

A ADOPÇÃO DE MEDIDAS CAUTELARES A FAVOR DOS CONTRIBUINTES PELOS TRIBUNAIS FISCAIS NACIONAIS NO ÂMBITO DO DIREITO EUROPEU

CRISTINA FLORA

Partindo de uma breve análise do regime jurídico português sobre a adopção de medidas cautelares a favor do contribuinte, a autora, sem pretender ser exaustiva, aborda a tutela cautelar no âmbito do Direito Europeu e a sua articulação com o direito fiscal nacional, ensaiando tornar aqui mais clara uma ideia de “Justiça Europeia”. Quer no âmbito do direito interno, quer no domínio do Direito Europeu, sinalizando a crise da tradicional atitude de cedência do interesse do contribuinte, perante o interesse público subjacente à obtenção de receitas fiscais, determinada pelo respeito pelo direito constitucional a uma tutela jurisdicional efectiva em matéria cautelar, a autora conclui que é imperioso que se entenda de forma abrangente a adopção de medidas cautelares a favor dos contribuintes pelos tribunais nacionais.

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. O regime jurídico da tutela cautelar a favor do contribuinte no direito fiscal nacional; As medidas cautelares a favor do contribuinte no direito fiscal nacional; Generalidades; O regime jurídico do art. 147.º, n.º 6, do Código de Procedimento e de Processo Tributário; O Regime Jurídico dos processos cautelares no Código de Processo nos Tribunais Administrativos; Considerações introdutórias; A instrumentalidade e provisoriiedade da tutela cautelar; Critérios para a adopção das medidas cautelares; A antecipação da causa principal; Decreto-tamento provisório da medida cautelar; 2.3. Considerações finais; 3. A competência dos tribunais nacionais para adoptarem medidas cautelares no âmbito do Direito Europeu; 3.1. Considerações Gerais; 3.2. A articulação entre o Direito Europeu e o direito nacional: 3.2.1. O princípio do primado e princípio do efeito directo; 3.2.2. O princípio da autonomia institucional; 3.3. O princípio da tutela jurisdicional efectiva e a adopção de medidas cautelares no âmbito do Direito Europeu; 3.3.1. O princípio da tutela jurisdicional efectiva; 3.3.2. Actos nacionais incompatíveis com o Direito Europeu; 3.3.3. Actos de Direito Europeu inválidos; 4. A doutrina do “acte clair” e do “acte éclaré” e a adopção de medidas cautelares no direito fiscal nacional; 4.1. Considerações introdutórias; 4.2. A doutrina do “acte clair” e do “acte éclaré”; 4.2.1. O reenvio prejudicial; 4.2.2. O Caso *Da Costa e CILFIT*; 4.2.3. A distinção entre “acte éclaré” e “acte clair”; 4.2.4. A Finalidade do caso CILFIT, responsabilidade e retroactividade; 4.3. A adopção de medidas cautelares no âmbito da doutrina do “acte clair” e do “acte éclaré”; 4.3.1. Enquadramento; 4.3.2. Tribunais fiscais nacionais, Direito Europeu e medidas cautelares; 4.3.3. A adopção de medidas cautelares ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do art. 120.º do CPTA no âmbito da doutrina do “acte clair” e do “acte éclaré”; 5. Conclusões; Bibliografia

1. INTRODUÇÃO

Tradicionalmente a adopção de medidas cautelares a favor do contribuinte tem sido relegada para segundo plano face ao interesse público subjacente à obtenção de receitas fiscais por parte do Estado.

Na jurisprudência dos nossos tribunais fiscais são raras as decisões que versam sobre matéria cautelar a favor dos contribuintes. Na doutrina o tema

não tem sido praticamente objecto de discussão. E, no entanto, o direito a uma tutela jurisdicional efectiva em matéria cautelar encontra-se expressamente consagrado no art. 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa desde a revisão constitucional de 1997.

A reforma do contencioso administrativo tem contribuído para a inversão desta situação de quase “paralisia cautelar”, face à amplitude dos meios processuais cautelares previstos no Código de Processo nos Tribunais Administrativos, em vigor desde 1 de Janeiro de 2004, cuja aplicabilidade subsidiária ao Direito Fiscal é pacífica quer na doutrina, quer na jurisprudência.

Neste contexto, começaremos por uma breve análise do regime jurídico vigente referente à adopção de medidas cautelares a favor do contribuinte, salientando um ou outro ponto com especial interesse prático para a adopção de medidas cautelares no âmbito das relações jurídico-fiscais. Não se trata de um estudo exaustivo, mas antes de uma exposição sistemática das disposições quer do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quer do Código de Processo nos Tribunais Administrativos que regulam a adopção de medidas cautelares a favor dos contribuintes.

Veremos ainda a tutela cautelar no âmbito do Direito Europeu e a sua articulação com o direito nacional, partindo dos princípios fundamentais do Direito Europeu e da jurisprudência do Tribunal de Justiça até ao mandato que é conferido aos tribunais nacionais — o de realizar a plena eficácia do Direito Europeu, o que implica que se assegure uma tutela judicial provisória sempre que esta se mostre necessária para a “plena eficácia da futura decisão definitiva”.

E finalmente, após tecermos algumas considerações sobre a doutrina do “acte clair” e do “acte éclaré”, ensaiaremos uma aplicação prática destas doutrinas em sede de medidas cautelares a favor do contribuinte, delimitando a questão ao âmbito do art. 120.º, n.º 1 alínea a), do CPTA, salientando a sua relevância para a concretização do princípio da tutela jurisdicional efectiva no âmbito do Direito Europeu.

2. O REGIME JURÍDICO DA TUTELA CAUTELAR A FAVOR DO CONTRIBUINTE NO DIREITO FISCAL NACIONAL

2.1. As medidas cautelares a favor do contribuinte no direito fiscal nacional

Generalidades

As medidas cautelares a favor do contribuinte, no âmbito do Direito Fiscal Português, encontram-se genericamente reguladas no art. 147.º, n.º 6, no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) ¹.

¹ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de Outubro, entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2000.

No entanto, este preceito legal mostra-se claramente insuficiente para dar cumprimento ao princípio da tutela jurisdicional efectiva em matéria cautelar que é devida aos contribuintes, enquanto administrados, conforme impõe o art. 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa (CRP).

E, por conseguinte, tem sido pacificamente aceite na jurisprudência nacional a aplicação do regime cautelar previsto no Título V do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA)², como forma de dar cumprimento ao imperativo constitucional.

Mas como seria de prever, o recurso ao direito subsidiário previsto nesse diploma, ao abrigo do art. 2.º, alínea c), do CPPT, levanta dificuldades de articulação com o regime geral de medidas cautelares a favor do contribuinte previsto no art. 147.º, n.º 6, do CPPT, e dúvidas sobre a aplicação de alguns preceitos legais previstos no CPTA face à natureza da relação jurídico-fiscal³.

Analisaremos de seguida o regime jurídico da tutela cautelar a favor do contribuinte no âmbito do Direito Fiscal Português, suscitando e apreciando apenas algumas das inúmeras questões que a esse propósito se levantam.

O regime jurídico do art. 147.º, n.º 6, do Código de Procedimento e de Processo Tributário

No Código de Procedimento e de Processo Tributário apenas uma disposição legal regula a adopção de medidas cautelares a favor do contribuinte no âmbito do Direito Fiscal nacional, trata-se, como já havíamos antecipado, do art. 147.º, n.º 6.

Este preceito legal dispõe o seguinte: “O disposto no presente artigo aplica-se, com as adaptações necessárias, às providências cautelares a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários, devendo o requerente invocar e provar o fundado receio de uma lesão irreparável do requerente a causar pela actuação da administração tributária e a providência requerida.”.

Temos então a consagração legal da admissibilidade da adopção de medidas cautelares a favor do contribuinte no âmbito do contencioso tributário.

No fundo, o legislador limita-se a dar cumprimento ao princípio da tutela jurisdicional efectiva consagrado no art. 268.º, n.º 4, da CRP, que estabelece expressamente, desde a revisão constitucional de 1997, que essa tutela abrange a “adopção de medidas cautelares adequadas”⁴.

Relativamente aos pressupostos que são exigidos, resulta da simples leitura daquele preceito legal que não é feita qualquer referência ao *fumus*

² Aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro, que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2004.

³ Sobre os problemas quanto a articulação do CPPT com o CPTA v. nosso estudo: *Poderes do Tribunal: Outros Intervenientes*, Centro de Estudos Judiciários, A Nova Justiça Administrativa, pp. 149-159, Coimbra editora, Coimbra, 2006.

⁴ VIEIRA DE ANDRADE, *A justiça administrativa — Lições*, Almedina, Coimbra, 2003, p. 295, a propósito das medidas cautelares e o princípio da tutela jurisdicional efectiva consagrado no art. 268.º, n.º 4 da CRP qualifica a reforma, nessa matéria, como de “indiscutível necessidade”.

boni iuris para a adopção de medidas cautelares, o que poderia ser entendido como a não exigência deste pressuposto para o decretamento de uma medida cautelar fiscal a favor do contribuinte. Entendemos, porém que, apesar desta norma não fazer referência ao *fumus boni iuris*, este constitui necessariamente um pressuposto para o decretamento das medidas cautelares em geral enquanto “prova sumária do direito ameaçado”⁵.

Com efeito, na nossa perspectiva, não é de admitir o decretamento de uma medida cautelar sem a apreciação sumária (*summaria cognitio*) do direito a acautelar, evitando deste modo, o decretamento de medidas cautelares nos casos em que é manifesta a falta de fundamento.

Não obstante, a não referência ao *fumus boni iuris* (“aparência do bom direito”) no texto da norma deve ser entendida com o sentido de que o legislador não faz qualquer distinção entre os vários graus que o *fumus* pode assumir.

Assim, a medida cautelar pode ser adoptada sempre que não seja manifesta a falta de fundamento da pretensão, não se exigindo, em qualquer caso, que seja provável que a pretensão do contribuinte formulada no processo principal venha a ser julgada procedente, ou seja, não se exige uma maior intensidade do *fumus boni iuris*.

Por outro lado, resulta ainda daquela norma que a adopção de medidas cautelares se reduz às situações em que houve fundado receio de uma “lesão irreparável”, o que exclui, portanto, todas as situações de “lesão dificilmente reparável”, e de “lesão reparável”.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) da 2.ª secção do contencioso tributário⁶ tem considerado que estamos perante prejuízos irreparáveis quando os prejuízos não são susceptíveis de quantificação pecuniária minimamente precisa⁷. E, no âmbito das relações jurídico-fiscais, os interesses em causa são na maior parte das vezes patrimoniais, e por conseguinte susceptíveis de quantificação pecuniária, o que significa que dificilmente estaremos perante uma situação de “lesão irreparável” que possibilite a adopção de uma medida cautelar.

Na nossa opinião, o carácter demasiado restritivo do art. 147.º, n.º 6, do CPPT, excluindo de forma genérica, sem excepções as situações de “lesão dificilmente reparável”, e de “lesão reparável”, aliado ao facto de este constituir o único preceito legal no Código de Procedimento e de Processo Tributário que versa sobre a adopção de medidas cautelares a favor dos contribuintes, revela a manifesta insuficiência de regulamentação da lei processual fiscal para fazer face à complexidade e evolução das relações jurídico-fiscais, garantido uma tutela jurisdicional efectiva.

⁵ MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, *Estudos sobre o Novo Processo Civil*, Lex, 2.ª edição, Lisboa, 1997, p. 233-234.

⁶ Todas as referências feitas ao longo deste trabalho à jurisprudência do STA referem-se, salvo menção em contrário, à 2.ª secção (secção do contencioso tributário).

⁷ V. nesse sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário — anotado e comentado*, 2006, Áreas Editora, p. 1095.

Nessa medida, serão de aplicar subsidiariamente os meios processuais cautelares previstos no Código de Processo nos Tribunais Administrativos por força da regra de direito subsidiário prevista no disposto no art. 2.º, alínea c), do CPPT, o que tem sido pacificamente entendido na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo.

Consideramos que esta é a única solução no actual quadro do nosso sistema jurídico-fiscal para garantir o acesso dos contribuintes a uma tutela cautelar plena, face ao amplo leque de meios processuais cautelares resultantes da reforma do contencioso administrativo e que se encontram regulados no Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

2.2. O Regime Jurídico dos processos cautelares no Código de Processo nos Tribunais Administrativos

Considerações introdutórias

O Código de Processo nos Tribunais Administrativos dispõe no seu título V, sobre os processos cautelares, versando o capítulo I sobre as “Disposições Comuns” e o capítulo II sobre as “Disposições particulares”.

O art. 112.º, n.º 1, do CPTA introduz, nas palavras de MÁRIO AROSO DE ALMEIDA⁸ uma “cláusula aberta” no que se refere às medidas cautelares, na medida em que esta norma estatui que podem ser solicitadas a adopção de medidas cautelares “antecipatórias ou conservatórias, que se mostrem adequadas a assegurar a utilidade da sentença a proferir nesse processo”.

E, o n.º 2 daquele preceito legal para além de admitir a adopção das medidas cautelares típicas do Código de Processo Civil, prevê ainda, a título meramente exemplificativo, várias medidas cautelares previstas nas alíneas a) a f).

Introduziu-se no contencioso administrativo a possibilidade dos tribunais adoptarem medidas cautelares não especificadas e consagrou-se outras típicas. Na verdade, antes da reforma do contencioso administrativo⁹ a tutela cautelar reduzia-se à “suspensão de eficácia do acto administrativo”, claramente insuficiente para garantir uma tutela cautelar plena e eficaz dos administrados¹⁰.

A tutela cautelar passa, no actual regime jurídico, quer pela suspensão da eficácia do acto¹¹ quando estamos perante um acto de conteúdo positivo

⁸ MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos*, Almedina, Coimbra, 2003, p. 249.

⁹ Anteriormente à reforma do contencioso administrativo a tutela cautelar limitava-se a actos administrativos com efeitos positivos, não incluindo os de efeitos negativos, e quanto ao conteúdo apenas proporcionava tutela a nível dos efeitos conservatórios, não admitindo medidas cautelares antecipatórias. Para mais desenvolvimentos sobre a reforma do contencioso administrativo, v., por todos, DIogo FREITAS DO AMARAL/MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *Grandes Linhas da Reforma do Contencioso Administrativo*, Almedina, Coimbra, 2002.

¹⁰ Nesse sentido, v. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos*, Almedina, Coimbra, 2003, p. 246.

¹¹ A suspensão da eficácia do acto encontra-se regulada nos artigos 128.º e 129.º do CPTA.

da Administração (art. 112.º, n.º 2, alínea *b*)), quer pela imposição provisória de uma ordem para que a Administração adopte ou se abstenha de praticar uma determinada conduta (art. 112.º, n.º 2, alínea *f*), quer ainda pela imposição à Administração que adopte as medidas necessárias que reduzam as consequências do *periculum in mora* (art. 112.º, n.º 2, alíneas *b* a *d*)).

A ampliação da tutela cautelar empreendida pelo legislador, pretendeu dar cumprimento ao princípio da tutela jurisdicional efectiva, constitucionalmente consagrado no art. 268.º, n.º 4, da CRP.

A instrumentalidade e provisoriadade da tutela cautelar

O carácter instrumental das medidas cautelares em relação ao processo principal encontra-se expressamente consagrado no n.º 1 do art. 113.º do CPTA: “O processo cautelar depende da causa que tem por objecto a decisão sobre o mérito, podendo ser intentado como preliminar ou como incidente do processo respectivo”, e nessa medida, a instauração do processo principal é obrigatória sob pena de caducidade das medidas cautelares (art. 123.º, n.º 1, al. *a*), do CPTA).

As medidas cautelares podem, por conseguinte, ser requeridas antes da instauração da acção principal, mas também simultaneamente ou até mesmo depois da sua instauração (art. 114.º, n.º 1, do CPTA).

A provisoriadade da medida cautelar significa que esta vigora até que no processo principal seja proferida decisão, e está sujeita à caducidade nas situações elencadas no art. 123.º do CPTA. Por outro lado, a provisoriadade da decisão está manifesta no art. 124.º, n.º 1, do CPTA que estabelece que esta pode ser “revogada, alterada ou substituída na pendência da causa principal”, quer por iniciativa do tribunal, quer ainda a requerimento dos interessados ou do Ministério Público.

Saliente-se que a medida cautelar decretada, em respeito pela provisoriadade da decisão cautelar, não pode antecipar a título definitivo aquilo que só a acção principal cumpre determinar.

Critérios para a adopção das medidas cautelares

O art. 120.º do CPTA estabelece os critérios para a adopção das medidas cautelares. Porém há que distinguir, desde logo, a previsão normativa contida nas alíneas *b* e *c* deste preceito legal das constantes da alínea *a*).

O disposto no art. 120.º, n.º 1, alínea *b* e *c*), do CPTA aplica-se quando não é possível decretar a medida cautelar ao abrigo da alínea *a*), ou seja, quando não é evidente a procedência “da pretensão formulada”.

Na alínea *b*) regula-se a adopção de medidas cautelares conservatórias (cuja finalidade é manter o *statu quo*) enquanto a aliena *c*) regula a adopção de medidas cautelares antecipatórias (que visam alterar o *statu quo*) ¹².

¹² V. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos*, Almedina, Coimbra, 2003, pp. 261 e ss.

Em ambos os casos, a concessão da medida cautelar depende da demonstração por parte do requerente do *periculum in mora* e do *fumus boni iuris*, e devem ainda ser “ponderados os interesses públicos e privados, em presença”, devendo a medida cautelar ser recusada, ainda que estejam preenchidos os demais pressupostos, se “os danos que resultariam da sua concessão” se revelarem superiores aos que se verificariam pela recusa da medida “sem que possam ser evitados ou atenuados pela adopção de outras providências” (art. 120.º, n.º 2, do CPTA).

O *periculum in mora* é regulado de forma idêntica, quer estejamos no âmbito das medidas cautelares conservatórias (art. 120.º, n.º 1, alínea *b*), do CPTA, ou no âmbito nas medidas cautelares antecipatórias (art. 120.º, n.º 1, alínea *b*), do CPTA), e consiste na existência de um receio fundado de que, se a medida cautelar não for adoptada, se verifique uma das seguintes situações:

- “facto consumado”, ou seja, se a acção principal vier a ser julgada procedente será impossível reconstituir a situação existente se não fosse praticado o acto ilegal;
- “prejuízos de difícil reparação”, ou seja, se a acção principal vier a ser julgada procedente será difícil reintegrar a situação existente se não fosse praticado o acto ilegal.

Diversamente, e no que se refere ao *fumus boni iuris* o Código optou por fazer a distinção da sua intensidade conforme estejamos no âmbito da adopção de medidas cautelares conservatórias ou antecipatórias, devendo o tribunal, para o efeito, proceder a uma análise perfunctória e provisória da consistência da pretensão do requerente.

Deste modo, quando está em causa a adopção de medidas cautelares conservatórias no âmbito do art. 120.º, n.º 1, alínea *b*), do CPTA, a intensidade do *fumus boni iuris* exigida é menor, sendo a sua formulação negativa (“não seja manifesta a falta de fundamento da pretensão formulada ou a formular nesse processo venha a ser julgada procedente”), ou seja, a providência é adoptada se não existirem elementos que levem o juiz a entender que a acção principal será evidentemente julgada improcedente¹³.

Já quando estamos perante a adopção de medidas cautelares antecipatórias no âmbito do art. 120.º, n.º 1, alínea *c*), do CPTA, a intensidade do *fumus boni iuris* exigida é maior, e nessa medida, a sua formulação é positiva (“seja provável que a pretensão formulada ou a formular nesse processo venha a ser julgada procedente”), isto é, a providência é adoptada quando existem elementos que levam o juiz a entender que a acção principal será provavelmente julgada procedente.¹⁴

¹³ V. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos*, Almedina, Coimbra, 2003, p. 261.

¹⁴ V. MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos*, Almedina, Coimbra, 2003, p. 262.

Nos termos da alínea *a*) do n.º 1 do art. 120.º do CPTA para o decretamento da medida cautelar exige-se apenas que “seja evidente a procedência da pretensão formulada ou a formular no processo principal”, ficando arredada a necessidade da demonstração do *periculum in mora* pelo contribuinte, exigida pelo n.º 2 do preceito legal.

Trata-se de situações em que a intensidade do *fumus boni iuris* é muito elevada, de tal forma que é “evidente”, manifesta, a procedência da pretensão material do requerente, e nessa altura, a medida cautelar deve ser decretada de imediato, sem mais indagações.

Apesar do normativo em questão se referir a casos em que se verifica a evidência da pretensão “designadamente por estar em causa a impugnação de acto manifestamente ilegal, de acto de aplicação de norma já anteriormente anulada ou de acto idêntico a outro já anteriormente anulado ou declarado nulo ou inexistente” trata-se de uma enumeração meramente exemplificativa.

No âmbito do direito fiscal, a adopção de medidas cautelares ao abrigo do art. 120.º, n.º 1, alínea *b*) ou *c*), na prática, limita-se a casos muito reduzidos considerando que o preenchimento do pressuposto do *periculum in mora*, quer no âmbito das medidas conservatórias, quer nas antecipatórias, será sempre difícil dada a natureza dos interesses em causa nas relações jurídico-fiscais, que são na maior parte das vezes patrimoniais.

Com efeito, quando estão em causa interesses patrimoniais, em regra será possível reconstituir a situação existente através quer do pagamento de juros indemnizatórios previsto no art. 43.º da LGT e art. 61.º do CPPT, ou através do instituto da responsabilidade civil extracontratual do Estado, pelo que dificilmente se verifica a situação de “facto consumado” prevista na alínea *a*) daquele preceito legal, ou a existência de “prejuízos de difícil reparação” prevista na alínea *b*).

Acresce que, quando está em causa a legalidade de actos de liquidação ou a apreciação de um acto que comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação, o disposto no art. 103.º, n.º 4, do CPPT impõe a prestação de garantia para que a impugnação judicial¹⁵ tenha efeitos suspensivos, o que afasta desde logo, a suspensão da eficácia desses actos se não for prestada garantia ou obtida a sua dispensa nos termos do art. 170.º do CPPT.

No que se refere à aplicação do disposto no art. 120.º, n.º 1, alínea *a*), do CPTA no âmbito das relações jurídico-fiscais, o facto de não ser exigido o *periculum in mora* confere uma protecção plena ao contribuinte perante actos em que “seja evidente a procedência da pretensão formulada ou a formular no processo principal”, ou seja, em casos manifestos de ilegalidade.

¹⁵ O art. 169.º do CPPT regula a suspensão da execução fiscal mediante a constituição ou prestação de garantia nos termos do disposto no art. 195.º e 199.º, ambos do CPPT.

A antecipação da causa principal

Dispõe o art. 121.º, n.º 1, do CPTA que “*Quando a manifesta urgência na resolução definitiva do caso, atendendo à natureza das questões e à gravidade dos interesses envolvidos, permita concluir que a situação não se compadece com a adopção de uma simples providência cautelar e tenham sido trazidos ao processo todos os elementos necessários para o efeito, o tribunal pode, ouvidas as partes pelo prazo de 10 dias, antecipar o juízo sobre a causa principal*”.

Este normativo é sem dúvida uma novidade introduzida no Código de Processos nos Tribunais Administrativos que permite ao juiz a antecipação do juízo sobre o mérito da acção principal, assegurando, deste modo, os interesses envolvidos.

Trata-se de uma situação em que se opera uma convolação do processo cautelar em processo principal, pelo que deve ser feita uma interpretação exigente dos pressupostos previstos no art. 121.º, n.º 1, do CPTA, que para além de cumulativos, são de *per si* rigorosos, e, além do mais, devem ser utilizados com prudência, e apenas quando os interesses envolvidos sejam de grande relevo¹⁶.

A aplicação deste preceito legal pressupõe que haja “manifesta urgência” na obtenção de uma decisão final por se considerar que a adopção da medida cautelar é insuficiente e que estejam reunidos no processo “todos os elementos necessários” para a decisão da causa principal.

No âmbito do direito fiscal, entendemos que o juiz aquando da apreciação da adopção da medida cautelar requerida poderá antecipar a decisão da causa principal ao abrigo do disposto art. 121.º, n.º 1, do CPTA, uma vez que, no momento da apreciação dos seus pressupostos ainda estamos no âmbito da tutela cautelar a conferir ao contribuinte, como se depreende da própria letra da lei que refere expressamente que a sua aplicação tem lugar quando “*a situação não se compadece com a adopção de uma simples providência cautelar*”.

Decretamento provisório da medida cautelar

O art. 131.º do CPTA regula o “decretamento provisório da providência” em que esteja em causa a tutela de “direitos, liberdades e garantias” quando há a possibilidade da sua lesão “iminente e irreversível” e ainda em situações de “especial urgência”.

¹⁶ Cfr. Neste sentido VIEIRA DE ANDRADE in “A justiça administrativa”, 4.ª Ed., Almedina, pp. 312 e 313, onde se afirma que “...deve haver uma interpretação exigente dos pressupostos legais e uma grande prudência por parte do tribunal, que só deve decidir-se pela convolação quando os interesses envolvidos sejam de grande relevo e esteja seguro de possuir todos os elementos de facto relevantes para a decisão...”.

Trata-se, pois de adoptar provisoriamente a medida cautelar requerida, com a finalidade de evitar o *periculum in mora* do próprio processo cautelar.

No âmbito do direito fiscal, entendemos que este meio processual pode também ter aplicação, como por exemplo, poderá ser o meio adequado a tutelar os direitos dos contribuintes, nos casos em que de iminência da administração fiscal publicar o nome do contribuinte na denominada “lista de devedores”¹⁷.

2.3. Considerações finais

A adopção de medidas cautelares a favor dos contribuintes pelos tribunais fiscais nacionais tem sido reduzida. As razões que explicam este fenómeno são várias, mas temos para nós que uma assume especial relevância, a inexistência de um regime jurídico cautelar a favor do contribuinte, amplo e completo, previsto e regulado no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Na verdade, não obstante o amplo leque de meios processuais cautelares implementados pela reforma do contencioso administrativo que são aplicáveis ao processo tributário, enquanto direito subsidiário, certo é que a aplicação desse regime às relações jurídicas-fiscais se revela na prática, não raras vezes, insuficiente.

Entendemos que uma reforma no contencioso cautelar fiscal é imperativa. A consagração de um regime cautelar fiscal a favor do contribuinte que tenha em consideração as especificidades da relação jurídico-fiscal não pode deixar de ser reclamada.

Temos assistido nos últimos anos a uma sucessiva automatização da “máquina fiscal” em prol da agilização da liquidação e cobrança das receitas fiscais, sem que, em simultâneo, tenha havido um reforço dos direitos e interesses legítimos dos contribuintes, designadamente, no que diz respeito aos meios processuais cautelares.

Na nossa opinião, só um regime jurídico cautelar a favor do contribuinte previsto e regulado no Código de Procedimento e de Processo Tributário, que resulte de uma ampla reforma do contencioso tributário cautelar é que se dará pleno cumprimento ao determinado no art. 268.º, n.º 4, da nossa Lei Fundamental¹⁸.

¹⁷ A Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2006, introduziu alterações e aditamentos ao artigo 64.º da LGT sob a epígrafe “Confidencialidade”, o qual passou a prever a possibilidade de divulgação de listas de contribuintes cuja situação não se encontre regularizada, designadamente nos seus números 5 e 6. O mencionado preceito legal estatui, em síntese, que não contende com o dever de confidencialidade a divulgação de listas de contribuintes, cuja situação tributária não se encontre regularizada, designadamente listas hierarquizadas em função do montante em dívida, desde que já tenha decorrido qualquer dos prazos legalmente previstos para a prestação de garantia ou tenha sido decidida a sua dispensa, sendo que se considera como situação tributária regularizada, o pagamento integral de quaisquer tributos, a inexistência de situações de mora, ou a sua regularização, em conformidade com as disposições e planos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário e demais legislação em vigor.

¹⁸ VIEIRA DE ANDRADE, *A justiça administrativa — Lições*, Almedina, Coimbra, 2003, p. 295, a propósito das medidas cautelares e o princípio da tutela jurisdicional efectiva consagrado no

3. A COMPETÊNCIA DOS TRIBUNAIS NACIONAIS PARA ADOPTAREM MEDIDAS CAUTELARES NO ÂMBITO DO DIREITO EUROPEU

3.1. Considerações Gerais

A Constituição da República Portuguesa, no capítulo II, do Título V, dispõe sobre a organização dos tribunais (artigos 209.º a 214.º) definindo as jurisdições e competências.

Deste modo, os tribunais judiciais são os tribunais em matéria cível e criminal que exercem jurisdição em todas as áreas não atribuídas a outras ordens judiciais (art. 211.º da CRP), enquanto que aos tribunais administrativos e fiscais¹⁹ compete o julgamento das acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais (art. 212.º, n.º 3, da CRP)²⁰.

Por outro lado, os tribunais nacionais, por aplicação do princípio do primado do Direito Europeu, são também tribunais Europeus, e por conseguinte cabe-lhes não só a aplicação do direito interno, como também o Direito Europeu²¹. De resto, a Lei Fundamental consagra no art. 8.º, n.º 4, que “As disposições do tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo Direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de Direito Democrático”, o que significa o reconhecimento constitucional do princípio do primado e do efeito directo do direito europeu²².

Os Tratados²³ que estão na base da União Europeia conferem aos tri-

art. 268.º, n.º 4, da CRP qualifica a reforma do contencioso administrativo, nessa matéria, como de “indiscutível necessidade”.

¹⁹ Os tribunais administrativos e fiscais integram uma mesma categoria de tribunais de acordo com o art. 209.º, n.º 1, alínea b), da CRP.

²⁰ No que diz respeito à repartição de competências entre os tribunais fiscais e os tribunais administrativos, podemos dizer que, de uma forma geral o critério reside na qualidade do acto, se este é respeitante a uma questão fiscal serão competentes os tribunais fiscais e, por exclusão, a actos administrativos que não respeitem a questões fiscais serão competentes os tribunais administrativos (artigos 24.º, alínea a) e b), 26.º, alínea c), 38.º, alínea b), 44.º, n.º 1, e 49.º, n.º 1, alínea a), subalínea iv), do ETAF de 2002).

²¹ Sobre o Contencioso da União Europeia, v. FAUSTO QUADROS/ANA MARIA GUERRA MARTINS, *Contencioso Comunitário*, Almedina, Coimbra, 2.ª edição, 2007.

²² Sobre a consagração constitucional do princípio do primado na Constituição da República Portuguesa, v. ANA PAULA DOURADO, *Portugal*, Cécile Brokelind (Ed.), *Towards a Homogeneous EC Direct Tax Law*, IBFD, Amesterdan, 2007, p. 341 e ss; v. ainda FAUSTO QUADROS, *Direito da União Europeia. Direito Constitucional e Administrativo da União Europeia*, Almedina, Coimbra, 2004. Sobre a “Constituição Europeia e Fiscalidade”, v. CASALTA NABAIS, *Estudos de Direito Fiscal, Por um Estado Fiscal Suportável*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 157 e ss, e para uma perspectiva do Direito Tributário Internacional, v. Xavier, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, com a colaboração de: Clotilde Celorico Palma e Leonor Xavier, 2.ª edição, Almedina, Coimbra, 2007.

²³ O Tratado da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço, assinado em Paris em 18 de Abril de 1951, entrou em vigor em 24 de Julho de 1952 e cessou a sua vigência em 23 de Julho de 2002. O Tratado da Comunidade Económica Europeia e o da Comunidade Europeia da

bunais nacionais a natureza de “Tribunais Europeus Comuns”, ao atribuir-lhes competência para aplicar o Direito Europeu, que juntamente com o Tribunal de Justiça (TJ), a quem cabe em “última instância” a competência sobre a interpretação e validade do Direito Europeu conforme resulta do art. 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) ²⁴.

Nessa medida, os tribunais nacionais foram investidos pelo TJ na competência de desaplicarem ou suspenderem a aplicação do direito nacional contrário ao Direito Europeu, sem prejuízo de tentarem, antes de mais, conciliar as normas nacionais com as de Direito Europeu, abrangendo os casos em que este, por qualquer razão, não seja susceptível de produzir efeito directo, ou seja, dar cumprimento ao princípio da interpretação conforme o direito “comunitário” que surge em 1984 na jurisprudência do TJ no caso *Von Colson et Kamann* ²⁵.

A articulação entre o direito interno e o Direito Europeu pressupõe, deste modo, dois princípios fundamentais, o princípio do primado e o princípio do efeito directo, que se articulam com o princípio da autonomia institucional, de onde resulta a competência dos tribunais nacionais no âmbito do Direito Europeu.

E a competência dos tribunais nacionais nesse âmbito não se resume ao direito de acção, abrange também a adopção de medidas cautelares que garantam o efeito útil da acção principal, dando cumprimento, deste modo, ao princípio da tutela jurisdicional efectiva.

3.2. A articulação entre o Direito Europeu e o direito nacional

3.2.1. O princípio do primado e do efeito directo

O princípio do primado e do efeito directo, enquanto princípios fundamentais de Direito Europeu têm sido acolhidos e desenvolvidos pela jurisprudência do TJ, daí resultam as regras de articulação do Direito Europeu com o direito nacional.

O princípio do primado ²⁶ foi tratado pela primeira vez na Jurisprudência do

Energia Atómica foram assinados em Roma em 25 de Março de 1957 e entraram em vigor em 1 de Janeiro de 1958, e contêm uma cláusula prevendo expressamente a sua vigência ilimitada. Por força do Tratado da União Europeia (TUE), em 1992, o Tratado da Comunidade Económica Europeia passou a designar-se por Tratado da Comunidade Europeia (TCE). O Tratado de Lisboa, assinado em 13 de Dezembro de 2007, entrou em vigor a 1 de Dezembro de 2009, e alterou o TUE e TCE, correspondendo o actual Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) ao anterior TCE.

²⁴ De acordo com o princípio da subsidiariedade, apenas ficam reservadas ao TJ as competências que não são susceptíveis de serem atribuídas aos tribunais nacionais, o Tratado da Comunidade Europeia (TCE) fez dos tribunais nacionais “tribunais Europeus comuns”, que para além da competência de aplicação do direito nacional, aplicam também o Direito Europeu.

²⁵ Caso C-13/83, de 10 de Abril de 1984.

²⁶ V. Para mais desenvolvimentos sobre o princípio do primado na doutrina internacional, v. por todos, PAUL CRAIG, *EU Law, Text, Cases, and Materials*, 4.ª ed., Oxford, University Press, 2008, pp. 344 e ss; ANA PAULA DOURADO, *Portugal*, Cécile Brokelind (Ed.), *Towards a Homogeneous EC Direct Tax Law*, IBFD, Amesterdan, 2007, p. 341 e ss.

TJ no caso *Costa/Enel*²⁷, e postula a prevalência do Direito Europeu sobre o direito nacional desconforme. Por força deste princípio, os tribunais nacionais encontram-se obrigados a não aplicar o direito nacional que seja incompatível com o Direito Europeu²⁸, a suprimir ou reparar as consequências de um acto nacional que lhe seja contrário, e ainda a fazerem respeitar o Direito Europeu.

No âmbito da tutela cautelar, o princípio do primado é tratado pela primeira vez no caso *Factortame*²⁹, no qual o TJ estabelece a obrigatoriedade do afastamento da norma de direito interno desconforme com o Direito Europeu: “quando o órgão jurisdicional nacional ao qual foi submetido um litígio que se prende com o Direito Comunitário considere que o único obstáculo que se opõe a que ele conceda medidas provisórias é uma norma de direito nacional, deve afastar a aplicação desse norma”.

Por sua vez, o princípio do efeito directo permite aos particulares invocarem junto dos tribunais nacionais as disposições legais de Direito Europeu contra actos administrativos e normas de direito nacional que se mostrem desconforme com o Direito Europeu³⁰. Este princípio surge pela primeira vez em 1963 na jurisprudência do TJ no caso *Van Gend em Loos*³¹ que decidiu que: “o art. 12.º deve ser interpretado no sentido de que produz efeitos imediatos e atribui direitos individuais que os órgãos jurisdicionais nacionais devem tutelar”.

Posteriormente, no caso *Simmmenthal* de 1978³² o TJ afirmou que “a aplicabilidade directa significa que as regras de direito comunitário devem produzir a plenitude dos seus efeitos, de uma maneira uniforme em todos os Estados-membros (...) este efeito afecta também todo o juiz que, chamado a estatuir no quadro da sua competência, tem, enquanto órgão de um Estado-membro, por missão proteger os direitos conferidos aos particulares pelo direito comunitário”. Ou seja, o TJ estabeleceu que compete às jurisdições nacionais assegurar a protecção jurídica dos particulares decorrente do efeito directo do Direito Europeu³³.

²⁷ C-34/36, de 4 de Abril de 1968.

²⁸ No que se refere à não aplicação do direito nacional incompatível com o Direito Europeu é no caso *Luck* que o Tribunal de Justiça toma posição pela primeira vez nesta matéria. Acórdão 6/64, de 15 de Julho de 1964: “o direito nascido dos tratados não poderá, em razão da sua natureza específica original, ver-se judicialmente contrariado por um texto interno de qualquer natureza sem perder o seu carácter comunitário e sem que seja posta em causa a base jurídica da própria comunidade”.

²⁹ C-213/89, de 19 de Junho de 1990.

³⁰ Sobre o princípio do efeito directo v. por todos, PAUL CRAIG, *EU Law, Text, Cases, and Materials*, 4.ª ed., Oxford, University Press, 2008, pp. 268 e ss.

³¹ C-26/62, de 5 de Fevereiro de 1963.

³² C-106/77, de 9 de Março de 1978.

³³ A distinção entre efeito directo vertical e horizontal foi definida no caso *Walrave*, C-37/74, de 12 de Dezembro de 1974. O TJ também reconheceu o efeito directo das normas constantes de acordos nacionais celebrados pela União, v. o caso *Hauptzollamt Mainz* (C-104/81, 26 de Outubro de 1982), porém quanto a possibilidade dos particulares invocarem normas constantes de Directivas entre litígios entre particulares o TJ negou essa possibilidade no caso *Marshal* (C-152/84, 26 de Fevereiro de 1986).

Por conseguinte, o princípio do efeito directo e o princípio do primado conferem aos tribunais nacionais o mandato de realizar a plena eficácia da norma de Direito Europeu, que se estende à tutela cautelar³⁴.

3.2.2. O princípio da autonomia institucional

O princípio da autonomia institucional, encontrou a sua afirmação nos casos *Rewe*³⁵ e *Comet*³⁶, nos quais o TJ afirmou que compete à ordem jurídica interna de cada Estado-membro definir as jurisdições competentes e regular as formas processuais.

Este princípio postula, por conseguinte, que os tribunais dos Estados-Membros se regem pela lei de processo nacional, ainda que estejam no âmbito de aplicação do Direito Europeu³⁷.

Porém, ao princípio da autonomia institucional são impostos limites, uma vez que este princípio não pode colocar em causa a eficácia dos princípios do primado e da aplicação directa. Por outro lado, o direito processual nacional não pode fazer distinções entre pretensões dos particulares que tenham por fundamento o Direito Europeu das pretensões com fundamento no direito nacional (princípio da equivalência), não pode impedir ou dificultar o exercício de um direito fundado no Direito Europeu (princípio da efectividade).

Decorre, portanto desse princípio que cabe aos tribunais nacionais a protecção dos direitos derivados do Direito Europeu, garantindo a sua efectividade³⁸. E, a protecção desses direitos abrange, por força do princípio da tutela jurisdicional efectiva, os meios processuais necessários à adopção de medidas cautelares.

³⁴ DENIS WEBER, *Some Remarks on the Application of Community Law, Its Legal Effects and the Relationship between These Concepts*, Pasquale Pistone (ed.), IBFD, Amsterdam, 2009, p. 46 e ss, salienta que o efeito directo do Direito Europeu confere aos particulares o direito de invocar, por exemplo, a liberdade de livre circulação ou o direito a uma isenção fiscal. Sublinha ainda que uma norma de Direito Europeu tem efeito directo quando é “incondicional” e “suficientemente precisa”, garantindo um “mínimo de direitos” aos particulares segundo o caso *Denkavit-VITIC-Voormeer*.

³⁵ Caso C-33/76, de 16 de Dezembro de 1976. No caso *Rewe* o TJ afirmou que “em aplicação do princípio da cooperação enunciado no art. 5.º do Tratado, é confiado aos órgãos jurisdicionais nacionais o cuidado de garantir a protecção jurídica decorrente, para os cidadãos, do efeito directo das normas de Direito Comunitário. Consequentemente, a falta de regulamentação comunitária na matéria, compete à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e regular as modalidades processuais das acções judiciais destinadas a garantir a protecção dos direitos que decorrem, para o cidadão, do efeito directo do direito comunitário, modalidades que, obviamente, não podem ser menos favoráveis do que as modalidades relativas a acções análogas de natureza interna”.

³⁶ Caso C-45/76, de 16 de Dezembro de 1976.

³⁷ Para mais desenvolvimentos sobre o princípio da autonomia institucional, v. por todos, PAUL CRAIG, *EU Law, Text, Cases, and Materials*, 4.ª ed., Oxford, University Press, 2008, pp. 306 e ss.

³⁸ V. ANA PAULA DOURADO, *The Legal Protection of Taxpayers in the Framework of Preliminary Questions*, *Legal Remedies in European Tax Law*, Pasquale Pistone (ed.), IBFD, 2009, p. 148 e ss.

3.3. O princípio da tutela jurisdiccional efectiva e a adopção de medidas cautelares no âmbito do Direito Europeu

3.3.1. O princípio da tutela jurisdiccional efectiva

Uma expressão do princípio da tutela jurisdiccional efectiva é o princípio da efectividade que impõe aos tribunais nacionais que garantam o efeito útil das normas de Direito Europeu. Este princípio foi desenvolvido pelo TJ na sua jurisprudência referente à eficácia interna do Direito Europeu³⁹.

O princípio da tutela jurisdiccional efectiva tem de obter plena realização não só pela aplicação dos meios processuais previstos no direito interno, mas também na utilização pelos tribunais nacionais dos meios processuais do Direito Europeu.

Assim, da aplicação do direito nacional não pode resultar a inexistência do meio processual adequado a garantir a protecção jurisdiccional efectiva, e nessa medida, este princípio consubstancia um limite ao princípio da autonomia institucional e processual.

Por consequência, o princípio da equivalência impõe que as pretensões decorrentes do Direito Europeu sejam tão protegidas como as do direito nacional, isto é, o direito processual a aplicar para a tutela jurisdiccional do Direito Europeu não deve ser menos favorável do que os meios processuais similares de direito interno.

Este princípio foi densificado no caso *Rewe* onde o TJ reconhece que o princípio da tutela jurisdiccional efectiva é um princípio estruturante do ordenamento jurídico Europeu.

Por outro lado, numa União de Direito a tutela jurisdiccional tem de ser plena, e tanto quanto aos meios contenciosos em geral, como aos meios cautelares em especial, a protecção dos particulares deve ser assegurada tanto pelo Tribunal de Justiça, como pelos tribunais nacionais.

Com efeito, o princípio da tutela jurisdiccional efectiva implica que a tutela contenciosa a conferir ao contribuinte, o direito de acção, não sofra qualquer restrição, e por conseguinte, essa tutela estende-se à adopção de medidas cautelares, que garantam o efeito útil da acção principal que pode ser posto em causa com a morosidade processual⁴⁰.

No caso *Antonissen*⁴¹, o TJ ao referir os acórdãos *Zuckerfabrik*⁴² e *Factortame*, fazendo apelo ao direito à tutela jurisdiccional efectiva, afirma que esta implica que se assegure uma tutela judicial provisória sempre que esta se mostre necessária para a “plena eficácia da futura decisão definitiva”.

³⁹ Sobre esse princípio, v. PAUL CRAIG, *EU Law, Text, Cases, and Materials*, 4.^a ed., Oxford, University Press, 2008, pp. 309 e ss.

⁴⁰ Saliente-se que a tutela cautelar tem por função garantir a eficácia do direito à tutela jurisdiccional efectiva, que pode ser colocado em causa pela perda do efeito útil da acção devido à morosidade processual, v. nesse sentido, TEIXEIRA DE SOUSA, *Estudos sobre o Novo Processo Civil*, Lex, 2.^a edição, Lisboa, 1997, pp. 226 e ss, justifica a obtenção da “composição provisória” do litígio pela necessidade de “assegurar a utilidade da decisão e a efectividade da tutela jurisdiccional”.

⁴¹ C-393/96, de 29 de Janeiro de 1997.

⁴² C-143/88 e C-92/89, de 21 de Fevereiro de 1991.

Esta tutela cautelar abrange, quer os casos em que estão em causa actos de direito nacional incompatíveis com o direito Europeu (*Factortame*), quer quando o que está em causa são actos nacionais de execução de actos de Direito Europeu, inválidos (*Zuckerfabrik e Atlanta*⁴³).

Actos nacionais incompatíveis com o Direito Europeu

O caso *Factortame* de 1990 está relacionado com a questão dos actos nacionais incompatíveis com o Direito Europeu.

Neste caso foi formulada uma questão prejudicial junto do TJ por um tribunal britânico, no sentido de determinar a possibilidade dos tribunais nacionais ordenarem medidas provisórias quando estivessem em causa direitos conferidos pelo Direito Europeu, ainda que essa possibilidade não estivesse prevista nas normas processuais do direito interno, como sucedia no caso em apreço.

A sociedade *Factorme* e outros, que eram proprietárias e exploravam navios de pesca matriculados no registo de navios britânico ao abrigo do “Merchant Shipping Act de 1894” impugnaram judicialmente o “Merchant Shipping Act de 1988” e o “Merchant Shipping (Registration of Fishing Vessels) Regulations de 1988” que impunham condições impossíveis de cumprir pelas sociedades, cujos administradores e accionistas eram espanhóis. A sociedade invocou a incompatibilidade desse acto com o Direito Europeu, e requereu a aplicação de medidas cautelares.

O tribunal nacional decidiu suspender a instância e colocar uma questão prejudicial ao TJ sobre a compatibilidade do acto impugnado com o Direito Europeu, e a título de medida cautelar, suspendeu a aplicação dos actos impugnados, apesar de não existir qualquer norma no direito interno que possibilitasse tal suspensão.

Apresentado recurso da decisão de aplicação de medida cautelar, este foi julgado procedente no *Court de Appel*, e dessa decisão recorreu a sociedade *Factortame* para a *house of Lords* que decidiu colocar várias questões a título prejudicial ao TJ, pretendendo saber se o juiz nacional estaria obrigado a conceder tutela cautelar, sendo certo que os direitos invocados se fundamentavam no Direito Europeu.

Sucede que o TJ reformulou a questão colocada, reduzindo-a a um problema de primado do Direito Europeu, e deste modo respondeu que “O Direito Comunitário deve ser interpretado no sentido de que, quando o órgão jurisdicional nacional ao qual foi submetido um litígio que se prende com o Direito Comunitário considere que o único obstáculo que se opõe a que ele conceda medidas provisórias é uma norma de direito nacional, deve afastar a aplicação desse norma”⁴⁴.

⁴³ C-465/93, de 9 de Novembro de 1995.

⁴⁴ Na questão originariamente formulada não estava em causa o afastar ou não uma norma de direito interno desconforme com o Direito Europeu, mas a inexistência de qualquer norma de direito interno que possibilitasse conceder uma tutela cautelar decorrente do Direito Europeu.

Este caso constitui um “marco” nas decisões do TJ em matéria cautelar reforçando o poder dos tribunais nacionais no âmbito do Direito Europeu.

Actos de Direito Europeu inválidos

Diversamente do caso *Factortame* em que estavam em causa actos nacionais incompatíveis com o Direito Europeu, nos casos *Zuckerfabrik* e *Atlanta* a tutela cautelar situa-se no plano da protecção dos particulares contra actos nacionais de execução de actos de Direito Europeu inválidos.

No caso *Zuckerfabrik* estava em causa o pedido de anulação de actos nacionais de execução de um Regulamento Europeu do sector do açúcar, com fundamento na sua ilegalidade, o que significaria, obrigatoriamente, a apreciação dessa questão pelo TJ, face à jurisprudência do caso *Foto-frost*⁴⁵ da qual resulta que apenas o TJ tem competência para declarar inválido um acto de Direito Europeu.

O pedido de anulação foi acompanhado por um pedido de suspensão provisória dos actos impugnados, e o tribunal nacional entendeu que a suspensão provisória dos actos nacionais implicaria, na prática, a suspensão da aplicação do Regulamento. É nesse contexto que o tribunal nacional coloca a questão ao TJ pretendendo saber se teria o poder de conceder a tutela cautelar, e no caso afirmativo, em que condições.

O TJ respondeu afirmativamente, reconhecendo aos tribunais nacionais o poder de conceder medidas cautelares, salientou que “a protecção provisória assegurada aos particulares perante as jurisdições nacionais pelo direito comunitário não pode variar conforme eles contestem a compatibilidade de disposições de direito nacional com o direito comunitário ou a validade de actos comunitários de direito privado, pois que nos dois casos, a contestação se funda no próprio direito comunitário”.

Não obstante, no caso *Zuckerfabrik*, ao contrário do que sucedeu no caso *Factortame*, o TJ impôs condições para a adopção de medidas cautelares, que resultam da suspensão provisória existente no âmbito do recurso de anulação no Direito Europeu (previsto no art. 278.º e 279.º do TFUE)⁴⁶.

No caso *Atlanta* a situação era a de recusa da prática de actos administrativos de direito, com fundamento na invalidade de um Regulamento Europeu. O tribunal colocou a questão prejudicial no sentido de saber se poderiam ser tomadas medidas cautelares de conteúdo positivo, ao que o TJ

⁴⁵ C-314/85, de 22 de Outubro de 1987.

⁴⁶ As condições impostas foram as seguintes: deve haver sérias dúvidas sobre a legalidade do acto de Direito Europeu (*fumus boni iuris*); a suspensão deve ser provisória, ou seja, mantém-se apenas até que o TJ, em sede de reenvio prejudicial, se pronuncie quanto à validade do acto; deve ainda ser respeitada a jurisprudência do TJ sobre a interpretação do art. 278.º do TFUE que regula a adopção de medidas provisórias (a adopção de medidas provisórias pressupõe *periculum in mora*, urgência, os simples prejuízos financeiros não são considerados danos irreparáveis, deve ainda atender-se ao interesse da União).

respondeu afirmativamente, reiterando as condições que se deveriam verificar para a sua adopção⁴⁷.

No que respeita as condições impostas pelo TJ para a adopção de medidas cautelares pelos tribunais nacionais quando está em causa a validade de um acto de Direito Europeu, sublinhe-se que estas podem criar situações que sejam mais gravosas do que as previstas no direito nacional dos Estados-membros, o que pode significar uma restrição da tutela jurisdicional efectiva em sede de matéria cautelar quando está em causa a violação do Direito Europeu.

Da jurisprudência do TJ em matéria cautelar, resulta claramente o reforço dos poderes dos tribunais nacionais, a quem cumpre garantir o princípio da tutela jurisdicional efectiva dos particulares no âmbito do Direito Europeu de uma forma ampla (respeitados que sejam as condições impostas pelo TJ), quer quando esteja em causa a desconformidade do direito nacional com o Direito Europeu, e até mesmo quando estão em causa actos nacionais de execução de actos de Direito Europeu, cuja legalidade é posta em causa.

4. A DOUTRINA DO “ACTE CLAIR” E DO “ACTE ÉCLARÉ” E A ADOPÇÃO DE MEDIDAS CAUTELARES NO DIREITO FISCAL NACIONAL

4.1. Considerações introdutórias

Neste ponto do nosso trabalho iremos, num primeiro momento, analisar de forma sumária, alguns dos problemas que envolvem a doutrina do “acte clair” (acto claro) e do “acte éclaré” (acto aclarado)⁴⁸, para depois, num segundo momento, tecer algumas considerações sobre as suas implicações relativamente à adopção de medidas cautelares no âmbito do direito fiscal nacional.

Como já tivemos oportunidade de focar, a adopção pelos tribunais fiscais nacionais de medidas cautelares a favor do contribuinte tem sido muito reduzida, e a principal razão advém da própria natureza das relações jurídico-fiscais, que se reflecte na restrição dos conceitos de “irreparabilidade” aos prejuízos pecuniários, e na dificuldade do cumprimento do ónus da prova pelo contribuinte do *periculum in mora*.

Por conseguinte, considerando o actual regime jurídico relativo à tutela cautelar no âmbito do Direito Fiscal, como se configura o regime jurídico

⁴⁷ As condições que se devem verificar para a adopção da medida cautelar são as seguintes: o tribunal deve ter dúvidas sérias sobre a validade do acto e deve ter colocado a questão prejudicial junto do TJ; a medida cautelar deve ser necessária para prevenir prejuízos irreparáveis ao particular. V. PAUL CRAIG, *EU Law, Text, Cases, and Materials*, 4.^a ed., Oxford, University Press, 2008, p. 472.

⁴⁸ Ao longo do nosso trabalho usaremos a terminologia francesa “acte clair” e “acte éclairé”, em consonância com a doutrina Europeia. Saliente-se, porém que a doutrina do “acte clair” que é usada pela doutrina do Direito Europeu (e não pelo Tribunal de Justiça, que nunca usa essa terminologia), não corresponde exactamente à tradicional doutrina francesa do “acte clair”, nesse sentido, v. DENIS WEBER, *The Practical Application of the Acte Éclairé and the Acte Clair Doctrine (With References to Netherlands Direct Tax Law)*, Ana Paula Dourado e Ricardo da Palma Borges (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2008, p. 278.

nacional das medidas cautelares fiscais a favor do contribuinte, no âmbito da conformidade de normas ou actos nacionais com o Direito Europeu?

Esta é a questão que ensaiaremos responder, tendo em consideração os demais temas até aqui analisados (o regime jurídico das medidas cautelares no direito fiscal nacional e a articulação do direito interno com o Direito Europeu), mas também a doutrina do “acte clair” e do “acte éclaré”.

4.2. A doutrina do “acte clair” e do “acte éclaré”

4.2.1. O reenvio prejudicial

O Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, no art. 267.º, impõe aos tribunais nacionais a colocação de questões relacionadas com a validade e interpretação dos Tratados, junto do TJ, através do mecanismo de reenvio prejudicial⁴⁹.

E, como resulta do parágrafo 3.º do art. 267.º do TFUE, quando da decisão do órgão jurisdicional nacional não caiba recurso judicial no âmbito do direito interno, os tribunais estão obrigados ao reenvio prejudicial.

O art. 267.º do TFUE confere aos tribunais nacionais um poder discricionário quanto à decisão de proceder ao reenvio prejudicial, uma vez que este mecanismo apenas se impõe quando o tribunal nacional “considerar que uma decisão sobre essa questão é necessária ao julgamento da causa”.

Esta disposição legal tem por finalidade garantir a uniformidade de interpretação e aplicação do Direito Europeu e nessa medida compete ao TJ a “última palavra” no que concerne à sua interpretação. Trata-se pois, de uma relação de cooperação entre o TJ e os tribunais nacionais (e não uma relação hierárquica) em prol da construção de uma verdadeira “Justiça Europeia”⁵⁰.

E no que concerne à ideia de “Justiça Europeia” o TJ através dos casos *Da costa*⁵¹ e *CILFIT*⁵² concedeu derrogações à obrigatoriedade do reenvio prejudicial estabelecida no art. 267.º do TFUE quando está em causa a interpretação de disposições de Direito Europeu, dando origem, deste modo, à doutrina do “acte clair” e “acte éclairé”.

Saliente-se porém que, a ampliação dos poderes dos tribunais nacionais através da derrogação à obrigatoriedade do reenvio prejudicial, que de seguida analisaremos, apenas se aplica quando a questão em causa se refere à interpretação, e já não quanto à validade de disposições do Direito Europeu, pois do caso *Foto-Frost* resulta que apenas o TJ tem competência para declarar inválido um acto de Direito Europeu.

⁴⁹ Para mais desenvolvimentos sobre o reenvio prejudicial PAUL CRAIG, *EU Law, Text, Cases, and Materials*, 4.ª ed., Oxford, University Press, 2008, pp. 461 e ss.

⁵⁰ DANIEL SARMIENTO, *Who's Afraid of the Act Clair Doctrine*, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBDF, Amsterdam, 2008, p. 72.

⁵¹ Casos conjuntos C-28/62, C-29/62 e 30/62, de 27 de Março de 1963.

⁵² Caso C-283/81, de 6 de Novembro de 1982.

O Caso *Da Costa* e *CILFIT*

O art. 267.º do TFUE consagra, pois, a obrigação dos tribunais nacionais que decidem em última instância, de procederem ao reenvio prejudicial sempre que uma decisão sobre determinada questão de validade e interpretação (enunciadas nas alíneas a) e b) do primeiro parágrafo) seja necessária ao julgamento da causa.

Este preceito legal deve, porém, ser interpretado à luz da jurisprudência do TJ que resulta dos casos *Da Costa* e *CILFIT* que transformou o que era uma obrigação legal numa decisão “discricionária” dos tribunais nacionais⁵³.

Em síntese, a jurisprudência que resulta desses dois casos consiste numa derrogação da obrigação imposta pelo art. 267.º do TFUE aos tribunais nacionais, que decidem em última instância, de procederem ao reenvio prejudicial relativamente a questões de interpretação do Direito Europeu, nas situações de “acte éclairé” ou “acte clair”.

Em 1963 o TJ, no caso *Da Costa*, decidiu que os tribunais nacionais não estão obrigados ao reenvio prejudicial nos termos do disposto no art. 267.º, parágrafo 3.º do TFUE (então art. 177 do Tratado da CE), quando a questão em causa já tiver sido anteriormente suscitada e decidida pelo TJ através de reenvio prejudicial num caso idêntico (ao que a maioria da doutrina faz corresponder ao “acte éclairé”)⁵⁴.

No caso *CILFIT*, o TJ, em 1982, vai bem mais longe e decide derrogar a obrigação constante do art. 267.º do TFUE quando este já tenha proferido uma decisão sobre uma determinada questão, ainda que não estritamente idênticas (parágrafo 14), e quando a aplicação correcta do Direito Europeu é tão óbvia que não deixa margem para qualquer dúvida razoável sobre a forma que a questão em causa deve ser decidida (parágrafo 16) (“acte clair”). No entanto, o TJ impôs condições rigorosas para que os tribunais nacionais possam fazer uso da derrogação ao art. 267.º do TFUE, desde logo, que a interpretação correcta do Direito Europeu seja tão óbvia que não haja lugar a qualquer “dúvida razoável”, quer para os tribunais de outros Estados-membros, quer para o TJ, seguidamente há que comparar as diferentes versões das línguas dos Esta-

⁵³ V. DANIEL SARMIENTO, *Who's Afraid of the Acte Clair Doctrine*, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBDF, Amsterdam, 2008, p. 71.

⁵⁴ Mas isso não significa que os tribunais nacionais não possam proceder ao reenvio prejudicial ao abrigo do art. 267.º do TFUE, ainda que idêntica questão já tenha sido anteriormente decidida pelo TJ. Os tribunais devem seguir a decisão anteriormente proferida pelo TJ enquanto *case law*, ou então, têm de proceder ao reenvio prejudicial. Saliente-se que, quando a questão já tiver sido apreciada anteriormente pelo TJ, o desfecho será previsível, pois o TJ decidir de forma sumária, com base na jurisprudência anterior. Claro que o TJ não está vinculado a decidir sempre do mesmo modo, não está vinculado às suas decisões anteriores até porque o Direito Europeu está em constante evolução. Não obstante, e na nossa opinião, apenas faz sentido o tribunal nacional proceder ao reenvio prejudicial de uma questão idêntica se entender que a decisão anteriormente proferida pelo TJ não é a mais correcta, com a intenção de ver alterada alterar a posição do TJ sobre essa questão de Direito Europeu.

dos-Membros em que se encontra redigida a disposição legal em questão, e interpretá-la à luz das disposições do Direito Europeu como um todo.

Enquanto o caso *Da Costa* introduziu uma derrogação à obrigação imposta pelo art. 267.º do TFUE nos casos em que o TJ já se tenha pronunciado em sede de reenvio prejudicial num caso idêntico, no caso *CILFIT* a inovação foi bem mais “radical”, uma vez que, neste caso, os tribunais nacionais que decidem em última instância não se encontram sujeitos àquela obrigação, mesmo nos casos em que não tenha havido uma prévia decisão do TJ⁵⁵.

4.2.3. A distinção entre “acte éclaré” e “acte clair”

A maior parte da doutrina⁵⁶ admite a distinção entre “acte éclaré” e “acte clair”, que resulta do caso *Da Costa* e *CILFIT*.

Estamos perante “acte éclaré” quando a questão em causa já tiver sido anteriormente suscitada e decidida pelo TJ através de reenvio prejudicial num caso idêntico (caso *Da Costa*) e ainda quando este tribunal já tenha proferido uma decisão sobre uma determinada questão, ainda que não estritamente idênticas, mas similares (caso *CILFIT*, parágrafo 14).

E, há “acte clair” quando a aplicação correcta do Direito Europeu é tão óbvia que não deixa margem para qualquer dúvida razoável sobre a forma que a questão em causa deve ser decidida (*CILFIT*, parágrafo 16).

ANA PAULA DOURADO⁵⁷, admite que a distinção possa ser útil, uma vez que o verdadeiro “perigo” do caso *CILFIT* reside no parágrafo 16, que, para além de conferir uma competência alargada aos tribunais nacionais no âmbito

⁵⁵ A esse propósito, v. DANIEL SARMIENTO, *Who's Afraid of the Act Clair Doctrine*, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBDF, Amsterdam, 2008, p. 71 e 72. Este autor aponta várias razões que levaram o TJ a derrogar a obrigação de reenvio prejudicial resultante o art. 267.º do TFUE, de entre elas a necessidade de partilhar competência com os tribunais nacionais na aplicação do Direito Europeu e o aumento do número de reenvios prejudiciais junto do TJ.

⁵⁶ Nesse sentido, v., PAUL CRAIG/DE BURCA, *EU Law, Text, Cases, and Materials*, 4.ª ed., Oxford, University Press, 2008, pp. 477-488; FRANS VANISTENDAEL, *Consequences of the acte clair doctrine for the national courts and temporal effects of an ECJ decision*, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBDF, Amsterdam, 2008, pp. 157 e ss; GEORG KOFLER, *Acte clair, Community precedent and direct taxation in the Austrian judicial system*, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBDF, Amsterdam, 2008, pp. 177 e ss; DENIS WEBER/FRAUK DAVITS, *The Pratical Application of the Acte Éclaré and the Acte Clair Doctrine (With References to Netherlands Direct Tax Law)*, Ana Paula Dourado e Ricardo da Palma Borges (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2008, pp. 277 e ss; FRANCISCO PRATS, *The acte clair doctrine and the effective judicial protection of EC law rights in the direct tax matters: the Spanish case as an example*, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBDF, Amsterdam, 2008, pp. 419 e ss; ADAM ŹALASINSKI, *The meaning and scope of the acte clair doctrine concerning direct taxation: The Portuguese experience and the establishment of boundaries*, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBDF, Amsterdam, 2008, pp. 321 e ss.

⁵⁷ ANA PAULA DOURADO, *Is it act clair? General Report on the role played by CILFIT in direct taxation*, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2008, p. 19 e ss.

da interpretação do Direito Europeu, poderá ser objecto de má interpretação por parte dos tribunais nacionais. Porém, entende que a diferença entre “acte clair” e “acte éclairé” não tem grande relevo do ponto de vista da obrigação de reenvio prejudicial que recai sobre os tribunais nacionais. Considera que, no que diz respeito à tributação directa, ambos os parágrafos (14 e 16) terão de ser tidos em consideração em conjunto. Sustenta que as condições do parágrafo 14 não são menos restritas do que as do parágrafo 16, uma vez que para que estejamos perante um “acte éclairé” nos termos do parágrafo 14 do caso *CILFIT* há que passar no teste da primeira parte do parágrafo 16, ou seja, não pode haver margem para qualquer dúvida razoável sobre a forma como a questão em causa deve ser decidida.

Entendemos, que esta distinção também se revela útil e se justifica noutra perspectiva, nomeadamente no âmbito da aplicação do regime jurídico fiscal da tutela cautelar quando está em causa a interpretação de disposições legais de Direito Europeu. Na verdade, e como mais adiante veremos, faremos corresponder ao âmbito do “acte éclairé” uma tutela cautelar a favor do contribuinte com pressupostos muito menos exigentes, e por conseguinte, muito mais ampla, do que aquela que resulta da doutrina do “acte clair”.

4.2.4. A Finalidade do caso *CILFIT*, responsabilidade e retroactividade

No que se refere ao significado que a jurisprudência do caso *CILFIT* tem no âmbito do Direito Europeu, cumpre ainda referir que a doutrina tem-se dividido entre aqueles que salientando a importância da primeira parte do parágrafo 16 da decisão enfatizam a finalidade descentralizadora, ou seja, o TJ estaria a conferir mais poderes de decisão aos tribunais nacionais que decidem em última instância, outros, contrariamente, centrando-se na segunda parte do parágrafo 16 e ainda no parágrafo 17 e 20, atribuem uma finalidade centralizadora na decisão do TJ, com o intuito de uma “federalização” da organização judiciária Europeia⁵⁸.

Independentemente de uma finalidade centralizadora, ou descentralizadora, a verdade é que o caso *CILFIT* comporta uma concepção de Tribunais Europeus e da distribuição de poderes previstas no Tratado, uma forma particular da ideia de “Justiça Europeia”⁵⁹.

Por outro lado, essa jurisprudência do TJ tem a vantagem de atribuir o poder aos tribunais nacionais de conferirem uma tutela jurisdicional efectiva imediata no âmbito da interpretação das disposições de Direito Europeu, uma

⁵⁸ V., nesse sentido, DANIEL SARMIENTO, *Who's Afraid of the Act Clair Doctrine*, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBDF, Amsterdam, 2008, p. 73, ANA PAULA DOURADO, *Is it act clair? General Report on the role played by CILFIT in direct taxation*, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2008, p. 17.

⁵⁹ DANIEL SARMIENTO, *Who's Afraid of the Act Clair Doctrine*, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBDF, Amsterdam, 2008, p. 73.

vez que nesses casos não há obrigatoriedade de proceder ao reenvio da questão prejudicial ao TJ⁶⁰.

Saliente-se ainda, que não obstante o caso *CILFIT* apenas se referir aos tribunais que decidem em última instância, o princípio da tutela jurisdiccional efectiva impõe que seja garantida uma tutela a título definitivo, quer cautelar no que respeita também a interpretação do direito europeu, e desde logo pelos tribunais de primeira instância, cujo reenvio prejudicial não é obrigatório⁶¹.

Ainda assim, os tribunais de primeira instância devem utilizar este dispositivo legal de forma a tutelar de forma plena e imediata os direitos conferidos pelo Direito Europeu, e com a vantagem de reduzir consideravelmente o tempo e as custas do processo.⁶²

Neste contexto, há ainda que ter presente o caso *Köbler*⁶³ do qual resulta que a omissão de reenvio prejudicial em violação do art. 267.º do TFUE é susceptível de dar lugar a responsabilidade do Estado, pelo que a avaliação das circunstâncias que permitam ao tribunal nacional dispensar o reenvio prejudicial tem de ser efectuada com muita cautela, e com a fundamentação necessária à demonstração desses pressupostos.

Cumpre ainda ressaltar que, regra geral, os efeitos das decisões proferidas na sequência de reenvio prejudicial têm efeitos retroactivos (*Defrenne*⁶⁴, *Denkavit*⁶⁵, *Italiana*⁶⁶), no entanto, o TJ pode excepcionalmente restringir temporalmente esses efeitos, porém desde que não haja “acte clair” sobre essa questão⁶⁷.

⁶⁰ Nesse sentido v. ANA PAULA DOURADO, *The Legal Protection of Taxpayers in the Framework of Preliminary Questions*, *Legal Remedies in European Tax Law*, Pasquale Pistone (ed.), IBFD, 2009, p. 141, que aponta como desvantagem do mecanismo do reenvio prejudicial o facto da interpretação uniforme do Direito Europeu depender desse reenvio, sendo certo que a decisão de proceder ao reenvio cabe sempre aos tribunais nacionais.

⁶¹ Nesse sentido e sobre a amplitude da protecção dos contribuintes no âmbito do mecanismo do reenvio, v. ANA PAULA DOURADO, *The Legal Protection of Taxpayers in the Framework of Preliminary Questions*, *Legal Remedies in European Tax Law*, Pasquale Pistone (ed.), IBFD, 2009, p. 139.

⁶² v. também, PASQUALE PISTONE, *The Search for Objectives Standards in the Application of the Act Clair Doctrine to Direct Taxation: Some Remarks from an Italian Perspective*, Ana Paula Dourado e Ricardo da Palma Borges (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2008, p. 229.

⁶³ C-224/01, de 30 de Setembro de 2003.

⁶⁴ C-43/75, de 8 de Abril de 1976.

⁶⁵ C-170/05, de 14 de Dezembro de 2006.

⁶⁶ C-61/79 de 27 de Março de 1980.

⁶⁷ ANA PAULA DOURADO, *Is it act clair? General Report on the role played by CILFIT in direct taxation*, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2008, p. 67; V. ainda KOEN LENARTS, *The Rule of Law and the Coherence of the Judicial System of the European Union*, *Common Market Law Review*, Vol. 44, pp. 1625-1659, Kluwer Law International, 2007, pp. 1642 e ss, que refere que a interpretação que o TJ faz do Direito Europeu revela o seu sentido *ab initio*, pelo que produz efeitos *ex tunc*, o que desde logo possibilita que os tribunais nacionais possam adoptar essa interpretação para todos os casos em que se levante a mesma questão de interpretação do Direito Europeu.

4.3. A adopção de medidas cautelares no âmbito da doutrina do “acte clair” e do “acte éclaré”

4.3.1. Enquadramento

Como analisámos no segundo ponto, a adopção de medidas cautelares a favor dos contribuintes no âmbito do direito fiscal nacional não é frequente, desde logo porque a demonstração do *periculum in mora* exigido pelo art. 120.º, n.º 1, alínea *b*) e *c*), do CPTA constitui uma dificuldade acrescida no âmbito das relações jurídico-fiscais onde os interesses são na maior parte das vezes patrimoniais, e por conseguinte, é possível a reconstituição da situação existente. Assim, dificilmente se verifica a situação de “facto consumado” previsto na alínea *a*) daquele preceito legal, ou a existência de “prejuízos de difícil reparação” estatuído na alínea *b*).

No entanto, já no art. 120.º, n.º 1, alínea *a*), do CPTA apenas se exige para a adopção da medida cautelar que “seja evidente a procedência da pretensão formulada ou a formular no processo principal”, dispensando-se, deste modo, que haja *periculum in mora*, nos termos formulados no art. 120.º, n.º 1, alíneas *b*) e *c*), do CPTA, não se aplicando, de igual modo, os pressupostos previstos no n.º 2 deste preceito legal. Como vimos, a alínea *a*) daquele artigo aplica-se a situações em que a intensidade do *fumus boni iuris* é muito elevada, casos de manifesta ilegalidade.

Por outro lado, os tribunais nacionais podem colocar junto do TJ uma questão sobre a interpretação ou validade do Direito Europeu, no âmbito do mecanismo do reenvio prejudicial previsto no art. 267.º do TFUE, e decorrente dessa questão suscitada podem adoptar medidas cautelares conforme resulta dos casos *Factortame*, *Zuckerfabrik* e *Atlanta*, de modo a garantir a tutela jurisdicional dos particulares.

A pergunta que se pode colocar é se os nossos tribunais fiscais podem adoptar medidas cautelares ao abrigo do art. 120.º, n.º 1, alínea *a*), do CPTA, quando estamos perante questões abrangidas pelo âmbito da doutrina do “acte clair” e do “acte éclaré”? E na afirmativa, com que âmbito e qual o relevo desta questão para a concretização do princípio da tutela jurisdicional efectiva no âmbito do Direito Europeu? São estas as questões que ensaiaremos dar resposta.

4.3.2. Tribunais fiscais nacionais, Direito Europeu e medidas cautelares

Como já tivemos a oportunidade de analisar, ao se consagrar jurisprudencialmente uma derrogação à obrigação imposta aos tribunais nacionais que decidem em última instância, proceder ao reenvio prejudicial previsto no art. 267.º do TFUE, TJ reforçou os poderes dos tribunais nacionais, alargando o âmbito de cooperação entre os “Tribunais Europeus” pela “partilha” de competências.

A derrogação aplica-se, como vimos, relativamente a questões de interpretação do Direito Europeu quando esta já tiver sido anteriormente suscitada

e decidida pelo TJ através de reenvio prejudicial num caso idêntico (*Da Costa*) e ainda quando este tribunal já tenha proferido uma decisão sobre uma determinada questão, ainda que não estritamente idênticas, mas similares (*CILFIT*, parágrafo 14) ou seja, quando há “acte éclaré”, e ainda quando a aplicação correcta do Direito Europeu é tão óbvia que não deixa margem para qualquer dúvida razoável sobre a forma que a questão em causa deve ser decidida (*CILFIT*, parágrafo 16) ao que corresponde à doutrina do “acte clair”.

Cumpre reafirmar a nossa posição no sentido de que os tribunais de primeira instância podem e devem fazer uso, não só do reenvio prejudicial previsto no art. 267.º do TFUE, bem como antecipando o juízo de “recurso” à derrogação pelos tribunais que decidem em última instância, aplicar directa e imediatamente a jurisprudência que resulta do caso *Da costa* e *CILFIT*, concretizando, deste modo, o princípio do primado e da aplicação do Direito Europeu.

E a afirmação vale, quer no que diz respeito à decisão da causa principal, quer ainda no âmbito da tutela cautelar, realizando plenamente o direito a uma tutela jurisdicional efectiva dos contribuintes no que concerne o Direito Europeu.

Este é o nosso ponto de partida para entendermos que em termos da adopção de medidas cautelares, os tribunais fiscais nacionais de primeira instância assumem um papel primordial na garantia dos direitos dos contribuintes derivados das disposições de Direito Europeu.

Deste modo, à semelhança do que sucede quando estão em causa questões puramente de direito interno, em que as medidas cautelares podem ser adoptadas pelos tribunais fiscais nacionais ao abrigo do regime jurídico que examinámos no ponto segundo, também quando estamos perante questões de Direito Europeu a adopção de medidas cautelares a favor do contribuinte revela-se imperativa, preenchidos que estejam os pressupostos legais.

Por conseguinte, os nossos tribunais fiscais também podem adoptar medidas cautelares a favor do contribuinte ao abrigo do disposto no art. 147.º, n.º 6, do CPPT e art. 112.º e ss. do CPTA, no âmbito do Direito Europeu.

4.3.3. A adopção de medidas cautelares ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do art. 120.º do CPTA no âmbito da doutrina do “acte clair” e do “acte éclaré”

Assume particular importância saber se a partir da doutrina do “acte clair” e do “acte éclaré” os tribunais fiscais nacionais podem adoptar medidas cautelares a favor do contribuinte com fundamento no disposto no art. 120.º, n.º 1, alínea a), do CPTA.

A relevância da questão assenta na possibilidade de se garantir uma tutela jurisdicional efectiva imediata e ampla nas questões derivadas do Direito Europeu, face à menor exigência dos pressupostos daquele preceito legal.

No entanto, o tratamento da questão, na nossa perspectiva deve assentar na distinção que resulta da jurisprudência do TJ, isto é, da que resulta do caso *Da Costa* e do caso *CILFIT*.

Assim, entendemos que em termos da tutela cautelar, a jurisprudência do caso *Da Costa* (“acte éclaré”) permite a adopção pelos nossos tribunais fiscais de medidas cautelares, em determinados casos, ao abrigo do disposto no art. 120.º, n.º 1, alínea a), do CPTA.

Com efeito, quando estamos perante questões de interpretação do Direito Europeu, se esta já tiver sido anteriormente suscitada e decidida pelo TJ através de reenvio prejudicial num “caso idêntico”, e o sentido dessa decisão for favorável à pretensão do contribuinte, os tribunais fiscais podem adoptar medidas cautelares ao abrigo daquele preceito legal uma vez que se encontra preenchido o pressuposto legal de que “seja evidente a procedência da pretensão formulada ou a formular no processo principal”.

A “evidência” da procedência da acção principal resulta do facto de que se há “acte éclaré” no sentido do caso *Da Costa*, e é favorável à pretensão do contribuinte, então, aquando da decisão do processo principal o tribunal fiscal deve aplicar directamente essa interpretação da disposição de Direito Europeu que conduzirá necessariamente à procedência da acção principal.

Nesses casos, o contribuinte poderá obter a título cautelar, por exemplo, a suspensão imediata de um acto em matéria tributária, resultante de disposições de Direito Europeu, cuja interpretação a favor do contribuinte já tenha sido apreciada pelo TJ em sede de reenvio prejudicial noutro caso idêntico.

Desta forma, a protecção jurisdicional efectiva do contribuinte no âmbito do Direito Europeu torna-se plena e imediata, não dependendo da prova do *periculum in mora* nos termos do art. 120.º, n.º 1, alínea b) e c), do CPTA, nem aos pressupostos previstos no n.º 2 desse preceito legal.

Já quanto à adopção de medidas cautelares no âmbito da referida alínea a) quando estamos perante “acte éclaré” no sentido do parágrafo 14 do caso *CILFIT*, ou seja, no momento em que deparamos com questões “não estritamente idênticas”, mas “similares”, somos da opinião de que podemos estar, ou não, perante a “evidência” da procedência da acção principal, dependendo das circunstâncias do caso concreto e da própria percepção do julgador.

Na verdade, não rejeitamos a possibilidade de serem adoptadas medidas cautelares nos “casos similares”, mas ao serem adoptadas deverão sê-lo com muitas cautelas, pois o preceito legal em causa exige a evidência da “procedência da pretensão formulada ou a formular no processo principal”, que mais difficilmente se verifica quando não estamos perante “casos idênticos”.

A “evidência” dependerá em larga medida do caso concreto, e do grau de conhecimento de Direito Europeu do próprio julgador, de tal modo que apenas deve ser adoptada a medida cautelar quando se puder concluir com segurança que, não obstante não estarmos perante um “caso idêntico” é evidente a procedência da acção principal. Sucede que essa tarefa, não se revela fácil, desde logo pela natureza perfuntória que assume a análise do *fumus boni iuris*, pois trata-se de uma *summario cognitio* e não de uma análise exaustiva do fundo da causa, e nessa medida constitui um “obstáculo” para que se conclua de forma imediata pela “evidência” da procedência da acção principal, como sucede nos casos de “acte éclaré” no sentido do caso *Da Costa*.

Quanto à adopção de medidas cautelares a favor do contribuinte no âmbito da doutrina do “acte clair”, a nossa posição vai no sentido da sua rejeição ao abrigo do disposto no art. 120.º, n.º 1, alínea a), do CPTA, podendo, contudo, ser adoptadas ao abrigo das alíneas b) e c) do mesmo preceito legal.

Com efeito, há “acte clair” quando a aplicação correcta do Direito Europeu é tão óbvia que não deixa margem para qualquer dúvida razoável sobre a forma como a questão em causa deve ser decidida (*CILFIT*, parágrafo 16). Sucedeu que, o TJ impôs condições rigorosas para que os tribunais nacionais possam fazer uso da derrogação ao art. 267.º do TFUE.

Como já tivemos oportunidade de referir, o TJ afirmou ser necessário que a interpretação correcta do Direito Europeu seja tão óbvia que não há lugar a qualquer “dúvida razoável” quer para os tribunais de outros Estados-Membros, quer para o TJ, e há ainda que comparar as diferentes versões das línguas dos Estados-membros em que se encontra redigida a disposição legal em questão, e interpretá-la à luz das disposições do Direito Europeu como um todo.

Estamos perante exigências que devem ser respeitadas, sob pena da questão em causa ser objecto de má interpretação por parte dos tribunais nacionais, o que confere algum grau de complexidade para a formação do juízo quanto à procedência da acção, que deverá ser formulado segundo as regras do instituto da tutela cautelar, e nessa medida, consideramos que não haverá “evidência” nos termos do art. 120.º, n.º 1, alínea a), do CPTA.

Do exposto, resulta então, que a adopção de medidas cautelares a favor do contribuinte ao abrigo do art. 120.º, n.º 1, alínea a), do CPTA, no âmbito do Direito Europeu, à luz do “acte éclaré” no sentido do caso *Da Costa* impõe-se como concretização do princípio da tutela jurisdicional efectiva, sendo possível em determinados casos a sua adopção quando estamos perante “acto éclaré” no sentido do parágrafo 14 do caso *CILFIT*, mas de rejeitar no âmbito da doutrina do “acte clair”.

5. CONCLUSÕES

A adopção de medidas cautelares a favor dos contribuintes pelos tribunais fiscais nacionais tem sido reduzida face à inexistência de um regime jurídico cautelar, amplo e completo, previsto e regulado no Código de Procedimento e de Processo Tributário, que dê cumprimento ao princípio da tutela jurisdicional efectiva consagrado na nossa Lei Fundamental.

Assim, no Direito Fiscal Português as medidas cautelares a favor do contribuinte encontram-se genericamente reguladas no art. 147.º, n.º 6, no CPPT, e dada a sua insuficiente regulamentação, são ainda aplicáveis, subsidiariamente, as disposições do Código de Processo nos Tribunais Administrativos contidas no Título V.

No que concerne as disposições desse código, a tutela cautelar do contribuinte é garantida pela possibilidade de adopção de medidas cautelares ao

abrago do disposto no art. 120.º, n.º 1, alínea *b*) ou *c*), do CPTA, que depende do preenchimento do pressuposto do *periculum in mora* nos termos aí configurados, e ainda a adopção de tais medidas ao abrigo da alínea *a*) desse mesmo Código, não sendo necessário, por conseguinte, o preenchimento dos pressupostos da alínea *b*) e *c*), e tão pouco considerar os interesses em causa conforme impõe o n.º 2.

Nessa medida, o contribuinte pode obter de forma imediata uma tutela cautelar ao abrigo do art. 120.º, n.º 1, alínea *a*), do CPTA nos casos de manifesta ilegalidade. Por outro lado, a tutela cautelar a favor do contribuinte estende-se à possibilidade de antecipação da decisão na causa principal ao abrigo do disposto art. 121.º, n.º 1, do CPTA, que entendemos ser de aplicar também no âmbito do Direito Fiscal, bem como o “decretamento provisório da providência” previsto no art. 131.º do CPTA.

Não obstante, reconhecemos que os meios processuais cautelares implementados pela reforma do contencioso administrativo conferem uma tutela cautelar ampla, certo é que a aplicação desse regime às relações jurídicas-fiscais se revela na prática, insuficiente, e nessa medida urge proceder a uma reforma no contencioso fiscal no âmbito das medidas cautelares a favor do contribuinte, que atenda às especificidades do Direito Fiscal.

Mas a tutela cautelar que é devida aos contribuintes estende-se também quando estão em causa disposições de Direito Europeu.

Com efeito, os tribunais fiscais enquanto “Tribunais Europeus Comuns”, têm a obrigação de aplicar o Direito Europeu partilhando competências com o TJ, levantando-se nesse contexto, por vezes dificuldades na articulação entre o direito interno e o Direito Europeu.

Essa articulação pressupõe dois princípios fundamentais de Direito Europeu, o princípio do primado e o princípio do efeito directo, que limitam o princípio da autonomia institucional, conferindo aos tribunais nacionais o mandato de realizar a plena eficácia do Direito Europeu.

A competência dos tribunais fiscais nacionais abrange, deste modo, quer o direito de acção, quer ainda o direito à adopção de medidas cautelares que garantam o efeito útil da acção principal, dando pleno cumprimento ao princípio da tutela jurisdicional efectiva no que diz respeito ao Direito Europeu.

Da jurisprudência do TJ resulta claramente que no âmbito do Direito Europeu, os tribunais nacionais devem adoptar as medidas cautelares necessárias a garantir a sua plena eficácia, quer afastando a aplicação de normas de direito interno incompatíveis com o Direito Europeu, como foi decidido no caso *Factortame*, quer nos casos em que a tutela cautelar se situa no plano da protecção dos particulares contra actos nacionais de execução de actos de Direito Europeu inválidos, como sucede nos casos *Zuckerfabrik* e *Atlanta*.

Analisámos ainda, a possibilidade dos tribunais fiscais adoptarem medidas cautelares ao abrigo do art. 120.º, n.º 1, alínea *a*), do CPTA, quando estamos perante questões abrangidas pelo âmbito da doutrina do “acte clair” e do “acte éclaré”.

Assim, quer no que diz respeito à decisão da causa principal, quer ainda em termos da tutela cautelar, os tribunais de primeira instância podem e devem fazer uso, não só do reenvio prejudicial previsto no art. 267.º do TFUE, bem como antecipando o juízo de “recurso” à derrogação pelos tribunais que decidem em última instância, aplicar directa e imediatamente a jurisprudência que resulta do caso *Da costa e CILFIT*, concretizando, deste modo, o princípio do primado e da aplicação directa do Direito Europeu.

Chegamos à conclusão que os tribunais fiscais podem adoptar medidas cautelares ao abrigo do disposto no art. 120.º, n.º 1, alínea a), do CPTA, à luz da jurisprudência do caso *Da Costa* (“acte éclaré”). A “evidência” da procedência da acção principal, pressuposto desse preceito legal, resulta do facto de que se há “acte éclaré” favorável à pretensão do contribuinte, a decisão do processo principal será necessariamente nesse sentido, sem que o tribunal que decida em última instância tenha de proceder ao reenvio prejudicial ao abrigo do disposto no art. 267.º do TFUE.

E, admitimos ainda a possibilidade de adopção de medidas cautelares ao abrigo daquele preceito legal nos casos de “questões similares” no sentido do parágrafo 14 do caso *CILFIT*, dependendo do caso concreto, e do grau de conhecimento de Direito Europeu do próprio julgador.

Contudo, entendemos que as medidas cautelares a favor do contribuinte no âmbito da doutrina do “acte clair” apenas devem ser adoptadas ao abrigo das alíneas b) e c) do mesmo preceito legal, face aos requisitos rigorosos impostos pelo TJ nessa matéria.

A adopção de medidas cautelares a favor dos contribuintes pelos tribunais fiscais nacionais deve ser entendida de forma abrangente. É imperativa no âmbito do direito interno, quer no âmbito do Direito Europeu. Tornar mais clara a ideia de “Justiça Europeia” em matéria cautelar foi o que ensaiamos alcançar.

BIBLIOGRAFIA

- ALMEIDA, Mário Aroso, *O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos*, Almedina, Coimbra, 2003.
- AMARAL, Diogo Freitas do/ALMEIDA, Mário Aroso de, *Grandes Linhas da Reforma do Contencioso Administrativo*, Almedina, 2002.
- ANDRADE, Vieira de, *A justiça administrativa — Lições*, Almedina, Coimbra, 2003.
- ALVIM, Mariana de Sousa, *A Tutela Judicial Provisória dos Particulares — no âmbito do Direito Comunitário*, Principia, 2008.
- BROKELIND, Cécile (Ed.), *Towards a Homogeneous EC Direct Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2007.
- BROKELIND, Cécile, *The acte clair doctrine arising from the ECJ's direct tax case law from a Swedish perspective: use or misure?*, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, pp. 453 e ss., IBFD, Amsterdam, 2008.
- CÂMARA, Francisco de Sousa da, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, pp. 371 e ss., IBDF, Amsterdam, 2008.
- CAMPOS, João Mota de, Campos João Luiz Mota de, *Manual de Direito Comunitário*, 4.ª edição, Fundação Calouste Gulbenkian, 2004.
- CANOTILHO, J.J. Gomes/Moreira, Vital, *CRP — Constituição da República Portuguesa, Anotada — Artigos 1.º a 107.º*, Coimbra Editora, 4.ª edição, Coimbra, 2007.
- CRAIG, Paul/DE BURCA, Gráinne, *EU Law, Text, Cases, and Materials*, 4.ª ed., Oxford, University Press, 2008

- D'ALMEIDA, Luís Duarte, *A Tutela de Direitos Subjectivos Derivados do Direito Comunitário: Medidas Provisórias nos Tribunais Nacionais*, Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, 2000.
- DOURADO, Ana Paula/BORGES, Ricardo da Palma (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2008.
- DOURADO, Ana Paula, *Lições de Direito Fiscal Europeu, Tributação Directa*, Coimbra Editora, 2010.
- DOURADO, Ana Paula, *Forum Shopping in EC Tax Law in the context of Legal Pluralism: Spontaneous Order as the Optimal Solution or Tax-payers Rights to a Code of Legality?*, Intertax, n.º 10, Volume 36, pp. 222 e ss., Wolters Kluwer, 2008.
- DOURADO, Ana Paula, *Is it act clair? General Report on the role played by CILFIT in direct taxation*, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, pp. 57 e ss., IBFD, Amsterdam, 2008.
- DOURADO, Ana Paula, *Princípio da Legalidade fiscal, Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem Livre de Apreciação*, Coimbra, 2007.
- DOURADO, Ana Paula, *Portugal*, Cécile Brokelind (Ed.), *Towards a Homogeneous EC Direct Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2007.
- DOURADO, Ana Paula, *The Legal Protection of Taxpayers in the Framework of Preliminary Questions*, *Legal Remedies in European Tax Law*, p. 139 e ss., Pasquale Pistone (ed.), IBFD, Amsterdam, 2009.
- DUARTE, Maria Luísa, *Tratado de Lisboa: versão consolidada do Tratado da União Europeia e do Tratado sobre o funcionamento da União Europeia*, AAFDL, Lisboa, 2008.
- DUARTE, Maria Luísa, *União Europeia e Direitos Fundamentais — no Espaço da Internormatividade*, AAFDL, Lisboa, 2006.
- KOFLER, Georg W., *Acte clair, Community precedent and direct taxation in the Austrian judicial system*, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, pp. 173 e ss., IBFD, Amsterdam, 2008.
- LANG, Michael, *Acte clair and limitations of the temporal effects of ECJ judgements*, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, pp. 71 e ss., IBFD, Amsterdam, 2008.
- LENAERTS, Koen, *The Rule of Law and the Coherence of the Judicial System of the European Union*, Common Market Law Review, Vol. 44, pp. 1625-1659, Kluwer Law International, 2007.
- MADURO, Miguel Poiares, *A Constituição Plural, Constitucionalismo e União Europeia*, Principia, São João do Estoril-Caiscais, 2006.
- MARTÍNEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal*, 10.ª edição reimpressão, Almedina, Coimbra, 2003.
- NABAIS, J. Casalta, *Estudos de Direito Fiscal, Por um Estado Fiscal Suportável*, Almedina, Coimbra, 2005.
- PISTONE, Pasquale (ed.), *Legal Remedies in European Tax Law*, IBFD, Amsterdam, 2009.
- PISTONE, Pasquale, *The Search for Objectives Standards in the Application of the Acte Clair Doctrine to Direct Taxation: Some Remarks from an Italian Perspective*, DOURADO, Ana Paula/BORGES, Ricardo Da Palma (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, pp. 223 e ss., IBFD, Amsterdam, 2008.
- PRATS, Francisco Alfredo García, *The acte clair doctrine and the effective judicial protection of EC law rights in the direct tax matters: the Spanish case as an example*, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, pp. 417 e ss., IBFD, Amsterdam, 2008.
- QUADROS, Fausto de, *Direito da União Europeia. Direito Constitucional e Administrativo da União Europeia*, Almedina, Coimbra, 2004.
- QUADROS, Fausto de/ MARTINS, Ana Maria Guerra Contencioso Comunitário, Almedina, Coimbra, 2.ª edição, 2007.
- SARMIENTO, Daniel, *Who's Afraid of the Acte Clair Doctrine*, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, pp. 71 e ss., IBFD, Amsterdam, 2008.
- SERVAAS, Thiel Van, *Justifications in Community law for income tax restrictions on free movement: Acte clair rules that can be readily applied by national courts*, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, pp. 133 e ss., IBFD, Amsterdam, 2008.
- SOUZA, Miguel Teixeira de, *Estudos sobre o Novo Processo Civil*, Lex, 2.ª edição, Lisboa, 1997.
- SOUZA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário — anotado e comentado*, 2006, Áreas Editora.
- TAINHA, Cristina Flora, *Poderes do Tribunal: Outros Intervenientes*, Centro de Estudos Judiciários, *A Nova Justiça Administrativa*, pp. 149-159, Coimbra Editora, Coimbra, 2006.

- TEMPLE-LANG, John, *Community Constitutional Law: Article 5 EEC Treaty, in Common Market Law Review*, vol. 27, n.º 4, 1990.
- VANISTENDAEL, Frans, *Consequences of the acte clair doctrine for the national courts and temporal effects of an ECJ decision*, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, pp. 157 e ss., IBDF, Amsterdam, 2008.
- WATTEL, J. Peter, *National Procedure Autonomy and Effectiveness of EC Law: Challenge the Charge, File for Restitution, Sue for Damages?*, Legal Issues of Economic Integration, Vol. 35(2), pp. 109-132, Kluwer Law International, 2008.
- WEBER, Denis, *Some Remarks on the Application of Community Law, Its Legal Effects and the Relationship between These Concepts*, Pasquale Pistone (ed.), pp. 45 e ss., IBFD, Amsterdam, 2009.
- WEBER, Denis/DAVITS, Frauke, *The Practical Application of the Acte Éclairé and the Acte Clair Doctrine (With References to Netherlands Direct Tax Law)*, Ana Paula Dourado e Ricardo da Palma Borges (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, pp. 275 e ss., IBFD, Amsterdam, 2008.
- XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, com a colaboração de: Clotilde Celorico Palma e Leonor Xavier, 2.ª edição, Almedina, Coimbra, 2007.
- ZALASINSKI, Adam, *The meaning and scope of the acte clair doctrine concerning direct taxation: The Portuguese experience and the establishment of boundaries*, Ana Paula Dourado/Ricardo da Palma Borges (eds), *The Acte Clair in EC Direct Tax Law*, pp. 321 e ss., IBDF, Amsterdam, 2008.