aferir-se a validade da norma nacional controvertida à luz do artigo 4.º do Regulamento n.º 883/2004, que protege a igualdade de tratamento, em particular a não discriminação em razão da nacionalidade.

42. De igual modo, o artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 492/2011 consagra o direito do trabalhador da União que nela circula livremente de beneficiar das mesmas vantagens sociais e fiscais. Limita-se a transcrever o princípio da igualdade de tratamento, sem lhe conferir maior conteúdo substantivo, embora o Tribunal de Justiça tenha declarado que inclui as discriminações indiretas<sup>27</sup>.

43. Em suma, como a aplicação de ambos os regulamentos não tem incidência significativa no caso vertente, é possível recorrer diretamente à liberdade consagrada no artigo 45.º TFUE, sem prejuízo de a análise da eventual discriminação, à luz da disposição mencionada, incluir alguma referência a esses regulamentos.

44. Em terceiro e último lugar, o litígio nacional (e o próprio reenvio prejudicial) centrou-se, em larga medida, na incidência que os Acórdãos *Blanckaert e Schumacker* podem ter nele:

- de acordo com o primeiro acórdão, a relação do residente num Estado-Membro com o seu regime de segurança social é um elemento diferenciador suficiente para não se equiparar a sua situação à de quem abandonou esse Estado-Membro para se instalar noutra. Esta abordagem favorece a tese do Governo holandês no litígio.
- em conformidade com o segundo acórdão, o Estado-Membro de tributação pode ser chamado a tomar em consideração a situação pessoal e familiar (designadamente, para efeitos das vantagens fiscais) de quem, não residindo nesse país, nele aufera o essencial dos seus rendimentos, quando os rendimentos no seu Estado-Membro de residência não lhe permitam beneficiar de vantagens semelhantes. K.M. Zylá invoca a seu favor esta jurisprudência.

45. Colocado o debate nestes termos, a sua solução não poderá ignorar nenhum desses acórdãos, cuja relevância para a análise da compatibilidade da legislação nacional com o artigo 45.º TFUE deverá ser feita, na falta de um parâmetro legal de direito derivado<sup>28</sup>, respeitando a metodologia própria da análise das liberdades de circulação.

## ***B. Análise da questão***

### *1. A eventual discriminação em razão da nacionalidade*

46. Decorre da medida controvertida uma discriminação em razão da nacionalidade entre trabalhadores dos Estados-Membros no que diz respeito ao emprego, à remuneração e demais condições de trabalho<sup>29</sup>?

26 V., por analogia, Acórdão de 26 de fevereiro de 2015, de *Ruyter* (C-623/13, EU:C:2015:123, n.º 37).

27 Acórdão de 20 de junho de 2002, Comissão/Luxemburgo (C-299/01, EU:C:2002:394).

28 Este é o procedimento habitual. V., por exemplo, Acórdão de 15 de setembro de 2005, *Ioannidis* (C-258/04, EU:C:2005:559, n.ºs 35 a 37).

29 Acórdão de 2 de março de 2017, *Eschenbrenner* (C-496/15, EU:C:2017:152, n.º 32).

47. Em princípio, não deteto nem no texto nem no espírito do artigo 2.6a do Regulamento ministerial elementos que apontem no sentido de uma vontade de discriminar diretamente (criando uma desvantagem) os nacionais dos outros Estados-Membros da União. A redução *pro rata temporis* aplica-se a qualquer trabalhador que, independentemente da sua nacionalidade, tenha estado sujeito ao pagamento de contribuições para a segurança social neerlandesa durante um período de tempo inferior a um ano civil.

48. Poderia, contudo, ser qualificada de discriminação indireta? Consideram-se indiretas as discriminações que, pela sua própria natureza, possam afetar preponderantemente os trabalhadores migrantes em comparação com os trabalhadores nacionais (no presente processo, dos Países Baixos) e, em consequência, implique o risco de desfavorecer mais particularmente os primeiros<sup>30</sup>.

49. No caso vertente, a alegada discriminação exigiria:

- admitir, a título prévio, que os trabalhadores migrantes abandonam com maior frequência o Estado-Membro em causa antes do encerramento de um ano fiscal, o que não creio poder presumir-se liminarmente, e, em todo o caso, não ficou provado.
- admitir que, por serem objeto dessa redução proporcional, os nacionais de outros Estados-Membros sofrem uma desvantagem específica, decorrente do Regulamento ministerial<sup>31</sup>, o que implica verificar a existência de uma restrição.

## 2. Existe um obstáculo à livre circulação de trabalhadores?

50. As disposições do TFUE relativas à livre circulação das pessoas têm como objetivo facilitar aos nacionais da União Europeia o exercício de uma atividade profissional no território da União. Por conseguinte, opõem-se às medidas que possam colocá-los numa situação desfavorável quando pretendam exercer uma atividade no território de um Estado-Membro diferente do seu Estado-Membro de origem. Consequentemente, o artigo 45.º TFUE opõe-se a qualquer medida nacional que seja suscetível de afetar ou tornar menos atrativo o exercício, pelos nacionais da União, desta liberdade fundamental<sup>32</sup>.

51. O artigo 2.6a do Regulamento ministerial teria esse efeito se a regra que dele consta desfavorecesse os trabalhadores que se deslocam ao abrigo do artigo 45.º TFUE.

### a) Quanto à desvantagem

52. Se entendi corretamente, a medida controvertida está estruturada do seguinte modo<sup>33</sup>: a redução a que qualquer pessoa tem direito em cada ano fiscal divide-se em duas partes: uma, relativa aos rendimentos tributáveis; e b) outra, relativa às contribuições para a segurança social. É esta segunda parte, de que apenas beneficiam os beneficiários do referido regime de segurança social, que pode variar em função da cláusula *pro rata temporis* do artigo 2.6a do Regulamento ministerial.

30 Acórdão de 18 de dezembro de 2014, Larcher (C-523/13, EU:C:2014:2458, n.º 32 e jurisprudência aí referida).

31 V., neste sentido, Conclusões do advogado-geral M. Bobek no processo Pöpperl (C-187/15, EU:C:2016:194, n.º 35).

32 Acórdão de 18 de julho de 2017, Erzberger (C-566/15, EU:C:2017:562, n.º 33 e jurisprudência aí referida). Contudo, deve ter-se em conta que o direito da União não pode garantir a um trabalhador que a sua deslocação de um Estado-Membro para outro seja neutro em matéria social, tendo em conta as divergências existentes entre os regimes e as legislações dos Estados-Membros (n.º 34 do mesmo acórdão).

33 Sigo aqui as explicações do Governo neerlandês nos n.ºs 4 e 17 a 19 das suas observações escritas. Na audiência, esse Governo confirmou a correspondência entre a legislação discutida neste processo e a exposta no Acórdão Blanckaert, exceto no que diz respeito ao cálculo *pro rata temporis* da dedução.

53. Esta última observação poderia levar a pensar que a redução a título das contribuições para a segurança social tem a natureza de uma vantagem social, uma vez que afeta específica e diretamente o financiamento da segurança social<sup>34</sup>. Contudo, de outro ponto de vista, trata-se de uma medida enquadrada na declaração e na liquidação do rendimento das pessoas singulares, cujo fundamento se integra no exercício dos poderes de tributação do Estado neerlandês. Por conseguinte, poderia entender-se que o seu efeito sobre a livre circulação de trabalhadores deve ser também apreciado à luz da jurisprudência sobre as medidas fiscais<sup>35</sup>.

54. Dada a sua estreita relação com as contribuições, estou inclinado a considerar que a redução controvertida tem a natureza de uma vantagem social, mesmo que a técnica fiscal seja utilizada para a sua execução. Embora as autoridades fiscais neerlandesas cobrem o imposto sobre o rendimento e as contribuições para a segurança social de forma combinada, de modo que as deduções aplicáveis a estas últimas «são [...] suscetíveis de ser transformadas em deduções fiscais»<sup>36</sup>, umas e outras mantêm a sua natureza própria.

55. Em todo o caso, não me parece que o regime da redução *pro rata temporis* implique, na realidade, uma desvantagem. Se, como parece ser o caso, a sua aplicação for perfeitamente proporcional ao período contributivo, de modo a que não se verifiquem assimetrias nos montantes dedutíveis (isto é, que a pessoa afetada pela norma controvertida não efetue contribuições proporcionalmente superiores), a não se verifica uma desvantagem<sup>37</sup>.

56. A redução objeto de litígio pretende compensar, indiretamente, o esforço económico que as contribuições para a segurança social constituem para o contribuinte. Por conseguinte, a redução destas últimas afeta, de modo positivo para o beneficiário, o encargo anual. Sob esta perspetiva, nada se opõe a que a consequente redução desse encargo seja proporcional ao período contributivo. Na audiência, o Governo neerlandês afirmou que a finalidade da legislação consistia em incentivar o trabalhador a continuar a exercer atividades profissionais, concedendo-lhe uma vantagem sempre em função do período de tempo real de trabalho. Seja como for, mantém-se o paralelismo entre as contribuições e a sua redução no momento de proceder ao pagamento da taxa final na declaração IB/PVV: quanto mais elevadas forem as primeiras (porque abrangem doze meses), maior será a redução, e vice-versa.

#### *b) Quanto à comparabilidade das situações*

57. Em contrapartida, se, para efeitos de raciocínio, se admitisse que a redução a título de contribuições para a segurança social *pro rata temporis* constitui uma desvantagem para os não residentes, decorrente da sua menor repercussão na declaração de rendimentos destes últimos (*quod non*), teria que se ter em conta a jurisprudência do Tribunal de Justiça segundo a qual:

- existe discriminação quando se aplicam regras diferentes a situações comparáveis ou quando situações diferentes são submetidas à mesma regra<sup>38</sup>.
- a discriminação entre residentes e não residentes só se verifica se, não obstante a sua residência em Estados-Membros diferentes, as duas categorias de contribuintes se encontram numa situação comparável, em relação ao conteúdo e ao objeto das disposições nacionais em causa<sup>39</sup>.

34 Acórdão de 26 de fevereiro de 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, n.º 27 e jurisprudência aí referida).

35 V., neste sentido, Acórdão de 2 de março de 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, n.ºs 41 a 44).

36 Acórdão Blanckaert, n.ºs 15 e 16.

37 V. Acórdão de 13 de julho de 2016, Pöpperl (C-187/15, EU:C:2016:550, n.º 24 e jurisprudência aí referida).

38 V. Acórdão de 18 de junho de 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, n.º 21 e jurisprudência aí referida).

39 Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102, n.º 32 e jurisprudência aí referida).

58. Decorre também da jurisprudência que a análise da comparabilidade das situações deve ser realizada independentemente do facto de a medida em causa constituir uma mera vantagem social<sup>40</sup> ou estar abrangida pelo âmbito fiscal<sup>41</sup>.

59. Em conformidade com estas orientações, poderá verdadeiramente afirmar-se que uma pessoa que já não trabalha nos Países Baixos por se ter deslocado para outro Estado-Membro, e tenha interrompido por esse motivo o pagamento das contribuições para a segurança social está na mesma situação de uma pessoa que, mantendo a sua residência nos Países Baixos, continua a trabalhar ou já tenha deixado de trabalhar nesse Estado-Membro?

60. Em matéria de contribuições para a segurança social opera o princípio da unicidade, consagrado, nomeadamente, no artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento n.º 883/2004<sup>42</sup>. Nos termos do referido artigo, as pessoas abrangidas pelo âmbito de aplicação das normas de segurança social apenas estão sujeitas à legislação de um Estado-Membro. A finalidade do referido artigo, tal como afirmou a Comissão noutro contexto, não é harmonizar o direito material dos Estados-Membros, mas sim formar um sistema de regras de conflito cujo efeito seja subtrair ao legislador nacional o poder de determinar o âmbito e os requisitos de aplicação da sua própria legislação nacional na matéria<sup>43</sup>. O Tribunal de Justiça já tinha formulado a mesma ideia, em termos semelhantes, num acórdão de 26 de fevereiro de 2015<sup>44</sup>, no que diz respeito ao Regulamento n.º 1408/71<sup>45</sup>, antecedente do Regulamento n.º 883/2004.

61. Decorre das considerações anteriores que um Estado-Membro não pode alterar as regras de sujeição à legislação social, no sentido de submeter ao seu regime de segurança social pessoas que residam noutro Estado-Membro e que não exerçam nenhuma atividade por conta de outrem no seu território. Se o fizesse, violariam o artigo 11.º, n.º 3, alínea e), do Regulamento n.º 883/2004, e, por conseguinte, o princípio da unicidade.

62. Esta regra não impõe um critério relacionado com a *residência* no Estado-Membro de emprego, mas sim com a *sujeição da pessoa ao regime de segurança social*, em razão do exercício de uma atividade por conta de outrem no território desse Estado. Faltando este nexos, esse Estado-Membro não dispõe do poder de impor contribuições de segurança social à referida pessoa. Por conseguinte, quando não exista esse nexos ou — como acontece no presente processo — for apenas temporário, o trabalhador residente nos Países Baixos durante um ano completo encontra-se numa situação diferente do trabalhador residente noutro país (por exemplo, Polónia) que não tenha efetuado contribuições nos Países Baixos ou o tenha feito durante um período de tempo determinado, durante o mesmo ano fiscal<sup>46</sup>.

63. Na audiência, o Governo neerlandês confirmou que um trabalhador que, após exercer uma atividade por conta de outrem nos Países Baixos durante uma parte do ano civil, mantenha nesse país a sua residência mas fique desempregado durante a restante parte desse ano, está sujeito ao regime de segurança social e obrigado a efetuar contribuições para a segurança social neerlandesa durante todo o ano. Esta é, precisamente, a diferença relativamente às circunstâncias de K.M. Zylá que impede considerar as situações como comparáveis: os desempregados — como ela — que residem nos Países Baixos continuam a efetuar contribuições e, por esse motivo, beneficiam da redução correspondente às contribuições (anuais) efetivamente pagas.

40 V., por analogia, Acórdão de 2 de março de 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, n.º 37).

41 Acórdão de 18 de junho de 2015, Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406, n.º 24).

42 V. n.º 11 das presentes conclusões.

43 V. Acórdão de 4 de junho de 2016, Comissão/Reino Unido (C-308/14, EU:C:2016:436, n.º 32).

44 Acórdão de 26 de fevereiro de 2015, de Ruyter (C-623/13, EU:C:2015:123, n.º 35).

45 Regulamento (CEE) n.º 1408/71 do Conselho, de 14 de junho de 1971, relativo a aplicação dos regimes de segurança social aos trabalhadores assalariados e aos membros da sua família que se deslocam no interior da Comunidade, na sua versão alterada e atualizada pelo Regulamento (CE) n.º 118/97 do Conselho, de 2 de dezembro de 1996 (JO 1997, L 28, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento (CE) n.º 1606/98 do Conselho, de 29 de junho de 1998 (JO 1998, L 209, p. 1).

46 Convém referir aqui o Acórdão Blanckaert, n.º 45.

64. Além disso, nos termos da legislação neerlandesa, e nas palavras do Tribunal de Justiça, «os beneficiários deste regime [de segurança social] só excepcionalmente beneficiam de [r]eduções fiscais relativas à segurança social. [...] [S]ó na hipótese de um beneficiário não poder compensar as reduções de contribuições com as contribuições devidas é que tem direito a obter essas [r]eduções fiscais»<sup>47</sup>.

65. Se assim for, quem tenha efetuado contribuições para a segurança social neerlandesa durante todo o ano só beneficiará da pretensa vantagem fiscal<sup>48</sup> se a soma das suas contribuições efetivas for inferior à redução. Inversamente, se a redução a título de contribuições para a segurança social fosse concedida integralmente, sem ter em conta o tempo *real* de filiação no regime de segurança social, às pessoas que tivessem sido beneficiários do regime neerlandês de segurança social apenas durante uns meses num ano fiscal, estas pessoas poderiam deduzir mais facilmente esse excedente: uma vez que tinham contribuído menos em termos absolutos, seria mais provável que a subtração referida lhes atribuisse um suplemento de excedente. Nesse caso, situações diferentes seriam tratadas do mesmo modo, uma vez que, repito, os beneficiários desse regime «só excepcionalmente beneficiam de [r]eduções fiscais relativas à segurança social».

66. Por conseguinte, a aplicação do critério *pro rata temporis* do artigo 2.6a do Regulamento ministerial, embora se possa qualificar de desvantagem para pessoas na situação de K.M. Zyla, é realizada em circunstâncias que não são comparáveis às de quem esteja sujeito durante a totalidade de um ano fiscal à obrigação de efetuar contribuições para a segurança social. A inexistência de uma relação com a segurança social durante uma parte do ano é, por conseguinte, suficiente para concluir que a situação das pessoas que efetuam contribuições para a segurança social durante esses períodos reduzidos não é comparável com a das pessoas que mantém essa relação durante todo o ano fiscal.

67. Em suma, considero não existir nenhuma violação do artigo 45.º TFUE, do artigo 4.º do Regulamento n.º 883/2004 nem do artigo 7.º, n.º 2, do Regulamento n.º 492/2011. Nenhuma destas disposições se opõe a uma legislação como a prevista no artigo 2.º6a do Regulamento ministerial.

### c) *Pertinência da jurisprudência Schumacker*

68. A análise que descrevi estaria incompleta se não a confrontasse com a jurisprudência Schumacker, invocada por K.M. Zyla a seu favor.

69. Tal como já referi, segundo o referido acórdão, «[a] discriminação de um não residente que afere o essencial dos seus rendimentos e a quase totalidade dos rendimentos familiares num Estado-Membro diverso do da sua residência consiste em a sua situação pessoal e familiar não ser tomada em conta no Estado de residência nem no Estado de emprego»<sup>49</sup>.

70. À primeira vista, esta pareceria ser a situação de K.M. Zyla. Contudo, continua a faltar a comparabilidade objetiva das situações<sup>50</sup>, ausência que o Acórdão Schumacker aceita como justificação para uma eventual desigualdade de tratamento<sup>51</sup>.

71. Em todo o caso, discordo da aplicação por analogia do Acórdão Schumacker defendida pela Comissão. Nesse processo, o sujeito passivo tinha residido exclusivamente na Bélgica à época dos factos e auferia rendimentos pela sua atividade apenas na Alemanha, não se tendo verificado uma deslocação da sua residência habitual. Diversamente, K.M. Zyla residiu nos Países Baixos durante a

47 Acórdão Blanckaert, n.º 47.

48 A taxa do imposto diminui ao subtrair-se a redução por contribuições para a segurança social do montante das contribuições efetuadas durante o ano.

49 Acórdão Schumacker, n.º 38.

50 Remeto para os n.ºs 57 e seguintes das presentes conclusões.

51 Acórdão Schumacker, n.º 37.

parte do ano civil de 2013 em que auferiu rendimentos do trabalho. Por conseguinte, o lugar dos rendimentos e o de residência coincidiram até se ter deslocado para a Polónia, onde já não trabalhou esse ano. Deste modo, as circunstâncias de partida não permitem aplicar por analogia ao presente processo as premissas do Acórdão Schumacker.

### 3. A título subsidiário: quanto à eventual justificação

72. O artigo 2.6a do Regulamento ministerial, ao aplicar a regra *pro rata temporis* à redução fiscal sobre as contribuições para a segurança social às pessoas, como K.M. Zyla, que só as tenham efetuado de modo parcial durante um ano fiscal, é coerente com o seu próprio sistema de financiamento da segurança social, que está integrado na liquidação do imposto sobre o rendimento.

73. Com efeito, a referida redução aplica-se de modo proporcional ao período de tempo trabalhado durante o ano fiscal: a taxa é de 100% para quem tenha efetuado contribuições durante todo o ano e diminui *pro rata temporis* para quem o tenha feito apenas durante alguns meses. As autoridades dos Países Baixos visam assim compensar proporcionalmente o esforço económico que decorre para o contribuinte da retenção na fonte — ou do pagamento mensal — das contribuições para a segurança social, aliviando as suas obrigações anuais.

74. Uma vez que, por força do princípio de unicidade, já referido, da legislação da União relativa à segurança social<sup>52</sup>, os Países Baixos não dispõem de competência para proceder à retenção na fonte das contribuições da segurança social efetuadas pelos trabalhadores assalariados, como K.M. Zyla, noutro Estado-Membro, a configuração da redução fiscal estabelecida pela legislação controvertida reflete uma lógica simétrica<sup>53</sup>. Se não se aplicasse a redução *pro rata temporis*, as pessoas na situação de K.M. Zyla obteriam indevidamente uma vantagem, uma vez que a redução a título das contribuições para a segurança social as compensaria de modo desproporcionado relativamente às pessoas que efetuaram contribuições durante a totalidade do ano fiscal, o que contraria o objetivo de aliviar proporcionalmente o esforço económico decorrente do pagamento de contribuições. Por conseguinte, há um nexo entre a redução fiscal e o encargo (o pagamento de contribuições para a segurança social) inicial.

75. Além disso, em conformidade com a jurisprudência, que o exige<sup>54</sup>, tratar-se-ia de uma diminuição da redução concedida à mesma pessoa e no âmbito do mesmo encargo. Por conseguinte, existe um nexo direto, pessoal e material, entre os elementos do regime fiscal em causa no processo principal<sup>55</sup>, em que a dedução da redução representa o elemento central que assegura a adequação entre encargo e redução, em função de circunstâncias objetivas. Assim, estando preenchidos os pressupostos jurisprudenciais necessários, deve concluir-se que o regime de redução contemplado no artigo 2.6a do Regulamento ministerial está justificado pela necessidade de assegurar a coerência do regime jurídico neerlandês.

76. Desde que a referida medida opere de forma simétrica (e não existem elementos nos autos que permitam duvidar disso), ou seja, de modo perfeitamente proporcional ao período de tempo trabalhado nos Países Baixos, não implicará um tratamento desvantajoso para o beneficiário a quem se aplique, que continua a beneficiar da sua redução de contribuições, embora de acordo com o período de tempo durante o qual efetuou contribuições para a segurança social antes de abandonar os Países Baixos.

52 V., designadamente, n.º 60 das presentes conclusões.

53 Por analogia, v. Acórdão de 1 de dezembro de 2011, Comissão/Bélgica (C-250/08, EU:C:2011:793, n.º 73 e jurisprudência aí referida).

54 *Ibidem*, n.º 76 e jurisprudência aí referida.

55 Acórdão de 17 de dezembro de 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, n.º 40 e jurisprudência aí referida).

77. Por conseguinte, a medida em causa é *adequada* à finalidade que prossegue, apesar da sua limitação no tempo, e *necessária* para fazer corresponder rigorosamente as contribuições ao período de tempo em que não foram efetuadas contribuições para a segurança social no Estado-Membro. Tal como já afirmei, a referida medida não prejudica mais o sujeito passivo a quem é imposta *pro rata* relativamente ao que tenha efetuado contribuições durante um ano completo: o primeiro não pagará mais que este último relativamente ao período de tempo em que foi beneficiário da segurança social.

78. Em suma, a medida do artigo 2.6a do Regulamento ministerial, admitindo que constitui uma restrição à livre circulação dos trabalhadores do artigo 45.º TFUE, estaria justificada pela necessidade de assegurar a coerência fiscal e é proporcionada à finalidade prosseguida.

## V. Conclusão

79. Atendendo às considerações efetuadas, proponho que o Tribunal de Justiça responda à questão submetida pelo Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos) nos seguintes termos:

«Quando um trabalhador tenha sido beneficiário, durante uma parte do ano civil, do regime de segurança social num Estado-Membro, onde auferiu praticamente a totalidade dos seus rendimentos correspondentes a esse ano fiscal, e se tenha deslocado posteriormente para outro Estado-Membro, onde residiu durante a parte restante do mesmo ano, o artigo 45.º TFUE não se opõe a uma legislação, como a que está em causa no processo principal, nos termos da qual o primeiro Estado-Membro limita proporcionalmente a redução geral aplicável às contribuições para a segurança social, no âmbito da liquidação do imposto sobre o rendimento, em função do período de tempo em que o trabalhador efetuou as referidas contribuições.»