
O PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO FISCAL EM ESPAÇOS DE INTEGRAÇÃO ECONÔMICA

TAX PRINCIPLE OF NON-DISCRIMINATION IN ECONOMIC INTEGRATION AREAS

*João Ricardo Catarino*¹

*André Lopes*²

*Sara Diogo*³

Resumo: O princípio da não discriminação decorre diretamente do postulado geral da igualdade dos

-
- 1 Licenciatura em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Clássica de Lisboa. Pós-graduação em Estudos Europeus pelo Instituto Europeu da Faculdade de Direito da Universidade Clássica de Lisboa. Mestrado em Ciência Política pelo Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas - UTL. Doutoramento em Ciências Sociais na especialidade de Administração pública pelo Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas - UTL. Agregação em Ciências Sociais na especialidade de Desenvolvimento Económico/Finanças Públicas. Investigador no CAPP - Centro de Administração e Políticas Públicas /ISCSP/Univ. de Lisboa. E-mail: jcatarino@iscsp.utl.pt
 - 2 Licenciatura em Contabilidade e Administração pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL-IPL), Mestrado em Fiscalidade Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL-IPL). E-mail: afriolopes@gmail.com
 - 3 Licenciatura em Administração Pública pelo Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Universidade de Lisboa. Mestranda em Fiscalidade pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Instituto Politécnico de Lisboa (ISCAL-IPL). E-mail: saradiogo1992@gmail.com

Estados membros e dos cidadãos da Europa, sem admissão de qualquer forma discriminatória intolerável, de acordo com os princípios fundamentais geralmente aceites.

Pese embora a clareza com que o princípio se nos apresenta, sucedem-se os casos de adoção de legislação discriminatória na Europa comunitária. Esta pesquisa tem por objeto o estudo do princípio, para averiguar tendências no comportamento dos Estados membros perante situações concretas de discriminações objetivas consagradas nas respetivas leis internas. Ele toma como estudo de caso as violações da lei interna ao princípio, ocorridas em Portugal no período estudado – 2005 a 2015 – e procura determinar, a partir destes casos concretos, as tendências relativas à sua frequência, escrutinar a evolução das normas internas da lei portuguesa que o violam, bem como retirar conclusões empíricas acerca do princípio da não discriminação no contexto jurídico fiscal português face às normas de direito comunitário.

Palavras-chave: Princípio da não discriminação; igualdade; União Europeia.

Abstract: The non-discrimination principle stems directly from the general postulate of the equality of member States and European citizens, with no admission of any intolerable discriminatory way, according to the generally accepted basic principles.

Although the clarity of the principle weighs in, the cases of discriminatory legislation seem to follow one after another in the European community. This research intends to study this principle, to ascertain trends of the behavior by member States when faced with specific discriminatory situations included in their internal legislation. It takes as a study case the violations of internal laws that happened in Portugal

during the period of time under scrutiny – 2005 to 2015. In addition, this study intends to determine, from these specific cases, the trend in frequency, scrutinize the evolution of the internal rules in Portuguese legislation that breach this principle, as well as to draw some empirical conclusions regarding the non-discrimination principle in the Portuguese legal tax context compared to the community right rules.

Keywords: Non-discrimination principle, equality, European Union.

Introdução: o princípio da não discriminação em geral

O princípio geral da não discriminação visa assegurar a igualdade de tratamento entre todas as pessoas, não importa a sua nacionalidade, raça, origem étnica, sexo, religião ou crenças, idade, orientação sexual ou deficiência (Canotilho, 2011). Ele está previsto em vários tratados e textos internacionais, incluindo, naturalmente, os tratados que regem a União Europeia, a Declaração Universal dos Direitos do Homem, a Convenção europeia dos direitos do homem e a Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico (CMOCDE), que é o modelo seguido pelas Convenções de Dupla Tributação (CDT) celebradas entre os vários Estados.

A União Europeia (UE) enuncia-o no Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE), mas a sua efetividade prática depende de instrumentos de controlo tanto a nível comunitário como a nível internacional. Com efeito, o Tratado de Lisboa desenha-o como um objetivo geral da União Europeia. Neste Tratado se estabelece uma cláusula horizontal específica que tem em vista incorporar a luta contra as discriminações que possam ocorrer dentro das

próprias políticas e demais ações da União, conforme resulta do disposto no artigo 10.º do TFUE. Na decorrência deste, a União Europeia pode proibir discriminações relacionadas com a nacionalidade dos povos da união e dos seus estados componentes, tal como está previsto no artigo 18.º do TFUE. As discriminações intoleráveis traduzem-se em violações do princípio da igualdade dos cidadãos e das empresas europeias à luz dos seus princípios fundadores.

No atual estado de desenvolvimento do direito da União Europeia, encontramos variadas referências ao problema da discriminação em diversas fontes normativas. Desde logo, na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia. As suas normas são vinculativas por força do artigo 6.º do Tratado da União Europeia (TUE), na redação atual (resultante do Tratado de Lisboa).

Com efeito, o artigo 21.º, n.º 1 da Carta afirma o princípio geral de não discriminação, conforme segue: “É proibida a discriminação em razão, designadamente, do sexo, raça, cor ou origem étnica ou social, características genéticas, língua, religião ou convicções, opiniões políticas ou outras, pertença a uma minoria nacional, riqueza, nascimento, deficiência, idade ou orientação sexual”. Por outro lado, o artigo 23.º, n.º 1 da mesma Carta estabelece a obrigação clara para os órgãos públicos de garantir “a igualdade entre homens e mulheres em todos os domínios, incluindo em matéria de emprego, trabalho e remuneração”. No direito derivado existem várias Diretivas, como é o caso da Diretiva 2000/43/CE, sobre a proibição da discriminação racial ou étnica, a Diretiva 2000/78/CE, que estabelece um quadro global de igualdade de tratamento no emprego e na atividade profissional e a Diretiva 2004/113/CE, que executa o princípio da igualdade de tratamento entre homens e mulheres no acesso a bens e serviços.

O TJUE tem assumido um papel muito destacado na densificação e na defesa do princípio, destacando a íntima ligação entre os valores da igualdade e da não discriminação, sendo este, em parte, visto como uma particularização daquele. Todavia, é hoje claro que a não discriminação possui dimensões próprias, autónomas, desde logo porque requer que haja um controlo duplo de comparação, das situações sob apreço e de análise e procedência das causas justificativas das diferenças de tratamento. (Hernu, 2003, p. 250).

Por outro lado, são abrangidas quer as discriminações visíveis, diretas ou ostensivas, quer as invisíveis, indiretas ou materiais (Cfr. Ac. Voss, Proc. C-300/06, de 6.12.2007), embora, quanto a estas últimas, poderá existir uma justificação objetiva da conduta. Neste caso, a avaliação terá que ser mais profunda e ser adequada a deixar claros aspetos tais como o de saber se a discriminação corresponde a uma necessidade, se existe uma clara adequação da solução discriminatória aos objetivos a prosseguir, e de ser necessária para alcançar o fim em vista, no quadro e uma ideia transversal que se aproxima do princípio da proporcionalidade.

Questão diferente, igualmente discutida e muito relevante, é a de saber a quem deve caber a proa da adequabilidade da medida diferenciadora. Parece claro que ela deve competir ao órgão instituidor da diferenciação, desde logo porque é ele quem se encontra em melhores condições para compreender o alcance da medida proposta (cfr. Ac. Nikoloudi, Proc. C-196/02, de 10.3.2005).

Mais recentemente foi criado um processo legislativo especial para acolher medidas anti discriminatórias através do qual o Conselho, após aprovação do Parlamento Europeu, pode adotar medidas que se revelem necessárias para garantir a efetividade do princípio. As demais instituições europeias podem também fazer uso do processo legislativo

ordinário no sentido de adotar medidas conferindo aos Estados-Membros orientações para ajudá-los a lutar contra as discriminações inaceitáveis. Finalmente, os cidadãos e as empresas da Europa podem recorrer judicialmente sempre que sejam destinatários de alguma medida ou ação discriminatória. De modo que todas as diferenças de tratamento não justificadas podem ser objeto de reação por ofensa ao direito comunitário.

A exemplo do que aconteceu com outros direitos fundamentais, as questões de discriminação foram entendidas como um fator de distorção da concorrência dentro do mercado interno europeu. Só depois, com o progresso do direito comunitário europeu, passaram a ser vistas pelo prisma do direito e da política geral da União.

No plano fiscal o princípio da não discriminação do tratamento impede que haja entre os nacionais ou as empresas dos Estados-Membros legislação que consagre qualquer tratamento fiscal discriminatório, contrário às liberdades consagradas e aos princípios enformadores do ideal europeu.

Por outro lado, os Estados europeus, todos eles fundados em regimes democráticos através dos quais partilham valores comuns, adotam, nas suas leis internas, princípios e normas que proíbem a discriminação interna dos seus cidadãos e dos demais agentes económicos. O mesmo é dizer que existe uma forte identidade entre os valores próprios do ideal europeu e os valores internos dos Estados que compõem a União Europeia. Daqui resulta que existe uma enorme sensibilidade às questões da igualdade perante a lei (artigo 13.º da CRP) e da não discriminação arbitrária, inaceitável, em que o critério de *discrímen* seja im procedente. Esta sensibilidade interna, entre cidadãos e demais agente económicos do mesmo Estado é muito forte, mas isso não é tão nítido quando se trata da discriminação entre nacionais ou empresas de diferentes Estados-Membros.

Seja como for, é inequívoco que “An individual or corporate taxpayer Who is in a cross-border situation may suffer discrimination or double taxation or face additional compliance costs. This creates a disincentive for individuals who wish to work or invest in other Member States” (Commission of the European Communities, 2006). Os efeitos nefastos da existência de normas discriminatórias no direito interno dos Estados-Membros conferem uma importância acrescida ao estudo realizado.

O princípio da não discriminação é um princípio estruturante da fiscalidade internacional. É característico deste princípio a sua “dupla função” de coordenar tanto os atos das instituições internacionais como de aferir a legalidade dos atos das autoridades nacionais. Ele radica diretamente do princípio geral da igualdade consagrado nos termos fundamentais e que na Constituição da República portuguesa se reconhece debaixo da formulação de que todos são iguais perante a lei. Ele pode ser enunciado como “[...] o direito que todo o ser humano tem, enquanto tal, de ser tratado com igualdade perante os seus pares [...]” (Rodrigues, 2008: 11).

Pode dizer-se que o princípio da não discriminação atende à necessidade de conferir tratamento igual do que é igual e diferente daquilo que é diferente, na medida dessa diferença (Catarino, 2008).

Pese embora a sua ampla e não discutida consagração, o princípio tem sido o centro de conflitos no ordenamento jurídico comunitário. A UE (através do seu ordenamento e institutos) deseja que a coesão e a justiça sejam características distintivas do projeto europeu, para libertá-lo de práticas discriminatórias e preservar as suas liberdades fundamentais. Assim, tanto a Comissão Europeia (CE) como o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) têm se debruçado e julgado diversos casos em que se discutia a violação do princípio da

não discriminação por diversos Estados-Membros da UE. No fundo, a UE tem lutado contra a discriminação seja em que âmbito for, para melhorar a concorrência dentro do espaço comunitário.

O Princípio da Não Discriminação no Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE) e na jurisprudência da UE

“[...] [A] fiscalidade comunitária nasceu como mecanismo complementar da política comercial (união aduaneira) e da política da concorrência.”, (Santos e Palma, 1999: 11). Efetivamente, foi no Tratado de Roma (1957) que começaram as preocupações de garantir aos agentes económicos condições não discriminatórias dentro de todo o espaço comunitário, (Marques, 2006). O objetivo de criar um sistema fiscal comum na UE tem evoluído de forma muito lenta. Apesar do impulso inicial dado pelo Tratado de Roma, o processo foi largamente influenciado pelo princípio da unanimidade nele consagrado e, mais recentemente, reafirmado no TFUE (Teixeira, 2010).

Ainda assim, um dos avanços mais significativos no sentido da criação de um sistema fiscal comum na UE deu-se pelo Tratado de Maastricht, assinado em 1992. Este incentivou os Estados-Membros a harmonizarem os seus sistemas fiscais com o fundamento de tornarem o seu sistema fiscal mais competitivo, não só a nível europeu, como internacional. O tempo modificou os desafios do mercado europeu devido à “[...] mudanças de padrões comerciais, ao aumento da concorrência fiscal dentro e fora da União Europeia e à sua compatibilidade com a implementação integral dos princípios da UE definidos nos Tratados comunitários.”, (Teixeira, 2010: 307). Depois disso, a União Económica e Monetária,

a introdução da moeda única e o progressivo aumento da sensibilidade dos contribuintes e das empresas europeias para o planeamento fiscal, trouxeram novas complexidades e desafios a um futuro sistema fiscal comunitário.

“Tem sido longo o percurso da Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, no tocante à problemática da Discriminação Fiscal. O primeiro acórdão remonta a 1963, e desde então evoluíram os conceitos, mas a acompanhar a evolução dos tempos, evoluíram também os problemas.”, (Correia, 2010: 3). “Apesar do impasse político, o trabalho do Tribunal de Justiça Europeu no âmbito do cumprimento e aplicação dos princípios fiscais da UE tem-se tornado importante e pode revelar-se decisivo”, (Teixeira, 2010: 317). Com efeito, a jurisprudência do TJUE tem reafirmado os seus princípios fundadores, como é o caso do princípio da não discriminação, por exemplo, nos Casos: Wielockx, processo C-80/94; Shumacker, processo C-279/93; Asscher, *processo C-107/94*; Voß, processo C-300/06; Gerritse, processo C-234/01, Association belge des Consommateurs Test-Achats ASBL, processo C-236/09; Pensionsversicherungsanstalt contra Christine Kleist, processo C-356/09; Grant, processo C-249/96.

Internacionalmente, as preocupações com a discriminação focam-se essencialmente na problemática da dupla tributação, salvaguardada, no Modelo de Convenção da OCDE, *supra* referido.

Para além da jurisprudência, as alterações introduzidas no Tratado de Roma pelo Tratado de Maastricht e pelo Tratado de Lisboa neste respeito, reafirmaram sucessivamente o princípio da não discriminação. Este se insere nos objetivos mais vastos da União Europeia, desde as suas fases iniciais de desenvolvimento, de criação de um mercado interno sem fronteiras e de defesa das quatro liberdades essenciais: a livre

circulação de mercadorias; pessoas; serviços; e capitais. Estas liberdades materializam a necessidade de não discriminação dos indivíduos e das empresas comunitárias, hoje consagrado no TFUE como instrumento de densificação do mercado interno comunitário e da união económica e monetária.

O princípio da não discriminação consagrado no artigo 18.º do TFUE é uma particularização do princípio da igualdade, que funciona como um princípio genérico. Ou seja, a proibição da discriminação surge como cláusula lata no âmbito geral da ação da União Europeia, dos Estados-Membros e da fiscalidade europeia. “Um dos objectivos do Tratado é a criação de uma igualdade do ponto de vista formal, a igualdade perante a lei.”, (Correia, 2010: 4).

“A proibição de discriminação [...] é, pois, um princípio constitucional fundamental do Direito Comunitário. Impede um tratamento diferente (primeiro requisito), por parte de um Estado-membro (segundo requisito), de dois sujeitos passivos que se encontrem em circunstâncias similares (terceiro requisito), com base num critério cujo uso afete em particular os não nacionais ou situações transfronteiriças (quarto requisito), em desvantagem destes (quinto requisito).”, (Thiel, 2001: 450).

A harmonização rumo a um futuro sistema fiscal comum realiza-se através das Diretivas comunitárias. Estas procuram através da sua aplicação direta nos Estados-Membros, anular os obstáculos que se opõem às quatro liberdades comunitárias, já referidas: a livre circulação de mercadorias; pessoas; serviços; e capitais. “Uma parte substancial dos conflitos comunitários surge da interpretação diversificada dessas diretivas por parte dos Estados delas destinatários.”, (Correia, 2010: 3). Outra, do desrespeito (desejado ou não) pelo princípio da não discriminação. O que justifica plenamente esta pesquisa.

Objetivos e Metodologia

O trabalho empírico sistematiza e analisa as alterações introduzidas na lei fiscal portuguesa em cada um dos anos que integram o período objeto de análise (2005 a 2015). Nele se identifica um conjunto significativo de situações concretas em que a lei fiscal portuguesa não estava conforme com o direito comunitário. Identificam-se as alterações que nela foram introduzidas por força da aplicação do princípio comunitário da não discriminação, para torná-la compatível. Afere-se, ainda, a evolução do número de casos e quais foram as dilações temporais necessárias para que, em cada caso, a adaptação da lei fiscal portuguesa fosse efetuada. Com isso, analisam-se as tendências relativas à frequência desses casos e bem assim às dilações temporais verificadas no período objeto do estudo.

O presente estudo pretende aferir o número de factos ocorridos que colocaram em causa a lei fiscal portuguesa por via da aplicação do princípio da não discriminação, mais ainda, pretende identificar e escrutinar a evolução e adaptação da lei fiscal portuguesa perante factos ocorridos que colocaram em causa o princípio da não discriminação, ou seja, pretende analisar a evolução e conclusão dos casos que tiveram como impulso uma divergência para com o princípio da não discriminação na lei fiscal portuguesa. Fundamentalmente, este estudo permitirá retirar conclusões empíricas acerca do princípio da não discriminação no contexto jurídico fiscal português e comunitário.

A pesquisa assenta na consulta de bibliografia, relatórios, monografias e fontes legislativas da União Europeia e do país objeto de estudo. Foram, ainda, consultadas as bases de dados da União Europeia relativa às situações de incumprimento do direito comunitário por violação do princípio da não discriminação no âmbito da União Fiscal e Aduaneira.

Resultados:

Adaptação da Lei Fiscal Portuguesa ao Princípio da Não Discriminação

O TFUE consagra amplas liberdades económicas protegidas através da proibição de discriminação pela aplicação de um princípio fundamental que se projeta no direito fiscal: o princípio da não discriminação. A aplicação deste princípio tem constituído o fundamento diretamente invocado para colocar em causa diversas disposições internas dos Estados-Membros da UE em matéria fiscal. Através dele, a UE tem procurado limitar a ação dos Estados-Membros para que das suas leis internas não decorram discriminações injustificadas. Isso permite não só dar um conteúdo efetivo ao princípio em causa, como defender as liberdades económicas já referidas, mantendo ao mesmo tempo o propósito de justiça de equidade (PLMJ, 2010).

Efetivamente, o princípio da não discriminação é vinculativo para os Estados-Membros. Assim, estes têm o dever de adaptar todas as suas leis internas, incluindo as normas e os regimes fiscais que sejam discriminatórios e violadores do tratamento igualitário que se exige que seja dispensado a todos os agentes económicos europeus. Em Portugal, como se resto em inúmeros outros Estados-Membros, foram várias as alterações efetuadas à legislação fiscal para acatamento do princípio da não discriminação, banindo dele as normas fiscais discriminatórias. Todavia, este não é um processo rápido nem isento de problemas. Mas em boa verdade, parece claro que os Estados-Membros, à medida que conhecem melhor o acervo de leis comunitárias, devem conseguir legislar internamente de forma a evitar as situações de conflito. Por outro lado, seria igualmente expectável que o procedimento

de adaptação da lei fiscal doméstica, por força do princípio europeu da não discriminação, deveria ser tendencialmente mais célere e adequada à natureza e à importância dos valores envolvidos.

As Tabelas seguintes permitem-nos identificar, para o período objeto deste estudo, quais foram as situações geradoras de conflito entre a Comissão Europeia / União Europeia e o Estado português e, ainda, quais as tendências de comportamento do Estado na sua resolução.

Tabela 1 - Factos Ocorridos em 2005 e consequências vs. efeitos na Lei Fiscal Portuguesa e no contexto jurídico comunitário (Princípio da Não Discriminação)

2005	Efeitos na Lei Fiscal
<p>A Comissão Europeia intentou conta Portugal no TJUE uma ação por incumprimento de um pedido formal de alteração da legislação enviado a Portugal em 2004 pela Comissão Europeia. O pedido formal diz respeito à norma do Código do IRS que apenas permitia a exclusão de tributação das mais-valias realizadas com a alienação de habitação própria e permanente, quando o valor seja reinvestido em habitação própria permanente situada em território português. Esta norma foi considerada discriminatória e, conseqüentemente, um entranço à livre circulação de pessoas.</p> <p><i>(artigos 10.º, 44.º, 45.º e 46.º do CIRS que vigorava à data)</i></p>	<p>Em Portugal, este regime veio a ser alterado pela <u>Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro</u>, que aprovou o <u>Orçamento do Estado para o ano de 2009</u>, vindo permitir o reinvestimento em imóveis situados nouro Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu (EEE). O julgamento do caso no TJUE deu-se a 26/10/2006 e o processo foi encerrado formalmente a 06/05/2008.</p>

<p>A Comissão Europeia intentou conta Portugal no TJUE uma ação por incumprimento de um pedido formal de alteração da <u>taxa reduzida de IVA aplicada às portagens</u> nas duas pontes sobre o Rio Tejo, em Lisboa, por desconformidade com o direito comunitário.</p> <p>A Comissão considerou que essa taxa reduzida de IVA viola o direito comunitário, sendo geradora de discriminação. <i>(Violação do Artigo 4.º da Sexta Diretiva, a qual tem por objetivo a harmonização progressiva das legislações nacionais em matéria de IVA)</i></p>	<p>O Tribunal condenou Portugal a aplicar a taxa normal do IVA nas portagens das pontes sobre o Tejo e ao pagamento das despesas com o processo. Porém, a taxa normal nunca chegou a ser aplicada até hoje por via de negociações entre o estado português e a União Europeia. O estado português pretende manter a taxa reduzida de IVA por razões sociais. O procedimento terminou a 8/10/2009.</p>
--	---

Fonte: Adaptado de Comissão Europeia⁴.

Tabela 2 – Factos Ocorridos em 2006 e consequentes vs. Efeitos na Lei Fiscal Portuguesa e no contexto jurídico comunitário (Princípio da Não Discriminação)

2006	Efeitos da Lei Fiscal
<p>A Comissão Europeia enviou a Portugal um pedido formal de alteração da legislação fiscal a propósito da tributação de juros pagos a entidades não-residentes, sem estabelecimento estável em território português. Tal pedido não foi atendido no prazo estabelecido e a Comissão Europeia intentou uma ação contra Portugal no TJUE.</p>	<p>Em Portugal, este procedimento viria a ter repercussões na <u>Lei n.º 64-A/2008, de 31 de A Lei do Orçamento do Estado para 2009 alterou o preceito considerado discriminatório</u>, eliminando a alínea c) do n.º 2 do artigo 80.º do CIRC.</p>

4 http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/infringements/infringement_cases/bycountry/index_en.htm#portugal

<p>Foi considerada discriminatória a retenção na fonte à taxa de 20% aplicável aos juros brutos, pagos por residentes portugueses que tenham contraído um empréstimo junto de mutuantes não residentes no território nacional.</p> <p>As instituições financeiras residentes só pagam imposto sobre os juros recebidos líquidos dos encargos suportados necessários para a disponibilização do capital mutuado.</p> <p>Fundamento: violação do artigo 49º do Tratado da CE, relativo à liberdade de prestação de serviços.</p> <p>No mesmo ano, a Comissão Europeia decidiu instaurar uma ação contra Portugal junto do Tribunal de Justiça Europeu por este não ter alterado a sua legislação fiscal em matéria de pagamentos de juros ao exterior. (<i>Artigo 80.º, n.º 2, c) do CIRC que vigorava à data</i>)</p>	<p>O processo foi arquivado a 14/03/2011.</p>
<p>A Comissão solicitou formalmente ao Estado Português a revogação da norma constante do EBF que consagrava uma exclusão de tributação das mais-valias, realizadas por empresas de capitais exclusivamente públicos ou por sociedades que com estas se encontrem em relação de domínio no contexto de operações de privatização ou de reestruturação. A Comissão entendia que este benefício fiscal era incompatível com a proibição de auxílios estatais, consagrada no Tratado da CE.</p>	<p>Esta recomendação viria a ser acatada pelo Estado Português, que revogou a disposição do EBF pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12.</p>

<p>Tal norma era discriminatória por violação da proibição do Tratado da CE em matéria de auxílios estatais suscetíveis de distorcer a concorrência. (Artigo 25.º do EBF que vigorava à data)</p>	<p>O processo não chegou a ser julgado pois a norma foi revogada assim que a Comissão Europeia o solicitou.</p>
<p>A Comissão Europeia enviou um pedido formal a Portugal no sentido de alterar a sua legislação fiscal no que se refere aos dividendos pagos a empresas estabelecidas no exterior, pois a tributação dos dividendos pagos a empresas estrangeiras era superior à dos dividendos pagos a empresas nacionais.</p> <p>A Comissão considerou que estas regras infringiam o Tratado CE e o Acordo EEE, na medida que restringem tanto a liberdade de circulação dos capitais como a liberdade de estabelecimento.</p>	<p>Portugal viria a reagir através da Lei do OE para 2008, ao prever a isenção de IRC sobre lucros que uma entidade residente em território português coloque à disposição de entidade residente noutro Estado-Membro da União Europeia ou de estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro, de uma entidade residente num Estado-Membro da UE, desde que verificados requisitos similares aos exigidos em situações domésticas.</p>

Fonte: Adaptado de Comissão Europeia.

Tabela 3 - Factos Ocorridos em 2007 e consequências vs. efeitos na Lei Fiscal Portuguesa e no contexto jurídico comunitário (Princípio da Não Discriminação)

2007	Efeitos
<p>A Comissão Europeia enviou um pedido formal a Portugal para que este pusesse termo ao regime de tributação diferenciado aplicável aos prestadores de serviços não residentes, relativamente aos rendimentos</p>	<p>O Estado Português veio a acatar as recomendações da Comissão através da Lei n.º 64-A/2008 de 31 de Dezembro, referente ao Orçamento do Estado para 2009, alterando a sua legislação no sentido de</p>

<p>obtidos em território português. De acordo com esta legislação, as entidades não residentes que prestam serviços em Portugal ficam sujeitas a retenção na fonte do imposto sobre o montante bruto do seu rendimento, enquanto os prestadores de serviços nacionais são tributados unicamente sobre os seus lucros líquidos.</p> <p>A Comissão considerou o regime discriminatório, incompatível com o Tratado CE, nomeadamente com a livre prestação de serviços, pois a considerava que o regime poderia demover os clientes portugueses de adquirir serviços a fornecedores estabelecidos no estrangeiro.</p> <p>Em Setembro de 2008, a Comissão Europeia iniciou uma ação contra Portugal no TJUE por considerar estas normas fiscais discriminatórias.</p>	<p>permitir que um residente noutra Estado-Membro da União Europeia ou do EEE possa solicitar a devolução do imposto retido na fonte, sobre rendimentos decorrentes de prestações de serviços, na parte que exceda o imposto que seria devido por um residente em Portugal.</p> <p>O processo não chegou a ser julgado em virtude de a norma ter sido alterada nos termos solicitados pela Comissão Europeia.</p>
<p>A Comissão suscitou um potencial problema de discriminação fiscal que afetaria pagamentos de juros e dividendos a fundos de pensões estrangeiros.</p> <p>A Comissão duvidou que a tributação mais gravosa de juros e dividendos a fundos de pensões estrangeiros relativamente aos nacionais</p>	<p>O Estado Português veio a acatar as recomendações da Comissão através da Lei n.º 67-A/2007, de 31/12, referente ao Orçamento do Estado para 2008, que veio alterar algumas das disposições do CIRS, neste caso, veio revogar a alínea e), artigo 71.º do CIRS.</p>

<p>fosse compatível com o Tratado CE e com o Acordo EEE, uma vez que podem restringir a livre circulação de capitais. Portugal não procedeu à alteração da sua legislação, em conformidade com o solicitado, a Comissão Europeia comunicou, em Novembro de 2008, a sua intenção de intentar, junto do TJUE, uma ação contra Portugal. (<i>Artigo 71.º, n.º 2, alínea e) CIRS</i>)</p>	<p>O processo contra Portugal foi encerrado a 20/11/2013.</p>
<p>A Comissão solicitou que Portugal que alterasse determinadas disposições antifraude na sua legislação sobre a circulação e a detenção de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (IEC's), por considerá-las desproporcionadas relativamente aos objetivos pretendidos. Em Fevereiro de 2008, a Comissão Europeia intentou contra Portugal no TJUE uma ação, em virtude de as disposições nacionais que exigiam o «documento administrativo de acompanhamento» fosse enviado à estância aduaneira competente, no mínimo, seis horas antes de os produtos</p>	<p>O Estado Português veio a acatar as recomendações da Comissão através da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, referente ao Orçamento do Estado para 2009, vindo alterar as disposições do n.º 2, artigo 35.º do CIEC.</p>

<p>sujeitos a IEC's saírem dos entrepostos situados no seu território. No entender da Comissão, a legislação comunitária não pode ser interpretada no sentido de autorizar os Estados-Membros a impor tal condição. (Artigo 35.º, n.º 2, CIEC)</p>	<p>O processo, veio a ser concluído em 14 de Maio de 2009, em virtude de Portugal ter alterado a sua legislação interna em conformidade com o entendimento da Comissão Europeia.</p>
<p>A Comissão Europeia suscitou a compatibilidade do regime de regularização tributária de elementos patrimoniais (Amnistia Fiscal) aplicado no ano 2005 com a legislação comunitária, em virtude de este implicar o pagamento de uma taxa de imposto reduzida para os elementos patrimoniais constituídos por títulos do Estado Português, assim como para o valor de outros elementos patrimoniais reinvestidos em títulos do Estado Português. O regime consagrava uma restrição (por via da discriminação consagrada) à liberdade de circulação de capitais, garantida pelo Tratado Comunitário. A Amnistia Fiscal criada no ano 2005 apresentava características que, para a Comissão Europeia, violavam contra o direito comunitário.</p>	<p>No contexto jurídico comunitário o processo contra Portugal foi encerrado a 24/11/2011, a República Portuguesa foi condenada nas despesas.</p>

<p>A Comissão considerou que a amnistia fiscal não respeita a livre circulação de capitais, consagrada no artigo 56.º do Tratado CE, ao dissuadir a regularização de elementos patrimoniais de outros tipos que não obrigações do Estado português.</p> <p>Em Janeiro de 2008, a Comissão Europeia apresentou queixa contra Portugal junto do TJUE devido ao facto de a legislação em causa, de 2005, permitir a regularização de investimentos em obrigações do Estado português a uma taxa de penalização preferencial de 2,5% (em vez de 5% para quaisquer outros elementos patrimoniais).</p>	
<p>A Comissão Europeia solicitou formalmente a Portugal que alterasse a legislação que obriga à inclusão do montante do imposto automóvel nacional no valor tributável para efeitos de IVA na compra de veículos automóveis. A Comissão considerou que o imposto automóvel não deve ser incluído nesse valor tributável.</p> <p>Não tendo Portugal acatado a Recomendação a Comissão Europeia intentou contra Portugal várias ações no TJUE. (Art. 16.º e 17.º do CIVA; Art. 3.º, 5.º, 6.º, 16.º, 27.º e 58.º do CISV).</p>	<p>As ações contra Portugal foram encerradas em 26/01/2012, devido a uma decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia no processo C-106/10. O TJUE (Sétima Secção) declarou: «Um imposto como o imposto sobre veículos em causa no processo principal, [] deve [] ser incluído no valor tributável em imposto sobre o valor acrescentado da entrega do referido veículo.»</p>

<p>A Comissão Europeia instou Portugal a alterar a sua legislação interna em matéria de fiscalidade direta com fundamento do facto de os não residentes, em sede de IRS, estarem sujeitos a uma tributação que tem por base de cálculo montantes brutos e taxas fixas, ao passo que os residentes são tributados com base em valores líquidos (ou seja, têm o direito de deduzir determinadas despesas) de deduções específicas e estão sujeitos a taxas progressivas. (n.ºs 6 do artigo 71.º, 8 do artigo 72.º e 7 do artigo 81.º todos do Código do IRS)</p>	<p>Portugal veio a acatar as recomendações comunitárias através da Lei n.º 67-A/2007-31/12.</p> <p>Os processos contra Portugal terminaram a 14/03/2011 (Portugal alterou a sua legislação)</p>
--	---

Fonte: Adaptado de Comissão Europeia.

Tabela 4 - Factos Ocorridos em 2008 e consequências vs. efeitos na Lei Fiscal Portuguesa e no contexto jurídico comunitário (Princípio da Não Discriminação)

2008	Efeitos
<p>A Comissão Europeia enviou a Portugal um pedido formal de alteração da legislação relativa às regras de tributação aplicáveis aos investimentos efetuados no estrangeiro. Em alguns casos, os rendimentos resultantes destes investimentos podem ser objeto de uma tributação</p>	<p>O Estado Português veio a acatar as recomendações da Comissão pela Lei n.º 3-B/2010-28/04, alterando o regime instituído.</p>

<p>superior à que incide sobre os rendimentos dos investimentos efetuados em Portugal.</p> <p>De acordo com as regras aplicadas por Portugal, os rendimentos de capitais provenientes quer de fontes nacionais quer de fontes estrangeiras estão sujeitos a retenção na fonte, a título definitivo, à taxa de 20%.</p> <p>Contudo, no caso de determinadas categorias de rendimentos de capitais provenientes de fontes nacionais ou estrangeiras que sejam colocados à disposição por instituições financeiras estabelecidas em Portugal, os contribuintes residentes em território nacional podem optar por taxas de tributação progressivas, situação que vem favorecer os rendimentos provenientes de fontes nacionais.</p> <p>A Comissão considerou estas regras incompatíveis com a livre circulação de capitais.</p> <p>Em Junho de 2010, a Comissão Europeia intentou uma ação contra Portugal junto do TJUE por incumprimento por Portugal não ter alterado a disposição fiscal considerada discriminatória.</p>	<p>O processo contra Portugal foi encerrado a 30/09/2010 (Portugal alterou a sua legislação).</p>
---	---

<p>A Comissão Europeia solicitou a alteração da legislação nacional, no âmbito da tributação indireta, quanto ao regime especial em sede de IVA nas agências de viagens.</p> <p>A Comissão considerou contrário ao direito comunitário as disposições desse regime especial aos casos em que o cliente é um sujeito passivo que revende os serviços de viagem. O regime deveria, apenas, ser aplicável nos casos em que o cliente é o viajante.</p> <p>Em 2011, a Comissão Europeia intentou contra Portugal uma ação no TJUE por violar as regras comuns relativas ao IVA no caso das agências de viagem.</p>	<p><i>Sem efeitos até ao momento (2015) no contexto jurídico doméstico.</i></p> <p>O procedimento no TJUE foi encerrado a 20/11/2013.</p>
<p>A Comissão instou Portugal a alterar a sua legislação relativa à diferença nos períodos de suspensão do imposto sobre veículos (ISV) concedidos a operadores registados e reconhecidos, por considerar que essa diferença de tratamento conduz a uma discriminação em relação aos veículos produzidos noutros Estados-Membros.</p> <p>Nos termos da legislação interna em vigor à data, um</p>	<p>O Estado Português veio a acatar as recomendações da Comissão pela Lei n.º 64-A/2008 de 31 de Dezembro, referente ao Orçamento do Estado para 2009, vindo alterar as disposições dos artigos 12.º e 15.º (Estatuto do operador registado e Estatuto do operador reconhecido) do CISV.</p>

<p>operador registado (sujeito passivo que se dedica habitualmente à produção, admissão ou importação de veículos tributáveis) podia deter um veículo em suspensão de imposto durante um período máximo de três anos, ao passo que um operador reconhecido (sujeito passivo que, não reunindo as condições para se constituir como operador registado, se dedica habitualmente ao comércio de veículos tributáveis) poderia detê-lo nesse regime por um período de seis meses. Os veículos fabricados em Portugal só poderiam ser fornecidos por operadores registados, enquanto os veículos produzidos fora de Portugal, novos ou usados, poderiam ser comercializados tanto por operadores registados como por operadores reconhecidos.</p> <p><i>(Artigo 12.º e 15.º (Estatuto do operador registado e Estatuto do operador reconhecido) do CISV)</i></p>	<p>O processo contra Portugal foi encerrado a 14 de Maio de 2009 (Portugal alterou a sua legislação interna).</p>
<p>A Comissão Europeia exigiu a Portugal que alterasse a sua disposição fiscal que exige aos contribuintes não residentes que designem representante fiscal, caso obtenham</p>	<p>O Estado Português veio a acatar as recomendações da Comissão através da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, referente ao Orçamento de Estado para 2012. Esta lei veio</p>

<p>rendimentos tributáveis em Portugal, por a considerar incompatível com a livre circulação de pessoas e de capitais, consagrada no Tratado da CE e no Acordo EEE.</p> <p>Portugal não respondeu ao parecer enviado pela Comissão Europeia em Junho de 2008, nem alterou a legislação em causa. Assim, a Comissão Europeia intentou uma ação contra Portugal no TJUE a 19 de Fevereiro de 2009. <i>(Artigo 130.º do CIRS)</i></p>	<p>alterar as disposições do art. 130.º do CIRS para que este se coadunasse com o normativo comunitário.</p> <p>O processo contra Portugal foi encerrado a 27/09/2012 (Portugal alterou a sua legislação interna).</p>
<p>Em 2008, a Comissão requereu a Portugal que terminasse com o tratamento discriminatório que se reconduz à isenção de imposto sobre o rendimento aplicável exclusivamente aos prémios de jogos explorados pela Santa Casa da Misericórdia de Lisboa.</p> <p>A Comissão considera que a isenção prevista pela legislação portuguesa constitui uma discriminação proibida pelo Tratado CE, tendo em conta que outras entidades da UE que exerçam atividades de interesse social como, a Santa Casa da Misericórdia de Lisboa,</p>	<p>Portugal veio a acatar as recomendações comunitárias através do Decreto-Lei n.º 175/2009, de 04/08, em vigor a partir de 01/09/2009, que trouxe alterações às disposições do n.º 2.º do artigo 9.º do CIRS.</p>

<p>não podem beneficiar de igual tratamento favorável.</p> <p>Por falta de cumprimento do requerido, em Abril de 2009, a Comissão Europeia decidiu intentar uma ação contra Portugal junto do Tribunal de Justiça Europeu. (<i>Art. 9.º, n.º 2, do CIRS que vigorava à data</i>)</p>	<p>O processo foi concluído a 29/10/2009, (Portugal alterou a sua legislação)</p>
<p>Em 2008, a Comissão Europeia instou formalmente Portugal a alterar a sua legislação que impõe uma tributação «à saída» imediata, isto é, sobre ganhos ou proveitos potenciais, quando as empresas deixem de ter domicílio fiscal em Portugal ou os seus ativos para outro Estado-Membro, ou cessem a sua atividade em Portugal.</p> <p>A Comissão considerou que estas disposições eram incompatíveis com a liberdade de estabelecimento prevista no artigo 43.º do Tratado CE e no artigo 31.º do Acordo EEE. Portugal não alterou a sua legislação interna no prazo estipulado para o efeito. A Comissão remeteu o processo para o TJUE a 8 de Outubro de 2009. (<i>Artigo 60.º, na redação do CIRC</i>)</p>	<p>Portugal veio a acatar as recomendações comunitárias através da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, referente ao Orçamento do Estado para 2012, onde se apresenta alterações e reestruturações ao artigo 66.º do CIRC (anterior 60.º do CIRC à data da primeira intimação feita a Portugal no caso em estudo).</p> <p>No contexto jurídico comunitário, o processo em causa acabou por vir a ser concluído a 2014/10/07, depois de Portugal efetuar mudanças na sua legislação referente à problemática.</p>

<p><i>em vigor previamente à produção de efeitos do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, que republicou aquele Código)</i></p>	
---	--

Fonte: Adaptado de Comissão Europeia.

Tabela 5 – Factos Ocorridos em 2009 e consequências vs. efeitos na Lei Fiscal Portuguesa e no contexto jurídico comunitário (Princípio da Não Discriminação)

2009	Efeitos
<p>A Comissão Europeia solicitou a Portugal que alterasse a legislação interna, por entender que o regime forfetário para produtores agrícolas não era compatível com os objetivos estabelecidos na Diretiva IVA, já que os agricultores que optem pelo regime em causa podem sofrer desvantagens financeiras.</p> <p>Portugal estabeleceu uma disposição opcional para as atividades agrícolas, que isenta de IVA os produtos fornecidos pelo agricultor, salvo se este optar pela aplicação das disposições normais em matéria de IVA. Acresce que a percentagem de compensação forfetária é fixada à taxa zero: os agricultores não são compensados pelo IVA pago pelos fatores de produção,</p>	<p>Portugal veio a acatar as recomendações comunitárias através da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, referente ao Orçamento do Estado para 2013, onde se apresentam alterações e revogações nas disposições em causa.</p>

<p>que pode ascender a 5-12%. A Comissão entende que Portugal deve deixar de aplicar a «compensação zero».</p> <p>Em 18 de Março de 2010, a Comissão remeteu o caso para o TJUE, em virtude de Portugal não ter alterado a sua legislação interna e de a resposta enviada para a Comissão em Setembro de 2009 ter sido considerada insatisfatória. <i>(Art. 9.º, n.º 33, artigo 12.º e artigo 53.º do Código do IVA).</i></p>	<p>O processo ainda não foi decidido até à data.</p>
<p>A Comissão Europeia solicitou a Portugal que alterasse as suas disposições que impõem uma tributação, à saída em sede de IRS, das pessoas singulares, por considerar que tais disposições são incompatíveis com a livre circulação de pessoas.</p> <p>Em 2014, Comissão instaura um processo contra Portugal no Tribunal de Justiça da União Europeia relativamente à tributação à saída para pessoas singulares.</p> <p>A Comissão considera que as disposições portuguesas são incompatíveis com o direito de</p>	<p>Sem efeitos até ao momento (2015) no contexto jurídico doméstico.</p>

<p>livre circulação consagrado nos Tratados. (Art. 10.º, n.º 9, alínea a), e 38.º, n.º 1, alínea a), do CIRS, que vigorava à data)</p>	<p>O processo ainda não foi decidido até à data.</p>
--	--

Fonte: Adaptado de Comissão Europeia.

Tabela 6 – Factos Ocorridos em 2010 e consequentes *vs.* Efeitos na Lei Fiscal Portuguesa e no contexto jurídico comunitário (Princípio da Não Discriminação)

2010	Efeitos
<p>A Comissão Europeia instou Portugal, através de um parecer fundamentado, a alterar a sua legislação sobre o imposto de circulação anual relativo aos veículos a motor, por alegada violação do Tratado da UE.</p> <p>Em Portugal, a legislação interna determinava que o imposto de circulação (anual) relativo a dois automóveis usados similares era calculado de forma diferente, consoante os automóveis tenham sido matriculados pela primeira vez em Portugal antes ou depois de 1 de Julho de 2007. No segundo caso, os automóveis estavam sujeitos a um imposto de circulação anual mais elevado do que os matriculados antes</p>	<p>Portugal não alterou, até à data, a sua lei interna.</p>

dessa data, devido a uma diferença no modo de cálculo do imposto. (Art. 10º, n.º 2 do CIUC)	O procedimento contra Portugal terminou em 14/03/2011, o caso não chegou ao TJUE.
--	---

Fonte: Adaptado de Comissão Europeia.

Tabela 7 – Factos Ocorridos em 2011 e consequentes vs. Efeitos na Lei Fiscal Portuguesa e no contexto jurídico comunitário (Princípio da Não Discriminação)

2011 e 2012	Efeitos
Em 2011 não se registaram nenhuns casos de incumprimento. Fonte: Adaptado de Comissão Europeia.	

Fonte: Adaptado de Comissão Europeia.

Tabela 8 – Factos Ocorridos em 2013 e consequências vs. efeitos na Lei Fiscal Portuguesa e no contexto jurídico comunitário (Princípio da Não Discriminação)

2013	Efeitos
<p>A Comissão Europeia instou Portugal a pôr termo à tributação discriminatória de sociedades não residentes.</p> <p>A Comissão Europeia solicitou formalmente a Portugal que alterasse as suas regras fiscais relativas a sociedades não residentes que são detidas por residentes portugueses. As sociedades que não têm a</p>	<p><i>Sem efeitos até ao momento (2015) no contexto jurídico doméstico.</i></p>

<p>sua sede estatutária ou direção efetiva em Portugal estão sujeitas ao imposto sobre o rendimento das sociedades relativamente ao rendimento obtido em Portugal. Tal como outros contribuintes, estas empresas podem beneficiar de uma série de vantagens fiscais. No entanto, essas vantagens não são concedidas se mais de 25 % do capital da sociedade não residente for detido por residentes portugueses. A Comissão Europeia considera que um tratamento fiscal diferente das empresas não residentes em função da residência dos seus acionistas constitui um obstáculo à livre circulação de capitais. (Art. 20, n.º 3, CIRS que vigora desde a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro)</p>	<p>No contexto jurídico comunitário, o caso não chegou ao TJUE.</p>
---	---

Fonte: Adaptado de Comissão Europeia.

Tabela 9 – Factos Ocorridos em 2014 e consequentes vs. Efeitos na Lei Fiscal Portuguesa e no contexto jurídico comunitário (Princípio da Não Discriminação)

2014	Efeitos
<p>A Comissão instou Portugal a ter em conta a desvalorização real na tributação dos veículos em segunda mão.</p>	<p><i>Sem efeitos até ao momento (2015) no contexto jurídico doméstico.</i></p>

<p>A Comissão instou formalmente Portugal a alterar a sua legislação sobre a tributação dos veículos usados importados. O cálculo do valor tributável dos veículos usados introduzidos em Portugal provenientes de outro Estado-Membro não tem em conta o valor real do veículo. Não é tida em conta qualquer desvalorização antes de o veículo ter um ano de idade nem qualquer desvalorização adicional no caso de veículos com mais de cinco anos. Esta situação pode levar a uma tributação superior à que é aplicada aos veículos adquiridos no mercado nacional.</p> <p>Em Fevereiro de 2015, a Comissão processou Portugal no TJUE por não ter alterado o imposto sobre os veículos usados em conformidade com a legislação da UE.</p>	<p>Ainda sem efeitos no contexto jurídico doméstico e comunitário, o caso não chegou ao TJUE.</p>
--	---

Fonte: Adaptado de Comissão Europeia.

Sintetizando, é possível extrair as seguintes conclusões empíricas:

Tabela 10 – Número de Factos Ocorridos que colocaram em causa a lei fiscal portuguesa por via da aplicação do Princípio da Não Discriminação

Ano	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Média (2005-2014)
Número de Factos ocorridos que colocaram em causa o Princípio da não discriminação em Portugal	2	3	6	6	2	1	0	0	1	1	2,2 anos

Ano	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Total (2005-2014)
Número de factos oncluídos	2	3	6	5	1	0	-	-	0	0	17

Número de factos sem efeitos até ao momento (2015)	0	0	0	1	1	1	-	-	1	1	5
Número total de factos ocorridos	2	3	6	6	2	1	0	0	1	1	22

Tabela 11 - Evolução e Adaptação da lei fiscal Portuguesa perante Factos Ocorridos que colocaram em causa o Princípio da Não Discriminação

Tabela 12 - Matriz relativa aos Casos Ocorridos em que se colocou em causa a lei fiscal portuguesa por via da aplicação do Princípio da Não Discriminação

	Total (2005-2014)	Média
Número total de factos ocorridos	22	100%
Número total de factos concluídos	17	73,3%
Número de factos concluídos por adaptação da lei nacional	15	82,24%
Número de factos concluídos em favor do estado Português	2	11,76%

Tabela 13 – Conclusão dos Processos por alteração da sua lei fiscal portuguesa de acordo com o Princípio da Não Discriminação (Temporalmente)

Ano	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
	2005 - 2009	2006 - 2009	2007 - 2009	2008 - 2010	2009 - 2013	2010- SE			2013 - SE	2014 - SE
	2005 - 2009	2006 - 2006	2007 - 2008	2008 - SE	2009 - SE					
		2006 - 2008	2007 - 2009	2008 - 2009						
			2007 - 2011	2008 - 2012						
			2007 - 2012	2008 - 2009						
			2007 - 2007	2008 - 2012						
Média (Anos)	4	1,5	1,5	2	4	-	-	-	-	-

Média (2005-2014)

2,6

Legenda Tabela 13 – SE: Sem efeitos até ao momento (2015)

Conclusões

A fiscalidade é, muito provavelmente, “[...] a área mais problemática no caminho de integração europeia [e mundial] [...]”, (Marques, 2006). Resulta de forma clara “a persistência da Comissão Europeia na instauração reiterada de processos por incumprimento de normas de Direito Comunitário”. (Matos, 2009: 6) Muitas vezes Portugal apenas alterou a lei interna desconforme com as leis comunitárias após ser condenado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia.

Frequentemente, a reparação das situações de incumprimento de normas de Direito Comunitário pela lei fiscal portuguesa só ocorre no decurso de um processo condenatório instaurado junto do TJUE. Portugal tem sido destinatário reiterado de intimações por parte da Comissão Europeia para que altere as suas disposições fiscais internas com o objetivo de tornar as suas disposições compatíveis com o princípio da não discriminação e o direito comunitário.

É demonstrado pela análise empírica apresentada no presente estudo que a adaptação da lei fiscal portuguesa às recomendações/ processos interpostos pela Comissão Europeia se tem revelado, preponderantemente, eficaz do ponto de vista temporal. Apesar disso, a morosidade de Portugal na adaptação das leis internas levou a que haja estado em incumprimento face à ordem jurídica comunitária. Esta desconformidade, por um tempo médio de resposta de 2,2 anos, levou a algumas condenações pelo TJUE. Na base, entre outros fatores, poderá estar o aspeto referido por Glória Teixeira, ao afirmar que «[e]ste casuísmo [na aplicação do princípio da não discriminação], necessário para evitar iniquidades, impede a definição completa e teórica do conceito ‘não-discriminação’».

Conclui-se que, perante o período em análise (2005-2014), foram alcançados números relativamente positivos no que respeita à adaptação da lei nacional ao princípio da não discriminação. Assim, foi dado termo a 77,3% dos casos interpostos pela Comissão Europeia ao estado Português durante o período em análise, sendo que 88% destes foram concluídos por adaptação/ alteração da legislação nacional em questão para cada processo.

Ressalva-se ainda, que atendendo à promiscuidade das leis em causa e à forma como as alterações a estas podem influenciar o erário público é perceptível uma necessidade de um acompanhamento cuidado e exaustivo de cada processo, pressupondo-se uma periodização dos processos um tanto ao quanto alargada. A este respeito, o estado Português demonstrou um nível relativamente aceitável, tendo em média um processo termo de conclusão, a nível nacional, de pouco mais de dois anos e meio.

Tem-se assim, que o nível nacional de conclusão de processos relativos ao princípio da não discriminação no período em análise (2005-2014) é de 77,3%, com um nível, adjacente, de morosidade média de aproximadamente dois anos e meio.

Os processos intentados pela Comissão Europeia contra a República Portuguesa, junto do TJUE têm custos financeiros não despididos e afetam, naturalmente, a imagem do país junto dos seus membros. Apesar disso, importa ter em mente que o incumprimento pode resultar de uma estratégia compensadora na perspetiva da receita arrecadada, que as avultadas coimas poderão não coibir. Por outro lado, importa realçar, que a não adaptação da lei fiscal de determinado Estado-Membro gera consequências nefastas sobre a crença no sistema, com evidentes custos para o processo de integração europeia. Uma vez que o princípio

da não discriminação não possui uma construção dogmática, podem suceder situações de aparência de discriminação formal, sem que ocorra uma discriminação material, tal como foi salientado no Acórdão C-105/08 (Caso Comissão Europeia/ República Portuguesa). Esta complexidade cria dificuldades, na medida em que um tratamento pode ser discriminatório, mas, não sendo esta visível e demonstrável, a situação não fica sujeita a alteração nem tão pouco é punível. Estes aspetos podem ser vistos como limitações deste estudo, pelo que devem ser levados em consideração na análise dos resultados obtidos.

Referências bibliográficas

OLLERO, Andrés - **Discriminación por razón de sexo**, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, (1999).

CATARINO, João Ricardo - **Para uma Teoria Política do Tributo**. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009. ISBN 978-972-653-178-4.

CATARINO, João Ricardo - **Finanças Públicas e Direito Financeiro**, 2.^a edição, Almedina, Coimbra, 2014.

CATARINO, João Ricardo, Vasco Branco Guimarães, (orgs.) **Lições de Fiscalidade – Vol. II – Gestão e planeamento fiscal internacional**, Almedina, Coimbra, 205.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES – **Communication From the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee** [em linha]. COM/2006/0823 (2006) 56-72 [Consult. 22 Set. 2014]

Disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52006DC0823>

CORREIA, Joana Isabel Mesquita Cabral - **O Princípio da Não Discriminação Fiscal no Direito e na Jurisprudência**

Comunitária. Porto: Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2010. Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal; GUIMARÃES, Vasco – Princípios Gerais de Fiscalidade. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco – **Lições de Fiscalidade.** Coimbra: Almedina, 2012. ISBN 978-972-40-4788-1;

HERNU, Rémy – **Principe d'égalité et principe de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes**, L.G.D.J., (2003);

LANQUETIN, Marie-Thérèse – «**La preuve de la discrimination, l'apport du droit communautaire**», in *Droit Social*, n.º 5, Maio de 1995.

MATOS, Francisco Cabral – A Tributação de Não Residentes e o Direito Comunitário [em linha]. (2008/2009) [Consult. 12 Ab. 2015] Disponível em http://www.vda.pt/xms/files/Publicacoes/Artigo_FCM-Fiscalidade-34--_A_Tributacao_de_nao_Residentes_Direito_Comunitario.PDF;

CANOTILHO, Mariana – **Revista Julgar**, n.º 14, Coimbra: Coimbra editora, (2011).

MARQUES, Filipe César Vilarinho – O Princípio de Não-Discriminação e a Fiscalidade Directa na União Europeia. **Boletim de Ciências Económicas.** Coimbra. ISSN 0870-4260. Vol. 49 (2006);

PLMJ, Sociedade de Advogados, RL. – Informação Fiscal: Liberdades Comunitárias, Não Discriminação e Tributação em Portugal [em linha]. **Informação Fiscal** (Jun. 2010) [Consult. 21 Set. 2011] Disponível em http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2010/Junho/LIBERDADES_COMUNITARIAS_DISCRIMINACAO_E_TRIBUTACAO_EM_PORTUGAL.pdf;

SANTOS, António Carlos dos; PALMA; Clotilde Celorico – A Regulação Internacional da Concorrência Fiscal Prejudicial. **Ciência e Técnica Fiscal.** 395 (Julho - Setembro 1999);

THIEL, Servaas Van – **EU Case Law on Income Tax**. Amsterdam: IBFD Publications, 2001. ISBN: 90-76078-36-X

Jurisprudência:

Acórdão do tribunal de Justiça Voß, Processo C-300/06, de 6 de Dezembro de 2007.

Acórdão do Tribunal de Justiça Gerritse, Processo C-234/01, de 12 de Junho de 2003.

Acórdão do Tribunal de Justiça Association belge des Consommateurs Test-Achats ASBL, processo C-236/09, de 1 de Março de 2011.

Acórdão do Tribunal de Justiça Pensionsversicherungsanstalt contra Christine Kleist, Processo C-356/09, de 18 de Novembro de 2010.

Acórdão do TJUE Grant, de 17 de Fevereiro de 1998, processo C-249/96.

Comissão Europeia, Directiva 2004/113/CE do Conselho, de 13 de Dezembro de 2004, que aplica o princípio de igualdade de tratamento entre homens e mulheres no acesso a bens e serviços e seu fornecimento.

_____ Directiva 2010/41/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 7 de Julho de 2010, relativa à aplicação do princípio da igualdade de tratamento entre homens e mulheres que exerçam uma atividade independente.

_____ Directiva 2000/43/CE do Conselho, de 29 de Junho de 2000, que aplica o princípio da igualdade de tratamento entre as pessoas, sem distinção de origem racial ou étnica.

_____ Directiva 2000/78/CE do Conselho, de 27 de Novembro de 2000, que estabelece um quadro geral de igualdade de tratamento no emprego e na atividade profissional.

Resolução legislativa do Parlamento Europeu, de 2 de Abril de 2009, sobre a referida proposta de diretiva do Conselho

que aplica o princípio da igualdade de tratamento entre as pessoas, independentemente da sua religião ou crença, deficiência, idade ou orientação sexual (COM(2008) 0426 – C6-0291/2008 – 2008/0140(CNS)).

Recebido em 14/07/2015.

Aprovado em 28/08/2015.

João Ricardo Catarino

Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas

Rua Almerindo Lessa - Lisboa

CEP 1300-663 - Lisboa - Portugal

E-mail: jcatarino@iscsp.utl.pt

André Filipe Rio Lopes

Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

Av. Miguel Bombarda, nº 20,

CEP 1609-035 - Lisboa - Portugal

E-mail: afriolopes@gmail.com

Sara Diogo

Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas

Rua Almerindo Lessa - Lisboa

CEP 1300-663 - Lisboa - Portugal

E-mail: saradiogo1992@gmail.com

