



CIDEEFF

Centro de Investigação
de Direito Europeu,
Económico, Financeiro
e Fiscal

Margarida Reis

**Reenvios prejudiciais pelos tribunais fiscais
portugueses e o conceito de ato claro. O
reenvio prejudicial no processo C-464/14**

Grupo I – Governança Fiscal: Normas
Internacionais, Patriotismos e Evasão Fiscal

**Reenvios prejudiciais pelos tribunais fiscais
portugueses e o conceito de ato claro.
O reenvio prejudicial no processo C-464/14**

ABREVIATURAS E SIGLAS UTILIZADAS:

AG	Advogado/a-Geral
AT	Administração Tributária
CAG	Conclusões do Advogado-Geral
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
EEE	Espaço económico europeu
EM	Estados membros
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
LGT	Lei Geral Tributária
SP	Sujeito passivo
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TCE	Tratado da Comunidade Europeia
TFUE	Tratado de Funcionamento da União Europeia
TJ	Tribunal de justiça ¹
TUE	Tratado da União Europeia
UE	União Europeia

¹ Do Tribunal de Justiça da União Europeia.

I. INTRODUÇÃO *

A correta promoção do reenvio prejudicial tendo em consideração a teoria do *acte claire / acte éclairé* assente na metodologia interpretativa proposta pela jurisprudência do caso CILFIT coloca um conjunto de desafios aos órgãos de jurisdição nacionais dos Estados-Membros (EM) da União Europeia (UE), que se revestem de particular complexidade quando está em causa um problema de tributação direta.

Com efeito, tratando-se de um domínio de baixa harmonização, o Tribunal de Justiça (TJ)² aplica o direito ao caso concreto através da interpretação de princípios, em que se consubstanciam as liberdades fundamentais consagradas no Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), que são, por natureza, vagos.

Este trabalho tem por objeto uma reflexão sobre este tema, espelhando necessariamente o ponto de vista de quem no seu labor diário se debate com as supramencionadas dificuldades.

Procurando de algum modo ilustrar os desafios colocados através de um caso concreto, descreve-se, de modo necessariamente sintético, um caso objeto de recente reenvio de questões prejudiciais promovido pelo Tribunal Tributário de Lisboa para o TJ - C-464/14, Secilpar –, ali pendente, assim como a motivação subjacente à sua formulação.

Atendendo à riqueza dos temas selecionados e à vasta literatura e jurisprudência existentes sobre os mesmos, as limitações temporais inerentes à elaboração de um relatório de mestrado não deixam de aqui se refletir de modo particularmente aparente.

Corresponde o mesmo, ainda assim, a um amadurecimento da reflexão sobre o tema.

* O texto que se publica corresponde ao do relatório de mestrado apresentado na unidade curricular de Direito Fiscal Europeu no ano letivo de 2014-2015, lecionada pela Sra. Professora Doutora Ana Paula Dourado, expurgado de imprecisões materiais e lapsos de escrita. Os dados que fundamentam este trabalho foram coligidos até à data da respetiva entrega, que ocorreu em 09-10-2015.

² Tribunal de Justiça do Tribunal de Justiça da União Europeia. Como é sabido, o Tribunal de Justiça da União Europeia é composto por três jurisdições: o Tribunal de Justiça, o Tribunal Geral (criado em 1988) e o Tribunal da Função Pública (criado em 2004).

II. REENVIOS PREJUDICIAIS PELOS TRIBUNAIS FISCAIS PORTUGUESES E O CONCEITO DE ATO CLARO

II.1 IMPORTÂNCIA E ENQUADRAMENTO GENÉRICO DO REENVIO DE QUESTÕES PREJUDICIAIS

Independentemente da posição que se assuma quanto à motivação subjacente³ ao acórdão CILFIT⁴, o facto é que o (adequado) reenvio ao TJ de questões prejudiciais nos termos do disposto no art. 267.º do TFUE assume grande importância, pois permite a progressiva construção de um reduto de interpretação harmonizada das normas de direito europeu⁵.

³ Com efeito a doutrina divide-se quanto a esta questão, entre aqueles que entendem que a “doutrina” CILFIT encerra uma motivação centralizadora por parte do TJ e aqueles que entendem, pelo contrário, que o que se pretendeu foi descentralizar, dando-se um passo no sentido da divisão de tarefas com os tribunais nacionais; os termos da polémica são descritos em SARMIENTO, Daniel – Who’s Afraid of the *Acte clair* Doctrine? In Dourado, Ana Paula, Borges, Ricardo da Palma (editors) – *The Acte clair in EC Direct Tax Law*. Amsterdam: IBFD, 2008, p. 72-74 e em CRAIG, Paul, BÚRCA, Gráinne de – *EU Law. Text, Cases and Materials*. Fifth Edition. Oxford: Oxford University Press, 2011, pág. 457-458. Sarmiento resume o racional subjacente ao caso CILFIT em três aspetos: o TJ considerou que era chegado o momento para descentralizar a implementação do direito da UE dividindo essa tarefa com os tribunais superiores nacionais, o caso CILFIT foi o primeiro de muitos destinado a implementar mecanismos de controlo de pendências no TJ, e por último, os “termos generosos” do primeiro teste CILFIT e os requisitos estritos do segundo conferiam ao TJ ampla margem de discricionariedade numa altura em que desenhava a sua relação com os tribunais nacionais, cf. SARMIENTO, Daniel, *idem*, pág. 72. Quanto aos termos do supramencionado dissenso doutrinário, em síntese, divide aqueles que entendem que subjacente à jurisprudência CILFIT está uma verdadeira tendência descentralizadora do TJ, que neste caso confere importantes poderes de decisão aos tribunais nacionais de última instância, e os que, como Rasmussen, entendem que a verdadeira estratégia é centralizadora, e que o TJ assim consegue enviar aos tribunais nacionais uma mensagem de cooperação, mas simultaneamente, porque os requisitos que introduz são ambíguos e impossíveis de preencher, manter o poder de a qualquer momento chamar a si o poder de decidir, exigindo o seu cumprimento quanto bem entender, cf. SARMIENTO, Daniel, *idem*, pág. 73-74. Sobre esta questão cf. ainda os §§56-58 das CAG Tizziano apresentadas em 2002-02-21, C-99/00, Lyckeskog e § 83 das CAG Stix-Hackl, apresentadas em 2005-04-12, no caso Intermodal Transports, C-495/03, e nota 39.

⁴ Cf. 1982-10-06, C 283/81, CILFIT; a jurisprudência do TJ será mencionada com referência à data em que foi proferido o acórdão, seguida da identificação numérica do caso e respetiva designação abreviada, por esta ordem. No final do relatório é disponibilizada uma listagem de toda a jurisprudência referenciada ao longo do trabalho, por ordem cronológica da prolação do acórdão.

⁵ “No âmbito do artigo 177.º, o qual visa garantir que o direito comunitário seja interpretado e aplicado de maneira uniforme em todos os Estados-membros, o terceiro parágrafo tem como fim, nomeadamente, o de evitar que se estabeleça em qualquer Estado-membro uma jurisprudência nacional em desacordo com as regras de direito

Como é por demais sabido, esta questão assume particular relevância em matéria de tributação direta, pois encontrando-se muito pouco harmonizada⁶, o desenvolvimento do direito da UE ocorre através da jurisprudência do TJ, que caso a caso afere da compatibilidade dos regimes fiscais nacionais dos EM com as liberdades fundamentais consagradas no TFUE^{7 8} através do mecanismo apelidado pela doutrina de “integração negativa”.

comunitário.” (1977-05-24, Hoffmann-La Roche/Centrafarm, 107/76, § 5; 1982-10-27, Morson and Jhanjan, 35/82 e 36/82, § 8). Como salienta o AG Tizziano, “O próprio Tribunal de Justiça já várias vezes lembrou que o instituto do reenvio prejudicial constitui a verdadeira chave mestra para salvaguarda do carácter comunitário do direito instituído pelos tratados, porque protege a sua unidade e lhe permite ter os mesmos efeitos em toda a União, garantindo simultaneamente uma proteção jurisdicional eficaz dos particulares (§ 69 das conclusões apresentadas em 2002-02-21, Lyckeskok, C-99/00).

⁶ Os impostos diretos não são expressamente regulados pelo TCE (ou pelo TFUE), por um lado porque no momento da assinatura do Tratado de Roma, em 1957, esta matéria não era valorada como sendo essencial para o estabelecimento do mercado interno, tendo por isso sido deixada de fora do âmbito do tratado, e por outro porque, tendo em consideração que os impostos diretos são um instrumento útil na prossecução de vários objetivos económicos e sociais dos EM, estes sempre revelaram relutância em prescindir das suas competências nesta matéria, que se mantém no âmbito da respetiva soberania, cf. ADAMCZYK, Łukasz – The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation. In LANG, Michael (editor) [et al.] – *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. 3rd edition. Wien: Linde Verlag, 2013, p. 24. Sobre o assunto ver ainda DOURADO, Ana Paula – *Lições de Direito Fiscal Europeu. Tributação Direta*. Coimbra: Coimbra Editora / Wolters Kluwer Portugal, 2010, págs. 25 a 28. Como sublinham ambos os Autores citados, na falta de uma regra específica, nesta matéria a adoção diretivas por parte do Conselho encontra-se sujeita à regra da unanimidade constante no art. 115.º do TFUE, o que dificulta muito a harmonização pela via do direito secundário.

⁷ O direito primário europeu compreende cinco liberdades fundamentais: liberdade de circulação de mercadorias (art. 28.º e 29.º TFUE), liberdade de circulação de trabalhadores (art. 45.º a 48.º TFUE), liberdade de estabelecimento (art. 49.º a 55.º do TFUE), liberdade de prestação de serviços (art. 56.º a 62.º TFUE), e liberdade de circulação de capitais (art. 63.º a 66.º TFUE). O direito primário compreende também uma cláusula de geral de não discriminação (cf. art. 18.º TFUE), e a liberdade de circulação e permanência dos cidadãos da UE art. 21.º TFUE, também com uma formulação mais genérica; neste sentido cf. ENGLMAIR, Vanessa – The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxations. In LANG, Michael (editor) [et al.] – *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. 3rd edition. Wien: Linde Verlag, 2013, p. 48.

⁸ O TJ cedo esclareceu que apesar de os EM terem competência exclusiva em matéria de tributação direta devem ainda assim exercer essa competência em conformidade com o direito da UE e evitar qualquer discriminação fundada na nacionalidade - 1986-01-1986, 270/83, Comissão vs França (“Avoir Fiscal”), *maxime* § 13; cf. ENGLMAIR, Vanessa, *idem*, p. 46, e DOURADO, Ana Paula, *idem*, p. 27.

⁹ cf. ADAMCZYK, Łukasz – The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation, op. cit., p. 25. Como é referido por DOURADO, “Neste contexto, a jurisprudência do TJCE em matéria de tributação direta aparece como a mais importante fonte de Direito nesta matéria, e o Tribunal como a instituição que mais bem tem assegurado as liberdades fundamentais dos contribuintes, ainda que de forma insuficiente”, cf. DOURADO, Ana Paula, *idem*, págs. 27-28.

O reenvio de questões prejudiciais deve ser efetuado dentro de parâmetros gerais definidos no TFUE e trabalhados pela jurisprudência do TJ, que cumpre recordar¹⁰.

Assim, o TJ é competente para decidir sobre a interpretação dos Tratados e sobre a validade e interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da UE [cf. alíneas a) e b) do primeiro parágrafo do art. 267.º do TFUE], não sendo, no entanto, competente para apreciar ou decidir sobre a validade da lei nacional dos EM¹¹.

Neste sentido, e sem surpresa, o TJ afirma consistentemente que “não é competente para se pronunciar sobre a compatibilidade de uma medida nacional com o direito comunitário”¹² - competência essa que cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais¹³ -, sendo no entanto “competente para fornecer ao órgão jurisdicional nacional todos os elementos de interpretação que relevam do direito comunitário que lhe podem permitir apreciar essa compatibilidade para a decisão do processo que lhe foi submetido”¹⁴.

O TJ sublinha que a sua competência no âmbito do artigo 267.º se limita à interpretação das normas do direito comunitário, não lhe cabendo decidir quanto à matéria de facto, sendo o órgão jurisdicional de reenvio que deve determinar os factos (e as normas de direito nacional

¹⁰ Faz-se um breve enquadramento, em termos genéricos, do regime reenvio de questões prejudiciais suscitadas pelos órgãos jurisdicionais nacionais, sem entrar nas respetivas minudências processuais, que ficam para além do objeto deste trabalho. Sobre esta matéria é imprescindível ainda uma leitura atenta do regulamento de processo do Tribunal de Justiça, de 29 de setembro de 2012 (publicado no Jornal Oficial L 265 de 29.9.2012, disponível numa versão consolidada em http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2012-10/rp_pt.pdf) e das instruções práticas às partes relativas aos processos apresentados no tribunal de justiça (publicadas no Jornal Oficial L 31 de 31.1.2014, e disponíveis para consulta em [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?qid=1437389032568&uri=CELEX:32014Q0131\(01\)](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?qid=1437389032568&uri=CELEX:32014Q0131(01))).

¹¹ Importa aqui sublinhar que existe uma relação dinâmica entre estes dois papéis que impede que os mesmos sejam vistos de modo “estranque”. Assim, e como sublinha Ana Paula Dourado, a interpretação do direito da UE pelo TJ depende do modo como os tribunais nacionais lhe apresentam as circunstâncias do caso e a legislação nacional relevante (sendo certo que tanto o TJ como os tribunais nacionais interpretam, até um certo ponto, o direito da UE e o direito nacional à luz do direito da UE); quanto mais detalhada for a informação dada pelo tribunal nacional e a decisão do TJ, mais o reenvio prejudicial se aproxima da aplicação ao caso concreto pelo tribunal nacional; Cf. DOURADO, Ana Paula – *Is it acte clair?* General report on the role played by CILFIT in direct taxation. In Dourado, Ana Paula, Borges, Ricardo da Palma (editors) – *The Acte clair in EC Direct Tax Law*. Amsterdam: IBFD, 2008, p. 23; cf. ainda CRAIG, Paul, BÚRCA, Gráinne de – *EU Law. Text, Cases and Materials*. Fifth Edition. Oxford: Oxford University Press, 2011, pág. 473.

¹² Cf. acórdãos proferidos em 1995-04-07, Grau Gomis e O., C-167/94, § 4; em 2010-03-11, Attanasio Group, C-384/08, § 16.

¹³ O TJ explicitou também oportunamente qual a definição relevante de “órgão jurisdicional nacional” para efeito do disposto no art. 267.º do TFUE, cf. 2008-12-16, Cartesio, C-210/06, §55 e 56.

¹⁴ Cf. acórdãos proferidos em 1998-04-20, Sodiprem e O., proc apensos C-37/96 e C-38/96 § 27; 1998-10-22, In. Co. Ge.'90 e O., proc. apensos C-10/97 a C-22/97, §14-§15.

pertinentes) e decidir aplicando na medida do necessário as normas pertinentes de direito comunitário tal como interpretadas pelo TJ¹⁵.

Por outro lado, os órgãos jurisdicionais nacionais “não têm poder para declarar inválidos os atos das instituições comunitárias”¹⁶, devendo efetuar o reenvio da questão prejudicial relativa à respetiva (in)validade, “mesmo quando a invalidade de disposições coincidentes de outro regulamento análogo já foi declarada pelo TJ”¹⁷.

Resulta do disposto no terceiro parágrafo do art. 267.º do TFEU, que sempre que uma questão sobre a interpretação dos Tratados ou sobre a validade e a interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam suscetíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão *é obrigado* a submeter a questão ao Tribunal¹⁸.

¹⁵ Cf. § 12 CAG Jacobs, apresentadas em 1997-07-10, Wiener SI, C-338/95; em nota 8 ao § 13 das referidas conclusões, elenca jurisprudência na qual o TJ insiste “na obrigação de o órgão jurisdicional nacional informar qual o contexto jurídico e factual do processo reenviado”.

¹⁶ Cf. acórdão proferido em 1987-10-22, Foto-Frost, 314/85, § 15.

¹⁷ Cf. acórdão do TJ proferido em 2005-12-06, Gaston Schul Douane-Expéditeur, C-461/03; a decisão neste caso foi proferida em discordância com as conclusões do AG Ruiz-Jarabo, apresentadas em 2005-06-30, nas quais argumentou que a doutrina CILFIT poderia ser aplicada às situações como a que se discutia no caso, em que a invalidade do artigo 4.º, n.ºs 1 e 2 do regulamento (CE) n.º 1423/95 da Comissão resultava evidente em face da decisão anteriormente proferida pelo TJ no caso Kloosterboer Rotterdam (C-317/99), no qual o TJ declarou inválido o artigo 3.º, n.ºs 1 e 3, do Regulamento (CE) n.º 1484/95 da Comissão, de 28 de junho de 1995 Rotterdam. No supramencionado acórdão o TJ afirma perentoriamente que “...a posição adotada no acórdão CILFIT e o., já referido, relativamente a questões de interpretação não se pode aplicar a questões relativas à validade de atos comunitários” (§ 19), reafirmando que a “...exigência de uniformidade é especialmente imperiosa quando está em causa a validade de um ato comunitário. Divergências entre os órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros quanto à validade dos atos comunitários seriam suscetíveis de comprometer a própria unidade da ordem jurídica comunitária e de prejudicar a exigência fundamental da segurança jurídica” (§ 21). Na dialética entre a descentralização (indispensável ao próprio funcionamento do sistema e do próprio TJ) e a aplicação uniforme do direito comunitário, a coerência do sistema e a segurança jurídica, pesaram mais os últimos argumentos, atendendo à sensibilidade da questão da validade dos atos comunitários.

¹⁸ Discute-se se os órgãos jurisdicionais “cujas decisões não sejam passíveis de recurso” nos termos do § 3 do art. 267.º do TFEU são aqueles cujas decisões nunca podem ser passíveis de recurso (teoria abstrata) ou aqueles cujas decisões não são passíveis de recurso apenas em determinados casos concretos (teoria concreta), sendo que o primeiro entendimento se afigura excessivamente formal. Quanto a esta questão, cf. Paul, BÚRCA, Gráinne de – *EU Law. Text, Cases and Materials*, op. cit., págs. 446 e 447 e QUADROS, Fausto de, e MARTINS, Ana Maria Guerra – *Contencioso da União Europeia*, 2.ª edição, Coimbra: Livraria Almedina, 2007, pág. 90, e a jurisprudência do TJ aí citada. Sobre esta questão, esclarecendo que a disposição abrange todos os órgãos jurisdicionais nacionais cujas decisões são irrecorríveis, cf. acórdão proferido em 1964-07-15, Costa/ENEL, 6/64: “Todavia, nos termos deste artigo [o então art. 177.º TCEE], os órgãos jurisdicionais nacionais cujas decisões são, como no caso *sub judice*, irrecorríveis devem submeter ao Tribunal uma questão a título prejudicial sobre «a interpretação do

Como veremos adiante, esta disposição deve ser interpretada à luz da jurisprudência resultante do caso CILFIT, e antes dele, do caso Da Costa¹⁹.

Já no que respeita aos órgãos jurisdicionais nacionais cujas decisões sejam passíveis de recurso, o reenvio de questões prejudiciais *pode* ser promovido, não sendo obrigatório²⁰.

É o que resulta do disposto no segundo parágrafo do art. 267.º do TFUE, no qual se dispõe que sempre que uma questão sobre a interpretação dos Tratados ou sobre a validade e a interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da União seja suscitada em processo pendente perante qualquer órgão jurisdicional de um dos Estados-Membros, esse órgão *pode*, se considerar que uma decisão sobre essa questão é necessária ao julgamento da causa, pedir ao Tribunal que sobre ela se pronuncie.

Trata-se assim uma faculdade²¹, a menos que, como foi já referido, em causa esteja a declaração de invalidade de atos comunitários²², circunstância em que se transfigurará em obrigação.

De qualquer modo, resulta da citada disposição que o reenvio de questões prejudiciais só deve ser feito se o órgão jurisdicional nacional concluir que a questão relativamente à qual pede que o TJ se pronuncie *é necessária ao julgamento da causa*, como resulta claramente do disposto no § 2 do art. 267.º do TFUE.

Neste contexto o TJ tem consistentemente afirmado não lhe caber emitir “opiniões consultivas” sobre questões “hipotéticas”²³, apreciar questões que manifestamente não sejam

Tratado», quando essa questão for suscitada perante eles”; §§ 14-15, do acórdão proferido em 2002-06-04, Lyckeskog, C-99/00 (e §§ 32-38 das CAG Tizziano apresentadas em 2002-02-21, naquele processo).

¹⁹ Como refere a AG Stix-Hackl, no § 43 das conclusões apresentadas em 2005-04-12, no caso Intermodal Transports, C-495/03, “(...) esta obrigação de reenvio dos órgãos jurisdicionais nacionais que se pronunciam em última instância pode excepcionalmente, nas condições definidas pela jurisprudência, deixar de existir, mais precisamente quando a questão suscitada já tenha sido objeto de uma questão prejudicial num caso idêntico ou análogo ou quando a questão jurídica em causa já esteja resolvida por jurisprudência assente do Tribunal de Justiça (...) [V. acórdão de 27 de março de 1963, Da Costa (28/62 a 30/62, Colect. 1962-1964, p. 233), e acórdãos proferidos no processo 283/81, e no acórdão de 4 de novembro de 1997, Parfums Christian Dior, processo C-337/95], ou, como o Tribunal de Justiça declarou no acórdão CILFIT, quando a aplicação correta do direito comunitário se impõe com tal evidência que não deixa lugar a qualquer dúvida razoável”.

²⁰ Cf. acórdão proferido em 2008-12-16, Cartesio, C-210/06, § 96 a § 98.

²¹ Cf. §§ 19-20 e 51 das CAG Jacobs apresentadas em 1997-07-10 no caso Wiener SI, proc. C-338/95.

²² Cf. §§ 44 a 48 das CAG Stix-Hackl, apresentadas em 2005-04-12, no caso Intermodal Transports, C-495/03.

²³ Cf., por ex., acórdãos proferidos em 1980-03-11, Foglia v Novello, caso 104/79, § 10; em 1981-12-16, Foglia v Novello, proc. 244/80, § 18 e 20; em 1992-07-16, Meilicke, C-83-91, § 31-34; em 2006-09-28., Gasparini e O, C-467/04, § 44; de 2008-06-12, Skatteverket vs Gourmet Classic Ltd, C-458/06, § 25 a 33. Como refere o AG Jacobs nas Conclusões apresentadas em 1997-07-10 no caso Wiener SI, proc. C-338/95, “A função do Tribunal não é

pertinentes para a solução do litígio²⁴, ou apreciar questões articuladas de modo pouco claro, sem o adequado esclarecimento dos motivos (incluindo a motivação de facto) pelos quais o órgão jurisdicional nacional considere ser necessária à resolução do litígio uma resposta às questões submetidas^{25 26}.

De sublinhar que como é afirmado na jurisprudência citada a propósito no parágrafo anterior, é ao TJ que cabe ajuizar sobre sua própria competência.

Importa ainda recordar que o órgão jurisdicional nacional é livre de fazer o reenvio de questões prejudiciais oficiosamente, independentemente dos pedidos das partes²⁷, tendo o TJ oportunamente declarado que qualquer norma procedimental que o impeça é contrária ao direito europeu²⁸.

preferir decisões a título prejudicial que contenham apenas interpretações abstratas das normas de direito comunitário, o que seria pouco útil para a resolução do litígio em questão (...). O Tribunal tem antes por função fornecer uma interpretação especialmente adaptada às necessidades do órgão jurisdicional de reenvio” (§ 13), acrescentando que se trata de uma perspectiva que “Está em conformidade com o espírito de cooperação que existe entre o Tribunal e os órgãos jurisdicionais nacionais, com o papel do Tribunal de Justiça, que consiste em proferir acórdãos e não pareceres jurídicos não vinculativos, e com a exigência de uniformidade de interpretação e aplicação do direito comunitário” (§ 14). Mais adiante defende que quanto mais precisas seja as respostas do TJ – sendo que as respostas serão mais precisas em função direta do detalhe com que a questão seja colocada pelo órgão jurisdicional nacional – menos se favorecerá uma interpretação uniforme, devendo antes o TJ concentrar o seu esforço na “questão de interpretação de ordem geral” fornecendo aos órgãos jurisdicionais nacionais “indicações gerais” (§§ 42 a 44). Atendendo a que no caso estava em causa um problema relativo à pauta aduaneira comum, a reflexão feita tem subjacente as especificidades dos problemas resultantes da classificação pautal, existindo casos em que os tribunais nacionais pretendem que o TJ faça a subsunção dos factos concretos em causa à norma comunitária, como resulta dos exemplos dados no § 29. Mal interpretada, parece que esta proposta metodológica poderia levar à conclusão paradoxal de que a decisão do TJ seria mais útil nos casos em que o tribunal nacional se ficasse por uma maior abstração na pergunta, detalhando menos (ou nada) os factos concretos em causa, o que no limite levaria a que o TJ caísse na interpretação abstrata das normas de direito comunitário, o que não parece adequado.

²⁴ Cf. p. ex., acórdãos proferidos em 1992-07-16, Lourenço Dias, C-343/90, § 17-20; 1992-07-16, Meilicke, C-83/91, § 26, 32 a 34, em 1994-05-17, e Corsica Ferries, C-18/93, § 14 a 16.

²⁵ Cf. acórdão proferido em 2003-01-21, Bacardi-Martini e Cellier des Dauphins, C-318/00, § 40 a 53, maxime 49-52; em 2009-10-01, Minister voor Wonen, Wijken en Integratie, C-567/07, § 49 a 52.

²⁶ Cf. CRAIG, Paul, BÚRCA, Gráinne de – *EU Law. Text, Cases and Materials*, op. cit., págs. 462 a 471, sublinhando (pág. 462) que a postura inicial do TJ era “liberal”, manifestando disponibilidade para corrigir o enquadramento deficiente das questões prejudiciais que lhe eram reenviadas.

²⁷ Cf. acórdãos proferidos em 2001-03-13, PreussenElektra, C-379/98, § 38; em 2003-01-21, Bacardi-Martini e Cellier des Dauphins, C-318/00, § 40; em 2003-02-27, Adolf Truley, C-373/00, § 21; em 2005-04-12, Keller, C-145/03, § 33, e em 2006-06-21, Danzer/Conselho, T-47/02, § 35, este último pelo Tribunal de 1.ª Instância; § 9 do acórdão proferido em 1982-10-06, CILFIT vs Ministério da Saúde, caso 283/81.

²⁸ Cf. acórdãos proferidos em 1995-12-14, Peterbroeck, C-312/93, § 12 a § 21; em 1995-12-14, Van Schijndel e Van Veen, proc. apensos C-430/93 e C-431/93, § 13 a 15.

A relação entre o TJ e os tribunais nacionais tem sido modelada com base no mecanismo de reenvio prejudicial constante no art. 267.º.

No que se refere a esta relação, dois aspetos são de salientar: por um lado, o que está em causa entre o TJ e os tribunais nacionais é uma relação de “precedente”, e não de recurso²⁹; por outro lado, o que começou por ser uma relação “horizontal e bilateral” é hoje caracterizada pela doutrina como sendo vertical e multilateral, num sistema em que o TJ chama os tribunais nacionais a participarem ativamente na aplicação do direito da UE³⁰.

Refira-se a propósito que nada impede o tribunal nacional de apresentar junto do TJ um pedido de decisão prejudicial relativamente a uma questão já decidida por este último, com o intuito de obter uma alteração da jurisprudência anterior sobre o assunto³¹.

Aos tribunais nacionais cabe assim a responsabilidade e o desafio de ocupar o seu lugar no sistema, contribuindo ativamente para a definição do seu papel no mesmo.

II.2 PRECEDENTE E ATO CLARO

Na definição dos contornos da sua competência em resultado do disposto no art. 267.º do TFUE, o TJ move-se no dilema entre a necessidade da respetiva descentralização (independentemente de se considerar que a motivação é aqui sobretudo funcional, tendo em vista exclusivamente o controlo de pendências, ou também resultante de uma postura ideológica sobre a repartição com os tribunais nacionais de última instância dos poderes que lhe são conferidos pelos Tratados) e a de preservar a coerência do sistema jurídico europeu, mantendo a unidade da ordem jurídica comunitária e garantindo um mínimo de segurança jurídica aos particulares.

A descentralização impõe-se, desde logo por razões práticas, pois atendendo à multiplicidade de questões de interpretação do direito europeu que se colocam em concreto (de

²⁹ Cf. CRAIG, Paul, BÚRCA, Gráinne de – *idem*, op. cit., p. 442-443, 448-454, 455-456.

³⁰ Cf. CRAIG, Paul, BÚRCA, Gráinne de – *idem*, op. cit., p. 442-443, 482.

³¹ Cf. neste sentido VANISTENDAEL, Frans – Consequences of the *Acte clair* Doctrine for the National Courts and Temporal Effects of an ECJ Decision. In Dourado, Ana Paula, Borges, Ricardo da Palma (editors) – *The Acte clair* in EC Direct Tax Law. Amsterdam: IBFD, 2008, p. 159 e 168; cf. ainda a jurisprudência do TJ relevante sobre esta questão, mencionada pelo AG Jacobs no já citado § 67 das conclusões apresentadas em 1990-03-13 no caso HAG GF, C- 10/89.

relevância desigual), e ao alargamento permanente da UE, dificilmente se pode pretender que todas elas sejam dilucidadas pelo TJ³².

Por outro lado, é também evidente a importância de um nível adequado de coerência do sistema jurídico e de segurança jurídica, essenciais ao desenvolvimento do mercado interno e da união, sobretudo numa matéria de (muito) fraca harmonização, como é a referente à tributação direta (e em que o labor jurisprudencial do TJ surge como a panaceia possível para a mesma).

Depois de no caso Da Costa³³, ter afirmado “Se o artigo 177.º, último parágrafo, obriga, sem exceção, os órgãos jurisdicionais nacionais (...) cujas decisões não sejam suscetíveis de

³² Como é referido pelo AG Jacobs nas Conclusões apresentadas em 1997-07-10 no caso Wiener SI, proc. C-338/95 (no qual estava em causa uma questão relativa à pauta aduaneira comum), e atendendo a que qualquer aplicação de uma norma de direito suscita uma questão de interpretação, no limite o TJ poderia em abstrato ser “chamado a intervir em todos os processos relativos a uma questão de direito comunitário pendentes em qualquer órgão jurisdicional de qualquer Estado-Membro” revelando-se “... manifesto que, se o Tribunal devesse ser deste modo chamado a tomar posição, seria esmagado pelo peso do contencioso sobre que teria que se pronunciar.” (§ 15). Propõe por isso um esforço de “autolimitação” por parte dos órgãos jurisdicionais nacionais e do TJ (§ 18), que passaria no que se refere aos órgãos jurisdicionais nacionais que têm a faculdade de submeter questões prejudiciais ao TJ por formularem “pedidos adequados”, o que ocorreria “quando a questão tem uma importância geral e uma decisão do Tribunal é suscetível de favorecer a aplicação uniforme do direito em toda a União Europeia.” (§ 20). Já o TJ autolimitar-se-ia através da declaração de “ter cumprido o essencial da sua missão em matéria de interpretação uniforme, no sentido de que os princípios ou as regras fundamentais de interpretação já foram expostos de modo suficiente para permitir aos órgãos jurisdicionais nacionais decidirem por si próprios. (...) O acórdão não impediria os órgãos jurisdicionais nacionais de dirigir novos pedidos de decisão prejudicial no domínio particular em que o Tribunal tenha escolhido a via da «autolimitação». Os novos pedidos não seriam inadmissíveis, mas, salvo demonstração de ter sido suscitada uma nova questão de princípio, o Tribunal não se debruçaria sobre o mérito desses pedidos.” (§ 21). No que diz respeito aos órgãos de jurisdicionais de última instância, a obrigação de efetuar o reenvio ater-se-ia aos casos em que os mesmos concluíssem estar em causa uma “questão de direito de interesse geral”, caso em que existiria uma real necessidade de interpretação uniforme (cf. §§ 51 a 64). Esta metodologia tem por pressuposto o entendimento, defendido nas supracitadas conclusões, de que quanto mais precisas sejam as respostas do TJ menos vantagens se alcançariam no plano da uniformidade da interpretação (cf. §§ 42-44). Entende ainda o AG Jacobs que a mesma favoreceria uma jurisprudência mais equilibrada e uma repercussão menos desigual da obrigação de reenvio, atendendo aos diversos sistemas judiciais em causa (§ 62). No § 70 das CAG Tizzano apresentadas em 2002-02-21, no caso Lyckeskog, C-99/00, faz a crítica do critério assente na “suficiente importância” da questão prejudicial, avançado naquele processo pela Dinamarca na esteira do AG Jacobs do Relatório do grupo de reflexão sobre o futuro do sistema jurisdicional das Comunidades europeias de janeiro de 2000. Considera este critério “pelo menos em parte, tão vago e incerto que se torna por demais natural imaginar o risco a que (...) se prestaria, de dar acesso a recorrentes contenciosos e, sobretudo, de conceder uma margem excessiva de discricionariedade aos tribunais nacionais (e recorde-se que me refiro aos tribunais de última instância)”. No mesmo sentido, considerando que “a apreciação do alcance de uma questão e da necessidade de interpretação uniforme do direito comunitário [criam] ... dificuldades adicionais do ponto de vista dos órgãos jurisdicionais nacionais que se pronunciam em última instância e [conferem] ... à margem de apreciação destes órgãos jurisdicionais contornos ainda mais imprecisos”, a AG Stix-Hackl, no § 104, das conclusões apresentadas em 2005-04-12, no caso Intermodal Transports, C-495/03.

³³ Acórdão proferido em 1963-03-27, Schaake e O./Administração Fiscal (Da Costa), proc. apensos 28/62 a 30/62.

recurso jurisdicional no direito interno a submeter ao Tribunal de Justiça qualquer questão de interpretação suscitada perante eles, pode, porém, acontecer que, por força da interpretação dada pelo Tribunal ao abrigo do artigo 177.º, essa obrigação perca a sua razão de ser e fique destituída de conteúdo. Isto acontece, designadamente, *quando a questão suscitada é materialmente idêntica a* uma questão que foi já objeto de uma decisão a título prejudicial num processo análogo” (destacado nosso) em CILFIT³⁴ o TJ vem alargar esta possibilidade de dispensa de reenvio de questões prejudiciais às situações em que a questão em litígio tenha já sido por si apreciada, independentemente da natureza do circunstancialismo processual anterior à sua decisão *e ainda que a questão em litígio não seja exatamente idêntica* (§ 14).

Mais do que isso, vem afirmar que a aplicação correta do direito comunitário pode ser tão evidente que não deixe margem para qualquer dúvida razoável quanto ao modo como deve ser resolvida a questão suscitada³⁵. Neste caso, o órgão jurisdicional nacional pode abster-se de reenviar a questão ao TJ e *assumir a responsabilidade*³⁶ de a resolver (cf. § 16, caso CILFIT).

Para este efeito, o TJ impõe alguns requisitos adicionais, expressos nos § 16 a § 20 da decisão proferida no caso CILFIT.

Assim, antes de chegar à conclusão de que a interpretação correta do direito europeu é tão evidente que não deixa margem para qualquer dúvida razoável quanto ao modo como deve ser resolvida a questão suscitada, o tribunal nacional deve ficar convencido que a questão é igualmente evidente para os tribunais dos restantes EM e para o TJ (§ 16, CILFIT); a existência

³⁴ Acórdão proferido em 1982-10-06, CILFIT vs Ministério da Saúde, caso 283/81.

³⁵ No § 71 das CAG Tizziano apresentadas em 2002-02-21, no caso Lyckeskok, C-99/00, refere o mesmo, quanto à necessidade da “evidência”, que “(...) também não me convenceu a outra proposta avançada nesta matéria, no sentido de excluir a obrigação de reenvio apenas nos casos em que a solução da questão de direito comunitário não suscite «dúvidas razoáveis», sem que seja também necessário, como decorre do acórdão CILFIT, que a ausência de tal dúvida se manifeste «com evidência». Gostaria antes de mais de esclarecer, a este propósito, que a necessidade dessa evidência não constitui uma condição ulterior, uma espécie de requisito adicional que o Tribunal de Justiça exige para eximir o órgão jurisdicional da obrigação de reenvio; trata-se, pelo contrário, de uma qualificação da «dúvida razoável», destinada a salientar não só que a dúvida tem realmente que existir, como também que não deve ser meramente subjetiva. Ou seja, *trata-se de uma explicitação que*, tal como o confronto das versões linguísticas dos textos, que daqui a pouco abordarei, *pretende chamar a atenção para a especial prudência de que o tribunal nacional deve ter antes de excluir a existência de qualquer dúvida razoável*. Suprimir do referido acórdão a expressão «de tal evidência» não tornaria a dúvida mais «razoável», antes a sujeitaria a um grau ainda maior de subjetividade e de discricionariedade (...). Todavia, parece-me ser este, em última análise - mesmo para além das intenções dos seus defensores - o resultado da proposta em análise, caso contrário não penso que valha a pena travar uma batalha terminológica numa situação em que o acórdão CILFIT já concedeu aos tribunais de última instância uma margem de apreciação significativa”. (itálico nosso).

³⁶ É ao tribunal nacional que compete decidir se a aplicação correta do direito comunitário é tão evidente que não deixe margem para qualquer dúvida razoável quanto ao modo como deve ser resolvida a questão suscitada.

desta possibilidade deve ser avaliada atendendo às características específicas do direito da UE e às dificuldades específicas de interpretação que o mesmo suscita (§ 17); devendo ter-se em consideração, antes de mais, que a legislação comunitária é redigida em várias versões linguísticas, todas autênticas, pelo que a interpretação de uma disposição de direito comunitário envolve a comparação entre as várias versões linguísticas (§ 18); deve igualmente ser tido em consideração, mesmo quando as várias versões linguísticas estejam inteiramente de acordo entre si, que o direito comunitário faz uso de terminologia que lhe é peculiar, devendo além disso sublinhar-se que os conceitos legais não têm necessariamente o mesmo sentido no direito comunitário e no direito dos vários EM (§ 19); por último, cada disposição de direito comunitário deve ser contextualizada e interpretada à luz do direito comunitário como um todo, levando em consideração os seus objetivos e o seu estado de evolução no momento em que a disposição em causa seja aplicada (§ 20).

Importa recordar que no que diz respeito ao requisito atinente ao confronto das várias versões linguísticas (§ 18), embora o TJ não tenha reformulado o mesmo, várias sugestões de abordagem interpretativa têm sido adiantadas pelos próprios Advogados-Gerais.

Assim, o AG Jacobs sugere que esta referência seja vista como “uma medida de precaução essencial contra uma abordagem demasiado literal em matéria interpretação das disposições comunitárias. (...)” reforçando “igualmente a tese de que essas disposições devem ser interpretadas à luz do seu contexto e das suas finalidades, tais como resultam do preâmbulo, de preferência a serem-no apenas com base no texto.”³⁷

Secundando este entendimento, o AG Tizziano entende não estar aqui em causa a “(...) imposição de uma condição ulterior por parte do Tribunal de Justiça, mas de sublinhar a especial prudência que o tribunal nacional deve ter antes de excluir a existência de qualquer dúvida razoável. (...) aquilo que o Tribunal de Justiça exige já não é que o tribunal nacional compare em todos os casos as várias versões linguísticas de uma disposição, mas que tenha presente o facto de se encontrar perante uma disposição que produz os mesmos efeitos jurídicos em todas as versões e que, por conseguinte, antes de dar por adquirida uma interpretação, deve pelo menos ter a certeza de não o ter feito apenas com uma abordagem literal da disposição. (...)”³⁸

³⁷ Cf. § 65 das conclusões apresentadas em 1997-07-10 no caso Wiener SI, proc. C-338/95.

³⁸ Cf. §§ 71 e 75 das CAG Tizziano apresentadas em 2002-02-21, no caso Lyckeskok, C-99/00, sendo deste último o trecho citado.

No mesmo sentido se pronuncia o AG Ruiz-Jarabo Colomer, lembrando ainda o facto de “(...) nas raras ocasiões em que o invocou [o “método CILFIT”] posteriormente, o Tribunal de Justiça se ter limitado a recordar ao juiz de reenvio a referida jurisprudência, referindo-se à fórmula de que a correta aplicação do direito comunitário se revele tão evidente que «não dê lugar a qualquer dúvida razoável sobre a solução da questão suscitada» (...)” omitindo “ (...) qualquer referência à condição prévia de que o órgão jurisdicional nacional alcance a convicção de que os seus homólogos noutros Estados-Membros e o próprio Tribunal de Justiça entendam a disposição controvertida exatamente do mesmo modo.” (§ 53)^{39 40}.

Também a AG Stix-Hackl defende o entendimento de que as características linguísticas e as dificuldades da sua interpretação a que alude o TJ devem ser consideradas enquanto “precaução” e não compreendidas na íntegra pelo órgão jurisdicional nacional⁴¹.

Sintetizando, resulta do § 14 que o reenvio pode não ser necessário⁴² quando o TJ se tenha já pronunciado sobre a questão de direito em causa, independentemente da natureza do processo

³⁹ Cf. §§ 52 a 57 das CAG Ruiz-Jarabo Colomer apresentadas em 2005-06-30, no caso *Gaston Schul Douane-Expeditur*, C-461/03. Recorda ainda que o mesmo resulta da “nota informativa relativa à apresentação de processos prejudiciais pelos órgãos jurisdicionais nacionais”. A nota informativa foi posteriormente substituída pelas “RECOMENDAÇÕES à atenção dos órgãos jurisdicionais nacionais, relativas à apresentação de processos prejudiciais (2012/C 338/01)”, nas quais se refere no § 13 “um reenvio prejudicial pode ser particularmente útil quando se trate de uma questão de interpretação nova que apresente um interesse geral para a aplicação uniforme do direito da União, ou quando a jurisprudência existente não se afigure aplicável a um quadro factual inédito” (consultadas em linha em setembro de 2015 em http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/GuiaReenvioPrejudicial/guiareenvio/NotaInformativa_25Set2012.pdf). Recupera-se aqui a noção de questão de interesse geral já adiantada pelo AG Jacobs, mas sem deixar de acentuar a importância de um contexto fáctico novo.

⁴⁰ É relevante mencionar que nas citadas CG AG Ruiz-Jarabo Colomer lança um repto ao TJ para que reveja a abordagem metodológica constante no caso CILFIT (cf. § 58 das CAG apresentadas em 2005-06-30, no caso *Gaston Schul Douane-Expeditur*, C-461/03), ao qual o Tribunal não deu resposta.

⁴¹ Cf. §§ 97-99 das CAG Stix-Hackl, apresentadas em 2005-04-12, no caso *Intermodal Transports*, C-495/03. A AG Stix-Hackl defende aqui o entendimento de que as “exigências” ou requisitos impostos na jurisprudência do caso CILFIT não podem ser vistas como uma espécie de fórmula matemática que permita concluir objetivamente quando é que o significado de determinada disposição comunitária se impõe com evidência, atendendo à própria natureza do processo de interpretação, mas antes devem “deter o órgão jurisdicional nacional de partir irrefletidamente - apenas na sua própria perspetiva e com base na redação da disposição que tem perante si — do princípio de que a interpretação de uma disposição comunitária é «isenta de dúvidas». Devem levar o órgão jurisdicional nacional a tomar consciência das especificidades do direito comunitário, prevenindo assim conclusões precipitadas e unilaterais, e, desta forma, conduzir a uma «evidência refletida» (...). Esta «evidência» deve ser a evidência de um técnico que procede ao exame da questão de direito comunitário como quem está informado sobre as características fundamentais deste direito”, cf. §§ 100 a 102, sendo deste último que se retira o trecho citado.

⁴² O que não significa que o mesmo fique vedado, como resulta do § 15 do acórdão CILFIT e como tem vindo a ser confirmado, designadamente no § 32 do acórdão proferido em 2014-07-17 no caso *Torresi*, processos apensos C-58/13 e C-59/13, no qual o TJ esclarece que “(...) há que recordar que, mesmo perante uma jurisprudência do Tribunal de Justiça que resolva a questão de direito em causa, os órgãos jurisdicionais nacionais conservam inteira

que tenha estado na origem da decisão e mesmo que não se verifique uma identidade estrita entre as questões em litígio (*acte éclairé*), e do § 16 que o órgão jurisdicional nacional se poderá abster de submeter a questão prejudicial ao TJ, resolvendo-a sob a sua própria responsabilidade, quando a aplicação correta do direito se imponha com tal evidência que não dê lugar a qualquer dúvida razoável sobre o modo de resolver a questão suscitada, devendo para isso o órgão jurisdicional nacional estar convencido que essa evidência se imporia igualmente aos órgãos jurisdicionais dos restantes Estados-Membros e ao próprio TJ (*acte clair*)⁴³.

No que se refere à interpretação de questões de direito relativas à tributação direta, perfilha-se a interpretação que considera que as condições do § 14 e §16 se encontram intimamente relacionadas entre si⁴⁴.

Nestes termos, inexistirá *acte éclairé* no sentido do § 14, se o mesmo deixar margem para dúvida razoável quanto ao modo como deve ser resolvida a questão, impondo-se também aqui o cumprimento do requisito do §16.

Por outro lado, nesta matéria, e atendendo à circunstância de o TJ interpretar princípios, por natureza indeterminados, dificilmente se poderá concluir que há *acte clair* sem que anteriormente exista qualquer decisão do TJ⁴⁵.

Esta perspetiva resulta ainda da circunstância de o TJ não se encontrar obrigado a manter a sua jurisprudência^{46 47} e por outro lado da rejeição da premissa de que podem existir circunstâncias

liberdade para recorrer ao Tribunal de Justiça se o considerarem oportuno (v. acórdão Cilfit e o., 283/81, EU:C:1982:335, n.ºs 13 a 15), sem que a circunstância de as disposições cuja interpretação é solicitada terem já sido interpretadas pelo Tribunal de Justiça tenha por efeito obstar a que o Tribunal de Justiça se pronuncie novamente (v., neste sentido, acórdão Boxus e o., C-128/09 a 131/09, 134/09 e 135/09, EU:C:2011:667, n.º 32)."

⁴³ Como é referido por DOURADO, Ana Paula – Is it *acte clair*?, *op. cit.*, p. 18, a literatura especializada costuma sublinhar que o § 14 do acórdão CILFIT contém a regra do precedente – *acte éclairé* –, e o § 16 a doutrina do ato claro – *acte claire*. A doutrina do ato claro foi “importada” pelo TJ da jurisprudência do Conselho de Estado francês, sobre o assunto cf. SARMIENTO, Daniel – Who’s Afraid of the *Acte clair* Doctrine?, *op. cit.*, pág. 71; cf. § 74 das CAG Stix-Hackl, apresentadas em 2005-04-12, no caso Intermodal Transports, C-495/03.

⁴⁴ Sustentada por DOURADO, Ana Paula – Is it *acte clair*?, *op. cit.*, pág. 19-21.

⁴⁵ No que diz respeito aos casos relativos à tributação direta e atendendo a que nos mesmos o TJ interpreta princípios que por natureza são indeterminados, sublinha Ana Paula Dourado que é difícil de conceber a existência de ato claro sem decisões anteriores do TJ sobre a questão em causa (cf. DOURADO, Ana Paula, *idem, ibidem*). Já para Sarmiento, o órgão jurisdicional nacional de última instância poderá abster-se de reenviar a questão ao TJ mesmo que não exista qualquer decisão anterior do mesmo sobre o assunto em questão, assim se transformando os mesmos em decisores últimos sobre a existência de questões claras no direito comunitário, cf. SARMIENTO, Daniel – Who’s Afraid of the *Acte clair* Doctrine?, *op. cit.*, pág. 71.

⁴⁶ Inexistindo uma regra *stare decisis*, como é sublinhado por DOURADO, Ana Paula, *idem, ibidem*.

em que por ser claro, o ato dispensa a interpretação, uma vez que a interpretação é uma tarefa indispensável em qualquer circunstância⁴⁸.

Donde, existindo margem para uma dúvida razoável, e ainda que exista precedente (decisão anterior), deverá fazer-se o reenvio da questão prejudicial e inexistindo qualquer decisão jurisprudencial anterior dificilmente se poderá concluir pela existência de *acte clair* sobre uma questão que tenha a ver com tributação direta.

Com efeito, a única circunstância em que se pode concluir com alguma segurança - atendendo a que o TJ pode sempre inverter a sua jurisprudência - que a questão em apreciação não suscita dúvida razoável será aquela em que a solução possa ser claramente deduzida da jurisprudência existente, como se dispõe no art. 99.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, a propósito dos requisitos da resposta mediante despacho fundamentado⁴⁹.

⁴⁷ Cf. a propósito o § 67 das CAG Jacobs apresentadas em 1990-03-13 no caso HAG GF, C- 10/89 assim como o acórdão proferido em 1990-10-17 neste caso, nos § 10 e segs., citado em DOURADO, Ana Paula – *Is it acte clair?*, op. cit., pág. 27. Argumenta o advogado-geral, no § 67, “Se, como entendo ser necessário, a primeira questão for respondida em sentido afirmativo, o Tribunal deveria, em meu entender, tornar claro, no interesse da segurança jurídica, que está a abandonar a doutrina da origem comum definida no acórdão HAG I. O Tribunal tem, em jurisprudência constante, reconhecido o seu próprio poder de se afastar de decisões anteriores, por exemplo, afirmando claramente que os tribunais nacionais podem apresentar pedidos de decisões sobre questões que o Tribunal já tenha decidido: ver os processos apensos 28/62, 29/62 e 30/62, Da Costa & Schaake (Recueil 1963, p. 59), onde o Tribunal admitiu a possibilidade de apreciar de novo «uma questão materialmente idêntica», e o processo 283/81, CILFIT/Ministero della sanità, n.º 15 (Recueil 1982, p. 3415); ver também o processo 28/67, Molkerei-Zentrale (Recueil 1968, p. 211, 226 a 229), no qual o Tribunal reexaminou expressamente questões que já tinham sido decididas anteriormente. A necessidade de, no caso presente, o Tribunal contrariar expressamente uma decisão anterior é, creio, inevitável, mesmo que o Tribunal nunca o tenha feito explicitamente antes. No presente caso, os argumentos no sentido de abandonar a doutrina da origem comum são excepcionalmente fortes; além disso, e como já sugeri, a validade daquela doutrina já foi posta em dúvida, como consequência da jurisprudência posterior. Responder em sentido afirmativo à primeira questão sem abandonar aquela doutrina, ou procurar racionalizar aquela resposta com qualquer outro fundamento, parece-me ser uma fonte de confusão. Esta questão é da maior importância. É crucial para tarefa interpretativa a desenvolver pelos órgãos jurisdicionais nacionais na sua “busca” pelo ato claro ou aclarado que as inversões jurisprudenciais do TJ, assim como a respetiva motivação, sejam facilmente perceptíveis.

⁴⁸ Cf. neste sentido, § 4 das CAG Capotorti apresentadas em 13 de julho de 1982 no caso CILFIT, proc. 283/81; § 15 das CAG Jacobs apresentadas em 1997-07-10 no caso Wiener SI, proc. C-338/95; §§ 87 e 101 das CAG Stix-Hackl, apresentadas em 2005-04-12, no caso Intermodal Transports, C-495/03. Como refere esta última AG “no acórdão CILFIT, o Tribunal de Justiça não traçou uma distinção entre os atos de direito comunitário que necessitam de ser interpretados e os que não necessitam de interpretação, mas reconheceu, em certa medida, aos órgãos jurisdicionais que se pronunciam em última instância a competência para interpretarem o direito comunitário «sob a sua própria responsabilidade»” (cf. § 89, das citadas conclusões).

⁴⁹ Art. 99.º, “Resposta mediante despacho fundamentado”: “Quando uma questão submetida a título prejudicial for idêntica a uma questão sobre a qual o Tribunal de Justiça já se tenha pronunciado, quando a resposta a essa questão possa ser claramente deduzida da jurisprudência ou quando a resposta à questão submetida a título prejudicial não suscite nenhuma dúvida razoável, o Tribunal pode, a qualquer momento, mediante proposta do juiz-relator, ouvido o advogado-geral, decidir pronunciar-se por meio de despacho fundamentado”. A versão

A mera existência de uma decisão anterior numa questão similar ou idêntica não implica que se afirme com segurança a existência do *acte clair / acte éclairé*⁵⁰ que garanta a necessária coerência do sistema jurídico europeu e nesse sentido desobrigue o órgão jurisdicional nacional de fazer o reenvio da questão prejudicial^{51, 52}, o que desde logo é ilustrado pela circunstância de a previsibilidade das decisões do TJ - em casos similares a outros já anteriormente julgados - não ser necessariamente elevada.

Por outro lado, para que uma questão não ofereça qualquer dúvida razoável, ela terá de poder ser claramente deduzida de jurisprudência anterior.

Importa então analisar alguns dos desafios que a teoria do *acte clair / acte éclairé* representa para os órgãos jurisdicionais nacionais.

II.3 DIFICULDADES SUBJACENTES AO REENVIO DE QUESTÕES PREJUDICIAIS

A decisão que cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais de fazer ou não o reenvio de questões prejudiciais não é fácil.

No que diz respeito às questões referentes à tributação direta, como foi já referido, está em causa a interpretação de princípios, necessariamente vagos, pelo que inexistindo jurisprudência do

consolidada do Versão consolidada do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, de 25 de setembro de 2012, encontra-se disponível para consulta em "http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2012-10/rp_pt.pdf" (consultada em linha em setembro de 2015).

⁵⁰ Refira-se a propósito, como é salientado por Ana Paula Dourado, que enquanto na decisão do caso Da Costa uma decisão é suficiente para criar um precedente, no caso CILFIT o TJ refere-se a "previous decisions" (na versão inglesa, cf. § 14), cf. DOURADO, Ana Paula – Is it *acte clair*?, op. cit., pág. 26.

⁵¹ Elucidativa é de resto a circunstância de relativamente à aplicação da liberdade de circulação de capitais a países terceiros tribunais de diferentes EM terem, invocando jurisprudência anterior do TJ, decidido de modo diferente quanto à ilação a retirar da sobreposição de liberdades, com importantes consequências práticas no que à decisão final diz respeito. Sobre a questão, à qual se voltará, cf. HEMELS, Sigrid [et al.] – Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority? Conflicting Visions of National Courts and the ECJ. EC Tax Review. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 19: 2010-1, p. 19, 28-31. Trata-se aliás de um episódio que ilustra bem as dificuldades com que se debatem os órgãos jurisdicionais nacionais na decisão em concreto sobre a existência de ato claro e/ou aclarado.

⁵² Importa no entanto referir que o TJ quando decide sobre a limitação dos efeitos das suas decisões não considera necessariamente que a inexistência de uma decisão anterior sobre um determinado assunto é por si só prova da incerteza legal quanto ao mesmo, cf. nesse sentido as decisões proferidas em 1996-02-13, no caso *Bautiaa*, proc. apensos C-197/94 e C-252/94, e em 2001-10-04, no caso *Athinaiki Zythopoiia*, C-294/99, citados a propósito em DOURADO, Ana Paula – Is it *acte clair*?, op. cit., pág. 56.

TJ sobre uma determinada questão, dificilmente haverá argumentos para não efetuar o reenvio de questões prejudiciais⁵³.

Com efeito, a omissão do reenvio poderia redundar na inviabilização da própria “integração negativa”, levando a que os órgãos jurisdicionais nacionais dos vários Estados-Membros decidissem por si, gerando a jurisprudência nesta matéria sem a (necessária) intervenção do TJ.

Por outro lado, e ainda que existam decisões anteriores, saber se a questão em apreciação não suscita dúvida razoável não é também tarefa simples.

Atendendo a que dificilmente existirão duas situações iguais, que os problemas concretos nesta matéria são complexos⁵⁴, que nem sempre a fundamentação das decisões do TJ é inequívoca⁵⁵ - não sendo necessariamente claro, por exemplo, quando inflete um caminho seguido em jurisprudência anterior⁵⁶ -, e à própria “fragmentação” do direito a aplicar (fundado em decisões jurisprudenciais anteriores, sobre casos concretos diversos), não é simples concluir quando é que uma solução pode ser claramente deduzida da jurisprudência existente (cf. art. 99.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça)⁵⁷.

Também a “metodologia” interpretativa⁵⁸ proposta pelo TJ no caso CILFIT é intrincada, não se afigurando simples concluir se estamos ou não perante uma questão que se encontra esclarecida para além da dúvida razoável, que se afigura clara para os tribunais dos outros EM e

⁵³ Cf. VANISTENDAEL, Frans, – Consequences of the *Acte clair* Doctrine for the National Courts and Temporal Effects of an ECJ Decision, *op. cit.*, p. 166-167.

⁵⁴ Tornando particularmente difícil o juízo de prognose sobre a bondade das decisões judiciais.

⁵⁵ Reflexo da dificuldade de obter consensos no seu seio.

⁵⁶ Cf. neste sentido o supracitado § 67 das conclusões apresentadas pelo AG Jacobs em 1990-03-13 no caso HAG GF, C- 10/89.

⁵⁷ Não há neste aspeto um “meio-termo”; o decisor tem de tornar-se “especialista” no problema a resolver, pois a correta interpretação do direito aplicável exigida para concluir se é necessário o reenvio de questões prejudiciais obriga a que tome em conta e examine criticamente em detalhe toda a jurisprudência prévia do TJ sobre a questão em causa. Como é sublinhado por Ana Paula Dourado, reenviar um caso com fundamento numa incompatibilidade com as liberdades fundamentais exige um maior domínio do direito da UE e um acompanhamento permanente das jurisprudências do TJ (cf. DOURADO, Ana Paula – Is it *acte clair*?, *op. cit.*, pág. 24-25). Numa nota mais ligeira, e a propósito das dificuldades na abordagem de algumas das matérias em causa, Tiago Cassiano Neves descreve o estado de espírito que a mesma implica: “(...) modesty, because since European tax law has evolved into such complex maze of principles full of twists and turns, that if one does not take care he may crash on the first turn. (...) recklessness, as some of the issues are in some cases so far-fetched for a tax practitioner that one really needs to attempt to get out of the comfort zone.”; cf. NEVES, Tiago Cassiano – The Tunisian Affair reaches Court of Justice – Novel perspective on the standstill clause and inbound dividends from third countries. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. Coimbra: Coimbra editora. Ano 7, N.º 4: (2015) Inverno p. 132.

⁵⁸ Cf. SARMIENTO, Daniel – Who’s Afraid of the *Acte clair* Doctrine?, *op. cit.*, p. 83.

para o próprio TJ, levando em conta as específicas dificuldades interpretativas em causa, como a necessidade de comparar as versões nas diferentes línguas da legislação da UE⁵⁹ e de os conceitos usados não terem necessariamente o mesmo significado no direito da UE e nos vários EM.

Que esta questão não é fácil é ilustrado pelo facto de no que diz respeito à liberdade e circulação de capitais - e porque a jurisprudência do TJ não é necessariamente inequívoca -, os tribunais europeus – alemães, ingleses e franceses para um lado, e holandeses para o outro – terem já decidido questões similares recorrendo a critérios diferentes, todos eles apontados pela jurisprudência do TJ⁶⁰.

O órgão jurisdicional nacional debate-se assim entre a possibilidade de o TJ dar resposta ao pedido de reenvio através de um despacho (nos termos do art. 99.º do Regulamento de Processo do TJ) por considerar que a questão está perfeitamente clarificada⁶¹, ou de decidir erradamente pelo não reenvio, com as consequências associadas.

II.4 ALGUMAS RAZÕES A FAVOR DO REENVIO DE QUESTÕES PREJUDICIAIS

II.4.1 Efeito retroativo automático das decisões do TJ

A interpretação que o TJ faz de uma norma de direito da UE no exercício da competência que lhe é conferida pelo art. 267.º do TFUE, esclarece e precisa (se necessário for) o significado e o alcance dessa norma tal como deve ou deveria ter sido entendida e aplicada *desde a sua entrada em vigor*⁶².

Donde se conclui que a norma assim interpretada pode e deve ser aplicada mesmo às relações jurídicas surgidas e constituídas antes de ser proferido o acórdão em causa (cf. 1980-03-27, *Denkavit Italiana*, 61/79, § 16), desde que se encontrem também reunidas as condições que

⁵⁹ E ainda que se leve em consideração como um contributo interpretativo as supracitadas propostas dos advogados gerais nesta matéria.

⁶⁰ HEMELS, Sigrid [et al.] – Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority?, op. cit., p. 19, 28-31.

⁶¹ Recorde-se a propósito a “margem de discricionariedade” do TJ, a que alude SARMIENTO, *idem*, pág. 72.

⁶² A interpretação é “co extensiva” à provisão interpretada: quando a provisão entrou em vigor, era esse o seu significado; cf. STOK, Eelco van der – Temporal Limitations to Tax Judgments of the European Court of Justice. *Intertax*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 34 (November 2006), Issue 11, p. 552–558.

permitam obter a concretização dos direitos inerentes através do direito doméstico de cada EM⁶³ (cf. 1980-03-27, *Denkavit Italiana*, 61/79, § 25-28; 1988-02-02, *Blaizot*, 24/86, § 27).

Deste entendimento que o TJ faz da competência que lhe é dada pelo art. 267.º TFUE resulta o efeito retroativo automático das suas decisões⁶⁴.

Ou seja, sendo o TJ (o único) competente para limitar temporalmente as consequências das suas decisões sobre a interpretação do direito da UE (cf. 1990-05-17, *Barber*, C-262/88, § 41⁶⁵), se nada decidir sobre o assunto os respetivos efeitos retroagirão automaticamente⁶⁶, na medida em que o regime jurídico doméstico de cada EM o permita e desde que não implique um tratamento discriminatório de litígios relativos ao direito fiscal nacional e ao direito da UE ou torne o reembolso impossível (cf. 1980-03-27, *Denkavit Italiana*, 61/79, §§ 25-28).

Para que a restrição temporal de efeitos ocorra, deverá ser requerida no processo pelo EM interessado, a quem caberá alegar os motivos pelos quais está em causa uma situação de “incerteza legal”, bastando em princípio para este efeito que seja a primeira vez que uma determinada questão é invocada (cf. 1988-02-02, *Blaizot*, 24/86, § 29; 1999-05-09, *Sürül*, C-262/96, § 109; 2000-03-09, *EKW*, C-437/97, § 58)⁶⁷.

⁶³ Cf. LANG, Michael – *Acte clair* and Limitations of the Temporal Effects of ECJ Judgments . In Dourado, Ana Paula, Borges, Ricardo da Palma (editors) – *The Acte clair* in EC Direct Tax Law. Amsterdam: IBFD, 2008, p. 136; VANISTENDAEL, Frans, – *Consequences of the Acte clair Doctrine for the National Courts and Temporal Effects of an ECJ Decision*, *op. cit.*, 169.

⁶⁴ Cf. LANG, Michael – *Limitation of the Temporal Effects of Judgments of the ECJ*. *Intertax*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 35 (2007), Issue 4, p. 230.

⁶⁵ “Tal como reconheceu no seu acórdão de 8 de abril de 1976, *Defrenne* (43/75, acima referido), o Tribunal pode, a título excecional, tendo em conta as graves perturbações que o seu acórdão poderia implicar em relação ao passado, ser levado a limitar a possibilidade de qualquer interessado invocar a interpretação que, solicitada por via de questão prejudicial, o Tribunal atribui a uma disposição. Esta limitação só pode ser estabelecida pelo Tribunal no próprio acórdão que decide sobre a interpretação solicitada.” (cf. 1990-05-17, *Barber*, C-262/88, § 41).

⁶⁶ Cf. LANG, Michael – *Acte clair* and Limitations of the Temporal Effects of ECJ Judgments, *op. cit.*, pág. 137 e 139.

⁶⁷ Ainda que nada impeça que o TJ se pronuncie sobre a questão oficiosamente, tal não tem sucedido. Quanto à possibilidade de a limitação de efeitos ser invocada pelo órgão jurisdicional nacional que efetua o reenvio prejudicial, formalmente, e uma vez que não detém competência para decidir sobre o assunto, não estará em causa uma questão que deva ou possa ser “suscitada perante qualquer órgão jurisdicional de um dos Estados-Membros” ou que seja “necessária ao julgamento da causa” (tanto mais que a decisão de limitar os efeitos temporais da decisão não afeta o SP cujo caso está na origem do processo, que é habitualmente excluído dessa limitação) não se cumprindo assim os requisitos constantes no § 4 do art. 267.º TFUE para o reenvio, apesar de o TJ aceitar questões sobre esta matéria; cf. sobre esta questão LANG, Michael – *Acte clair* and Limitations of the Temporal Effects of ECJ Judgments, *op. cit.*, respetivamente pág. 136-143. Já quanto à severidade das consequências económicas da decisão, o ónus da prova é dos Governos dos EM; cf. LANG, Michael, *idem*, p. 148-149.

Cabe também ao EM interessado o ónus da prova da ocorrência de consequências económicas sérias no caso de não se limitarem temporalmente os efeitos da decisão (cf. 1996-02-13, *Bautiaa*, C-197/94, §§ 54-55; 2001-10-04, *Athinaiki Zythopoiia*, C-294/99, § 39).

Num primeiro caso (que não dizia respeito a questões fiscais) julgado em 1976, o TJ restringiu as consequências temporais da sua decisão em face da invocação pelos Estados das consequências económicas gravosas que daí adviriam, tendo levado em conta na sua decisão que as práticas contrárias à correta interpretação da disposição em causa se prolongaram no tempo sem que a Comissão perante as mesmas tivesse tentado qualquer ação de incumprimento, e ponderado favoravelmente “considerações imperiosas de segurança jurídica respeitantes ao conjunto dos interesses em jogo” (cf. 1976-04-08, *Defrenne*, 43/75, §§ 72-75).

Não existindo qualquer disposição legal expressa donde se possa retirar esta restrição temporal de efeitos, os respetivos requisitos têm vindo a ser desenvolvidos pela jurisprudência do próprio TJ⁶⁸.

Em todo o caso, e em particular nas decisões referentes a questões fiscais, a restrição da retroatividade das decisões do TJ é excepcional⁶⁹ (cf. 1992-03-31, *Dansk Denkvit*, C-200/90, §§ 21-23; 1995-08-11, *Roders*, C-367/93, §§ 48-50; 2007-01-18, *Brzeziński*, C-313/05, §§ 55-62; 2007-03-06, *Meilicke*, C-292/04, §§ 34-41; 2009-02-12, *Colbafret NV*, C-138/07, §§ 68-70).

Com efeito, e como afirma o próprio, “É apenas a título excepcional que o Tribunal, como reconheceu no acórdão de 8 de abril de 1976⁷⁰ (...) pela aplicação de um princípio geral de segurança jurídica inerente à ordem jurídica comunitária, pode ser levado a limitar a possibilidade que qualquer interessado tem de invocar a disposição assim interpretada, pondo desse modo em causa as relações jurídicas estabelecidas de boa-fé. Semelhante limitação não pode ser admitida, de acordo com a jurisprudência constante do Tribunal, senão no próprio acórdão que decide sobre a interpretação solicitada.” (cf. 1988-02-02, *Blaizot*, 24/86, § 28).

E frisa, “Para decidir se se deve ou não limitar a eficácia temporal de um acórdão, é necessário, segundo a jurisprudência do Tribunal (...), ter em consideração que, se as

⁶⁸ Cf. LANG, Michael – Limitation of the Temporal Effects of Judgments of the ECJ. *Intertax*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 35 (2007), Issue 4, p. 230.

⁶⁹ Cf. LANG, Michael, *idem*, p. 231, jurisprudência mencionada na nota 6; cf. VANISTENDAEL, Frans – Consequences of the *Acte clair* Doctrine for the National Courts and Temporal Effects of an ECJ Decision, *op. cit.*, p. 161.

⁷⁰ A remissão diz respeito ao caso *Defrenne*, 43/75.

consequências práticas de qualquer decisão jurisdicional devem ser pesadas cuidadosamente, não se pode, no entanto, chegar ao ponto de infltir a objetividade do direito e comprometer a sua aplicação futura em virtude das repercussões que uma decisão judicial possa acarretar para o passado.” (cf. 1988-02-02, Blaizot, 24/86, § 29).

Nas palavras da Advogada-Geral Stix-Hackl “Uma tal limitação apenas é de considerar se existir um risco de repercussões económicas graves devidas em especial ao grande número de relações jurídicas constituídas de boa-fé com base na regulamentação nacional considerada validamente em vigor (...). Além disso, deve-se verificar que os particulares e as autoridades nacionais foram levados a um comportamento não conforme com a regulamentação comunitária em virtude de uma incerteza objetiva e importante quanto ao alcance das disposições comunitárias, incerteza para a qual tenham eventualmente contribuído os próprios comportamentos adotados por outros Estados-Membros ou pela Comissão” (cf. conclusões apresentadas em 2006-10-05, Meilicke, C-292/04, § 38).

Como sintetiza Ana Paula Dourado⁷¹, existem duas limitações à concretização do efeito retroativo das decisões do TJ em matéria fiscal: como já foi referido, o SP terá de obter o reembolso dentro das limitações do regime procedimental/processual doméstico, desde que o mesmo não trate de modo desigual litígios relativos ao direito fiscal nacional e ao direito da UE ou torne o reembolso impossível (cf. 1980-03-27, Denkavit Italiana, 61/79, § 25-28; 1988-02-02, Blaizot, 24/86, § 27); e deverá provar que incorreu num prejuízo *efetivo*, não o transferindo para outra pessoa (cf. 1991-11-19, Francovich, proc. apensos C-6/90 e C-9/90)⁷².

Por outro lado, são requisitos assentes na jurisprudência do TJ para que seja concedida a limitação temporal, a prova da existência de um investimento de confiança legítima - motivada por uma atuação da Comissão que leve os EM a incorrer em erro, de boa-fé - ou a verificação da incerteza legal - inexistência de precedente e/ou de ato claro/aclarado - sobre a questão (cf. 1976-04-08, Defrenne, 43/75, § 73; 1988-02-02, Blaizot, 24/86, § 32 e segs.; 2000-03-09, EKW, C-437/97, § 58; 2006-09-14, Stradasfalti, C-228/05, §§ 73-75; 1992-07-16, Legros, C-163/90, § 31-

⁷¹ Cf. DOURADO, Ana Paula – Is it *acte clair*?, op. cit., pág. 54; LANG, Michael – *Acte clair* and Limitations of the Temporal Effects of ECJ Judgments, op. cit., p. 146-152; VANISTENDAEL, Frans – Consequences of the *Acte clair* Doctrine for the National Courts and Temporal Effects of an ECJ Decision, op. cit., p. 160.

⁷² VANISTENDAEL, Frans, – Consequences of the *Acte clair* Doctrine for the National Courts and Temporal Effects of an ECJ Decision, op. cit., p. 160.

33) e a comprovação da ocorrência de sérias consequências financeiras caso a limitação temporal não seja imposta⁷³.

Sublinhe-se que sendo decidida a limitação temporal de uma decisão num determinado caso, a mesma valerá para qualquer EM e não apenas para aquele que se encontre diretamente envolvido no processo em causa.

É o que resulta claramente afirmado pelo próprio TJ no caso *Meilicke e O.*, C-292/04⁷⁴: “(...) tal limitação só pode ser admitida, segundo a jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, no próprio acórdão que decide quanto à interpretação solicitada (acórdãos de 2 de fevereiro de 1988, *Barra*, 309/85, *Colect.*, p. 355, n.º 13, e *Blaizot*, 24/86, *Colect.*, p. 379, n.º 28; acórdãos de 16 de julho de 1992, *Legros e o.*, C-163/90, *Colect.*, p. I-4625, n.º 30; de 15 de dezembro de 1995, *Bosman e o.*, C-415/93, *Colect.*, p. I-4921, n.º 142; e de 9 de março de 2000, *EKW e Wein & Co.*, C-437/97, *Colect.*, p. I-1157, n.º 57). (...) Na verdade, os efeitos no tempo da solicitada interpretação de uma disposição de direito comunitário têm necessariamente de ser determinados pelo Tribunal num momento preciso. Neste aspeto, o princípio de que uma limitação só pode ser admitida no próprio acórdão que decide quanto à interpretação solicitada garante a igualdade de tratamento dos Estados-Membros e demais interessados face a esse direito e, simultaneamente, cumpre as exigências decorrentes do princípio da segurança jurídica.” (cf. §§ 36-37).

No que diz respeito aos instrumentos processuais e procedimentais disponíveis no direito português para a concretização do efeito retroativo das decisões do TJ em matéria fiscal, um SP que seja beneficiado por uma decisão do TJ relativamente à interpretação de uma norma poderá lançar mão do recurso jurisdicional de revisão de sentença previsto no art. 293.º do CPPT, ou requerer perante a Administração Tributária a reapreciação da liquidação de imposto em causa através do mecanismo de revisão oficiosa constante no art. 78.º da LGT.

⁷³ Cf. DOURADO, Ana Paula – Is it *acte clair*?, op. cit., p. 54-57; VANISTENDAEL, Frans, – Consequences of the *Acte clair* Doctrine for the National Courts and Temporal Effects of an ECJ Decision, op. cit., p. 160; LANG, Michael – *Acte clair* and Limitations of the Temporal Effects of ECJ Judgments, op. cit., p. 143-153; LANG, Michael – Limitation of the Temporal Effects of Judgments of the ECJ. *Intertax*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 35 (2007), Issue 4, p. 231-234.

⁷⁴ Cf. sobre o assunto, VANISTENDAEL, Frans, idem, p. 163; LANG, Michael – *Acte clair* and Limitations of the Temporal Effects of ECJ Judgments, op. cit., p. 143; e sobre as limitações que implica aos pedidos de limitação temporal de efeitos, cf. LANG, Michael – *Acte clair* and Limitations of the Temporal Effects of ECJ Judgments, op. cit., p. 152 e segs.

No que diz respeito ao recurso extraordinário de revisão, a seção de contencioso tributário do STA veio já esclarecer em jurisprudência claríssima (cf. acórdão proferido em 02-07-2014 no proc. 0360/13, relator Pedro Delgado⁷⁵), que ao recurso de revisão de sentença em processo tributário, no que não se encontrar previsto no artigo 293.º do CPPT, são aplicáveis as regras do recurso de revisão constantes no CPC, aplicando-se subsidiariamente o fundamento de recurso previsto na alínea f) do art. 771.º do CPC (na redação do DL 303/2007), a que corresponde atualmente a alínea f) do art. 669.º do CPC, na qual se dispõe que a decisão transitada em julgado será objeto de revisão quando seja inconciliável com decisão definitiva de uma instância internacional de recurso vinculativa para o Estado Português.

Dispõe-se no n.º 1 do art. 293.º do CPPT que a decisão transitada em julgado pode ser objeto de revisão no prazo de quatro anos, correndo o respetivo processo por apenso ao processo em que a decisão foi proferida, resultando do respetivo n.º 2 ser “apenas é admitida a revisão em caso de decisão judicial transitada em julgado declarando a falsidade do documento, ou documento novo que o interessado não tenha podido nem devia apresentar no processo e que seja suficiente para a destruição da prova feita, ou de falta ou nulidade da notificação do requerente quando tenha dado causa a que o processo corresse à sua revelia”.

No supracitado acórdão, o STA decidiu que relativamente a uma sentença proferida num tribunal de 1.ª instância (em 20/10/2008) e transitada em julgado é admissível o recurso de revisão de sentença previsto na supracitada disposição com fundamento da existência de um acórdão proferido em sentido diverso pelo TJ (em 06/10/2011) no âmbito de um processo de incumprimento movido contra Portugal, considerando para o efeito subsidiariamente aplicável, por força do disposto no art. 2.º do CPPT, o fundamento de recurso constante na alínea f) do art. 771.º do CPC, na redação do DL 303/2007, tendo entendido para o efeito resultar “do disposto na al. f) do art. 771.º do Código de Processo Civil, que o legislador pretendeu estender o recurso de revisão não só aos casos em que decisão interna seja inconciliável com uma decisão do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, como também aos casos em que se verifique inconciliabilidade com qualquer decisão definitiva de uma instância internacional de recurso vinculativa para o Estado Português”, e que para o efeito “um acórdão proferido pelo TJUE no âmbito de processo por incumprimento movido contra Portugal assume carácter vinculativo para o Estado Português e pode ser invocado como fundamento de recurso revisão ao abrigo da nova al. f) do art. 771.º do Código de Processo Civil na redação do decreto-lei 303/2007, verificados

⁷⁵ Disponível para consulta em www.dgsi.pt/jsta.

que sejam os demais pressupostos, nomeadamente a inconciliabilidade com decisão interna transitada em julgado”.

Atendendo a que as decisões do TJ em sede de reenvio prejudicial sobre interpretação dos Tratados e validade e interpretação dos atos adotados pelas instituições, órgãos ou organismos da UE [cf. alíneas a) e b) do art. 267.º do TFUE] são igualmente obrigatórias para os EM, não há razões para duvidar que o supramencionado aresto teria tido o mesmo sentido caso estivesse em causa uma decisão do TJ nesta sede, desde que inconciliável com uma decisão anterior transitada em julgado e preenchidos os restantes requisitos para o recurso de revisão de sentença.

Quanto ao mecanismo de revisão oficiosa, dispõe-se no n.º 1 do art. 78.º da LGT que a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

Por outro lado, encontra-se esclarecida jurisprudencialmente a interpretação a dar a esta norma no sentido de que “A revisão do ato tributário «por iniciativa da administração tributária» pode efetuar-se «a pedido do contribuinte» como resulta do art. 78.º, n.º 7 da LGT e 86.º, n.º 4, alínea a) do CPPT, bem como dos princípios da legalidade, justiça, igualdade e imparcialidade - art. 266.º, n.º 2 da CRP” e de que “O «erro imputável aos serviços» constante do art. 78.º, n.º 1 in fine da LGT compreende o erro de direito cometido pelos mesmos que não apenas o simples lapso, erro material ou de facto, como aliás esclarece o n.º 3 do artigo 78.º da LGT, na redação que lhe foi introduzida pela Lei n.º 55-B/04, de 30 de dezembro (...)” (cf. acórdão proferido pelo STA em 22-03-2011, no rec. 01009/10, relatora Isabel Marques da Silva, de cujo sumário se retira o trecho citado).

Ou seja, pode o SP despoletar a revisão oficiosa “por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago”, requerendo-a, pelo que a mesma não está confinada à iniciativa oficiosa da AT.

Por outro lado, de uma eventual decisão negativa que venha a ser proferida em sede de revisão oficiosa caberá sempre recurso à via contenciosa, através da impugnação judicial prevista nos arts. 99.º e seguintes do CPPT, pois em causa estará em princípio um ato administrativo em matéria tributária comportando a apreciação da legalidade de uma liquidação (cf. neste sentido, designadamente, o acórdão do STA proferido em 02-02-2005 no rec. 01171/04, relator Baeta de

Queiroz; cf. ainda o acórdão do Pleno da Secção de CT do STA proferido em 03-06-2015, no rec. 0793/14, relator Aragão Seia, clarificando a amplitude do objeto do recurso).

Atendendo a que em face da referida excecionalidade da restrição temporal de efeitos uma decisão do TJ desfavorável a um EM terá em princípio efeitos retroativos, e que o regime jurídico português acima descrito confere ampla tutela, designadamente em termos temporais, aos interesses dos SP beneficiados, uma decisão errada sobre a necessidade de reenvio prejudicial poderá levar à acumulação de um prejuízo financeiro relevante associado ao ressarcimento de todos os SP que venham a beneficiar da irrestricção temporal de efeitos.

Por outro lado, e na medida em que o Tribunal nacional não dispõe de competência para limitar os efeitos retroativos de uma decisão favorável ao SP⁷⁶, uma omissão do reenvio com base numa decisão incorreta sobre a existência de uma ato claro ou aclarado impedirá o EM de requerer essa limitação temporal perante o TJ. Com efeito, o EM beneficiará de uma extensão dos efeitos de uma eventual decisão de limitação temporal, mas isso pressupõe que a mesma seja requerida oportunamente por outro EM e que obtenha vencimento, sendo certo que os argumentos dos vários Estados não serão necessariamente os mesmos⁷⁷.

II.4.2 Responsabilidade civil extracontratual decorrente da violação do direito europeu

Importa também recordar aqui, ainda que sumariamente, a jurisprudência do TJ no caso Köebler (cf. 2003-09-20, Köebler C-224/01; cf. também 2006-06-13, Tragheti, C-173/03 e 2011-11-24, Comissão vs Itália, C-379/10).

Em resposta à questão de saber se “se o princípio segundo o qual os Estados-Membros são obrigados a reparar os danos causados aos particulares pelas violações do direito comunitário que lhes são imputáveis é igualmente aplicável quando a violação em causa resulta de uma decisão de um órgão jurisdicional decidindo em última instância e se, em caso afirmativo, cabe à ordem jurídica de cada Estado-Membro designar o órgão jurisdicional competente para decidir os litígios

⁷⁶ Como sublinha VANISTENDAEL “as a general rule, cases decided on *acte éclairé* do also have a general effect *ex tunc*, without any limitation on the retroactive effect of the decision”, cf. VANISTENDAEL, Frans, – Consequences of the *Acte clair* Doctrine for the National Courts and Temporal Effects of an ECJ Decision, *op. cit.*, p. 168; cf. também LANG, Michael – *Acte clair* and Limitations of the Temporal Effects of ECJ Judgments, *op. cit.*, p. 137.

⁷⁷ No caso Meilicke o TJ parece sugerir que limitará os efeitos temporais de uma decisão desde que os requisitos para o efeito se preenchem *pelo menos* relativamente a um dos EM da UE - cf. LANG, Michael – *Acte clair* and Limitations of the Temporal Effects of ECJ Judgments, *op. cit.*, p. 149; no entanto, e como foi já referido, o ónus da prova da existência de sérias repercussões financeiras cabe aos Governos dos EM. Sobre as perplexidades que acarreta esta situação, cf. LANG, Michael, *idem*, p. 151-152.

relativos a tal reparação” (cf. § 15) o TJ responde que “(...) resulta das exigências inerentes à proteção dos direitos dos particulares que invocam o direito comunitário que os mesmos devem ter a possibilidade de obter, junto de um órgão jurisdicional nacional, ressarcimento do prejuízo causado pela violação destes direitos por uma decisão de um órgão jurisdicional nacional decidindo em última instância (...)” (cf. § 36), afastando como obstáculos a esta conclusão os argumentos relativos ao princípio da autoridade do caso julgado (§§ 37-40), os argumentos assentes na independência e na autoridade do juiz (§§ 41-43), e os argumentos relativos à dificuldade de se designar um órgão jurisdicional competente para conhecer dos litígios relativos à reparação dos danos resultantes de tais decisões (§§ 44-50).

Quanto às condições em que um Estado-Membro está obrigado a reparar os prejuízos causados aos particulares por violações do direito comunitário que lhes são imputáveis, o TJ afirma que “resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que elas são três, a saber, que a norma jurídica violada vise atribuir direitos aos particulares, que a violação seja suficientemente caracterizada e que exista um nexo de causalidade direto entre a violação da obrigação que incumbe ao Estado e o prejuízo sofrido pelas pessoas lesadas (acórdão Haim, já referido n.º 36)” (cf. § 51), acrescentando que “A responsabilidade do Estado por danos causados pela decisão de um órgão jurisdicional nacional decidindo em última instância que viole uma regra de direito comunitário rege-se pelas mesmas condições” (cf. § 52).

Acrescenta que “No que respeita mais especificamente à segunda destas condições e à sua aplicação a fim de estabelecer uma eventual responsabilidade do Estado em razão de uma decisão de um órgão jurisdicional nacional decidindo em última instância, há que ter em conta a especificidade da função jurisdicional bem como as exigências legítimas de segurança jurídica, como alegaram igualmente os Estados-Membros que apresentaram observações neste processo. Só pode haver responsabilidade do Estado resultante de uma violação do direito comunitário por tal decisão, no caso excecional de o juiz ter ignorado de modo manifesto o direito aplicável. (cf. § 53).

E ainda “A fim de determinar se tal condição se encontra satisfeita, o órgão jurisdicional nacional que se deva pronunciar sobre um pedido de reparação deve atender a todos os elementos que caracterizam a situação que lhe é submetida.” (§ 54); e “Entre tais elementos constam designadamente o grau de clareza e de precisão da regra violada, o carácter intencional da violação, o carácter desculpável ou não do erro de direito, a atitude eventualmente adotada por uma instituição comunitária, bem como o não cumprimento, pelo órgão jurisdicional em causa,

da sua obrigação de reenvio prejudicial por força do artigo 234.º, terceiro parágrafo, CE.” (cf. § 55).

E conclui, quanto às questões em causa, “De tudo o que precede resulta que há que responder às primeira e segunda questões que o princípio segundo o qual os Estados-Membros são obrigados a ressarcir os danos causados aos particulares pelas violações do direito comunitário que lhes são imputáveis é igualmente aplicável *quando a violação em causa resulte de uma decisão de um órgão jurisdicional decidindo em última instância, desde que a norma de direito comunitário violada se destine a conferir direitos aos particulares, que a violação seja suficientemente caracterizada e que exista um nexo de causalidade direto entre a violação e o dano sofrido pelas pessoas lesadas*. A fim de determinar se tal violação é suficientemente caracterizada quando a violação em causa resulte dessa decisão, o juiz nacional competente deve, tendo em conta a especificidade da função judicial, apurar se essa violação tem carácter manifesto. É à ordem jurídica de cada Estado-Membro que cabe designar o órgão jurisdicional competente para decidir os litígios relativos a tal ressarcimento.” (cf. § 59).

Assim sendo, e independentemente das limitações e dificuldades assacadas à concretização desta jurisprudência⁷⁸, será também um fator a ponderar nesta matéria, atendendo à jurisprudência do TJ no caso CILFIT.

II.4.3 Interpretação harmonizada do direito europeu

Por último, e como foi já referido, importa não esquecer a importância, sobretudo em matéria de tributação direta, da existência de um reduto interpretativo harmonizado, desde logo por razões de segurança jurídica que naturalmente têm implicações no desenvolvimento económico da UE, que não será possível construir caso os Tribunais nacionais deixem de pedir decisões prejudiciais ao TJ.

⁷⁸ Dificuldade em provar e concretizar os respetivos requisitos de aplicação, necessidade de recorrer aos Tribunais nacionais para a obtenção da indemnização; cf. expondo também sinteticamente as várias leituras que a doutrina faz desta jurisprudência, cf. DOURADO, Ana Paula – Is it *acte clair*?, op. cit., p. 57-60; cf. também SARMIENTO, Daniel – Who’s Afraid of the *Acte clair* Doctrine?, op. cit., p. 77-79.

III. O REENVIO PREJUDICIAL EFETUADO PELO TRIBUNAL TRIBUTÁRIO DE LISBOA NO PROCESSO C-464/14

III.1 INTRODUÇÃO

Como contributo para a reflexão a fazer sobre o papel dos Tribunais nacionais no reenvio prejudicial e a questão do ato claro, relatam-se os contornos do reenvio prejudicial efetuado pelo Tribunal Tributário de Lisboa no processo C-464/14, no qual se colocou um conjunto de questões relacionadas com a aplicação da liberdade de circulação de capitais em países terceiros (Tunísia e Líbano).

No momento da elaboração deste trabalho, o processo C-464/14 encontra-se pendente no TJ.

III.2 O CASO

III.2.1 Enquadramento factual

O processo no qual foi determinado o reenvio de questões prejudiciais ao TJ é uma impugnação judicial tendo por objeto a decisão de indeferimento expresso de uma reclamação graciosa da autoliquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) relativa ao exercício fiscal de 2009.

A Impugnante é uma sociedade portuguesa com uma detenção de 98,72% numa subsidiária na Tunísia e detenção de 51,05% numa subsidiária no Líbano (sendo 28,64% direta e 22,41% indireta).

A distribuição de dividendos das subsidiárias da sociedade portuguesa não beneficiou dos mecanismos de eliminação de dupla tributação económica então existentes no direito português, por não lhe serem aplicáveis.

Não se tendo verificado qualquer dedução, a tributação dos dividendos ocorreu à taxa normal em Portugal e a uma taxa de 30% na Tunísia e de 15% no Líbano.

Com efeito, à data o regime português de eliminação da dupla tributação económica abrangia uma solução de dedução integral, condicionada ao cumprimento de requisitos, permitindo a dedução de 100% dos rendimentos incluídos na base tributável referentes a lucros distribuídos por uma sociedade residente em Portugal ou na UE (art. 46.º, 1 e 5, CIRC⁷⁹), sendo

⁷⁹ O artigo 46.º do CIRC, com a epígrafe “Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos”, tinha a seguinte redação à data dos factos: 1 - Na determinação do lucro tributável das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas, com sede ou direção efetiva em território português, são deduzidos os rendimentos, incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos, desde que sejam verificados os seguintes requisitos: (Redação dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro - OE) a) A sociedade que distribui os lucros tenha a sede ou direção efetiva no mesmo território e esteja sujeita e não isenta de IRC ou esteja sujeita ao imposto referido no artigo 7.º; (Redação dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro - OE) b) A entidade beneficiária não seja abrangida pelo regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º; (Redação dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro - OE) c) A entidade beneficiária detenha diretamente uma participação no capital da sociedade que distribui os lucros não inferior a 10% ou com um valor de aquisição não inferior a € 20.000.000 e esta tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da colocação à disposição dos lucros ou, se detida há menos tempo, desde que a participação seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período. (Redação dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro - OE) 2 - O disposto no número anterior é aplicável, independentemente da percentagem de participação e do prazo em que esta tenha permanecido na sua titularidade, aos rendimentos de participações sociais em que tenham sido aplicadas as reservas técnicas das sociedades de seguros e das mútuas de seguros e, bem assim, aos rendimentos das seguintes sociedades: a) (Revogada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro - OE) b) Sociedades de desenvolvimento regional; c) (Revogada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro - OE) d) Sociedades de investimento; e) Sociedades financeiras de corretagem. 3 - Não obstante o disposto no n.º 1, o regime aí consagrado é aplicável, nos termos prescritos no número anterior, às agências gerais de seguradoras estrangeiras. 4 - O disposto no n.º 1 é igualmente aplicável, verificando-se as condições nele referidas, ao valor atribuído na associação em participação, ao associado constituído como sociedade comercial ou civil sob forma comercial, cooperativa ou empresa pública, com sede ou direção efetiva em território português, independentemente do valor da sua contribuição relativamente aos rendimentos que tenham sido efetivamente tributados, distribuídos por associantes residentes no mesmo território. [Redação dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro - OE] 5 - O disposto no n.º 1 é também aplicável quando uma entidade residente em território português detenha uma participação, nos termos e condições aí referidos, em entidade residente noutro Estado membro da União Europeia, desde que ambas essas entidades preencham os requisitos estabelecidos no artigo 2.º da Diretiva n.º 90/435/CEE, de 23 de julho. (Redação dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro - OE) 6 - O disposto nos n.ºs 1 e 5 é igualmente aplicável aos rendimentos, incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos que sejam imputáveis a um estabelecimento estável, situado em território português, de uma entidade residente noutro Estado membro da União Europeia que detenha uma participação, nos termos e condições aí referidos, em entidade residente num Estado membro, desde que ambas essas entidades preencham os requisitos e condições estabelecidos no artigo 2.º da Diretiva n.º 90/435/CEE, de 23 de julho. (Redação dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro - OE) 7 - Para efeitos do disposto nos n.ºs 5 e 6: (Redação dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro - OE) a) A definição de entidade residente é a que resulta da legislação fiscal do Estado membro em causa, sem prejuízo do que se achar estabelecido nas convenções destinadas a evitar a dupla tributação; (Redação dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro - OE) b) O critério de participação no capital referido no n.º 1 é substituído pelo da detenção de direitos de voto quando este estiver estabelecido em acordo bilateral. (Redação dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro - OE) 8 - A dedução a que se refere o n.º 1 é apenas de 50% dos rendimentos incluídos no lucro tributável correspondentes a: [Redação

requisitos para o efeito a detenção de uma participação não inferior a 10% ou com um valor de aquisição não inferior a EUR 20.000.000 e que esta tenha permanecido na titularidade do SP, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da colocação à disposição dos lucros ou, se detida há menos tempo, desde que mantida durante o tempo necessário para completar aquele período.

Com alteração introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2010 passaram a incluir-se neste regime os lucros distribuídos por sociedades residentes no Espaço Económico Europeu (cf. art. 46.º, n.º 11 CIRC, redação da Lei n.º 3-B/2010, 28/04⁸⁰), desde que preenchidos os mesmos requisitos e que existisse um mecanismo de cooperação administrativa no domínio fiscalidade equivalente ao existente na UE.

Existia também um regime incondicionado de dedução parcial com dedução 50% dos rendimentos incluídos no lucro tributável de lucros distribuídos pela sociedade residente em Portugal ou na UE (cf. art. 46.º, n.º 8 CIRC), e depois da alteração introduzida pela Lei do

dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro - OE] a) Lucros distribuídos, quando não esteja preenchido qualquer dos requisitos previstos nas alíneas b) e c) do mesmo número e, bem assim, relativamente aos rendimentos que o associado aufera da associação à quota, desde que se verifique, em qualquer dos casos, a condição da alínea a) do n.º 1; [Redação dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro - OE] b) Lucros distribuídos por entidade residente noutro Estado membro da União Europeia quando a entidade cumpre as condições estabelecidas no artigo 2.º da Diretiva n.º 90/435/CEE, de 23 de julho, e não esteja verificado qualquer dos requisitos previstos na alínea c) do n.º 1. [Redação dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro - OE] 9 - Se a detenção da participação mínima referida no n.º 1 deixar de se verificar antes de completado o período de um ano aí mencionado, deve corrigir-se a dedução em conformidade com o disposto no número anterior, ou anular-se a mesma, sem prejuízo da consideração do crédito imposto por dupla tributação internacional a que houver lugar, de acordo com o disposto no artigo 85.º, respetivamente. (Anterior n.º 8; Passou a n.º 9 pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro - OE) 10 - [Revogado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro - OE] 11 - A dedução a que se refere o n.º 1 é reduzida a 50% quando os rendimentos provenham de lucros que não tenham sido sujeitos a tributação efetiva, exceto quando a beneficiária seja uma sociedade gestora de participações sociais. [Aditado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro - OE] 12 - Para efeitos do disposto no n.º 5 e na alínea b) do n.º 8, o sujeito passivo deve provar que a entidade participada e, no caso do n.º 6, também a entidade beneficiária cumprem as condições estabelecidas no artigo 2.º da Diretiva n.º 90/435/CEE, de 23 de julho, mediante declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro da União Europeia de que é residente. [Aditado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro - OE].

⁸⁰ Com a alteração introduzida no n.º 11 do art. 46.º pela Lei n.º 3-B/2010, de 28/04 (LOE 2010), passou a dispor-se no mesmo n.º 11 que “O disposto nos n.ºs 1, 2 e 8 é igualmente aplicável quando uma entidade residente em território português detenha uma participação, nos termos e condições aí referidos, em entidade residente noutro Estado membro do espaço económico europeu que esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia, desde que ambas essas entidades preencham condições equiparáveis, com as necessárias adaptações, às estabelecidas no artigo 2.º da Diretiva n.º 90/435/CEE, do Conselho, de 23 de julho. [Redação dada pelo art. 89.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril – LOE 2010].

Orçamento do Estado para 2010, passando a incluir os lucros distribuídos por sociedades residentes no Espaço Económico Europeu (EEE) (Islândia, Noruega e Liechtenstein⁸¹) (cf. art. 46.º, n.º 11 CIRC, na redação do art. 89.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril – LOE 2010), com o requisito da existência de um mecanismo cooperação administrativa no domínio fiscalidade equivalente ao estabelecido na UE.

Existia ainda um regime de redução integral condicionada pelo preenchimento de determinados requisitos, aplicável aos países africanos de língua oficial portuguesa (PALOP) e a Timor, com uma dedução 100% dos lucros distribuídos pela sociedade residente nos PALOP ou em Timor a sociedade residente em Portugal (cf. art. 39.º-A EBF, renumerado 42.º, remetendo para o art. 46.º/1 CIRC⁸²).

Os requisitos de aplicação deste regime eram a entidade beneficiária dos lucros estar sujeita e não isenta de IRC e a sociedade afiliada sujeita e não isenta de um imposto sobre o rendimento análogo ao IRC; a entidade beneficiária deter, de forma direta, uma participação que represente,

⁸¹ Como refere Pistone, embora o TJ não considere os países pertencentes ao EEE como países terceiros, na medida em que partilham todos os princípios do mercado interno (cf. 23-09-2003, Ospelt, C-452/01, §§ 23 e segs.), e fazem parte do mesmo, por força do Acordo EEE celebrado com a UE, o facto é que estes países não são países signatários do TCE (ou do TFUE); cf. PISTONE, Pasquale – *The Impact of European Law on the Relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation*. Intertax. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 34 (2006), Issue 5, p. 234, 237. Com efeito, pode argumentar-se que no estrito rigor das normas dos tratados, países terceiros para efeitos de aplicação são todos aqueles que não são mencionados no art. 52(1) do Tratado da União Europeia, norma que deve ser lida em conjugação com o disposto no art. 355.º do TFUE. Cf. ainda PISTONE, Pasquale – *General Report*. In WEBER, Dennis; PISTONE, Pasquale (editors) – *The EU and Third Countries: Direct Taxation*. Amsterdam: Wolters Kluwer Law and Business, 2008, p. 40.

⁸² O artigo 42.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) (artigo aditado pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro – OE, inicialmente numerado 39.º-A, republicado pelo DL n.º 108/2008, de 26/06, e revogado Lei n.º 83-C/2013, de 31/12), com a epígrafe “Eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos por sociedades residentes nos países africanos de língua oficial portuguesa e na República Democrática de Timor-Leste” (), tinha a seguinte redação à data dos factos: 1 - A dedução prevista no n.º 1 do artigo 46.º do Código do IRC é aplicável aos lucros distribuídos a entidades residentes por sociedades afiliadas residentes em países africanos de língua oficial portuguesa e em Timor-Leste, desde que verificadas as seguintes condições: [Redação dada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro - OE] a) A entidade beneficiária dos lucros esteja sujeita e não isenta de IRC e a sociedade afiliada esteja sujeita e não isenta de um imposto sobre o rendimento análogo ao IRC; [Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de junho] b) A entidade beneficiária detenha, de forma direta, uma participação que represente, pelo menos, 25% do capital da sociedade afiliada durante um período não inferior a dois anos; c) Os lucros distribuídos provenham de lucros da sociedade afiliada que tenham sido tributados a uma taxa não inferior a 10% e não resultem de atividades geradoras de rendimentos passivos, designadamente royalties, mais-valias e outros rendimentos relativos a valores mobiliários, rendimentos de imóveis situados fora do país de residência da sociedade, rendimentos da atividade seguradora oriundos predominantemente de seguros relativos a bens situados fora do território de residência da sociedade ou de seguros respeitantes a pessoas que não residam nesse território e rendimentos de operações próprias da atividade bancária não dirigidas principalmente ao mercado desse território. 2 - Para efeitos do disposto no número anterior, o sujeito passivo de IRC titular da participação deve dispor de prova da verificação das condições de que depende a dedução.

pelo menos, 25% do capital da sociedade afiliada durante um período não inferior a dois anos; os lucros distribuídos serem provenientes de lucros da sociedade afiliada que tenham sido tributados a uma taxa não inferior a 10% e não resultem de atividades geradoras de rendimentos passivos, designadamente royalties, mais-valias e outros rendimentos relativos a valores mobiliários, rendimentos de imóveis situados fora do país de residência da sociedade, rendimentos da atividade seguradora oriundos predominantemente de seguros relativos a bens situados fora do território de residência da sociedade ou de seguros respeitantes a pessoas que não residam nesse território e rendimentos de operações próprias da atividade bancária não dirigidas principalmente ao mercado desse território.

Por último, existia um regime contratual de dedução [cf. art. 41.º, n.º 5 alínea b) do EBF⁸³], com a eliminação da dupla tributação económica nos termos e condições estabelecidos no artigo 46.º do Código do IRC, durante o período contratual, quando o investimento se efetuasse sob a forma de constituição ou de aquisição de sociedades estrangeiras.

Assim sendo, de acordo com o regime fiscal então vigente em Portugal, e concretamente do disposto nos n.ºs 1 e 5 do art. 46.º (posteriormente renumerado 51.º) do CIRC, quando os lucros distribuídos fossem provenientes de uma sociedade sediada em Portugal ou num Estado Membro da União Europeia, os mesmos seriam integralmente deduzidos da base tributável da sociedade com sede ou direção efetiva em território português que os recebe, desde que preenchidos os correspondentes requisitos (posteriormente alargado aos lucros distribuídos por sociedades residentes no Espaço Económico Europeu).

Nestes casos, ocorrendo a dedução integral, não chegava a efetuar-se qualquer retenção de imposto na fonte, por força do disposto no art. 90.º, n.º 1, alínea c) do CIRC [inicialmente numerado art. 76.º, passou a art. 90.º com a revisão introduzida pelo DL 198/01, de 03.07.01 e atualmente corresponde ao art. 97.º, por força da alteração introduzida pelo DL 159/2009, de 13/07].

Nos casos em que não se verificassem os pressupostos constantes nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do art. 46.º do CIRC (posteriormente 51.º), aplicava-se o disposto no n.º 8 do mesmo artigo, que permitia uma dedução de 50% dos dividendos, uma vez mais apenas quando em causa

⁸³ No art. 41.º, n.º 5, alínea b) do EBF (revogado pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro) dispunha-se que “aos promotores dos projetos de investimento referidos no número anterior podem ser concedidos os seguintes benefícios fiscais [Lei n.º 87-B/98(OE), de 31.12]: (...) b) Eliminação da dupla tributação económica nos termos e condições estabelecidos no artigo 46.º do Código do IRC, durante o período contratual, quando o investimento seja efetuado sob a forma de constituição ou de aquisição de sociedades estrangeiras (DL 198/01, 03.07.01)..”

estivessem lucros distribuídos por sociedades com sede ou direção efetiva em território português ou noutro Estado Membro da UE, nos termos da respetiva alínea b) (posteriormente alargado aos lucros distribuídos por sociedades residentes no Espaço Económico Europeu).

Por outro lado, a dedução integral prevista no n.º 1 do artigo 46.º do Código do IRC era aplicável aos lucros distribuídos a entidades residentes por sociedades afiliadas residentes em países africanos de língua oficial portuguesa (PALOP) e em Timor-Leste, desde que verificadas as condições constantes nas alíneas a), b) e c) do já citado n.º 1 do art. 42.º do EBF.

Conforme é referido no processo pela Impugnante, nenhum destes regimes se aplicava aos dividendos distribuídos pelas suas subsidiárias na Tunísia e no Líbano.

III.2.2 O pedido

A Impugnante pede no supramencionado processo a anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa em causa, pedindo a aplicação do regime de dedução integral dos rendimentos incluídos na base tributária distribuídos pelas suas subsidiárias na Tunísia e no Líbano, invocando a aplicabilidade direta das normas referentes à liberdade de estabelecimento e de circulação de capitais constantes nos acordos euro-mediterrânicos que estabelecem uma associação entre as Comunidades Europeias e os seus Estados Membros por um lado e a República da Tunísia e do Líbano por outro.

Subsidiariamente pede a aplicação do mesmo regime com fundamento na violação da liberdade de circulação de capitais prevista no art. 56.º, n.º 1 do TCE, atual art. 63.º, n.º 1 do TFUE.

Subsidiariamente pede a dedução integral prevista para os PALOP e Timor Leste, também com fundamento no art. 56.º, n.º 1 do TCE, atual art. 63.º, n.º 1 do TFUE.

E subsidiariamente pede a aplicação do regime incondicionado de dedução parcial.

Para o efeito e muito sinteticamente, alega que o regime de eliminação da dupla tributação económica em vigor em Portugal à data é desconforme com o Direito Internacional Público e com o Direito da União Europeia ao qual Portugal se encontra vinculado, pois não abrangia a tributação que incidiu sobre os dividendos que recebeu das participações por si detidas na sociedade com residência fiscal na Tunísia e na sociedade com residência fiscal no Líbano, violando deste modo o Acordo Euro-Mediterrânico com a República da Tunísia, o Acordo Euro-Mediterrânico com a República do Líbano, e as liberdades fundamentais de estabelecimento e

circulação de capitais consagradas, respetivamente, nos artigos 43.º (renumerado 49.º, TFUE) e 56.º do TCE (renumerado 63.º TFEU).

Vejam os seus argumentos de modo um pouco mais detalhado a propósito das questões que foram colocadas pelo Tribunal Tributário de Lisboa ao TJ.

III.2.3 As questões suscitadas perante o TJ

No âmbito desta impugnação judicial, o Tribunal Tributário de Lisboa procedeu ao reenvio de 14 questões prejudiciais ao TJ, tendo o respetivo reenvio dado origem ao processo C-464/14.

Vejam quais as questões colocadas, e qual a motivação do reenvio⁸⁴.

Questão 1: O artigo 31.º do Acordo com a Tunísia consubstancia uma norma clara, precisa e incondicional e por isso imediatamente aplicável, dela se devendo retirar a aplicação ao caso do direito de estabelecimento?

Questão 2: Em caso afirmativo, o direito de estabelecimento ali previsto tem a consequência pretendida pela impugnante, de implicar, sob pena da sua violação, a aplicação do mecanismo de dedução integral previsto no n.º 1 do artigo 46.º do CIRC aos dividendos que recebeu da sua subsidiária na Tunísia?

O Acordo Euro-Mediterrânico que estabeleceu uma associação entre as Comunidades Europeias e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República da Tunísia por outro (doravante Acordo com a Tunísia; aprovado por decisão do Conselho e da Comissão n.º 98/238/CE, CECA, de 1998/01/26, publicada no JO L n.º 97, de 1998/03/30, p. 1 e publicado no JO L n.º 97 de 1998/03/30, pp. 2 - 183, disponível para consulta em www.eur-lex.europa.eu/), foi celebrado em 1995 e entrou em vigor em 1 de março de 1998.

Os Acordos Euro-Mediterrânicos de Associação, cuja base legal se encontra no prevista no art. 217.º do TFUE, são acordos mistos, em que são simultaneamente partes contratantes a UE e os EM, o que se revela necessário na medida em que nem todas as matérias abrangidas no acordo são da exclusiva competência da UE ou do EM⁸⁵.

⁸⁴ Procurando facilitar a abordagem, a ordem das questões é ligeiramente alterada.

⁸⁵ Cf. CRAIG, Paul, BÚRCA, Gráinne de, op. cit., p. 334.

Os acordos de associação devem ser entendidos como parte integrante da ordem jurídica da União, sendo o TJ competente, no âmbito da referida ordem jurídica, para decidir, a título prejudicial, sobre a respetiva interpretação (cf. 1974-04-30, Haegeman, proc. 181/73, §§ 2-6; 1987-09-30, Demirel, proc. 12/86, §§ 7-12; 1989-06-22, Fediol, § 21).

O facto de os acordos conterem disposições similares às constantes no TFUE (e antes, no TCE) às quais o TJ reconheceu efeito direto não é suficiente para que o mesmo seja reconhecido às disposições dos acordos (cf. 1982-02-09, Polydor, proc. 270/80, § 15; 1982-10-26, Kupferberg, proc. 104/81, §§ 29-31; 2001-09-27, Barkoci Malik, C-257/99, § 51; 2002-01-29, Pokrzeptowicz-Meyer, C-162/00, § 32).

Com efeito, para que se conclua pelo efeito direito importa aferir se a disposição do acordo é clara, precisa e incondicional, não dependendo de qualquer disposição posterior que a complete⁸⁶ (cf. 2005-04-12, Simutenkov, C-265/03, § 21, § 28, e anteriormente, 1987-09-30, Demirel, proc. 12/86, § 14; 1991-01-31, Kziber, C-18/90, § 15; 1998-06-16, Racke, C-162/96, § 31; 1999-03-02, El-Yassini, C-416/96, § 25; 2001-09-27, Gloszczuk, C-63/99, § 30; 2003-05-08, Wählergruppe, C-171/01, § 54), relevando ainda a análise dos termos, objetivos e natureza do acordo.

Assim, o facto de o acordo se limitar a uma parceria entre as partes, não prevendo uma associação ou futura adesão à UE não obsta a que seja reconhecido efeito direto a algumas das suas disposições (cf. 2005-04-12, Simutenkov, C-265/03, §§ 35-36), o mesmo podendo acontecer se existir um desequilíbrio nas obrigações assumidas pela UE e pelos EM face às obrigações assumidas pelos países terceiros signatários dos acordos (cf. 2001-09-27, Gloszczuk, C-63/99, § 36; 2002-01-29, Pokrzeptowicz-Meyer, C-162/00, § 27), revelando-se importante a comparação dos objetivos e do contexto do acordo e dos objetivos e do contexto do direito primário (cf. 1993-07-01, Metalsa, C-312/91, § 11; 2001-09-27, Gloszczuk, C-63/99, § 49; 2001-09-27, Kondova, C-235/99, § 52; 2001-09-27, Barkoci e Malik, C-257/99, § 52; 2002-01-29, Pokrzeptowicz-Meyer, C-162/00, § 33).

No artigo 31.º do Acordo com a Tunísia dispõe-se o seguinte:

1. As partes acordam em alargar o âmbito de aplicação do acordo de forma a incluir o direito de estabelecimento das sociedades de uma parte no território da outra parte e a liberalização da prestação de serviços pelas sociedades de uma parte aos destinatários de serviços da outra parte.

⁸⁶ Cf. PISTONE, Pasquale – The Impact of European Law on the Relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation, op. cit., p. 240; PISTONE, Pasquale – General Report, op. cit., p. 47.

2. O Conselho de Associação apresentará as recomendações necessárias para a execução do objetivo previsto no n.º 1.

Ao efetuar tais recomendações, o Conselho de Associação terá em conta a experiência adquirida com a aplicação da concessão recíproca do tratamento da nação mais favorecida, bem como as obrigações respetivas das partes, nos termos do Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços, anexo ao Acordo que institui a OMC, a seguir designado «GATS», e nomeadamente as previstas no seu artigo V.

3. A realização deste objetivo será objeto de uma primeira análise pelo Conselho de Associação o mais tardar cinco anos após a entrada em vigor do presente acordo.

Sucintamente, a Sociedade Impugnante no processo onde foi determinado o reenvio prejudicial (doravante Sociedade Impugnante) defende a tese de que a norma em causa é clara, precisa e incondicional, devendo ser-lhe reconhecido efeito direto levando em conta os termos, objetivos e natureza do acordo.

Consequentemente pede que os dividendos que receba da sua subsidiária na Tunísia sejam tratados para efeitos de eliminação da dupla tributação económica em Portugal como dividendos com origem doméstica, com acesso à dedução integral em face da percentagem do capital social detida e respetivo período de detenção.

*

O Tribunal teve dúvidas quanto a esta questão, por ter entendido que a norma em causa pode ser interpretada como sendo condicional e carecida de posterior concretização atendendo ao disposto no respetivo n.º 2 e 3 do art. 31.º do Acordo.

Refere que se lê naquele n.º 2 é que o Conselho de Associação apresentará as recomendações necessárias para a execução do objetivo previsto no n.º 1, o que sugere que o mesmo carece de posterior execução, interpretação que também é consistente com o que se dispõe no n.º 3 da referida norma.

Por outro lado, a jurisprudência do TJ nos casos, Gloszczuk, C-63/99, § 38 (relativamente ao acordo de associação com a Polónia), Kondova, C-235/99, § 39 (relativamente ao acordo de associação com a Bulgária) e Barkoci e Malik, C-257/99, § 39 (relativamente ao acordo de associação com a República Checa), invocada pela Sociedade Impugnante em defesa da sua tese, não resulta de casos similares (não estando em causa em qualquer dos casos a aplicação do direito de estabelecimento a uma sociedade), tanto no que diz respeito à situação fática subjacente como à redação das normas em apreciação; na verdade, entende que a disposição em causa parece

aproximar-se mais no que diz respeito à natureza programática da disposição em análise à que foi objeto de análise no caso Demirel (proc. 12/86), em que o TJ concluiu que a norma em apreço não era diretamente aplicável.

Por último, o Tribunal refere que se esta disposição for considerada diretamente aplicável, poderia colocar-se a questão da Sociedade Impugnante obter através do acordo uma vantagem que lhe está vedada por aplicação do TFUE, uma vez que o direito de estabelecimento tal como ali se encontra estabelecido não é invocável relativamente a países terceiros.

Questão 3: O artigo 34.º do Acordo com a Tunísia consubstancia uma norma clara, precisa e incondicional e por isso imediatamente aplicável, dela se devendo retirar a aplicação ao caso da liberdade de circulação de capitais, devendo considerar-se o investimento efetuado pela impugnante abrangido pela mesma?

Questão 4: Em caso afirmativo, a liberdade de circulação de capitais ali prevista tem as implicações pretendidas pela impugnante, impondo a aplicação aos dividendos que a impugnante recebeu da sua subsidiária na Tunísia do mecanismo de dedução integral previsto no n.º 1 do artigo 46.º do CIRC?

No artigo 34.º do Acordo com a Tunísia dispõe-se o seguinte:

1. No que respeita às transações da balança de capitais, a Comunidade e a Tunísia assegurarão, a partir da entrada em vigor do presente acordo, a livre circulação de capitais respeitante aos investimentos diretos na Tunísia, efetuados em sociedades constituídas de acordo com a legislação em vigor, bem como a liquidação ou o repatriamento de tais investimentos e de quaisquer lucros deles resultantes.

2. As partes consultar-se-ão a fim de facilitar a circulação de capitais entre a Comunidade e a Tunísia e de a liberalizarem integralmente quando estiverem reunidas as condições necessárias.

A Sociedade Impugnante alega que nesta disposição se consagra de forma clara, precisa e por isso imediatamente aplicável a liberdade de circulação de capitais entre os EM da UE e a Tunísia, devendo interpretar-se o conceito de “transações da balança de capitais” e o conceito de “capitais respeitante aos investimentos diretos” no sentido de abranger o investimento que fez naquele país, e que, entende, sempre se qualificaria para a balança de capitais do Estado Português.

Reconhecendo que a noção de investimento direto não pode ser interpretada por remissão para a nomenclatura anexa à revogada Diretiva 88/361/CEE de 24 de junho de 1988 à semelhança do que tem vindo a ser feito pelo TJ relativamente à densificação do conceito de

liberdade de circulação de capitais consagrada no art. 56.º do TCE, renumerado 63.º TFEU, por estarmos no âmbito do direito internacional público, contexto em que não é adequado preencher conceitos por apelo a noções partilhadas apenas por uma das partes contratantes, entende que uma interpretação à luz do princípio “de boa-fé, segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado no seu contexto e à luz dos respetivos objeto e fim” consagrado no artigo 31.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados conduz à densificação da noção de “investimento direto” de forma muito próxima daquela que consta das notas explicativas à nomenclatura anexa à revogada Diretiva 88/361/CEE de 24 de junho de 1988.

Chega a essa conclusão por interpretação do artigo 50.º do acordo – dedicado à promoção e proteção de investimentos – no qual se determina que “As partes contratantes conferem importância ao crescimento dos fluxos dos investimentos diretos na Tunísia”, do qual se extrai, na sua tese, uma noção de investimentos com relativa dimensão, pois só neste contexto se maximiza a cooperação – económica e industrial – entre países, abrangendo o investimento em causa.

Relativamente à noção de “transações da balança de capitais”, apela ao entendimento propugnado pela doutrina⁸⁷ no sentido de o preenchimento da condição se considerar verificado quando o movimento em causa tiver impacto ao nível da balança de capitais de qualquer parte contratante, qualificando-se para o efeito o investimento que realizou na Tunísia pois habilitaria sempre para a balança de capitais do Estado Português, o que só não aconteceria, na sua tese, caso a Impugnante, como a generalidade das entidades portuguesas, interpusesse entre a Tunísia e Portugal uma *holding* no espaço europeu como forma de evitar esta tributação excessiva.

*

Também sobre esta questão se suscitaram dúvidas ao Tribunal, sobretudo em face da inexistência de qualquer jurisprudência do TJ especificamente relacionada com o efeito direto de uma disposição de um acordo de associação ou parceria celebrado entre a União Europeia e um país terceiro no domínio da liberdade de circulação de capitais, o que é reconhecido pela Sociedade Impugnante.

⁸⁷ Invocando SMIT, Daniël, KIEKEBELD, B. - Freedom of establishment and free movement of capital in Association and Partnership Agreements and direct taxation. *EC Tax Review*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 16 (2007), Issue 5, p. 227, e designadamente Conclusões do Advogado-Geral do Hoge Raad Peter Wattel de 28 de novembro de 2006 num caso que dizia respeito ao artigo 61.º, n.º 1 do acordo europeu que criou uma associação com a República Checa, ali citadas, que entende serem transponíveis para o caso atendendo à similitude entre o referido artigo 61.º, n.º 1 e o artigo 34.º do Acordo com a Tunísia.

Assim, atendendo à redação do art. 34.º do Acordo com a Tunísia, do qual constam os conceitos indeterminados “transações da balança de capitais” e “capitais respeitante aos investimentos diretos” entendeu o Tribunal reenviar a questão de saber qual a interpretação a dar aos mesmos, e se o recurso aos referidos conceitos indeterminados permite que se conclua estar-se na presença de uma norma clara, precisa e incondicional, e como tal, diretamente aplicável.

Questão 5: *O disposto no artigo 89.º do Acordo com a Tunísia condiciona a resposta afirmativa às questões colocadas anteriormente?*

No artigo 89.º do Acordo com a Tunísia dispõe-se o seguinte:

Nenhuma disposição do presente acordo pode ter por efeito:

- aumentar as vantagens concedidas por uma parte no domínio fiscal em qualquer acordo ou convénio internacional que vincula essa mesma parte,*
- impedir a adoção ou a aplicação por uma parte de qualquer medida destinada a evitar a fraude ou a evasão fiscal,*
- impedir o direito de uma parte de aplicar as disposições relevantes da sua legislação fiscal aos contribuintes que não se encontram em situação idêntica no que respeita ao seu local de residência.*

A Impugnante entende que o que peticiona em nada se reflete na Convenção entre a República Portuguesa e a República da Tunísia para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (CDT com a Tunísia), assinada em Lisboa em 24 de fevereiro de 1999 (aprovada para ratificação através da Resolução da Assembleia da República n.º 33/2000, aprovada em 2000/01/20 e publicada no DR, I série A, n.º 77, pág. 1411; publicada no DR, I série A, n.º 77, págs. 1411 a 1434; cf. ainda aviso n.º 203/2000, publicado em 16-10, encontrando-se a Convenção em vigor desde 21-08-2000), tratando-se do único “convénio internacional” celebrado com a Tunísia em matéria tributária.

Sublinha que aquela Convenção se queda pela resolução de problemas relacionados com a dupla tributação jurídica e não económica, tendo por isso um objeto diverso.

Alega ainda que as restantes condições da cláusula contida no art. 89.º são respeitadas, porque, por um lado, a lei portuguesa tem um mecanismo de eliminação da dupla tributação económica relativamente a países terceiros com os quais nem sequer tem um instrumento de direito internacional público em vigor que permita aceder a informação relevante sobre a entidade que distribui lucros a sociedades portuguesas, e por outro, porque a CDT com a Tunísia

contém uma cláusula no respetivo art. 25.º que prevê a troca de informações entre as partes contratantes.

Por outro lado, alega ter efetuado investimentos substanciais na Tunísia.

Mais defende existir uma comparabilidade total entre um investimento efetuado no território português, no EEE, num PALOP e em Timor Leste, por um lado, e na Tunísia, por outro, não havendo razão para concluir que “contribuintes que não se encontram em situação idêntica no que respeita ao seu local de residência”.

*

Suscitando-se dúvidas ao Tribunal de reenvio, e desconhecendo jurisprudência do TJ sobre esta matéria, o mesmo procedeu ao reenvio da questão em causa.

Questão 7: O disposto conjuntamente nos artigos 31.º e 33.º, n.º 2, do Acordo com o Líbano consubstancia uma norma clara, precisa e incondicional e por isso imediatamente aplicável, dali se devendo retirar a aplicação ao caso da liberdade de circulação de capitais?

Questão 8: Em caso afirmativo, a liberdade de circulação de capitais ali prevista tem as implicações pretendidas pela impugnante, impondo aplicação aos dividendos que a impugnante recebeu da sua subsidiária no Líbano do mecanismo de dedução integral previsto no n.º 1 do artigo 46.º do CIRC?

O Acordo Euro-Mediterrânico que cria uma Associação entre a Comunidade Europeia e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República do Líbano, por outro (doravante Acordo com o Líbano; aprovado por decisão do Conselho n.º 2006/356/CE, de 2006/02/14, publicada no JO L n.º 143, de 2006/05/30, p. 1 e cujo teor foi publicado no JO L n.º 143, de 2006/05/30, pp. 2 e segs., disponível para consulta em eur-lex.europa.eu) entrou em vigor em 1 de abril de 2006.

No artigo 31.º do Acordo com o Líbano dispõe-se:

No âmbito do presente acordo e sob reserva do disposto nos artigos 33.º e 34.º, não serão impostas restrições à circulação de capitais entre a Comunidade, por um lado, e o Líbano, por outro, nem efetuadas discriminações

baseadas na nacionalidade ou no local de residência dos respetivos nacionais ou no local de investimento dos referidos capitais.

No artigo 33.º do Acordo com o Líbano dispõe-se:

1. Sob reserva de outras disposições do presente acordo e de outras obrigações internacionais da Comunidade e do Líbano, o disposto nos artigos 31.º e 32.º não prejudica a aplicação de qualquer restrição existente entre as partes à data de entrada em vigor do presente acordo, relativamente à circulação de capitais entre elas que envolva investimento direto, incluindo em bens imóveis, estabelecimento, prestação de serviços financeiros ou admissão de valores mobiliários aos mercados de capitais.

2. Contudo, a transferência para o estrangeiro de investimentos feitos no Líbano por residentes comunitários ou na Comunidade por residentes libaneses ou de lucros deles decorrentes não será afetada.

A Sociedade Impugnante argumenta que não obstante a consagração de uma cláusula de salvaguarda ou *standstill* (no supramencionado art. 33.º), de cujo âmbito entende ficar excluída a transferência para o estrangeiro de investimentos feitos no Líbano por residentes na União Europeia ou de lucros deles decorrentes⁸⁸, a liberdade de circulação de capitais é também aqui consagrada de forma clara, precisa e incondicional, dispondo de efeito direto por conjugação do disposto nos artigos 31.º e 33.º do Acordo.

*

Invocando que sobre este Acordo em concreto não se conhece qualquer decisão interpretativa do TJ, o Tribunal entendeu que se impunha indagar ao mesmo se a interpretação da disposição se consubstancia no pretendido efeito direto da liberdade de circulação de capitais.

Questão 9: O disposto no artigo 85.º do Acordo com o Líbano condiciona a resposta afirmativa às questões colocadas anteriormente?

No artigo 85.º do Acordo com o Líbano dispõe-se o seguinte:

Quanto à fiscalidade direta, nada no presente acordo pode ter por efeito:

⁸⁸ A impugnante entende que a transferência para o estrangeiro de investimentos feitos no Líbano por residentes na UE ou de lucros deles decorrentes fica excluída do âmbito da cláusula de salvaguarda, o que significa que as transferências em apreço não podem ser de forma alguma restringidas; mesmo que as tais restrições existissem à data da celebração do Acordo com o Líbano, invocando nesse sentido SMIT, Daniël, KIEKEBELD, B. - Freedom of establishment and free movement of capital in Association and Partnership Agreements and direct taxation, op. cit., p. 224.

- a) *Aumentar as vantagens fiscais concedidas por uma das partes em qualquer acordo ou convénio internacional que a vincule;*
- b) *Impedir a adoção ou a aplicação por uma parte de qualquer medida destinada a evitar a fraude ou a evasão fiscais;*
- c) *Impedir qualquer das partes de aplicar as disposições pertinentes da sua legislação fiscal aos contribuintes que não se encontrem em situação idêntica, nomeadamente no que respeita ao seu local de residência.*

No que diz respeito a esta disposição, a sociedade impugnante retoma os argumentos que adiantou quanto ao disposto no 89.º (tax carve out) do Acordo com a Tunísia.

*

Suscitando-se dúvidas ao Tribunal de reenvio, e desconhecendo jurisprudência do TJ sobre esta matéria, o mesmo procedeu ao reenvio da questão em causa.

Questão 11: *É aplicável ao caso o disposto no 56.º do TCE (renumerado 63.º TFEU) e em caso afirmativo, da liberdade de circulação de capitais ali consagrada resulta a imposição de aplicação aos dividendos distribuídos no exercício de 2009 pela Société des Ciments de Gabés, S.A. e pela Ciments de Sibline. S.A.L. à impugnante do mecanismo de dedução integral previsto no n.º 1 do artigo 46.º do CIRC, ou, em alternativa, do mecanismo de dedução parcial constante no n.º 8 daquela disposição?*

A liberdade de circulação de capitais é consagrada no art. 63.º do TFUE, a que correspondia o anterior art. 56.º TCE.

Do Tratado não consta uma definição de capitais para efeitos da aplicação do n.º 1 do art. 63.º (anterior art. 56.º TCE), sendo a mesma efetuada por remissão para a enumeração (não exaustiva) contida na Diretiva 88/361/CEE do Conselho, de 24 de junho de 1988.

O TJ reconheceu efeito direto ao art. 1.º desta diretiva no qual se dispunha que os movimentos de capitais seriam classificados de acordo com a nomenclatura estabelecida no respetivo Anexo I (cf. 1995-02-23, Bordessa, C-358/93 e C-416/93, § 35). Apesar de entretanto a supramencionada Diretiva ter caducado (com a entrada em vigor do Tratado de Maastricht) a doutrina e o TJ continuam a seguir a respetiva enumeração de movimentos de capitais (cf. 1999-03-19, Trummer och Mayer, C-222/97, § 21)⁸⁹.

⁸⁹ Cf. DOURADO, Ana Paula – *Lições de Direito Fiscal Europeu. Tributação Directa*, op. cit., p. 95-96.

No n.º 1 do art. 1.º da mesma dispunha-se que “os Estados-membros suprimirão as restrições aos movimentos de capitais efetuados entre pessoas residentes nos Estados-membros, sem prejuízo das disposições seguintes. A fim de facilitar a aplicação da presente diretiva, os movimentos de capitais são classificados de acordo com a nomenclatura estabelecida no Anexo I”.

Como afirma o TJ no acórdão proferido em 2000-06-06, *Verkooijen*, C-35/98, “(...) a Diretiva 88/361, aplicável à época dos factos no processo principal, procedeu à liberalização completa dos movimentos de capitais e, com este objetivo, impôs aos Estados-Membros, no seu art. 1.º, n.º 1, a obrigação de suprimirem todas as restrições aos movimentos de capitais. O efeito direto desta disposição foi reconhecido pelo Tribunal de Justiça no acórdão de 23 de fevereiro de 1995, *Bordessa e o.* (C-358/93 e C-416/93, Colect., p. I -361, n.º 33)”, mais referindo “(...) embora o Tratado não defina a noção de movimentos de capitais, o Anexo I da Diretiva 88/361 contém uma lista não exaustiva das operações que constituem movimentos de capitais no sentido do seu art. 1.º. (...) Embora o recebimento de dividendos não seja mencionado explicitamente na nomenclatura anexa à Diretiva 88/361 como «movimentos de capitais», pressupõe necessariamente a participação em empresas novas ou existentes, referida no título I, ponto 2, da referida nomenclatura”.

Assim sendo, por movimento de capital deve considerar-se “qualquer transferência de capital, onerosa ou não, de um Estado para o outro e vice-versa. Movimento de capital cobre qualquer transação legal necessária para atingir a transferência de ativos, incluindo investimentos de carteira entre Estados e diferentes tipos de investimento direto e estabelecimento, transferência relativa a contratos de seguros, constituição de sucursais e de filiais, operações sobre títulos normalmente transacionados no mercado de capitais [(ações e outros títulos com carácter de participação, tal como nos diz o título V do Anexo I (da Diretiva 88/361)]”.

A liberdade de circulação de capitais é a única liberdade fundamental consagrada no TFUE que se estende a países terceiros.

Como a definição de movimentos de capitais é muito ampla – abrangendo qualquer transferência de capital, onerosa ou não, de um Estado para o outro – é frequente que na prática a liberdade de circulação de capitais se sobreponha à liberdade de circulação de trabalhadores (cf.

art. 45.º a 48.º TFUE), à liberdade de estabelecimento (cf. art. 49.º a 55.º do TFUE)⁹⁰, ou à liberdade de prestação de serviços (cf. art. 56.º a 62.º TFUE).

Se por um lado se pode argumentar que quando ocorra a sobreposição de liberdades estando em causa um país terceiro se se destacar a liberdade de circulação de capitais isso pode ser uma forma de permitir que o país terceiro aceda a outra liberdade a que em princípio não teria direito, por outro lado, se sempre que estiver em causa uma situação envolvendo dividendos em que exista uma detenção de participações que confira uma *influência certa* (um dos critérios jurisprudenciais adiantados pelo TJ para resolver as situações de sobreposição da liberdade de circulação de capitais com a liberdade de estabelecimento) se der prioridade à liberdade de estabelecimento, em relação a situações envolvendo países terceiros conferir-se-á maior proteção à liberdade de circulação de capitais nos casos em que a participação em causa seja menor, o que também não parece fazer muito sentido⁹¹.

Importa aqui salientar que do Tratado não resulta expressa qualquer hierarquia entre liberdades, resultando do mesmo a possibilidade de sobreposição entre a liberdade de estabelecimento e a liberdade de circulação de capitais⁹².

⁹⁰ HEMELS, Sigrid [et al.] – Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority?, op. cit., p. 20. Como assinalam estes autores, a liberdade de circulação de capitais abrange os investimentos em participações sociais em sociedades residentes noutros Estados, pelo que à tributação de dividendos provenientes de subsidiárias, total ou parcialmente detidas, pode, pelo menos em princípio, aplicar-se a liberdade de circulação de capitais e a liberdade de estabelecimento à questão de saber se uma determinada restrição nacional é discriminatória. No entanto, se o investimento transfronteiriço envolver a participação financeira numa subsidiária situada num país terceiro, não será indiferente o recurso a uma ou outra das liberdades, uma vez que só a primeira abrange países terceiros, *idem, ibidem*.

⁹¹ Cf. neste sentido HEMELS, Sigrid [et al.] – Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority?, op. cit., p. 31.

⁹² ENGLMAIR, Vanessa, 2013; HEMELS, Sigrid [et al.] – Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority?, op. cit., p. 20. Como referem os autores citados, o segundo parágrafo do art. 49.º TFUE refere-se expressamente ao disposto no capítulo relativo aos capitais e no n.º 2 do art. 65.º do TFUE dispõe-se que “O disposto no presente capítulo não prejudica a possibilidade de aplicação de restrições ao direito de estabelecimento que sejam compatíveis com os Tratados”, circunstância da qual a primeira das autoras citadas retira a conclusão de que em causa está uma referência cruzada às duas liberdades relativamente à qual não se determina qualquer regra de prioridade. O TFUE não contém qualquer disposição que determine ou regule a prioridade de uma liberdade em caso de sobreposição. Cf. ainda CORDEWENER, Axel; KOFLER, Georg W.; SCHINDLER, Clemens Philipp - Free movement of capital and third countries: exploring the outer boundaries with Lasertec, A and B and Holböck. *European Taxation*. Amsterdam, IBFD. Volume 47: 2007, n.º 8, p. 372 e CORDEWENER, Axel – Free Movement of Capital between EU Member States and Third Countries: How Far Has The Door Been Closed? *EC Tax Review*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 18: 2009-6, p. 263.

O TJ não tem uma abordagem unívoca sobre esta questão, o que, como foi já referido supra, levou a que os tribunais europeus tenham já seguido critérios diferentes na respetiva abordagem.

Recordando a evolução da jurisprudência do TJ nesta matéria, nos primeiros casos aquele Tribunal não abordou a questão da “ordem de prioridade” entre liberdades⁹³.

Assim, por exemplo, o caso Bachmann, C-204/90, que foi julgado em 1992-01-28, teve por objeto uma questão prejudicial sobre a interpretação dos artigos 48.º, 59.º, 67.º e 106.º do Tratado CEE, suscitada no quadro de um litígio opondo Hanns-Martin Bachmann, de nacionalidade alemã, que trabalhava na Bélgica, ao Estado belga, devido à recusa do *directeur des contributions directes* de Bruxelas-I de admitir a dedução de cotizações pagas na Alemanha nos termos de contratos de seguro de doença e de invalidez, bem como de um contrato de seguro de vida, celebrados antes da sua chegada à Bélgica, ao total dos seus rendimentos profissionais relativos ao período de 1973 a 1976.

O Sr. Bachmann que era alemão e trabalhava na Bélgica, onde pretendia deduzir cotizações pagas na Alemanha no âmbito de contratos de seguro de doença, invalidez e vida. O TJ apreciou a questão à luz da liberdade de circulação de trabalhadores e da liberdade de prestação de serviços, sem estabelecer qualquer prioridade.

No caso Konle, C-302/97, julgado em 1999-06-01, estavam em causa questões prejudiciais suscitadas numa ação proposta por K. Konle, de nacionalidade alemã, contra a Republik Österreich (República da Áustria), com o objetivo de obter a condenação desta a reparar o prejuízo que lhe causou a alegada violação do direito comunitário pela legislação do Land do Tirol relativa às transações de bens imóveis.

O TJ referiu que eram aplicáveis ao caso a liberdade de estabelecimento e a liberdade de circulação de capitais, mas só abordou a questão à luz da liberdade de circulação de capitais, sem adiantar grande explicação para o facto (cf. § 22 e § 39)⁹⁴.

⁹³ HEMELS, Sigrid [et al.] – Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority?, op. cit., p. 20; na seleção dos casos apresentados seguem-se de perto estes autores.

⁹⁴ HEMELS, Sigrid [et al.] – Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority?, op. cit., p. 20, referem que embora se possa argumentar que uma explicação é dada no § 39 onde o TJ refere que o regime em causa “... pelo seu próprio objeto, uma restrição à liberdade dos movimentos de capitais ...”, a verdade é que, como observam, o TJ não explica porque motivo a liberdade de circulação de capitais deve prevalecer sobre a liberdade de estabelecimento.

O caso *X AB* e *Y AB*, C-200/98, julgado em 1999-11-18, teve por objeto uma questão prejudicial relativa à interpretação dos artigos 52.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.º CE), 53.º do Tratado CE (revogado pelo Tratado de Amsterdão), 54.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 44.º CE), 55.º do Tratado CE (artigo 45.º CE), 56.º e 57.º do Tratado CE (que passaram, após alteração, a artigos 46.º CE e 47.º CE), 58.º, 73.º-B e 73.º-D do Tratado CE (artigos 48.º CE, 56.º CE e 58.º CE).

Estavam em causa transferências financeiras entre sociedades de um mesmo grupo numa operação de reorganização, e uma medida nacional nos termos da qual se uma sociedade sueca detivesse mais de nove décimos das ações de outra sociedade sueca, as transferências financeiras dentro do grupo efetuadas pela primeira sociedade para a segunda seriam consideradas como um encargo dedutível para a sociedade autora da transferência e como uma receita tributável para a sociedade destinatária.

Neste caso, o TJ concluiu que a legislação sueca consagrava uma diferença de tratamento entre diversos tipos de transferência financeira dentro do grupo baseando-se no critério da sede das filiais e que na falta de uma justificação válida, esta diferença de tratamento contrariava as disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento, sendo em face disso desnecessário apreciar a questão à luz da liberdade de circulação de capitais (cf. §§ 28-30)⁹⁵.

O caso *Baars*, C-251/98, julgado em 2000-04-13, teve por objeto duas questões prejudiciais sobre a interpretação dos artigos 6.º e 52.º do Tratado CE (que passaram, após alteração, a artigos 12.º CE e 43.º CE) e dos artigos 73.º-B e 73.º-D do Tratado CE (artigos 56.º CE e 58.º CE).

O litígio opunha C. Baars, cidadão neerlandês à administração fiscal neerlandesa, devido à recusa de esta lhe conceder um benefício de dedução fiscal em matéria de imposto sobre a fortuna.

O Sr. Baars residia nos Países Baixos e era titular da totalidade das ações da *Ballyard Foods Limited*, uma sociedade de direito irlandês com sede em Dublin, na Irlanda, tendo o mesmo sustentado perante a administração fiscal neerlandesa que essas ações uma “participação

⁹⁵ HEMELS, Sigrid [et al.] – Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority?, op. cit., p. 20, referem estes autores que uma vez mais neste caso o TJ não oferece grande explicação para o facto de ter dado prioridade à liberdade de estabelecimento. Pode sempre aventar-se, como o fazem os autores citados a propósito do caso *Baars*, a explicação de o TJ ter usado um critério de economia processual, considerando, ainda que implicitamente, prejudicada a questão relativa à liberdade de circulação de capitais uma vez reconhecida a restrição discriminatória e injustificada da liberdade de estabelecimento. Note-se que em nenhum dos dois processos - *X AB* e *Y AB* e *Baars* - está em causa um qualquer país terceiro.

substancial” no sentido que lhe era dado pelo direito neerlandês enquanto requisito para a exoneração de empresas da lei do imposto sobre a fortuna

Sem contestar que a participação em causa constituía uma “participação substancial” no sentido do direito neerlandês, a administração fiscal neerlandesa recusou-se a conceder a exoneração requerida, com o fundamento de que a Ballyard não satisfazia a condição de sede nos Países Baixos prevista na lei do imposto sobre a fortuna.

O órgão jurisdicional nacional apresentou ao TJ duas questões prejudiciais: a de saber se artigos 6.º e/ou 52.º do Tratado CE deviam ser interpretados no sentido de que com eles ser incompatível “uma restrição resultante de uma disposição da lei do imposto sobre a fortuna de um Estado-Membro que, no que toca ao património constituído por ações — no caso de estas constituírem uma participação substancial — de uma sociedade, isenta o acionista do imposto sobre a fortuna, mas restringe esta isenção apenas às ações de uma sociedade estabelecida nesse Estado-Membro; e a de saber se caso a resposta à primeira questão seja negativa, devem os artigos 73.º-B e 73.º-D do Tratado CE ser interpretados no sentido de que com eles é incompatível essa mesma disposição restritiva.

Na sua apreciação do caso o TJ salientou que a “participação substancial” no sentido do direito neerlandês (consistente, no essencial, na detenção, nos últimos cinco anos, de pelo menos um terço das ações de uma sociedade e de mais de sete centésimos do capital nominal liberado) não implicava necessariamente o controlo ou a gestão da sociedade relevantes para o exercício do direito de estabelecimento, pelo que o facto de não conceder aos seus contribuintes a exoneração de empresas com base em participação substancial, no sentido da legislação nacional em sociedades com sede noutros Estados-Membros não tinha (automaticamente) incidência sobre a liberdade de estabelecimento (§ 20).

O TJ considerou, no entanto, que o facto de no caso concreto em discussão estar em causa uma participação igual a 100% do capital de uma sociedade com sede noutro Estado-Membro já colocava sem margem para dúvida esse contribuinte no âmbito das disposições do Tratado referentes ao direito de estabelecimento (§ 21).

Com base neste entendimento apreciou a questão à luz da liberdade de estabelecimento consagrada no (então) art. 52.º do TCE, concluindo que estava em causa uma diferença de tratamento contrária àquela disposição e injustificada, respondendo afirmativamente à primeira questão prejudicial (relativamente ao art. 52.º, não tendo apreciado o caso à luz do art. 6.º do

TCE⁹⁶) que lhe fora colocada (§§ 30-41), e em face disso, conclui não haver necessidade de responder à segunda questão (§ 42).

No caso *Íslandsbanki*, E-1/00, julgado pelo Tribunal EFTA em 2000-07-14, o mesmo refere-se expressamente à questão da prioridade de liberdades, afirmando por uma lado que a “característica predominante” do caso era a liberdade de circulação de capitais (cf. § 32) e referindo, por outro, a propósito dos artigos 40.º e 36.º do acordo do EEE que por regra estas disposições não se destinam a ser aplicadas simultaneamente (cf. § 33).

No caso *Canal Satélite Digital*, C-390/99, julgado em 2002-01-22, o TJ refere explicitamente que “Quando uma medida nacional restringe tanto a liberdade de circulação das mercadorias como a livre prestação de serviços, *o Tribunal aprecia, em princípio, apenas relativamente a uma destas liberdades fundamentais*, se se verifica que, nas circunstâncias do caso, uma destas é completamente secundária em relação à outra e pode estar-lhe ligada (v., em relação às atividades de lotaria, o acórdão de 24 de março de 1994, *Schindler*, C-275/92, Colect., p. I-1039, n.º 22).” (§ 31) (itálico nosso)⁹⁷.

No caso C-208/00, *Überseering* (§ 77), julgado em 2002-11-05, o TJ formula explicitamente o critério já afluado no caso *Baars* da aplicação da liberdade de circulação de capitais quando a detenção de participações não confere uma influência efetiva sobre as decisões da sociedade detida não permitindo ao acionista determinar as respetivas atividades, aplicando-se a liberdade de estabelecimento quando existe essa influência (regra da “influência certa”).

Estavam em causa questões prejudiciais relativas à interpretação dos artigos 43.º CE e 48.º CE, suscitadas no âmbito de um litígio entre a *Überseering BV*, sociedade de direito neerlandês, à *Nordic Construction Company Baumanagement GmbH* (NCC), sociedade estabelecida na Alemanha, a propósito da reparação de defeitos na execução na Alemanha de trabalhos confiados pela *Überseering* à NCC.

⁹⁶ Por ter entendido, na linha da sua jurisprudência pacífica sobre o assunto, que o mesmo enuncia um princípio geral de proibição de qualquer discriminação em razão da nacionalidade, só devendo ser aplicado autonomamente a situações regidas pelo direito comunitário em relação às quais o Tratado não preveja regras específicas de não discriminação, o que não era o caso por se aplicar o art. 52.º (§ 23).

⁹⁷ Como referem HEMELS, Sigrid [et al.], que continuamos a seguir de perto, é neste caso que o TJ formula explicitamente a “dominance-rule”, ou regra do domínio, que podia já ser depreendida no § 39 do caso *Konle* e do § 22 do caso *Schindler*, este último citado pelo próprio TJ no § 31 do caso *Canal Satélite Digital*; cf. HEMELS, Sigrid [et al.] – Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority?, op. cit., p. 21.

O TJ refere expressamente que “em princípio, a aquisição por uma ou várias pessoas singulares residentes num Estado-Membro de quotas numa sociedade constituída e estabelecida noutro Estado-Membro, desde que essa participação não confira a essas pessoas singulares uma influência efetiva sobre as decisões da sociedade e não lhes permita determinar as suas atividades, está abrangida pelas disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais. Pelo contrário, quando a aquisição incidir sobre a totalidade das quotas de uma sociedade que tem a sua sede social noutro Estado-Membro e de essa participação conferir uma influência efetiva sobre as decisões dessa sociedade que lhe permite determinar as suas atividades, são as disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento que devem ser aplicadas” (no § 77, citando os §§ 21 e 22 do caso Baars).

No caso X e Y, C-436/00, julgado em 21 de novembro de 2002, a legislação nacional em apreço era aplicável a situações com e sem “influência certa”.

O TJ refere que a desigualdade de tratamento constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento dos nacionais que detêm uma participação no capital de uma sociedade com sede noutro Estado-Membro, desde que, todavia, essa participação lhes confira uma influência certa sobre as decisões dessa sociedade e lhes permita determinar as respetivas atividades, cabendo ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se no processo principal esta condição está preenchida (§ 37), acrescentado que no caso só seria necessário analisar a questão à luz da livre circulação de capitais numa situação de cessão de ações em que o artigo 43.º CE (49.º TFUE) não se aplique devido ao nível insuficiente da participação do cedente no caso concreto (§ 68).

Parece esboçar-se aqui o critério dos “factos do caso”, ou seja, quando a legislação nacional se aplique em abstrato indistintamente a situações em que exista ou não influência certa, para se decidir qual a liberdade a aplicar haverá que olhar às circunstâncias concretas do caso com vista a apurar se ocorre a influência definitiva. Verificando-se no caso concreto a influência certa prevaleceria a liberdade de estabelecimento, caso contrário, prevaleceria a liberdade de circulação de capitais⁹⁸.

⁹⁸ Cf. HEMELS, Sigrid [et al.] – Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority?, op. cit., p. 22. Para uma crítica a este critério cf. CORDEWENER, Axel – Free Movement of Capital between EU Member States and Third Countries: How Far Has The Door Been Closed? *EC Tax Review*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 18: 2009-6, p. 263 e SMIT, Daniël – EU Freedoms, Non-EU Countries and Company Taxation: An Overview and Future Prospect. *EC Tax Review*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 21 (2012), Issue 5, p. 238. Estes autores sublinham que o critério implica uma proteção maior a investimentos menos relevantes, desprotegendo os investimentos maiores.

No caso C-196/04, Cadbury Schweppes, julgado em 2006-09-12, o TJ aplica a “regra da prevalência” (“dominance rule”) a um caso em que o regime doméstico restringia a liberdade de estabelecimento, a liberdade de prestação de serviços e a liberdade de circulação de capitais.

Estava em causa um pedido de decisão prejudicial tendo por objeto a interpretação dos artigos 43.º CE, 49.º CE e 56.º CE apresentado no âmbito de um litígio opondo a Cadbury Schweppes plc e a Cadbury Schweppes Overseas Ltd aos Commissioners of Inland Revenue, a respeito da tributação desta última sociedade pelos lucros realizados em 1996 pela Cadbury Schweppes Treasury International, filial do grupo Cadbury Schweppes estabelecida no International Financial Services Center (centro de serviços financeiros internacionais) de Dublin (Irlanda).

No acórdão o TJ afirma que como no caso a legislação relativa às SEC [sociedades estrangeiras controladas] diz respeito à tributação, em determinadas condições, dos lucros de filiais estabelecidas fora do Reino Unido nas quais uma sociedade residente detém uma participação que lhe assegura o controlo destas últimas, a questão deve ser analisada à luz da liberdade de estabelecimento.

Acrescenta que se essa legislação tiver efeitos restritivos sobre a livre prestação de serviços e sobre a livre circulação de capitais, tais efeitos serão a consequência inevitável de um eventual obstáculo à liberdade de estabelecimento não justificando a sua análise autónoma à luz da liberdade de circulação de capitais (cf. §§ 32-33).

No caso ACT, C-374/04, julgado em 2006-12-12, estava uma vez mais em causa um litígio envolvendo grupos de sociedades.

Relativamente à questão de saber se a legislação nacional em causa no processo principal é abrangida pela liberdade de estabelecimento ou pela livre circulação de capitais, o TJ refere que a questão colocada diz respeito a medidas nacionais em matéria de tributação de dividendos segundo as quais, independentemente da dimensão da participação detida pelo acionista beneficiário, uma sociedade residente que recebe dividendos de outra sociedade residente tem direito a um crédito de imposto, enquanto no que se refere a uma sociedade não residente que recebe tais dividendos a concessão de um crédito de imposto depende das disposições de uma eventual CDT que o Reino Unido tenha celebrado com o seu Estado de residência, acrescentando que, de acordo com algumas CDT, como a celebrada com o Reino dos Países Baixos, a amplitude do crédito de imposto varia consoante a dimensão da participação detida pelo acionista beneficiário na sociedade que distribui os lucros (cf. § 37).

Refere que por esse motivo a legislação em causa é suscetível de ser abrangida por qualquer uma das liberdades (cf. § 38).

Acrescenta que resultando da decisão de reenvio que três dos processos escolhidos como processos «piloto» no âmbito do litígio pendente no tribunal de reenvio são relativos a sociedades residentes no Reino Unido detidas a 100% por sociedades não residentes, tratando-se assim de uma participação que confere ao respetivo detentor uma influência certa sobre as decisões da sociedade e lhe permite determinar as respetivas atividades, as disposições do Tratado CE aplicáveis são as relativas à liberdade de estabelecimento (cf. § 39).

Por fim afirma que não se dispendo de elementos suficientes para determinar a natureza da participação em causa no quarto processo «piloto» nem da detida por outras sociedades partes no referido litígio, não se pode por isso excluir que o litígio tenha igualmente por objeto o impacto da legislação nacional em causa no processo principal sobre os dividendos pagos por uma sociedade residente a sociedades não residentes que detenham uma participação que não lhes confira uma influência certa nas decisões da sociedade que distribui os lucros e não lhes permita determinar as respetivas atividades, donde a legislação também deve ser analisada à luz das disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais (cf. § 40).

Também no caso *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, julgado em 2006-12-12, estava em causa um litígio envolvendo grupos de sociedades, donde o TJ faz uma apreciação similar à do caso ACT (cf. §§ 36-38 e 80-81).

A este respeito a doutrina assinala que este caso não é claro, precisamente por estar em causa um conjunto de litígios envolvendo grupos de sociedades, em que estavam em causa situações factuais diversas, o que pode justificar a posição tomada pelo TJ que poderia eventualmente não ser a mesma caso tivessem sido analisadas discriminadamente cada uma das situações factuais em causa⁹⁹.

No caso C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, julgado 2007-03-13, a legislação nacional apreciada apenas se aplicava a situações de influência definitiva.

Em causa estava um pedido de decisão prejudicial tendo por objeto a interpretação dos artigos 43.º CE, 49.º CE e 56.º CE a 58.º CE no âmbito de um litígio entre grupos de sociedades e os Commissioners of Inland Revenue (Administração Fiscal do Reino Unido) a respeito do

⁹⁹ cf. HEMELS, Sigrid [et al.] – Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority?, op. cit., p. 22.

tratamento fiscal dado aos juros pagos por sociedades residentes no Reino Unido, a título de remuneração de fundos emprestados por uma sociedade pertencente ao mesmo grupo não residente nesse Estado-Membro.

Uma vez que a legislação do Reino Unido só se aplicava a relações internas de um grupo de sociedades, o TJ não apreciou os factos do caso, referindo que a mesma afetava preponderantemente a liberdade de estabelecimento devendo por isso ser analisada à luz da mesma (§ 33), e que admitindo que essa legislação tivesse efeitos restritivos na livre prestação de serviços e na livre circulação de capitais, esses efeitos seriam a consequência inelutável de um eventual obstáculo à liberdade de estabelecimento não justificando uma análise da referida legislação à luz da liberdade de circulação de capitais (§ 34)¹⁰⁰.

No caso C-492/04, Lasertec, que foi decidido em 2007-05-10 por despacho, estava em causa um pedido de decisão prejudicial tendo por objeto a interpretação dos artigos 56.º CE a 58.º CE, apresentado no âmbito de um litígio com origem na decisão pela qual o Finanzamt Emmendingen, tendo em vista a determinação do imposto devido pela sociedade de direito alemão Lasertec Gesellschaft für Stanzformen mbH, requalificou de distribuição encoberta de lucros os juros pagos pela recorrente à sua acionista suíça, a sociedade Lasertec AG.

O TJ afirma resultar de jurisprudência constante que, para determinar se uma legislação se inclui numa ou noutra dessas liberdades de circulação, há que ter em consideração a *finalidade da legislação* em causa (cf. § 19)¹⁰¹, e que no caso concreto, estando em causa medidas nacionais relativas a detenções dando aos acionistas influência definitiva as mesmas deviam ser apreciadas à luz da liberdade de estabelecimento (§ 20)^{102 103}.

¹⁰⁰ A doutrina afirma que neste caso o critério seguido é o da legislação aplicável, cf. neste sentido HEMELS, Sigrid [et al.] – Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority?, op. cit., p. 23.

¹⁰¹ O TJ cita neste parágrafo como “precedentes” os acórdãos de 12 de setembro de 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, §§ 31 a 33; de 3 de outubro de 2006, Fidium Finanz, C-452/04, §§ 34 e 44 a 49; de 12 de dezembro de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, §§ 37 e 38, e Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, § 36; e de 13 de março de 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, §§ 26 a 34.

¹⁰² A doutrina critica esta decisão por considerar que não resultava claro dos casos ACT e FII que devesse ser relevada a finalidade da legislação, cf. neste sentido HEMELS, Sigrid [et al.] – Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority?, op. cit., p. 23; estes autores consideram que o TJ deixou aqui em aberto a questão de saber se o que prevalece são os factos do caso ou a legislação aplicável. Note-se que pela natureza das circunstâncias, os dois critérios coincidiam, pois uma vez que a legislação em causa só se aplicava a detenções dando aos acionistas influência certa, era também essa a circunstância refletida no caso concreto. Curiosamente, este caso que foi criticado pela doutrina, é um dos poucos casos de tributação direta em que o TJ

No caso Hölbock, C-157/05, julgado em 2007-05-24, estava em causa um pedido de decisão prejudicial tendo por objeto a interpretação dos artigos 56.º CE a 58.º CE (63.º a 65.º do TFUE), apresentado no âmbito de um litígio que opondo W. Holböck ao Finanzamt Salzburg-Land a propósito da tributação dos dividendos que o primeiro recebeu de uma sociedade estabelecida num país terceiro (Suíça).

O Sr. Holböck era gerente de uma sociedade sediada na Áustria que integralmente detida por uma outra sociedade sediada na Suíça, na qual detinha uma participação de dois terços. De acordo com a legislação austríaca as distribuições de lucros de sociedades nacionais a pessoas residentes na Áustria estavam sujeitas a imposto sobre o rendimento a uma taxa reduzida a metade, redução essa que não se aplicava aos lucros distribuídos pela sociedade residente na Suíça. Esta legislação já estava em vigor em 31 de dezembro de 1993, pelo que o tribunal de reenvio pergunta se há uma violação da liberdade de circulação de capitais e diz ter dúvidas sobre se a definição de investimento direto para efeitos da cláusula de salvaguarda.

O TJ refere, como já tinha feito no caso Lasertec, resultar de jurisprudência bem assente que quanto à questão de saber qual das liberdades de circulação se aplica a uma legislação nacional, se deve ter em conta o objeto da legislação em causa (cf. § 22), mas que no caso a legislação nacional não é aplicável apenas às participações que permitem exercer uma influência efetiva nas decisões de uma sociedade e determinar as suas atividades (§ 23).

Refere que uma legislação nacional que sujeita o recebimento de dividendos a um imposto cuja taxa depende da origem, nacional ou não, desses dividendos, independentemente da percentagem da participação detida pelo acionista na sociedade que os distribui, é suscetível de ser abrangida quer pela liberdade de estabelecimento, quer pela liberdade de circulação de capitais (§ 24).

Afirma que o capítulo do Tratado relativo ao direito de estabelecimento não inclui nenhuma disposição que estenda o seu campo de aplicação às situações relativas ao estabelecimento num país terceiro de um nacional de um EM ou de uma sociedade constituída em conformidade com a legislação de um EM (§ 28), donde as disposições do referido capítulo

decidiu por despacho, como observa DOURADO, Ana Paula – *Is it acte clair?* General report on the role played by CILFIT in direct taxation, op. cit., p. 20.

¹⁰³ ENGLMAIR, Vanessa – *The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxations*, op. cit., p. 53-54, sublinha que o TJ nunca antes tinha dado uma decisão sobre a prioridade entre o art. 49.º e o art. 63.º do TFUE numa situação envolvendo um Estado terceiro e que os casos que referenciou para justificar o despacho eram exclusivamente entre EM da UE.

não podem ser invocadas numa situação como a que está em causa no processo principal (§ 29), e que por outro lado, no que se refere às disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, o Tribunal de Justiça considerou, nos §§ 20 a 22 do acórdão Lenz que a legislação nacional, na medida em que subordina a aplicação de uma taxa liberatória de 25% ou de uma taxa reduzida de metade aos rendimentos de capitais à condição de esses rendimentos terem origem austríaca, tem não apenas por efeito dissuadir os contribuintes residentes na Áustria de investirem os seus capitais em sociedades estabelecidas fora deste Estado-Membro mas produz igualmente um efeito restritivo relativamente a estas sociedades, na medida em que constitui relativamente a elas um obstáculo à recolha de capitais nesse EM, pelo que essa legislação constitui uma restrição à livre circulação de capitais proibida (§ 30).

O TJ acaba por concluir que neste caso a legislação nacional está abrangida pela cláusula de *standstill* prevista no art. 57.º, 1 TCE (art. 64.º, n.º 1 do TFUE).

Segundo a doutrina resulta da decisão deste caso que a influência definitiva é apreciada com base na finalidade da legislação, devendo as medidas específicas ser apreciadas apenas no que respeita à liberdade dominante e as medidas genéricas à luz de ambas as liberdades, independentemente da existência da influência definitiva no caso concreto¹⁰⁴.

No caso C-231/05, Oy AA, julgado em 2007-07-18, volta a estar em causa uma situação em que tanto os factos do caso como a finalidade da legislação conduziam à mesma conclusão.

Em apreciação encontrava-se um pedido tendo por objeto a interpretação dos artigos 43.º CE (49.º TFUE), 56.º CE (63.º TFUE) e 58.º CE (65.º TFUE), bem como da Diretiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, modificada pela Diretiva 2003/123/CE do Conselho, de 22 de dezembro de 2003, apresentado no quadro de um recurso interposto para o Korkein hallinto-oikeus (Supremo Tribunal Administrativo) pela Oy AA, sociedade de direito finlandês, a respeito da dedutibilidade do seu rendimento coletável de uma transferência financeira efetuada a favor da sua sociedade-mãe, cuja sede se situa noutro Estado-Membro, e que põe em causa a compatibilidade com o direito comunitário da legislação finlandesa relativa às transferências financeiras entre sociedades do mesmo grupo.

¹⁰⁴ Cf. neste sentido HEMELS, Sigrid [et al.] – Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority?, op. cit., p. 24, sublinhando que no que diz respeito a legislação que se aplique a ambas as situações (“genérica”, na terminologia que utilizam) este critério conduz a uma conclusão diferente que o critério dos “factos do caso” segundo o qual uma das liberdades é dominante.

O TJ decidiu que uma vez que a legislação em causa no processo principal apenas tinha por objeto as relações internas de um grupo de sociedades, afetava preponderantemente a liberdade de estabelecimento (§ 23), acrescentando que mesmo que essa legislação tivesse efeitos restritivos na livre circulação de capitais, esses efeitos seriam a consequência inelutável de um eventual obstáculo à liberdade de estabelecimento não justificando uma análise autónoma à luz da liberdade de circulação de capitais (cf. § 24).

No caso *Columbus Container Services*, C-298/05, julgado em 6 de dezembro de 2007, estava em causa legislação nacional aplicável em casos com e sem influência definitiva, mas o TJ não segue o critério *Holböck*.¹⁰⁵

O TJ refere que neste caso concreto, tendo o acionista influência definitiva, a liberdade de estabelecimento é a liberdade aplicável (cf. §§ 29-32), mas não aplicou o critério dos factos do caso, o que implicaria que não apreciase a liberdade de circulação de capitais, que foi apreciada¹⁰⁶.

No caso *Lammers & Van Cleeff*, C-105/07, julgado em 17 de janeiro de 2008, o TJ parece regressar ao estilo de argumentação usado no caso *Bachman*, e uma abordagem similar à usada nos casos *Konle* e *X AB Y AB* (Cf. §§ 16-17)¹⁰⁷.

Conclui que no caso ocorreu uma violação da liberdade de estabelecimento, não sendo necessário apreciar o caso à luz da liberdade de circulação de capitais (cf. § 35).

Uma vez mais, o TJ não menciona aqui o caso *Holböck*¹⁰⁸.

No caso C-284/06, *Burda*, julgado em 2008-06-26, estava em causa um pedido de decisão prejudicial tendo por objeto a interpretação da Diretiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-[mãe] e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes, na versão aplicável ao litígio no processo principal, e dos artigos 52.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.º CE), 73.º-B e 73.º-D do Tratado CE

¹⁰⁵ Importa aqui referir que neste caso não estava em causa uma situação transfronteiriça abrangendo um Estado terceiro.

¹⁰⁶ Cf. HEMELS, Sigrid [et al.] – *Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority?*, op. cit., p. 24, aventando que o facto de o TJ ter apreciado o caso à luz de ambas as liberdades, apesar de não seguir a argumentação do caso *Holböck* terá a ver com o facto de o tribunal de reenvio ter pedido que fossem apreciadas as duas liberdades. Referem que o TJ parece aqui ter regressado ao estilo de argumentação usada no caso *Bachman*, em que todas as liberdades mencionadas pelo tribunal de reenvio são apreciadas.

¹⁰⁷ Como observam HEMELS, Sigrid [et al.] in *Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority?*, op. cit., p. 24.

¹⁰⁸ Uma vez mais, não estava em causa uma situação transfronteiriça abrangendo um Estado terceiro.

(artigos 56.º CE e 58.º CE, respetivamente), apresentado no âmbito de um litígio opondo a sociedade Burda GmbH, anteriormente Burda Verlagsbeteiligungen GmbH ao Finanzamt Hamburg-Am Tierpark a respeito da tributação dos lucros que esta sociedade distribuiu em 1998, relativamente aos exercícios de 1996 e 1997, a uma das suas sociedades-mãe, a saber, a RCS International Services BV, com sede nos Países Baixos.

O TJ aplicou aqui novamente a regra da prevalência, através do critério da influência definitiva usando a regra dos factos do caso.

Começa por afirmar que resulta de jurisprudência constante que, na medida em que uma legislação nacional apenas tem por objeto as relações internas de um grupo de sociedades, ela afeta preponderantemente a liberdade de estabelecimento (§ 68) e que segundo jurisprudência assente, quando uma sociedade detém uma participação, noutra sociedade, que lhe confira uma influência certa nas decisões dessa sociedade e lhe permita determinar as respetivas atividades, são as disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento que se aplicam (§ 69).

Refere que no caso como a percentagem de participação no capital social da Burda pela RCS é de 50%, esta tem direito de exercer uma influência certa e decisiva sobre a atividade da sua filial (§ 70).

Acrescenta que a legislação nacional em causa no processo principal, cuja aplicação não depende da amplitude da participação que a sociedade beneficiária dos dividendos detém na sociedade que os distribui, pode ser abrangida pelo âmbito de aplicação quer da liberdade de estabelecimento, quer da livre circulação de capitais (§ 71), mas conclui pela aplicação ao caso da liberdade de estabelecimento porque o litígio no processo principal diz exclusivamente respeito ao impacto da legislação nacional em causa sobre a situação de uma sociedade residente que distribuiu dividendos a acionistas que detém uma participação que lhes confere uma influência certa sobre as decisões da referida sociedade e lhes permite determinar as suas atividades (§§ 72 e 73).

No § 74 conclui que ainda que a medida em causa tenha efeitos restritivos na livre circulação de capitais, esses efeitos são a consequência inelutável de um eventual obstáculo à liberdade de estabelecimento, não justificando uma análise autónoma da liberdade de circulação de capitais.

Posteriormente, nalguns casos referentes a legislação nacional não limitada na sua aplicação por qualquer percentagem de detenção, o TJ veio afirmar que se aplicavam ambas as liberdades,

como aconteceu no caso Comissão vs Espanha, C-207/07, julgado em 2008-07-17 (§ 35-36), e no caso Comissão vs Itália, C-326/07, julgado em 2009-03-26 (§ 40).

No caso Truck Center, C-282/07, julgado em 2008-12-22, a legislação em apreço não exigia uma influência certa mas dos factos do caso resultava a existência de influência certa, pelo que o TJ conclui pela análise da regulamentação à luz da liberdade de estabelecimento (cf. § 30).

Conclui pela inexistência de uma restrição à liberdade de estabelecimento acrescentando que relativamente à existência de uma restrição aos movimentos de capitais basta observar que a conclusão a que se chegou também vale para as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais (§ 51).

O caso KBC, C-439/07, julgado por despacho em 2009-06-04, teve por objeto pedidos de decisão prejudicial tendo por objeto a interpretação dos artigos 4.º, n.º 1, da Diretiva 90/435/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-[mãe] e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes e dos artigos 43.º CE e 56.º CE, apresentados no quadro de litígios opondo o Belgische Staat à sociedade KBC Bank NV (C-439/07) (KBC) e à sociedade Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV (C-499/07) (BRB) relativamente à determinação da matéria coletável destas sociedades para efeitos do imposto sobre as sociedades referente aos exercícios fiscais de 2000 e 2001, no que diz respeito à KBC, e de 2003 e 2004, no que diz respeito à BRB.

Neste caso, em que estava em causa uma situação envolvendo um Estado terceiro, o TJ aplicou o critério da influência certa, recorrendo aos factos do caso, sendo que no caso a legislação nacional se aplicava independentemente da percentagem e natureza da participação.

O TJ referiu que se, por força da aplicação da regulamentação nacional, os dividendos provenientes de uma sociedade estabelecida num Estado terceiro beneficiarem de um tratamento menos favorável do que o conferido aos dividendos provenientes de uma sociedade com sede na Bélgica, incumbe ao órgão jurisdicional nacional verificar previamente se a livre circulação de capitais (§ 67) e que para determinar em qual das liberdades de circulação se inscreve uma legislação nacional, resulta de jurisprudência bem assente que se deve ter em conta o objeto da legislação em causa (§ 68).

Depois referiu que uma legislação nacional cuja aplicação não depende da amplitude da participação que a sociedade beneficiária dos dividendos detém na sociedade que os distribui pode ser abrangida pelo âmbito de aplicação quer da liberdade de estabelecimento, quer da livre circulação de capitais (§ 69).

Acrescentou que na medida em que se trate de participações que confirmam ao seu detentor uma influência certa sobre as decisões das sociedades em causa e lhe permitam determinar as respetivas atividades, são as disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento que devem aplicar-se (§ 70).

Por fim concluiu que é à luz do objeto da regulamentação nacional e dos factos do litígio que lhe foi submetido que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se a livre circulação de capitais pode ser invocada (§ 71)¹⁰⁹.

O caso Haribo, C-436/08, julgado em 2011-02-10, teve por objeto pedidos apresentados no quadro de litígios opondo a Haribo, sociedade por quotas de direito austríaco, bem como a Österreichische Salinen AG (Salinen), sociedade anónima de direito austríaco, ao Finanzamt Linz (Administração Fiscal de Linz), a respeito da tributação, na Áustria, de dividendos provenientes de sociedades estabelecidas noutros Estados-Membros e em Estados terceiros.

O TJ afirma relativamente à questão de saber se uma legislação nacional está abrangida pela liberdade de estabelecimento ou pela livre circulação de capitais, que resulta de jurisprudência bem assente que se deve ter em conta o objeto da legislação em causa (cf. § 34), tendo já sido declarado que uma legislação nacional que apenas é aplicável às participações que permitem exercer uma influência efetiva nas decisões de uma sociedade e determinar as respetivas atividades está abrangida pelas disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento e as disposições nacionais aplicáveis a participações efetuadas com a única finalidade de realizar uma aplicação financeira sem intenção de influenciar a gestão e o controlo da empresa devem ser examinadas exclusivamente à luz da liberdade de circulação de capitais (§ 35).

Mais considerou que estando em causa a tributação na Áustria de dividendos recebidos por sociedades residentes, provenientes de participações que estas detêm em sociedades não residentes e que são inferiores a 10% do capital destas últimas sociedades, as mesmas não conferem a possibilidade de exercer uma influência efetiva nas decisões das sociedades em causa, nem de determinar as respetivas atividades (§ 36), concluindo que uma regulamentação como a

¹⁰⁹ HEMELS, Sigrid [et al.] referem que esta conclusão é surpreendente uma vez que o critério factual apenas pode conduzir a uma conclusão, donde não se vislumbra qual a utilidade do recurso simultâneo à finalidade da legislação. Estes autores criticam também o facto de o TJ ter considerado existir *acte claire / éclairé* nesta matéria, decidindo por despacho, o que consideram igualmente inesperado atendendo à jurisprudência anterior e à circunstância de entretanto os tribunais nacionais fazerem interpretações diferentes nesta matéria, cf. HEMELS, Sigrid [et al.] in Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority?, op. cit., p. 26.

que está em causa nos processos principais apenas está abrangida pelas disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais (§ 38).

No caso Scheunemann, C-31/11, julgado em 2012-07-19, estava em causa um pedido de decisão prejudicial tendo em por objeto a interpretação dos artigos 63.º, n.º 1, TFUE e 65.º TFUE, tendo o mesmo sido apresentado no âmbito de um litígio opondo M. Scheunemann ao Finanzamt Bremerhaven (Finanzamt), a respeito do aviso de liquidação do imposto sucessório sobre uma herança que incluía, designadamente, uma participação numa sociedade de capitais estabelecida num Estado terceiro.

O TJ reafirmou que segundo jurisprudência constante, uma legislação nacional que é aplicável exclusivamente às participações que permitem exercer uma influência efetiva nas decisões de uma sociedade e determinar as respetivas atividades está abrangida pelas disposições do Tratado relativas à liberdade de estabelecimento e as disposições nacionais aplicáveis a participações efetuadas com a única finalidade de realizar uma aplicação financeira, sem intenção de influenciar a gestão e o controlo da empresa, devem ser examinadas exclusivamente à luz da liberdade de circulação de capitais (§ 23).

Considerou que a norma que previa a possibilidade de obter os benefícios fiscais em causa está subordinada à condição de se deter uma participação direta superior a 25% no capital da sociedade (§ 25), tendo concluído que a legislação em causa afeta de maneira preponderante a liberdade de estabelecimento e é abrangida, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, pelo âmbito de aplicação apenas das disposições do Tratado relativas a essa liberdade (§ 30).

Mais acrescentou que sempre existiria uma influência efetiva “factual”, uma vez que no tocante aos factos no processo principal o *de cuius* detinha uma participação de 100% no capital da sociedade em causa, pelo que podia, indubitavelmente, exercer uma influência efetiva nas decisões desta e determinar as suas atividades (§ 31).

Mais recentemente, no caso *Test Claimants in the FII Group Litigation* ou *FII (II)*, C-35/11¹¹⁰, julgado em 2012-11-13 (em grande secção), estava em causa um pedido de decisão prejudicial tendo por objeto a interpretação dos artigos 49.º TFUE e 63.º TFUE, apresentado no

¹¹⁰ Como referem NIJKEUTER e WILDE, neste caso o TJ parece reconhecer dois caminhos alternativos, pelo que se um dos caminhos (estabelecimento) fica sem saída, é tomado um outro caminho (capital). Por outro lado, defendem estes Autores que neste caso se torna claro que a legislação nacional com um objeto genérico cai no âmbito da liberdade de circulação de capitais podendo a sua compatibilidade com a mesma ser avaliada independentemente da percentagem da participação em causa; cf. NIJKEUTER, Erwin; WILDE, Maarten F. de – *FII 2 and the Applicable Freedoms of Movement in Third Country Situations?* *EC Tax Review*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 18: 20013-5, p. 253 e 255

âmbito da aplicação do acórdão de 12 de dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Colet., p. I-11753), visando obter esclarecimentos relativos a diversos números do referido acórdão.

O TJ vem nos §§ 88 e seguintes afirmar que o que se deve ter em conta é o objeto da legislação, que uma legislação nacional que apenas seja aplicável a participações que permitam exercer uma influência certa sobre as decisões duma sociedade e determinar as respetivas atividades está abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 49.º TFUE relativo à liberdade de estabelecimento e se estiverem em causa disposições nacionais aplicáveis a participações efetuadas com a única finalidade de realizar uma aplicação financeira sem intenção de influenciar a gestão e o controlo da empresa devem ser examinadas exclusivamente à luz da liberdade de circulação de capitais (acórdãos, já referidos, *Haribo Lakritzen Hans Riegel e Österreichische Salinen*, n.º 35; *Accor*, n.º 32; e *Scheunemann*, n.º 23).

Acrescenta (§ 98) que quando resulte do objeto de uma legislação nacional que envolva Estados terceiros que a mesma só é aplicável às participações que permitam exercer uma influência certa sobre as decisões da sociedade em causa e determinar as respetivas atividades, os artigos 49.º TFUE e 63.º TFUE não podem ser invocados (acórdão *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, já referido, n.ºs 33, 34, 101 e 102, e despacho de 10 de maio de 2007, *Lasertec*, C-492/04, Colet., p. I-3775, n.ºs 22 e 27; v., também, despacho A e B, já referido, n.ºs 4 e 25 a 28).

Se a legislação nacional relativa ao tratamento fiscal de dividendos de um país terceiro não se aplicar exclusivamente às situações em que a sociedade-mãe exerce uma influência decisiva na sociedade que procede à distribuição dos dividendos, deve ser apreciada à luz do artigo 63.º TFUE (v., neste sentido, acórdão A, já referido, n.ºs 11 e 27) (§ 99); refere ainda no § 100 que uma vez que o Tratado não estende a liberdade de estabelecimento aos países terceiros, importa evitar que a interpretação do artigo 63.º, n.º 1, TFUE, no que diz respeito às relações com países terceiros, permita que os operadores económicos que não se enquadram no âmbito de aplicação territorial da liberdade de estabelecimento beneficiem dela. Esse risco não existe numa situação como a que está em causa no processo principal. Com efeito, a legislação do Estado-Membro em causa não visa as condições de acesso ao mercado de uma sociedade do referido Estado-Membro num país terceiro ou de uma sociedade de um país terceiro no referido Estado-Membro. Essa legislação diz respeito unicamente ao tratamento fiscal de dividendos que decorrem de investimentos que o seu beneficiário efetuou numa sociedade estabelecida num país terceiro.

No caso Beker, C-168/11, julgado em 2013-02-28, estava em causa um pedido de decisão prejudicial tendo por objeto a interpretação do artigo 63.º TFUE, apresentado no âmbito de um litígio que opõe M. Beker e C. Beker ao Finanzamt Heilbronn, a propósito da determinação, no âmbito da aplicação de convenções bilaterais para evitar a dupla tributação, do limite de imputação da retenção na fonte efetuada no estrangeiro no imposto sobre o rendimento devido, segundo a taxa, a título de rendimentos tributáveis de maneira ilimitada.

O TJ invoca o critério do objeto da legislação (§ 24) e que uma legislação nacional que apenas é aplicável às participações que permitem exercer uma influência certa sobre as decisões duma sociedade e determinar as respetivas atividades está abrangida pela liberdade de estabelecimento (§ 25) e as disposições nacionais aplicáveis a participações efetuadas com a única finalidade de realizar uma aplicação financeira, sem intenção de influenciar a gestão e o controlo da empresa, devem ser examinadas exclusivamente à luz da livre circulação de capitais (§ 26).

Considera que como no caso em apreço a regulamentação controvertida aplica-se qualquer que seja o montante da participação detida numa sociedade (§ 27) o TJ tem em conta os elementos factuais do caso concreto para determinar se a situação visada pelo litígio no processo principal está abrangida pelo âmbito de aplicação de uma ou outra das liberdades (§ 28).

Refere que uma vez que o litígio em causa diz respeito à tributação, na Alemanha, de dividendos recebidos por pessoas singulares que residem nesse Estado-Membro, provenientes de participações que estas detêm em sociedades de capitais com sede seja noutro Estado-Membro seja num Estado terceiro, e que são inferiores a 10% do capital destas últimas sociedades, essas participações não conferem a possibilidade de exercer uma influência certa nas decisões das sociedades em causa e de determinar as respetivas atividades (§ 29), mas recorda já decidiu igualmente que uma legislação nacional relativa ao tratamento fiscal de dividendos de um país terceiro, que não se aplique exclusivamente às situações em que a sociedade-mãe exerce uma influência decisiva na sociedade que procede à distribuição dos dividendos, deve ser apreciada à luz do artigo 63.º do TFUE (aludindo ao acórdão do caso *Test Claimants in the FII Group Litigation*, § 99) (§ 30).

Assim, conclui que a regulamentação controvertida, deve ser examinada exclusivamente à luz da livre circulação de capitais, consagrada no artigo 63.º do TFUE (§ 31).

No caso *Itelcar*, C-282/12, julgado em 2013-10-03, estava em causa um pedido de decisão prejudicial tendo por objeto a interpretação dos artigos 56.º CE e 58.º CE, apresentado no âmbito de um litígio opondo a *Itelcar* à Fazenda Pública, a respeito da não dedutibilidade parcial

dos juros pagos à GE Capital, sociedade americana, em remuneração de mútuos concedidos por esta à Itelcar.

Em causa estavam as regras de subcapitalização previstas no art. 61.º do CIRC.

O TJ refere que já declarou que, no caso de uma legislação nacional relativa ao tratamento fiscal de dividendos originários de um país terceiro, importa considerar que o exame do objeto dessa legislação é suficiente para apreciar se o referido tratamento fiscal está abrangido pelas disposições do Tratado CE relativas à livre circulação de capitais, pois uma vez que o capítulo do Tratado relativo à liberdade de estabelecimento não contém nenhuma disposição que alargue o âmbito de aplicação das suas disposições às situações que respeitem ao estabelecimento de uma sociedade de um Estado-Membro num país terceiro ou ao estabelecimento de uma sociedade de um país terceiro num Estado-Membro, tal legislação não é suscetível de ser abrangida pelo artigo 43.º CE (§ 16).

Acrescenta que a também já declarou que, quando resulte do objeto de uma legislação nacional desta natureza que a mesma só é aplicável às participações que permitam exercer uma influência efetiva nas decisões da sociedade em causa e determinar as respetivas atividades, os artigos 43.º CE e 56.º CE não podem ser invocados (§ 17) e que em contrapartida, uma legislação nacional relativa ao tratamento fiscal de dividendos provenientes de um país terceiro que não se aplique exclusivamente às situações em que a sociedade-mãe exerce uma influência decisiva na sociedade que distribui os dividendos, deve ser apreciada à luz do artigo 56.º CE, podendo por isso uma sociedade residente num EM invocar esta disposição para questionar a legalidade de uma legislação deste tipo, independentemente da importância da participação que detém na sociedade que procede à distribuição de dividendos estabelecida num país terceiro (§ 18), acrescentando que estas considerações são aplicáveis relativamente a uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal (§ 19).

Acrescenta que supondo que a aplicação da legislação em causa no processo principal se limita às situações de relações entre uma sociedade mutuária e uma sociedade mutuante que detém uma participação de, pelo menos, 10% do capital ou dos direitos de voto na primeira sociedade, ou entre sociedades em que os mesmos titulares detêm essa participação, há que concluir que uma participação desta importância não implica necessariamente que o titular dessa participação exerça uma influência efetiva nas decisões da sociedade de que é acionista (§ 22), daí decorrendo que uma sociedade residente pode, independentemente da existência de uma participação de uma sociedade mutuante de um país terceiro no seu capital, ou da importância

dessa participação, invocar as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, para questionar a legalidade dessa legislação nacional (§ 23)

Acrescenta ainda que segundo a interpretação das referidas disposições quanto às relações com países terceiros, não existe, neste caso, o risco de as sociedades mutantes com sede nestes, que não se enquadrem nos limites do âmbito de aplicação territorial da liberdade de estabelecimento, poderem beneficiar desta liberdade, pois contrariamente ao que o Governo português alegou na audiência, uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal não visa as condições de acesso ao mercado dessas sociedades no Estado-Membro em questão, mas diz unicamente respeito ao tratamento fiscal dos juros suportados relativamente ao endividamento considerado excessivo contraído por uma sociedade residente para com uma sociedade de um país terceiro, com a qual mantém relações especiais na aceção do artigo 58.º, n.º 4, do CIRC (§ 24)

Conclui que uma legislação como a que está em causa no processo principal deve ser examinada exclusivamente à luz da livre circulação de capitais (§ 25).

No caso DMC, C-164/12, julgado em 2014-01-23, estava em causa um pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 49.º TFUE, apresentado no âmbito de um litígio que opõe a DMC Beteiligungsgesellschaft mbH, sociedade de direito austríaco com sede em Viena (Áustria) e sucessora por direito da Schillhuber Beteiligungsgesellschaft mbH (a seguir «S-GmbH») e da Klausnitzer Ges.mbH (a seguir «K-GmbH»), ao Finanzamt Hamburg-Mitte (a seguir «Finanzamt»), a respeito da determinação do lucro resultante de uma transmissão no quadro da liquidação do imposto sobre os lucros de uma sociedade alemã em comandita simples relativo ao ano fiscal de 2000.

O Tribunal recorda o critério do objeto da legislação em causa (§ 29), e acrescenta que a legislação nacional é apreciada à luz de uma só destas duas liberdades, se se demonstrar que, nas circunstâncias concretas do processo principal, uma delas é totalmente secundária em relação à outra e lhe pode ser subordinada (§ 30), acrescentando que a este respeito já declarou que uma legislação nacional aplicável não apenas às participações que permitem exercer uma influência efetiva nas decisões de uma sociedade e determinar as respetivas atividades, mas independentemente da dimensão da participação detida por um acionista numa sociedade, é suscetível de estar abrangida quer pelo artigo 49.º o TFUE quer pelo artigo 63.º TFUE (remetendo para o acórdão de 11 de novembro de 2010, Comissão/Portugal, C-543/08, § 43) (§ 31).

Afirma que a aplicação da regulamentação em causa no processo principal a um caso específico não está condicionada pelo valor da participação de um investidor na sociedade em comandita que é dada como entrada numa sociedade de capitais, em contrapartida de participações sociais, donde não se exige que o investidor detenha uma participação que lhe garanta o exercício de uma influência efetiva nas decisões da sociedade em comandita simples, ou mesmo nas da sociedade de capitais (§ 34)

Conclui que a regulamentação em causa no processo principal atua menos no processo de estabelecimento que no da transmissão de ativos entre uma sociedade em comandita simples e uma sociedade de capitais (§ 37), pelo que a regulamentação em causa no processo principal deve ser examinada unicamente à luz da livre circulação de capitais (§ 38).

No caso *Felixstowe*, C-80/12, julgado em 2014-04-01, estava em causa um pedido de decisão prejudicial tendo por objeto a interpretação dos artigos 49.º TFUE e 54.º TFUE, apresentado no quadro de um litígio que opõe a *Felixstowe Dock and Railway Company Ltd*, a *Savers Health and Beauty Ltd*, a *Walton Container Terminal Ltd*, a *WPCS (UK) Finance Ltd*, a *AS Watson Card Services (UK) Ltd*, a *Hutchison Whampoa (Europe) Ltd*, a *Kruidvat UK Ltd* e a *Superdrug Stores plc* aos *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, a respeito da aplicação da legislação relativa à dedução de grupo no quadro de um consórcio.

Tratava-se assim de uma questão envolvendo um grupo de sociedades.

O TJ não discutiu a questão de saber qual das liberdades era aplicável, e apreciou o caso à luz da liberdade de estabelecimento, tendo entendido que a legislação em causa no processo principal constituía uma restrição proibida pelos artigos 49.º TFUE e 54.º TFUE independentemente do facto (invocado pelo tribunal de reenvio) de que a sociedade-mãe de topo do grupo e do consórcio assim como algumas sociedades intermediárias da cadeia de participação estarem estabelecidas em Estados terceiros, concluindo que esse facto não tinha influência na aplicação da liberdade de estabelecimento das sociedades que podem beneficiar da vantagem fiscal prevista no regime em causa (§§ 36-38).

No caso *DFA*, C-190/12, julgado em 2014-04-10, estava em causa um pedido de decisão prejudicial tendo por objeto a interpretação dos artigos 49.º TFUE, 63.º TFUE e 65.º TFUE, apresentado no âmbito de um litígio opondo a *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, um fundo de investimento com sede nos Estados Unidos, ao *Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy*, a propósito da recusa, por parte deste último, de apurar e de reembolsar o montante de imposto forfetário sobre as sociedades pago em excesso, respeitante

aos anos de 2005 e 2006, cobrado a título da tributação dos dividendos distribuídos à recorrente no processo principal por sociedades de capitais com sede em território polaco.

À questão colocada de saber se o artigo 63.º do TFUE é aplicável numa situação em que segundo a legislação fiscal de um Estado-Membro, os dividendos pagos por sociedades estabelecidas nesse Estado-Membro a um fundo de investimento estabelecido num Estado terceiro não podem beneficiar de isenção fiscal, ao passo que os fundos de investimento estabelecidos no referido Estado-Membro beneficiam dessa isenção (§ 23), o TJ responde afirmativamente (§ 35).

Para chegar a esta conclusão, o TJ começa por recordar o critério do objeto da legislação em causa (§ 25), e ainda que a liberdade de estabelecimento se aplica a uma legislação nacional que apenas é aplicável às participações que permitem exercer uma influência certa sobre as decisões duma sociedade e determinar as respetivas atividades (§ 26), pelo que estando em causa dividendos originários *de um país terceiro*, quando resulte do objeto de uma legislação nacional desta natureza que a mesma só é aplicável às participações que permitam exercer uma influência certa sobre as decisões da sociedade em causa e determinar as respetivas atividades, nenhuma das liberdades poderá ser invocada (uma vez que a liberdade de estabelecimento não é aplicável a países terceiros) (§ 27).

Recorda ainda que as disposições nacionais aplicáveis a participações efetuadas com a única finalidade de realizar uma aplicação financeira sem intenção de influenciar a gestão e o controlo da empresa devem ser examinadas exclusivamente à luz da livre circulação de capitais (§ 28).

Refere que num contexto relativo ao tratamento fiscal de dividendos originários de um país terceiro, importa considerar que o exame do objeto de uma legislação nacional é suficiente para apreciar se o tratamento fiscal de dividendos originários de um país terceiro está abrangido pelo âmbito de aplicação das disposições do TFUE relativas à livre circulação de capitais (§ 29), e que a este respeito já precisou que uma legislação nacional relativa ao tratamento fiscal de dividendos de um país terceiro que não se aplique exclusivamente às situações em que a sociedade-mãe exerce uma influência decisiva na sociedade que procede à distribuição dos dividendos, deve ser apreciada à luz do artigo 63.º do TFUE, pelo que uma sociedade estabelecida num Estado-Membro pode invocar esta disposição para questionar a legalidade de uma legislação deste tipo, independentemente da dimensão da participação que detém na sociedade que procede à distribuição de dividendos estabelecida num país terceiro (§ 30).

Atenta no entanto que importa evitar que a interpretação do artigo 63.º, n.º 1, TFUE, no que diz respeito às relações com países terceiros, permita que os operadores económicos que não

se enquadram no âmbito de aplicação territorial da liberdade de estabelecimento beneficiem dela (§ 31)

Neste sentido invoca as conclusões do AG que nelas salientou que esta apreciação relativa ao tratamento fiscal dos dividendos pagos por uma sociedade de um país terceiro a uma pessoa estabelecida no território de um EM é igualmente aplicável à situação em que os dividendos são pagos por uma sociedade estabelecida num EM a um seu acionista residente num país terceiro, como sucede no processo principal (§ 32).

E sublinha que a isenção em causa no processo principal não distingue em função do tipo de participação que deu origem aos dividendos recebidos pelo fundo de investimento não existindo, por outro lado, o risco de que um operador económico que não está abrangido pelo âmbito de aplicação territorial da liberdade de estabelecimento beneficie desta, uma vez que a legislação fiscal em causa no processo principal diz respeito ao tratamento fiscal desses dividendos e não visa submeter o acesso ao mercado nacional de operadores provenientes de países terceiros a condições (§ 31).

*

Relativamente a esta questão em concreto, e muito sucintamente, a Sociedade Impugnante argumenta que mesmo que a proteção dos direitos que invoca não resultasse dos supracitados Acordos, a mesma se retiraria necessariamente do direito primário da União Europeia, a saber, da liberdade de circulação de capitais prevista no artigo 56.º, n.º 1 do TCE (art. 63.º, n.º 1 do TFUE) que inclui no seu âmbito de aplicação os países terceiros, e à qual o TJ reconheceu já efeito direto (invocando neste sentido o caso Sanz de Lera e outros, processos apensos C-163/94, C-165/94 e C-250/94, § 19, e CAG Geelhoed de 10 de abril de 2003 no Caso C-452/01, Ospelt, § 32).

Argumenta ainda que desta jurisprudência não resulta qualquer razão para que se retire dos estritos termos do então artigo 56.º, n.º 1 do TCE (atualmente art. 63.º, n.º 1 do TFUE) motivo para que se distingam EM de países terceiros, como resulta da posição da doutrina mais autorizada sobre o assunto¹¹¹, devendo o conceito de livre circulação de capitais ser interpretado abstraindo do facto de estarem em causa apenas EM ou Estados-Membros e países terceiros.

¹¹¹ Invocando neste sentido PISTONE, Pasquale – The Impact of European Law on the Relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation, op. cit., p. 236; PISTONE, Pasquale – General Report, op. cit. pp. 19-24; DOURADO, Ana Paula – National Report Portugal. In WEBER, Dennis; PISTONE, Pasquale (editors) – The EU and Third Countries: Direct Taxation. Amsterdam: Wolters Kluwer Law and Business, 2008, pp. 499-536.

Alega ainda que mesmo lançando mão do critério jurisprudência da “influência certa ou dominante”, o mesmo não relevaria para o caso, atendendo aos factos em causa.

*

O Tribunal fundamenta o reenvio das questões prejudiciais nesta matéria na incerteza quanto à verificação dos requisitos para a existência de um *acte claire / éclairé* sobre esta questão, atendendo além do mais à especificidade fáctica e complexidade do caso, e concluindo que nesta circunstância se impõe, pela sua importância, o recurso ao mecanismo do reenvio prejudicial como meio de assegurar uma interpretação e aplicação uniformes do direito da União no seu espaço.

Questão 13: *O disposto na cláusula de salvaguarda constante no artigo 57.º, n.º 1, do TCE (artigo 64.º TFUE) obsta à aplicação da liberdade de circulação de capitais, com as consequências pretendidas pela impugnante?*

Questão 14: *A cláusula de salvaguarda constante no artigo 57.º, n.º 1, do TCE (artigo 64.º TFUE) não deve ser aplicada por entretanto ter sido introduzido o regime dos benefícios fiscais ao investimento de natureza contratual constante no artigo 41.º, n.º 5, alínea b) do EBF [Estatuto dos Benefícios Fiscais] e o regime previsto no artigo 42.º do EBF para dividendos com origem nos PALOP [Países africanos de língua oficial portuguesa] e em Timor-Leste?*

O art. 64.º do TFUE (anteriormente art. 57.º TFUE) prevê uma cláusula de salvaguarda (cláusula *standstill* ou *grandfather clause*), nos termos da qual os EM podem impor aos países terceiros quaisquer restrições:

- Que se encontrem em vigor em 31 de dezembro de 1993 ao abrigo de legislação nacional ou da União;
- Adotadas em relação à circulação de capitais provenientes ou com destino a países terceiros;
- Que envolva investimento direto, incluindo o investimento imobiliário, estabelecimento, prestação de serviços financeiros ou admissão de valores mobiliários em mercados de capitais.

Para este efeito o TJ define investimento direto com recurso à primeira rubrica da nomenclatura da já citada Diretiva 88/361/CEE e às respetivas notas explicativas, como respeitando a investimentos de qualquer natureza efetuados por pessoas singulares ou coletivas

que servem para criar ou manter relações duradouras e diretas entre o investidor e a empresa a que se destinam esses fundos com vista ao exercício de uma atividade económica [cf. 2006-12-12, Test Claimants in the FII Group Litigation ou FII (I), C-446/04, §§ 180-181; 2007-05-24, Holböck, C-157/05, §§ 32-34].

O TJ já veio também esclarecer que uma medida nacional adotada depois de 31 de dezembro de 1993 não cai automaticamente fora do âmbito do artigo 64.º TFUE, podendo aplicar-se se em substância for idêntica à legislação anterior ou se se limitar a reduzir ou eliminar a discriminação sobre o direito europeu da legislação anterior. Se a legislação adotada depois de 31 de dezembro de 1993 tiver uma abordagem diferente da anterior, ou estabelecer uma regra diferente, deixa de ser abrangida pela cláusula de *standstill* [cf. 1999-06-01, Konle, C-302/97, § 42; 2006-12-12, FII (I), C-446/04, § 192].

Do artigo 65.º, n.º 1 TFUE (anterior art. 58.º TCE), resulta, por outro lado, que o disposto no art. 63.º não prejudica o direito de os Estados-Membros aplicarem as disposições pertinentes do seu direito fiscal que estabeleçam uma distinção entre contribuintes que não se encontrem em idêntica situação no que se refere ao seu lugar de residência ou ao lugar em que o seu capital é investido, de tomarem todas as medidas indispensáveis para impedir infrações às suas leis e regulamentos, nomeadamente em matéria fiscal e de supervisão prudencial das instituições financeiras, preverem processos de declaração dos movimentos de capitais para efeitos de informação administrativa ou estatística, ou tomarem medidas justificadas por razões de ordem pública ou de segurança pública.

*

A questão colocada pela sociedade impugnante nesta matéria é a de saber se é juridicamente admissível que depois de 31 de dezembro de 1993 um EM altere as regras de eliminação da dupla tributação económica relativamente a um certo grupo de países terceiros, excluindo outros, distinguindo de forma unilateral face aos artigos 56.º, n.º 1 e 57.º, n.º 1 do TCE (atuais artigos 63.º, n.º 1, e 64.º, n.º 1 do TFUE) num conjunto de países terceiros alguns que a partir de uma determinada data – janeiro de 2007 para os PALOP e janeiro de 2008 para Timor-Leste –, por força dessa mesma distinção, passam a beneficiar de maior competitividade no investimento.

Mais defende o entendimento de que esta distinção não é lícita, devendo a alteração (favorável) do regime ser estendida a todos os países terceiros que em 31 de dezembro de 1993 estivessem nas mesmas condições.

Na sua argumentação, recorda os diferentes níveis de análise a que, de acordo com a metodologia seguida pelo TJ, são sujeitos os regimes domésticos para a aferição da respetiva compatibilidade com as liberdades domésticas.

Para o TJ as regras domésticas devem assegurar o tratamento nacional aos investimentos feitos fora do território nacional, concedendo esse mesmo tratamento a todas as situações comparáveis, critério que tem vindo a ser aplicado à apreciação de todas as situações em que é invocada a restrição de uma qualquer liberdade (cf. 2002-12-12, De Groot, C-385/00, relativamente à liberdade de circulação de trabalhadores; 1999-10-26, Eurowings, C-294/97, relativamente à liberdade de prestação de serviços; 2000-04-13, Baars, C-251/98, relativamente à liberdade de estabelecimento; 2000-06-06, Verkooijen, C-35/98, relativamente à liberdade de circulação de capitais).

Não sendo concedido o tratamento nacional, e estando em concreto em causa a liberdade de circulação de capitais, haverá que apurar se a norma interna é abrangida pelo disposto no art. 64.º, n.º 1 TFEU (anterior art. 57.º, n.º 1 TCE) – no qual, recorde-se, se prevê a cláusula de salvaguarda - e não o sendo, haverá que apurar se a restrição se encontra *justificada* por uma razão imperativa de interesse geral tutelada pelo próprio TFUE (uma razão de ordem pública, segurança pública ou saúde pública, cf. artigos 45.º, n.º 2, 52.º, n.º 1 e 62.º do TFUE a que correspondiam anteriormente os arts. 39.º, n.º 2, 46.º, n.º 1 e 55.º do TCE).

Caso se verifique uma justificação de interesse geral, haverá ainda que sujeitar a norma restritiva aos vários testes de proporcionalidade, apurando se a norma é adequada à proteção da finalidade em causa (cf. 1999-10-14, Sandoz, C-439/97, § 34-37) e se não excede o necessário para o efeito (cf., designadamente, 1997-05-15, Futura, C-250/95, §§ 26 e 36; 2004-03-11, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, § 49 e 2005-12-13, Marks & Spencer, C-446/03, §§ 35 e 53-59).

Argumenta que uma vez que a liberdade de circulação de capitais pressupõe o reconhecimento do princípio do tratamento nacional aos investimentos realizados por entidades da UE em países terceiros e por agentes económicos de países terceiros na UE, para aferir da existência de uma restrição à mesma haverá que comparar os impedimentos legais previstos no EM de origem a atividades transfronteiriças por parte dos seus residentes, ou equiparáveis, em outros Estados, verificando-se a discriminação ou restrição se tais impedimentos legais forem suscetíveis de dificultar o exercício transfronteiriço dessas atividades, uma vez que tornam o investimento menos atrativo nesse Estado de acolhimento.

A aferição da restrição pressupõe assim uma comparação vertical em que se pergunta se um residente investindo exclusivamente no seu país recebe o mesmo tratamento que um

residente que decide investir num outro país (cf. 1999-09-21, Saint-Gobain, C-307/97; 2000-06-06, Verkooijen, C-35/98; 2004-09-07, Manninen, C-319/02 e 2007-05-24, Holböck, C-157/05).

Conclui que a aplicação desta metodologia revela que a legislação portuguesa sujeita os dividendos provenientes da Tunísia e do Líbano a um tratamento restritivo, porque mais penoso em termos fiscais do que aquele que é dado aos dividendos domésticos, aos dividendos com origem na UE ou no Espaço Económico Europeu.

Como assinala a Sociedade Impugnante, essa restrição era idêntica para todos os países terceiros em 31 de dezembro de 1993, incluindo para os próprios EM da UE caso não estivessem respeitadas as condições previstas na Diretiva Mães-Filhas¹¹², tendo entretanto sido eliminada para estes, nomeadamente por força da jurisprudência emanada no caso 2004-09-07, Manninen, C-319/02.

No entanto, relativamente aos países terceiros (excluindo alguns países terceiros, como é o caso da Suíça ou dos países não EM da UE pertencentes ao Espaço Económico Europeu, por força dos acordos específicos existentes com os mesmos) essa restrição manteve-se em vigor sem qualquer tipo de alteração até 1999, data da aprovação do Regime Contratual de Dedução, tendo em janeiro de 2007 sido ainda aprovado o Regime Doméstico de Dedução Integral para os PALOP e Timor (sendo certo que a extensão para Timor-Leste surgiria em 2008).

Defende a Sociedade Impugnante que a introdução de distinções legais de países terceiros que constavam sem diferenças do elenco de países terceiros em 31 de dezembro de 1993 é contrária ao espírito da liberdade de circulação de capitais e à natureza que o conceito de país terceiro goza no âmbito do art. 64.º, n.º 1 do TFUE.

Com efeito, argumenta que atendendo a que o capital é fluído e móvel, a eliminação da restrição para um conjunto de países e a sua manutenção para um outro conjunto de países *tem precisamente o mesmo efeito que a criação de uma nova restrição para o segundo conjunto de países*, não se adequando assim tal distinção à natureza que o conceito de país terceiro goza no âmbito do art. 64.º, n.º 1 do TFUE.

¹¹² Diretiva do Conselho de 23 de julho de 1990 relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-membros diferentes (90/435/CEE), posteriormente reformulada pela Diretiva 2011/96/UE do Conselho de 30 de novembro de 2011 relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes e alterada pela Diretiva 2014/86/UE do Conselho de 8 de julho de 2014 que altera a Diretiva 2011/96/UE relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes.

Assim sendo, o art. 64.º, n.º 1 do TFUE impele, na tese da Sociedade Impugnante, a uma lógica de “norma em bloco” em que todos aqueles que estivessem a ser discriminados a 31 de dezembro de 1993 poderiam potencialmente persistir nessa condição – pelo menos até que uma alteração ao TFUE fosse introduzida – para todo o sempre.

No entanto, uma vez alterado esse estado de coisas para alguns desses países terceiros, a mesma alteração deveria imediatamente estender-se a todos os restantes, uma vez que o art. 64.º, n.º 1 do TFUE não permite, em rigor, que a eliminação da restrição se faça só relativamente a alguns Estados terceiros.

De outro modo, qualquer EM que exclua um determinado Estado de um regime mais favorável criado domesticamente de forma unilateral com impacto em outros países terceiros, cria uma nova restrição que não existia antes.

Sublinha que o regime (restritivo) constante no direito português cria essa distinção relativamente a países com os quais não dispõe sequer de um mecanismo de troca de informações entre administrações fiscais, indo assim mais longe do que aconteceu em relação aos Estados do EEE, relativamente aos quais se exige de forma a poderem beneficiar do regime de eliminação da dupla tributação económica, que estejam vinculados a uma cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da UE, sendo ainda certo que relativamente a estes o regime diferenciado foi criado à escala da UE e sempre com base num pacote de contrapartidas ou num contexto de reciprocidade, o mesmo sucedendo relativamente à Suíça (através da celebração de acordos com os mesmos).

Conclui por isso que a solução doméstica é desconforme à natureza unitária da cláusula do art. 57.º, n.º 1 do TCE, atual art. 64.º, n.º 1 do TFUE.

Sublinha ainda que a sua situação *em nada se confunde com a questão da aplicação do princípio da nação mais favorecida*, apreciado pelo TJ nos casos “D” (cf. 2005-07-05, D, C-376/03, §§ 58-60) e Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (cf. 2006-12-12, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04)¹¹³, pois no seu caso a restrição surge na esfera do Estado de origem e não, como nos factos que deram azo àquela jurisprudência, no Estado de acolhimento e por outro lado, o que se pretendia defender nas situações que deram origem àquela jurisprudência era a aplicação das regras previstas numa convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre o Estado de acolhimento e um outro Estado que não aquele em que se

¹¹³ cuja aplicação foi rejeitada pelo TJ no âmbito do direito da UE, sobre a questão cf. PISTONE, Pasquale – The Impact of European Law on the Relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation, op. cit., p. 239.

encontrava o contribuinte em apreço, e não reivindicar o mesmo tratamento previsto, de forma unilateral, na legislação doméstica do Estado de residência, como é o caso.

Sublinha assim que o que pretende nada tem a ver com a aplicação do princípio da nação mais favorecida, mas antes fazer apelo a uma disposição interna (unilateral) prevista no EBF, perfeitamente destacável no âmbito do ordenamento jurídico português, em nada conflituando com o equilíbrio geral da legislação portuguesa nesta matéria.

Pede assim que lhe seja aplicado o tratamento tributário conferido unilateralmente por parte do legislador português a dividendos de investimentos que qualifiquem para o regime dos benefícios fiscais ao investimento de natureza contratual ou, pelo menos, para o regime conferido a determinados países terceiros (os PALOP e, mais recentemente, Timor-Leste), uma vez que considera não ser admissível um tratamento restritivo, sem razões objetivas, na abordagem efetuada relativamente a investimentos realizados em dois países terceiros (invocando nesse sentido CAG Yves Bot apresentadas em 3 de julho de 2007 no caso Orange European Smallcap, C-194/06, §§ 107-109, bem como na decisão de 2008-05-20, Orange European Smallcap, C-194/06, §§ 54-56).

*

Suscitando-se dúvidas ao Tribunal de reenvio, e desconhecendo jurisprudência do TJ sobre esta matéria, o mesmo procedeu ao reenvio da questão em causa.

Questão 6: É justificável um tratamento restritivo dos dividendos distribuídos pela Société des Ciments de Gab s, atendendo a que com a Tunísia não existe o quadro de coopera o estabelecido na Diretiva 77/799/CEE2 do Conselho, de 19 de dezembro de 1977, relativa   assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos?

Questão 10:   justificável um tratamento restritivo dos dividendos distrib idos pela Ciments de Siblinge, S.A.L, atendendo a que com o Líbano não existe o quadro de coopera o estabelecido na Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1977, relativa   assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos?

Questão 12: Ainda que se considere que a liberdade de circula o de capitais   aplicável ao caso, a não aplica o aos dividendos em questão dos mecanismos de

eliminação/mitigação da dupla tributação económica consagrados à data na lei portuguesa é justificado pelo facto de não existir com a Tunísia e com o Líbano o quadro de cooperação estabelecido na Diretiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos?

Relativamente a possíveis causas de justificação às restrições às liberdades invocadas a Sociedade Impugnante alega que o TJ tem o entendimento muito restritivo quanto à respetiva aceitação.

Argumenta que o TJ aceitou o princípio da coerência fiscal (cf. 1992-01-28, Bachmann, C-204/90, §§ 23-35), mas numa aceção tão restritiva que apenas viria a ser retomado no recente caso 2008-10-23, Krankenheim, C-157/07, §§ 43-44, a preservação da justa repartição do poder tributário (cf. 2005-12-13, Marks & Spencer, C-446/03, §§ 45-46; 2007-07-18, Oy AA, C-231/05, § 54; 2008-05-15, Lidl Belgium, C-414/06, §§ 31-32) e a eficácia dos controlos fiscais (1997-05-15, Futura, C-250/95, §§ 31-35), mas apenas se impossíveis de assegurar de qualquer outra forma.

Argumenta que o princípio da coerência fiscal, seria sempre rejeitado, pois não está em causa qualquer desequilíbrio do poder tributário em prejuízo da Fazenda Pública nacional, pois esse poder tributário é reconhecido nacional e convencionalmente a Portugal, apenas se pretendendo o tratamento nacional seja dado à distribuições de dividendos com origem em países terceiros (Tunísia e Líbano).

Alega que também está assegurada uma troca de informações eficaz, através do disposto no art. 25.º da CDT entre Portugal e a Tunísia, e dos mecanismos de troca de informações previstos nos artigos 5.º e artigo 3.º, n.º 7 do Acordo com a Tunísia, e no artigo 46.º, n.º 1, al. a) do Acordo com o Líbano, pelo que entende que a eficácia do controlo fiscal não pode ser questionada, mais alegando que o TJ já determinou os efeitos que os mecanismos de troca de informações gozam no âmbito da liberdade de circulação de capitais (2007-12-18, A., C-101/05, § 67 e 2011-02-10, C-436/08 e C-437/08, §67).

Por último, defende que não se pode sustentar que a impossibilidade de deduzir os rendimentos, incluídos na base tributável, correspondentes aos lucros distribuídos pelas subsidiárias na Tunísia e no Líbano possa constituir uma forma de prevenir a evasão, a fraude ou o abuso fiscais, não se justificando também a invocação da prevenção de evasão, fraude e abuso fiscais enquanto causa de justificação, tendo o TJ também já sustentado esta conclusão em situações de tributação à entrada dos dividendos em casos análogos (2007-12-18, A., C-101/05).

Alega ainda que o Regime Doméstico de Dedução Integral para PALOP e Timor o Estado Português reconhece benefícios fiscais a Estados com os quais não dispõe sequer de um qualquer instrumento de troca de informações.

*

À circunstância de o TJ ser sensível ao argumento da eficácia do controlo fiscal nos casos em que não se aplica a diretiva relativa à assistência mútua¹¹⁴, e tendo dúvidas sobre se se pode considerar que os mecanismos de troca de informações existentes e invocados se podem equiparar ao quadro de cooperação estabelecido no âmbito da mesma, o Tribunal considera que se justifica o reenvio, não podendo com segurança concluir pela existência de *acte clair / éclairé* nesta matéria^{115 116}.

Refira-se ainda que no que diz respeito à existência de ato claro em matéria de justificações, a doutrina recomenda especial prudência aos Tribunais nacionais¹¹⁷.

¹¹⁴ Cf. neste sentido DOURADO, Ana Paula – *Lições de Direito Fiscal Europeu*, op. cit., p. 134-135. Refere a Autora que “não é claro se apesar de não ser aplicável a Diretiva 77/799/CEE a Países terceiros, a existência de um artigo nas convenções bilaterais de dupla tributação sobre troca de informações (art. 26.º do Modelo da OCDE, nomeadamente na sua versão atual), bem como de um artigo sobre auxílio à cobrança (novo art. 27.º do Modelo da OCDE), alteram a resposta relativamente à comparabilidade do argumento dos controlos fiscais efetivos com a livre circulação de capitais entre Estados Membros e países terceiros”. Sobre esta questão cf. ainda sobre esta questão PISTONE, Pasquale – General Report, op. cit., p. 27. Poderá vir a dar-se a hipótese de, como adianta este último Autor, o TJ relevar a quantidade de informação efetivamente trocada entre Administrações fiscais no âmbito das disposições existentes na CDT e até no artigo 46.º, n.º 1, al. a) do Acordo com o Líbano, como reclamado pela Sociedade Impugnante.

¹¹⁵ Refira-se ainda que argumentação da Impugnante ao invocar a inexistência de mecanismos de cooperação nos casos distinguidos favoravelmente pela legislação portuguesa se encerra numa lógica de “igualdade na ilegalidade”, com todas as dúvidas que este tipo de invocação suscita.

¹¹⁶ O Tribunal entendeu não poder deduzir para além da dúvida razoável dos casos 2007-12-18, A., C-101/05, § 67 e 2011-02-10, C-436/08 e C-437/08, §67 uma resposta para a questão da “suficiência” das normas constante nas CDT, sendo ainda certo que no caso concreto estão também em causa as normas dos acordos com a Tunísia e o Líbano.

¹¹⁷ Cf. neste sentido THIEL, Servaas van – Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: Acte Clair Rules That Can be Readily Applied by National Courts. In Dourado, Ana Paula, Borges, Ricardo da Palma (editors) – *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*. Amsterdam: IBFD, 2008, p. 127.

IV. CONCLUSÕES

A dificuldade na decisão de efetuar o reenvio de questões prejudiciais ao TJ em matéria de tributação direta é diretamente proporcional à importância que o mesmo assume nesta matéria, atendendo a que é por esta via que se obtém um reduto de interpretação harmonizada a que se reconduz a “integração negativa”, a única possível neste domínio.

A decisão sobre a existência (ou não) de um *acte clair / éclairé* é complexa, implicando desde logo uma interpretação adequada da proposta metodológica encerrada na doutrina do caso CILFIT, devendo ler-se nos requisitos ali constantes sobretudo um apelo do TJ à ponderação.

Esta tarefa envolve um grau elevado de especialização num tema que é objeto de um tratamento jurisprudencial intrincado, e pela sua própria natureza, segmentado. É ainda dificultada pelo facto de nem sempre a fundamentação das decisões do TJ se revelar inequívoca. Espera-se ter contribuído para ilustrar este aspeto através da apresentação de um caso concreto (o reenvio prejudicial no caso C-464/14).

O órgão jurisdicional nacional vê-se assim perante o dilema de o reenvio poder redundar numa decisão do TJ por despacho, ou de originar um conjunto de consequências negativas associadas a uma decisão errada de não reenvio.

Somando às razões que aconselham o reenvio de questões prejudiciais os inconvenientes que nesta matéria assume uma decisão desafortunada de não reenvio, a prudência parece aconselhar que em caso de dúvida o mesmo seja feito.

A conclusão neste ponto da reflexão é a de cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais o desafio e a responsabilidade de ocuparem o seu (devido) lugar no sistema, contribuindo ativamente para a definição do seu papel.

BIBLIOGRAFIA

- ADAMCZYK, Łukasz – The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation. In LANG, Michael (editor) [et al.] – Introduction to European Tax Law: Direct Taxation. 3rd edition. Wien: Linde Verlag, 2013, p. 13 a 42.
- CORDEWENER, Axel – Free Movement of Capital between EU Member States and Third Countries: How Far Has The Door Been Closed? EC Tax Review. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 18: 2009-6, p. 260-263.
- CORDEWENER, Axel; KOFLER, Georg W.; SCHINDLER, Clemens Philipp - Free movement of capital and third countries: exploring the outer boundaries with Lasertec, A and B and Holböck. European Taxation. Amsterdam, IBFD. Volume 47: 2007, n. 8, p. 371-376.
- CRAIG, Paul, BÚRCA, Gráinne de – EU Law. Text, Cases and Materials. Fifth Edition. Oxford: Oxford University Press, 2011.
- DOURADO, Ana Paula – Is it *acte clair*? General report on the role played by CILFIT in direct taxation. In Dourado, Ana Paula, Borges, Ricardo da Palma (editors) – The *Acte Clair* in EC Direct Tax Law. Amsterdam: IBFD, 2008, pp. 13-68.
- DOURADO, Ana Paula – *Lições de Direito Fiscal Europeu. Tributação Directa*. Coimbra: Coimbra Editora - Wolters Kluwer Portugal, 2010.
- DOURADO, Ana Paula – National Report Portugal. In WEBER, Dennis; PISTONE, Pasquale (editors) – The EU and Third Countries: Direct Taxation. Amsterdam: Wolters Kluwer Law and Business, 2008, pp. 499-536.

ENGLMAIR, Vanessa – The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxations. 3rd Edition. Editors: LANG, Michael [et al.] – London: Spiramus Press, 2013, p. 43-93.

HEMELS, Sigrid [et al.] – Freedom of Establishment or Free Movement of Capital: Is There an Order of Priority? Conflicting Visions of National Courts and the ECJ. EC Tax Review. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 19: 2010-1, p. 19-31.

LANG, Michael – *Acte Clair* and Limitations of the Temporal Effects of ECJ Judgements. In Dourado, Ana Paula, Borges, Ricardo da Palma (editors) – *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*. Amsterdam: IBFD, 2008, pp. 133-170.

LANG, Michael – Limitation of the Temporal Effects of Judgements of the ECJ. Intertax. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 35 (2007), Issue 4, p. 230–245.

NEVES, Tiago Cassiano – The Tunisian Affair reaches Court of Justice – Novel perspective on the standstill clause and inbound dividends from third countries. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Coimbra: Coimbra editora. Ano 7, N.º 4: (2015) Inverno p. 131-161.

NIJKEUTER, Erwin; WILDE, Maarten F. de – FII 2 and the Applicable Freedoms of Movement in Third Country Situations? EC Tax Review. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 18: 20013-5, p. 250-257.

PISTONE, Pasquale – General Report. In WEBER, Dennis; PISTONE, Pasquale (editors) – *The EU and Third Countries: Direct Taxation*. Amsterdam: Wolkers Kluwer Law and Business, 2008, pp. 15-55.

PISTONE, Pasquale – The Impact of European Law on the Relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation. Intertax. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 34 (2006), Issue 5, p. 234-244.

QUADROS, Fausto de, e MARTINS, Ana Maria Guerra – *Contencioso da União Europeia*, 2.^a edição, Coimbra: Livraria Almedina, 2007.

SARMIENTO, Daniel – Who’s Afraid of the *Acte Clair* Doctrine? In Dourado, Ana Paula, Borges, Ricardo da Palma (editors) – *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*. Amsterdam: IBFD, 2008, pp. 71-83.

SMIT, Daniël – Capital movements and third countries: the significance of the standstill clause ex article 57(1) EC in the field of direct taxation. *EC Tax Review*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 15 (2006), Issue 4, p. 203–214.

SMIT, Daniël – EU Freedoms, Non-EU Countries and Company Taxation: An Overview and Future Prospect. *EC Tax Review*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 21 (2012), Issue 5, p. 233–247.

SMIT, Daniël, Kiekebeld, B. - Freedom of establishment and free movement of capital in Association and Partnership Agreements and direct taxation. *EC Tax Review*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 16 (2007), Issue 5, p. 225-226.

STOK, Eelco van der – Temporal Limitations to Tax Judgments of the European Court of Justice. *Intertax*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. Volume 34 (November 2006), Issue 11, p. 552–558.

TERRA, Ben J. M., WATTEL, Peter J. – *European Tax Law*, 6th edition, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2012.

THIEL, Servaas van – Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: *Acte Clair* Rules That Can be Readily Applied by National Courts. In Dourado, Ana Paula, Borges, Ricardo da Palma (editors) – *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*. Amsterdam: IBFD, 2008, pp. 85-131.

VANISTENDAEL, Frans – Consequences of the Acte Clair Doctrine for the National Courts and Temporal Effects of an ECJ Decision. In Dourado, Ana Paula, Borges, Ricardo da Palma (editors) – *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*. Amsterdam: IBFD, 2008, pp. 157-169.

JURISPRUDÊNCIA DO TJ CITADA

- 1976-04-08, Defrenne, proc. 43/75
- 1980-03-11, Foglia vs Novello, proc. 104/79
- 1980-03-27, Denkavit Italiana, proc. 61/79
- 1981-12-16, Foglia vs Novello, proc. 244/80
- 1982-02-09, Polydor, proc. 270/80
- 1982-10-06, CILFIT, C-283/81
- 1982-10-26, Kupferberg, proc. 104/81
- 1986-01-28, Comissão/França (Avoir Fiscal), proc. 270/83
- 1987-09-30, Demirel, proc. 12/86
- 1987-09-30, Haegeman, proc. 181/73
- 1988-02-02, Blaizot, proc. 24/86
- 1990-05-17, Barber, C-262/88
- 1991-01-31, Kziber, C-18/90
- 1991-11-19, Francovich, proc. apensos C-6/90 e C-9/90
- 1992-01-28, Bachmann, C-204/90
- 1992-07-16, Legros, C-163/90
- 1992-07-16, Lourenço Dias, C-343/90
- 1992-07-16, Meilicke, C-83/91
- 1993-07-01, Metalsa, C-312/91
- 1994-05-17, Corsica Ferries, C-18/93
- 1995-02-23, Bordessa, C-358/93 e C-416/93

1995-12-14, Peterbroeck, C-312/93

1995-12-14, Van Schijndel e Van Veen, proc. apensos C-430/93 e C-431/93

1996-02-13, Bautiaa, C-197/94

1997-05-15, Futura, C-250/95

1998-06-16, Racke, C-162/96

1999-03-02, El-Yassini, C-416/96

1999-03-19, Trummer och Mayer, C-222/97

1999-05-09, Sürül, C-262/96

1999-06-01, Konle, C-302/97

1999-09-21, Saint-Gobain, C-307/97

1999-10-14, Sandoz, C-439/97

1999-10-26, Eurowings, C-294/97

1999-11-18, X AB e Y AB, C-200/98

2000-03-09, EKW, C-437/97

2000-04-13, Baars, C-251/98

2000-06-06, Verkooijen, C-35/98

2001-03-13, PreussenElektra, C-379/98

2001-09-27, Kondova, C-235/99

2001-09-27, Barkoci e Malik, C-257/99

2001-09-27, Gloszczuk, C-63/99

2001-10-04, Athinaiki Zythopoiia, C-294/99

2002-01-22, Canal Satélite Digital, C-390/99

2002-01-29, Pokrzepowicz-Meyer, C-162/00

2002-11-05, Überseering, C-208/00

2002-11-21, X e Y, C-436/00

2002-12-12, De Groot, C-385/00

- 2003-01-21, Bacardi-Martini e Cellier des DauphinS, C-318/00
- 2003-02-27, Adolf Truley, C-373/00, § 21
- 2003-05-08, Wählergruppe, C-171/01
- 2003-09-20, Köebler, C-224/01
- 2004-03-11, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02
- 2004-09-07, Manninen, C-319/02
- 2005-04-12, Simutenkov, C-265/03
- 2005-04-12, Keller, C-145/03, § 33
- 2005-07-05, D, C-376/03
- 2005-12-06, Gaston Schul Douane-Expeditieur, C-461/03
- 2005-12-13, Marks & Spencer, C-446/03
- 2006-06-13, Tragheti, C-173/03
- 2006-09-12, Cadbury Schweppes, C-196/04
- 2006-09-14, Stradasfalti, C-228/05
- 2006-09-28, Gasparini e O, C-467/04
- 2006-10-05, Meilicke, C-292/04
- 2006-12-12, Test Claimants in the FII Group Litigation ou FII (I), C-446/04
- 2006-12-12, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04
- 2007-03-13, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04
- 2007-05-10, Lasertec, C-492/04
- 2007-05-24, Holböck, C-157/05
- 2007-07-18, Oy AA, C-231/05
- 2007-12-06, Columbus Container Services, C-298/05
- 2008-01-17, Lammers & Van Cleeff, C-105/07
- 2008-05-15, Lidl Belgium, C-414/06
- 2008-05-20, Orange European Smallcap, C-194/06

2008-06-12, Skatteverket vs Gourmet Classic Ltd, C-458/06

2008-06-26, Burda, C-284/06

2008-07-17, Comissão vs Espanha, C-207/07

2008-10-23, Krankenhaus, C-157/07

2008-12-16, Cartesio, C-210/06

2008-12-22, Truck Center, C-282/07

2009-03-26, Comissão vs Itália, C-326/07

2009-06-04, KBC, C-439/07

2009-10-01, Minister voor Wonen, Wijken en Integratie, C-567/07

2011-02-10, Haribo, C-436/08

2011-05-05, Prunus, C-384/09

2011-11-24, Comissão vs Itália, C-379/10

2012-07-19, Scheunemann, C-31/11

2012-11-13, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11

2013-02-28, Beker, C-168/11

2013-10-03, Itelcar, C-282/12

2014-01-23, DMC, C-164/12

2014-04-01, Felixstowe, C-80/12

2014-04-10, DFA, C-190/12

2014-07-17, Torresi, processos apensos C-58/13 e C-59/13

C-464/14, Secilpar (caso pendente)¹¹⁸

¹¹⁸ Em 27 de janeiro de 2016 foram apresentadas as conclusões do Advogado Geral MELCHIOR WATHELET, encontrando-se as mesmas disponíveis para consulta em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=173872&pageIndex=0&doclang=pt&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=115064>.