

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

AUXÍLIOS DE ESTADO
SOB A FORMA FISCAL -
O CASO AÇORES – Proc. C-88/03

Ana Cristina Rodrigues Gonçalves

Lisboa, novembro de 2012

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

AUXÍLIOS DE ESTADO
SOB A FORMA FISCAL -
O CASO AÇORES – Proc. C-88/03

Ana Cristina Rodrigues Gonçalves

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica de João Ricardo Catarino, Professor Auxiliar com Agregação, Doutoramento em Administração Pública e com Agregação em Finanças Públicas e Fiscalidade.

Constituição do Júri:
Presidente: Doutor Paulo Nogueira da Costa
Arguente: Doutora Clotilde Celorico Palma
Vogal: Doutor João Ricardo Catarino

Lisboa, novembro de 2012

DECLARAÇÃO

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas.

Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

DEDICATÓRIA

Ao meu Pai que partiu demasiado cedo,
de quem tenho muitas saudades.

Aos meus anjos da guarda que velam por mim,
sem eles este projeto ficaria inacabado.

Aos que me inspiram à procura do
conhecimento e a ser um ser humano
melhor e mais completo.

AGRADECIMENTOS

Ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), pelos conhecimentos transmitidos que se congregam na conclusão do Mestrado em Fiscalidade.

Ao Orientador Professor Doutor João Ricardo Catarino pela disponibilidade incessante, pelas horas despendidas, para melhorar e concluir no tempo definido o trabalho. Sem a sua orientação na circunscrição do âmbito, bem com a definição da vertente prática, teria sido muito difícil a conclusão desta Dissertação, senão mesmo impossível.

Aos professores do Mestrado de Fiscalidade responsáveis pelo despertar do interesse nestas matérias, pelas quais me aventurei a aprender, pelos seus ensinamentos, pelo seu entusiasmo e capacidade de transmitir os seus conhecimentos.

Ao meu marido Ricardo Pissarra, por nunca duvidar das minhas capacidades, mesmo nas horas difíceis não me deixou desistir, por compreender as ausências forçadas e por não se poupar a esforços para me ajudar.

Ao Dr. Luís Alves pela sua disponibilidade e pelo muito que me ensinou, foi neste projeto um incansável revisor e um consultor frequente.

À Dr.^a Catarina Galveias pela sua paciência, ajuda constante, companhia e compreensão diárias no decurso do Mestrado.

À Mestre Carla de Carvalho Martins pela partilha do seu saber adquirido, pela amizade e por me ter convencido que era possível.

Ao Mestre Nuno Ramos pela sua disponibilidade, pelo contributo indispensável na revisão, análise e debate de ideias relevantes para enriquecer este trabalho.

Aos meus amigos, família e colegas de trabalho, pelo encorajamento constante, durante a realização deste trabalho e à manifesta compreensão pelas minhas ausências.

RESUMO

A presente Dissertação visa a análise do regime dos auxílios de Estado sob a forma fiscal, através do estudo do Acórdão que ficou conhecido como o Caso Açores, relevante em matéria jurisprudencial ao nível do funcionamento da União Europeia.

O Governo Regional dos Açores, no uso dos seus poderes legislativos, decretou em 1999 uma redução da taxa de IRC para as entidades residentes no arquipélago.

A medida foi qualificada pela Comissão como auxílio de Estado, por força do artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia, incompatível com o funcionamento do mercado comum para as atividades do setor financeiro.

Portugal recorreu da Decisão da Comissão junto do Tribunal de Justiça da União Europeia, porém, o Tribunal sentenciou de um modo inesperado, ao condicionar a qualificação como auxílio de Estado, à existência de autonomia suficiente pela entidade regional.

A perscrutação dos argumentos defendidos é um importante exercício de análise e compreensão deste tema, marcante no exercício dos poderes legislativos, em matéria de impostos diretos no seio da União.

Analisaremos comparativamente a aplicação da jurisprudência resultante do Caso Açores em dois casos: os três territórios históricos do País Basco e o de Gibraltar.

Por último, realizaremos uma abordagem às consequências sobre os operadores do setor financeiro beneficiários da medida, sobre os quais recaiu a obrigação de reembolso da diminuição da taxa em sede de IRC.

O objetivo final desta Dissertação é analisar os argumentos defendidos no Caso Açores e gizar sobre a jurisprudência deste Acórdão ao nível da União Europeia.

Palavras-Chave: Auxílios de Estado, Caso Açores, Artigo 107.º do TFUE, Seletividade.

ABSTRACT

This Dissertation aims the understanding of state aid scope to measures relating to direct taxation of companies, through the study of the Judgment, which became known as the Azores Case, a relevant case law in the functioning of the European Union and jurisprudence.

In 1999 the Azores Regional Government used its enacted legislative powers, to allow entities resident in the archipelago, the reduction on the taxes on corporate income.

The tax measure was qualified by the Commission, as state aid, according to article 107 of the Treaty on the Functioning of the European Union, incompatible with the common market, only to the activities of the financial sector.

Portugal appealed before the Court of Justice of the European Union from the Commission's decision, however, the Court ruled surprisingly, by enforcing the measure as a state aid, to the existing of sufficient autonomy.

The full knowledge of the arguments used is an important exercise of analysis and understanding of this subject, so striking in the exercise of legislative powers in respect of direct taxes within the Union

We also expect to study two other cases, which decision was clearly marked by the Azores Case: Basque Country and Gibraltar.

Finally, we intend an approach on the consequences of the financial sector operators' beneficiaries by repayment the benefit of tax rate concerning corporate income.

The ultimate purpose is to analyse the arguments on Azores Case and to study the jurisprudence for the European Union in this judgment.

Keywords: State aid, Azores case, Article 107 TFEU, Selectivity.

Índice

1.	Introdução	1
1.1.	Justificação do tema	1
1.2.	Objeto e objetivos da Dissertação	2
1.3.	Metodologia	7
2.	Fiscalidade direta - A integração Europeia	10
2.1	Auxílios de Estado	11
2.2	Código de Conduta	12
2.3	As «Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional»	14
2.4	A «Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais, às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas»	16
2.5	O conceito de «região ultraperiférica»	18
2.6	Compatibilidade dos regimes de auxílios estatais com as medidas sob a forma fiscal	20
2.7	Qualificação como auxílio de Estado - Critérios	22
2.8	O critério da seletividade	24
3.	Estudo do caso: Caso Açores – Acórdão do Tribunal de Justiça, de 6 de Setembro de 2006 – Processo C-88/03	26
3.1	O Procedimento de averiguação da Comissão	26
3.2	Enquadramento da Região Autónoma	28
3.3	Legislação dos Açores	30
3.4	A Decisão da Comissão (2003/442/CE)	31
3.4.1.	A qualificação pela Comissão como um auxílio de Estado	32
3.4.2.	A medida é compatível com o mercado comum	34
3.4.3.	A derrogação não é extensível às atividades financeiras	35
3.4.4.	A recuperação do benefício concedido por Portugal	37
3.5	O Processo no Tribunal de Justiça da União Europeia	38
3.5.1	A posição de Portugal	38
3.5.2	A posição da Comissão	40
3.5.3	As Conclusões ao Acórdão do Advogado-geral	43
3.5.4	A posição do Tribunal de Justiça	46
3.6	Considerandos sobre sentença do Tribunal de Justiça	49
3.6.1	Pela natureza ou pela economia do sistema fiscal	49
3.6.2	Autonomia suficiente – seletividade regional	52
4.	O Caso País Basco	54

4.1 O critério da autonomia económica e financeira	57
4.2 Considerandos sobre o Acórdão País Basco	59
5. O Caso Gibraltar.....	63
5.1 O Caso Gibraltar - Acórdão do TJUE, processos apensos C-106/09 P e C-107/09 P	64
5.1.1 Quanto à condição de realização de lucros e à fixação de um limite máximo de tributação.....	66
5.1.2 Quanto às vantagens de que beneficiam as sociedades « <i>offshore</i> »	67
5.2 Ilações sobre o Caso Gibraltar	68
6. Discussão dos Casos analisados	70
7. O Caso Banco Comercial dos Açores (BCA)	74
8. Conclusões	79
9. Limitações do estudo/propostas de futuras investigações	83
Bibliografia.....	85

Lista de siglas e abreviaturas

BCA – Banco Comercial dos Açores

CE – Comunidade Europeia

CRP – Constituição da República Portuguesa

IRC - Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

ISCAL – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

JO – Jornal Oficial

LFRA - Lei das Finanças das Regiões Autónomas

RA – Região Autónoma

RA´s – Regiões Autónomas

RUP – Região Ultraperiférica

RUP´s – Regiões Ultraperiféricas

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCE – Tratado da Comunidade Europeia

TFUE – Tratado de Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

1. Introdução

1.1. Justificação do tema

Numa época em que se questiona a soberania de um Estado-Membro no comando das suas políticas e em que medida a implementação do programa governativo com recurso à fiscalidade é meramente uma questão de vontade dos chefes de Estado, é essencial ao entendimento do regime dos auxílios de Estado, por representar uma forte restrição à ação legislativa na fiscalidade direta dos Estados-Membros.

O tema que nos propomos tratar - Auxílios de Estado sob a forma fiscal - o Caso Açores - Proc. C-88/03 - é fruto do interesse despertado, em particular, durante a unidade curricular de Direito Fiscal Internacional ministrada pela Doutora Clotilde Celorico Palma, no decurso do 2.º Semestre do Mestrado de Fiscalidade no Instituto Superior de Contabilidade e Administração durante o ano letivo 2010/2011. A componente curricular foi enriquecida pela abordagem da figura dos auxílios de Estado, pela contingência que representa no planeamento da fiscalidade interna no seio da União Europeia (UE).

A nossa perceção inicial da figura dos auxílios de Estado era insuficiente, o que nos obrigou a um estudo mais aprofundado, e inevitavelmente, à afinidade e ao entusiasmo por esta matéria. A perceção referida passava pela confusão com outros conceitos como subvenções, subsídios ou ajudas, que apesar dos aspetos comuns não são de todo sinónimos.

Tratando-se de uma Dissertação de um Mestrado em Fiscalidade, procuraremos que a abordagem não tenha o enfoque jurídico clássico dos conceitos, normalmente associada a outra área do saber - entenda-se o Direito -, pelo que se procurará, numa conceção mais simplista, contribuir para a aprendizagem dos auxílios de Estado.

O tema justifica-se pela sua atualidade. Face às consequências duma crise financeira que assola a UE, os Governos são obrigados a ponderar os incentivos à recuperação económica face à proibição de adoção de medidas incompatíveis com o mercado interno. A contribuição dos Estados-Membros para o desenvolvimento dos seus territórios, intervindo nas diversas áreas sociais e económicas, nomeadamente com recurso à fiscalidade, tem efeitos indesejados e pode redundar na violação de princípios consagrados no Tratado de Funcionamento da União Europeia (TFUE)¹, desde que afetem ou ameacem afetar a concorrência, o que obriga à tarefa disciplinadora das Instituições Europeias (Comissão Europeia e Tribunais Europeus). Se há um tempo para

¹ Doravante também designado por TFUE ou simplesmente Tratado.

perceber como funciona este regime, que prevê impedir os Estados-Membros de adotar posturas proibidas pelo Tratado, é este. A necessidade de interferência dos Estados nas suas economias legitima a disciplina dos auxílios de Estado.

A UE não tem um modelo único de organização de Estado adotado pelos seus Membros. Ao nível da competência legislativa dos impostos, esta organização encontra-se por vezes assente num sistema de competência descentralizada por órgãos de decisão local, regional ou territorial. Esta dispersão legislativa, em matéria fiscal e regional da tributação direta, dificulta a tarefa fiscalizadora em matéria dos auxílios de Estado, na medida em que, introduz elementos de análise que podem redundar num tratamento diferenciado, de situações aparentemente similares.

A escolha deste estudo de caso pretende abarcar estas questões complexas no domínio europeu, na análise de medidas fiscais levadas a cabo por órgãos que não o Estado - ou como são designadas por entidades infraestatais - que se assumem como auxílios de Estado.

1.2. Objeto e objetivos da Dissertação

O objeto da Dissertação é o estudo dos auxílios de Estado, concretamente, através do estudo de caso do que ficou conhecido como o Caso Açores.

O regime de controlo dos auxílios de Estado previsto atualmente no Tratado, nos seus artigos 107.º a 109.º, segue um princípio consagrado da proibição aos auxílios de Estado, admitindo-se excecionalmente a sua compatibilidade com o mercado comum.

O Governo Regional dos Açores decretou em 1999 uma redução do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) para as entidades residentes no arquipélago. A medida previa a redução da taxa de imposto em 30% em relação ao restante território nacional, com vista à promoção do desenvolvimento regional, permitindo às empresas a operarem nos Açores superarem as dificuldades sentidas decorrentes da sua atividade numa região insular.

Esta medida fiscal foi considerada pela Comissão Europeia² compatível com o mercado comum, desde que não se estendesse às atividades financeira e seguradora. Portugal recorre da decisão para o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE)³, contudo, é condenado a recuperar o benefício concedido junto dos beneficiários.

² Doravante designada apenas por Comissão.

³ Doravante também designado por Tribunal de Justiça ou simplesmente Tribunal.

O processo em Tribunal fica conhecido por Caso Açores e constituiu a nossa escolha, porque permite a compreensão dos auxílios de Estado, designadamente sob a forma fiscal, ou seja, quando a medida adotada pelo Estado-Membro prevê uma intervenção no mercado a nível fiscal.

A nossa abordagem do Caso Açores prevê o enquadramento teórico dos auxílios de Estado e o acompanhamento da ação fiscalizadora da Comissão e do Tribunal, recorrendo ao direito comparado para avaliar a complexidade dos desfechos diferentes em casos similares.

O objetivo principal visa analisar a jurisprudência emanada com a instituição de aspetos relevantes na disciplina dos auxílios de Estado, procurando determinar as consequências do Acórdão de 6 de setembro de 2006, proferido no processo C-88/03 do TJUE, para a fiscalidade direta de alguns Estados-Membros, nomeadamente quando a medida é legislada por uma entidade infraestatal.

A abordagem teórica prevista para o Capítulo 2 visará contextualizar uma matéria complexa prevista em apenas três artigos do TFUE - do artigo 107.º ao artigo 109.º - que encerram um conjunto de pressupostos e princípios basilares. Neste sentido, versaremos sobre o compromisso assumido com a integração europeia para a fiscalidade direta, com a adoção do Código de Conduta e os principais documentos produzidos pela Comissão no que concerne aos auxílios de Estado: «Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional»⁴ e «Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas»⁵. Explanaremos o conceito de região ultraperiférica de que a Região Autónoma (RA) dos Açores goza, que lhe confere à partida, um estatuto derogatório da disciplina dos auxílios de Estado, pelas suas características geográficas, económicas e sociais. Visaremos a compatibilidade possível com o mercado comum, de alguns regimes de auxílios de Estado que resultam de medidas de carácter fiscal. Apreciaremos os critérios implícitos à qualificação de uma medida como auxílio de Estado. Faremos uma abordagem especial a um dos critérios – a seletividade de uma medida, pelo seu destaque na questão jurisprudencial do capítulo seguinte.

A vertente prática desta Dissertação, a tratar no Capítulo 3, versará o designado Caso Açores ou, como refere Santos (2008: 235), «o estranho caso do conceito comunitário de autonomia suficiente em sede de auxílios de Estado sob a forma fiscal» que configura a

⁴ Jornal Oficial (JO) C 74 de 10/03/1998 (98/C 74/06).

⁵ Jornal Oficial (JO) C 384 de 10/12/1998 (98/C 384/03).

Decisão da Comissão⁶, em considerar como auxílio de Estado incompatível com o mercado interno, a decisão do Governo Regional dos Açores de reduzir as taxas de IRC para os contribuintes sediados na RA, apenas na parte em que beneficia as atividades móveis⁷, nas quais se incluem as atividades dos seguros e as atividades bancárias.

Após ter conhecimento deste regime fiscal pela imprensa, a Comissão iniciou um procedimento de averiguação⁸ da compatibilidade da medida fiscal com o regime de auxílios de Estado. Deste procedimento, dependem as autorizações para a aplicação das medidas, porém, pode resultar na imposição da supressão ou da modificação do auxílio de Estado.

Efetivamente, a medida fiscal dos Açores foi qualificada pela Comissão⁹ como auxílio de Estado por força do artigo 107.^{o10} do TFUE, porém compatível com o mercado comum, ao abrigo do poder discricionário de que a Comissão dispõe, constante do n.º 3, alínea a), do artigo 107.º do Tratado. A Comissão determinou que a compatibilidade da medida com o mercado comum dependia da exclusão das empresas que operam nas atividades móveis, do âmbito do regime que adapta o sistema fiscal nacional às especificidades da RA dos Açores. Nesta decisão, engloba as empresas que exerçam atividades financeiras, bem como as empresas que exerçam atividades do tipo «serviços intragrupo» (atividades cujo fundamento económico é prestar serviços às empresas pertencentes a um mesmo grupo, como centros de coordenação, de tesouraria ou de distribuição).

A República Portuguesa recorreu da Decisão da Comissão junto do TJUE, porém, o Tribunal corrobora que se está perante um auxílio de Estado, não pelos argumentos defendidos pela Comissão, mas antes baseando a sua posição na falta de “autonomia suficiente” pelo Governo Regional dos Açores. Na sua justificação, o TJUE relaciona a atribuição da medida a uma compensação direta, com o aumento das transferências de verbas do Governo Central, para permitir o saneamento orçamental com a perda de receita fiscal que a medida acarreta.

⁶ Decisão 2003/442/CE da Comissão, de 11 de Dezembro de 2002 JO 2003, L 150, p.52 «Relativa à parte do regime que adapta o sistema fiscal nacional às especificidades da Região Autónoma dos Açores referente à vertente das reduções das taxas do imposto sobre o rendimento».

⁷ O efeito recai sobre as atividades prejudiciais ou atividades móveis: «[...] empresas que operam no sector financeiro todas as que exercem actividades económicas abrangidas pela secção J da nomenclatura estatística das actividades económicas na Comunidade Europeia (NACE, Rev. 1.1) (15), ou seja, actividades de intermediação financeira (código 65), de seguros (código 66) e auxiliares de intermediação financeira e de seguros (código 67)» Ponto 41 da Decisão 2003/442/CE da Comissão.

⁸ Conforme prevê o art. 108.º do TFUE: «A Comissão procederá, em cooperação com os Estados-Membros, ao exame permanente dos regimes de auxílios existentes nesses Estados».

⁹ Decisão 2003/442/CE da Comissão, de 11 de Dezembro de 2002.

¹⁰ Art. 87.º do TCE à data dos factos.

Como consequência, através do Acórdão de 6 de setembro de 2006, proferido no processo C-88/03, o Tribunal condenou Portugal a executar a Decisão da Comissão, de recuperar junto dos beneficiários diretos – os contribuintes - o benefício obtido com a redução da taxa de imposto.

A análise do Acórdão resultante desta sentença é a vertente que permite: analisar alguns procedimentos envolvidos na disciplina dos auxílios de Estado; assistir à jurisprudência relevante por parte do Tribunal de Justiça, nomeadamente, para Estados-Membros com territórios ou regiões autónomas; aferir a independência das Instituições, e a realidade da harmonização fiscal ao nível da UE.

Fundamentalmente, procuraremos abordar questões de funcionamento dos auxílios de Estado e do delicado equilíbrio entre vontades e compromissos assumidos no Tratado pelos Estados-Membros e as Instituições encarregues da sua disciplina e do seu cumprimento.

A primeira questão a merecer discussão é a própria Decisão da Comissão, em qualificar a redução da taxa de IRC como um auxílio de Estado pela assunção de seletividade¹¹ da medida, ou antes seletividade territorial¹², por ter aplicação apenas no território Açoriano e não em todo o território nacional.

O segundo ponto a analisar neste estudo é a obrigatoriedade da retirada das atividades financeira e seguradora da medida fiscal a vigorar na RA, bem como, das razões invocadas pela Comissão, ao alegar que estas atividades, pela sua natureza, não contribuem para o desenvolvimento regional.

A terceira questão a discutir relaciona-se com a decisão do TJUE, de considerar provada a seletividade da medida, não pelas razões defendidas pela Comissão, mas pelo argumento que o Governo Regional dos Açores não era suficientemente autónomo para legislar a medida. O Tribunal decretou que a entidade regional que legislou a medida era dependente das transferências do Governo Central para sustentar a diminuição de receitas que a medida comportava, concluindo pela falta de «autonomia suficiente». O Tribunal define as três formas de autonomia, a reunir cumulativamente, para que um território ou entidade local detenham autonomia suficiente, deixando a medida de estar sob a disciplina dos auxílios de Estado.

¹¹ De acordo com o ponto B da Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas (98/C 384/03): «[...] a medida deve ser específica ou selectiva, no sentido de favorecer certas empresas ou certas produções».

¹² De acordo com a Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas (98/C 384/03), o critério de seletividade ou de especificidade, refere-se «[à]s medidas cujo âmbito abrange a totalidade do território do Estado escapam ao critério de especificidade estabelecido».

A quarta questão aborda os dois argumentos fulcrais pelos quais Portugal foi condenado: a autonomia insuficiente do Governo dos Açores e a seletividade da medida, através do confronto com dois Acórdãos com decisão controvertida pelo TJUE. Para o efeito, optámos pelos processos que visaram o Caso do País Basco, os três Territórios Históricos (Álava, Biscaia e Guipúscoa) e o Caso Gibraltar.

O Capítulo 4 acolherá o designado Caso País Basco resultante do Acórdão do Tribunal de Justiça, de 11 de Setembro de 2008, relativo aos processos apensos C-428/06 a C-434/06, dos pedidos de decisão prejudicial do *Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco*. A escolha do Caso prende-se com a imposição das três formas de autonomia a verificar para uma entidade local ou regional ser dotada de autonomia suficiente determinada pelo TJUE: autonomia institucional, autonomia processual e autonomia económico-financeira. Analisaremos igualmente, o elemento de aferição do Tribunal da autonomia suficiente: a existência de uma compensação (transferência) do Estado para os territórios ou entidades regionais.

O Capítulo 5 aborda o Caso Gibraltar resultante do Acórdão do Tribunal de Primeira Instância¹³, de 18 de Dezembro de 2008, processos T-211/04 e T-215/04, Governo de Gibraltar (T-211/04) e Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte (T-215/04) contra a Comissão. A opção pelo Caso Gibraltar prende-se com a definição do que o Tribunal de Justiça caracteriza como uma medida seletiva material. É igualmente pragmático para a compreensão da diferença subjacente, em termos do regime dos auxílios de Estado, de ser reconhecida uma autonomia suficiente a uma entidade local ou regional.

Apesar de procurar alguns considerandos à medida que analisamos as matérias, reservamos o Capítulo 6 para tecer algumas conclusões transversais aos três processos decorridos no Tribunal de Justiça da União Europeia: o Caso Açores, o Caso País Basco e o Caso Gibraltar.

No cumprimento da decisão do Caso Açores, Portugal requereu aos contribuintes a devolução da diferença do imposto entre as taxas anteriormente em vigor e as taxas reduzidas aplicadas, acrescida de juros. Dedicamos o Capítulo 7 à discussão da questão da equidade da medida junto dos beneficiários diretos, que foram condenados à restituição da redução do tributo, e à explicação deste mecanismo de disciplina sancionatória e simultaneamente de prevenção, ao dispor da Comissão, da aplicação de auxílios de Estado incompatíveis com o Tratado.

¹³ Atualmente designado por Tribunal Geral.

Pretendemos encerrar a análise, no Capítulo 8, com as conclusões que se afiguram pertinentes, em função da revisão da literatura, do estudo de caso e do espírito de compreensão desenvolvido pela matéria, visando a possível contribuição para o desenvolvimento de trabalhos académicos futuros.

Reservámos o Capítulo 9 para a reflexão de limitações da Dissertação, designadamente quando se opta pelo estudo de caso, para estudar uma realidade e onde nos aventuramos a apresentar algumas sugestões para trabalhos futuros de investigação.

Com este trabalho de Dissertação almejamos, designadamente:

- Promover a discussão dum tema de carácter fiscal, manifestamente importante, mas pouco tratado no âmbito da fiscalidade;
- Contribuir para a perceção da importância dos auxílios de Estado enquanto instrumentos restritivos da ação dos Estados-Membros considerando o crivo a que estão sujeitos, com vista à apreciação da adoção de eventuais práticas proibidas;
- Analisar a Decisão da Comissão em qualificar a redução da taxa de IRC para os Açores como um auxílio de Estado;
- Examinar as posições do Governo português, da Comissão e do TJUE, face ao Caso Açores e ao seu desfecho;
- Determinar as decisões e questões jurisprudenciais levantadas com a sentença do Tribunal de Justiça;
- Avançar com uma reflexão sobre os critérios da decisão final dos Casos País Basco e Gibraltar;
- Compreender as consequências da decisão controvertida pelo TJUE, para os beneficiários diretos da redução dos impostos que vigoraram nos Açores e a equidade da medida punitiva;
- Avaliar as consequências para a harmonização fiscal e para o compromisso assumido pelos Estados-Membros.

1.3. Metodologia

A realidade que nos propusemos analisar nesta Dissertação prende-se com o conceito de auxílios de Estado sob a forma fiscal, pela sua atualidade, importância, complexidade, mas porque está fortemente inserida no contexto do estudo da fiscalidade direta de um país membro da União Europeia.

A metodologia escolhida para abordagem deste objeto de investigação foi o estudo de caso, dada a complexidade das especificidades que pretendemos analisar. Como refere Yin (2003:13) esta metodologia pode ser definida como uma técnica que «[...]

investigates a contemporary phenomenon within its real-life context, especially when the boundaries between phenomenon and context are not clearly evident¹⁴».

Pela multiplicidade de critérios e características que compõem os estudos de caso, Yin (2003:15) classifica os estudos de caso de acordo com os objetivos e a natureza das informações finais, como: exploratórios, descritivos, explicativos e avaliativos. Segundo o autor, um estudo de caso é: (i) exploratório, quando se conhece muito pouco da realidade em estudo e os dados se dirigem ao esclarecimento e delimitação dos problemas ou fenómenos da realidade; (ii) descritivo, quando há uma descrição densa e detalhada de um fenómeno no seu contexto natural; (iii) explicativo, quando os dados tratam de determinar relações de causa e efeito em situações reais, ou seja de que forma os factos acontecem em função uns dos outros; e (iv) avaliativo, quando produz descrição densa, esclarece significados e produz juízos. Esta Dissertação insere-se nitidamente na última tipologia.

Para a realização deste trabalho, de desenvolvimento prévio de proposições teóricas para orientar a recolha e análise de dados foram efetuadas pesquisas e revisão da literatura em livros, artigos, jornais, revistas e sítios na internet relacionados com o tema. Tendo presente o objeto e o objetivo, a revisão da literatura sobre estas matérias visou um conhecimento em duas vertentes, sendo que a primeira, abrange uma contextualização histórica e teórica da matéria, e a segunda, mais prática, abrange as questões da implementação, funcionamento, disciplina e de jurisprudência dos auxílios de Estado.

A metodologia adotada para este trabalho teve como primeira fase a escolha do tema e dos casos a analisar, com a coadjuvação do orientador, o Doutor João Ricardo Catarino. Após ponderação, a escolha recaiu sobre o designado “Caso Açores”, por ser um fenómeno recente, pela proximidade, por se tratar de um caso que envolveu diretamente Portugal no seio do contexto da realidade que queremos estudar, e pelo enquadramento nas matérias analisadas no Mestrado.

O Caso Açores pareceu-nos apropriado para a compreensão dos auxílios de Estado, uma matéria complexa, com contornos algo inesperados e com consequências nem sempre conhecidas. Aliás, face às muitas variáveis que envolvem os auxílios de Estado, designadamente, o princípio geral de proibição, os poderes derogatório da Comissão, a ação fiscalizadora das Instituições Europeias, os interesses nacionais, o respeito pelas soberanias e a proteção de princípios consagrados no Tratado, o tema não se esgota na abordagem adotada nesta Dissertação. Efetivamente, há facetas da realidade que poderão ser exploradas para além das previstas neste estudo, e do âmbito adotado.

¹⁴ Tradução livre do autor: «[...] investiga um fenómeno contemporâneo no seu contexto da vida real, especialmente se as fronteiras entre fenómeno e contexto não são claramente evidentes».

A segunda fase metodológica foi constituída, por pesquisa de informações relativas ao tema do trabalho: pesquisa documental (em livros, teses de doutoramento, dissertações de mestrados, artigos científicos, documentos oficiais e sítios de Internet) com a preparação de enquadramento teórico e preparação do estudo de caso.

A fase seguinte do percurso foi dedicada à análise factual do caso prático, recorrendo ao direito comparado para avaliar da complexidade e dos desfechos diferentes em casos similares, com pesquisa histórica do caso em estudo e casos análogos, e ainda, análise de arquivo.

A última etapa foi preenchida com a redação do trabalho: revisão da literatura, redação prévia, leituras de revisão acompanhadas pelo orientador e redação final da Dissertação.

2. Fiscalidade direta - A integração Europeia

Os Estados são soberanos na definição da legislação nacional em matéria da fiscalidade direta, porém, as disposições internas não podem atentar contra os princípios fundamentais definidos pelo Tratado, estando obrigados, inclusive, à abolição dessas práticas sempre que estejam em causa liberdades fundamentais contidas no Tratado.

A União Europeia assumiu o compromisso de enveredar pelo processo de harmonização, que «[...] traduz um esforço de convergência ou de aproximação parcial entre aspectos da estrutura e conteúdo dos sistemas fiscais autónomos, suprimindo as divergências entre eles que possam afectar os fins essenciais do processo de integração» Palma e Lobo (2007: 122).

Referindo-se à harmonização fiscal no que respeita à tributação indireta, Catarino (2001: 102) sugere que o seu sucesso implicaria que a definição da política comum fosse acometida aos órgãos de poder da União tendo «[...] em vista a obstar a criação por parte dos E.m's de medidas de efeito equivalente, distorcedoras das regras de um mercado que se pretende único, concorrencialmente neutro».

A integração da fiscalidade direta tem sido fruto da ação conjunta das Instituições Europeias (Comissão, Conselho e Parlamento) através da designada integração negativa, que contempla a imposição do respeito das liberdades fundamentais consagradas no Tratado, através da ação do TJUE, sempre que os normativos internos imponham condutas contrárias aos mesmos, como refere Bouzora (2008: 298).

Nos últimos anos, considera De La Feria (2008: 225), é na área do Direito fiscal «[...] que o Tribunal parece estar mais disposto a estender o âmbito de influência do Direito Comunitário sobre os ordenamentos jurídicos nacionais. Neste contexto, o impacto dos Acórdãos em matéria fiscal na criação de o princípio geral da proibição de abuso do direito é um exemplo paradigmático», com os Acórdãos a representarem um papel de destaque em matéria fiscal na definição de princípios, interpretações e regras.

Acima de tudo, a integração da fiscalidade direta tem obstáculos, que resultam nomeadamente do modelo de UE e coexistência de modelos de Estados, poderes e vontades individuais e comuns, como descreve Catarino (2001: 11):

De um lado cerram-se forças no sentido do globalismo de soluções, na procura de um ideal e da materialização concreta dos valores da segurança e do bem estar e, de outro, cresce o regionalismo e os defensores de uma crescentemente reivindicada autonomia local.

A matéria que nos propomos abordar, é um exemplo flagrante de como o Tribunal tem vindo, através do pronúncio sobre os auxílios de Estado, a ditar regras com consequências ao nível da fiscalidade direta dos Estados-Membros.

2.1. Auxílios de Estado

O conceito do auxílio de Estado não se encontra *de per se* definido. Embora o objetivo deste trabalho não procure a sua explanação, só por si merecedora de um trabalho de Dissertação, lográmos apenas abordar a sua conceção.

A falta de definição não é fruto de desinteresse nesse objetivo, como se entende no comentário de Porto (2010: 187):

Na falta de uma definição legal, nem a ciência económica, nem a ciência jurídica, nem a Comissão, nem os tribunais europeus, lograram construir um conceito de auxílio unanimemente aceite. Conscientes provavelmente da impossibilidade de construir um conceito unitário de auxílio e, mesmo, da sua inutilidade ou até prejuízo, tendo em vista a razão de ser do seu controlo [...].

A adoção do princípio geral da proibição, segundo Martins (2001: 25), seria impensável e impossível de englobar todos os auxílios, conforme defenderam os subscritores do Tratado numa época de reconstrução da Europa, por razões económicas e sociais. As razões reconhecidas, aquando da criação das Comunidades, para não proibir os auxílios subsistem, e as necessidades das políticas económicas e sociais nacionais continuam a exigir o auxílio a muitos sectores.

Os artigos 92.º a 94.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia (Tratado de Roma) correspondem ao primeiro articulado do regime dos auxílios de Estado, e não foram afetados no essencial com as revisões dos Tratados: primeiro com a numeração adotada pelo Tratado da União Europeia (Tratado de Maastricht), com os artigos 87.º a 89.º, e atualmente com a sua numeração 107.º e 109.º, após adoção do Tratado de Funcionamento da União Europeia (Tratado de Lisboa).

O princípio geral da proibição aplica-se às medidas que se qualifiquem como auxílios definidas pelo Tratado, como refere o n.º 1 do artigo 107.º do TFUE:

[...] são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afectem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.

As exceções previstas no Tratado para as medidas, que embora configurem auxílios de Estado, possam ser adotadas, são de duas naturezas: as automáticas que vigoram imediatamente porque se encontram expressamente previstas no Tratado e as derrogações sujeitas ao escrutínio e poder discricionário da Comissão.

As situações em que é possível a Comissão conceder a autorização são manifestamente excepcionais. Como explicam Palma e Lobo (2007:115), dependem da avaliação casuística em que são ponderados, designadamente, os critérios difundidos para a sua concessão, o respeito por princípios consignados no Tratado e no Direito Comunitário e a proporcionalidade dos objetivos face aos efeitos sobre a concorrência.

Em matéria das autorizações oriundas das derrogações incumbidas à Comissão, esta desenvolveu um conjunto de interpretações e de critérios nos quais se baseia. A divulgação de tais critérios tem sido muito diversa, sendo objeto de regulamentos, directivas, comunicações, enquadramentos, orientações ou cartas, emanados pela Comissão, e por via da jurisprudência do TJUE e do Tribunal Geral na clarificação da aplicação dos artigos do 107.º e 108.º do TFUE.

2.2 Código de Conduta

O Código de Conduta no domínio da fiscalidade das empresas é uma Resolução¹⁵ adotada pelo Conselho de Ministros de Economia e Finanças (Ecofin), a 1 de Dezembro de 1997, que almejou eliminar as medidas fiscais prejudiciais para os Estados-Membros. Como o próprio Código de Conduta sublinha, este não tem um carácter vinculativo para os Estados-Membros no domínio dos seus direitos e obrigações, mas decorre do Tratado, por se consubstanciar num compromisso político. Este compromisso resultou da necessidade de encetar uma ação coordenada para reduzir as distorções existentes no mercado único e para prevenir as perdas significativas de receitas fiscais, apenas resultantes da tributação direta, no domínio da fiscalidade das empresas.

Cabe referir que no Direito Comunitário da concorrência, segundo Martins (2001: 115), o conceito de empresa compreende o «[...] conjunto de meios humanos, técnicos e financeiros, organizados duradouramente para prossecução a prazo de determinados objectivos que impliquem o desenvolvimento de uma atividade económica».

¹⁵ Resolução do Conselho e dos representantes dos governos dos Estados-Membros, reunidos no Conselho de 1 de Dezembro de 1997, relativa a um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas. JO n.º C 002 de 06/01/1998 p. 2-5.

O Código de Conduta enceta o combate às medidas fiscais que se conotam como prejudiciais, isto é, aquelas que causam distorções no mercado único e tenham, ou sejam suscetíveis de ter, influência na decisão de localização das atividades económicas exercidas na Comunidade. Ora, os auxílios de Estado são arrolados, por princípio, entre as medidas fiscais prejudiciais, caso falseiem ou ameacem falsear a concorrência.

Para os auxílios de Estado é contemplada a cláusula de exclusão da prejudicialidade, que isenta desta qualificação, medidas cuja análise casuística permita determinar que os efeitos prejudiciais em causa são proporcionais aos objetivos pretendidos com a sua implementação. Está subjacente uma ponderação de benefícios pretendidos *versus* prejuízo para o mercado comum, para permitir que vigorem medidas pela sua relevância social e económica.

Consequentemente, o recurso sistemático da Comissão ao instituto dos auxílios de Estado, conforme explica Santos (2008: 254), representou o «[...] principal instrumento de combate ao fenómeno que ficou conhecido por concorrência fiscal prejudicial, o que, no plano jurídico, significou uma atribuição indirecta de efeitos jurídicos a instrumentos de natureza política».

Contudo, a Comissão¹⁶ aconselhou que os auxílios de Estado sejam a concedidos com parcimónia e circunscritos às regiões mais desfavorecidas. Caso os auxílios se generalizassem e se tornassem a regra, deixariam de ter qualquer carácter de incentivo e os seus efeitos económicos seriam anulados. Simultaneamente, falseariam as regras do mercado e afetariam a eficácia da economia comunitária no seu conjunto - é o considerado carácter de exceção deste instrumento.

Todavia, os critérios previstos no n.º 1 do art. 107.º do TFUE e os do Código de Conduta, nem sempre são coincidentes, embora sejam similares. A qualificação de uma medida como prejudicial, depende do preenchimento de pelo menos um dos critérios previstos no ponto B do Código de conduta, que não são idênticos aos do Tratado. Ainda que uma medida fiscal constitua um auxílio de Estado, no âmbito do n.º 1 do art.107.º do TFUE, ao beneficiar de uma das derrogações, não poderão ser considerados como uma prática de concorrência fiscal prejudicial.

É ainda de referir que o âmbito geográfico do Código de Conduta é substancialmente mais lato, na medida em que o regime dos auxílios de Estado, se resume aos Estados-Membros e o Código de Conduta aplica-se aos territórios dependentes e associados, que não se regem pela disciplina dos auxílios de Estado.

¹⁶ «Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional» JO das Comunidades Europeias n.º 98/C 74/06 de 10/03/1998 p. 0009-0031.

Entende o Conselho, através do Código de Conduta, que na avaliação das medidas fiscais prejudiciais, deve ser dada especial atenção às características e condicionalismos peculiares a que as regiões ultraperiféricas e a que as pequenas ilhas se encontram subordinadas. Este ponto traduz uma anuência aos auxílios de Estado quando se destinam a promover o desenvolvimento económico destas regiões.

Segundo Moreira (2008: 46), o regime dos auxílios de Estado tem subjacente, uma lógica de controlo no que concerne à intervenção dos Estados na atividade económica, através de medidas vantajosas, unilaterais e seletivas, com consequências para o comércio entre os Estados e para o Mercado Interno e que condicionam a concorrência.

O Código de Conduta incumbe a Comissão da publicação de directrizes para a aplicação das regras em matéria dos auxílios de Estado, de modo a compatibilizá-las com a fiscalidade direta das empresas, no âmbito do Direito Comunitário. Nesse sentido, em 1998, a Comissão produziu dois importantes instrumentos: as «Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional¹⁷» e a «Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas¹⁸».

2.3 As «Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional»

Como diz Mota (2011: 72), por se recear que os Estados-Membros sucumbam à tentação de socorrer de forma arbitrária a mecanismos - entenda-se auxílios de Estado – tendentes a atenuar as disparidades e especificidades de determinadas regiões, cabe à Comissão o exame da compatibilidade das ajudas em função dos seus efeitos, independentemente da forma ou objetivos prosseguidos.

A indispensabilidade de um documento aglutinador, que congregasse a atualização, a revisão e a simplificação dos critérios dos auxílios, conduziu às “Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional”, doravante também designado por Orientações. Este texto da Comissão reúne os critérios que passa a adotar, no âmbito dos seus poderes discricionários¹⁹, para considerar como compatíveis com o mercado esta categoria dos auxílios de Estado reservada a determinadas regiões e que almejam unicamente o seu desenvolvimento.

¹⁷ Jornal Oficial C 74 de 10/03/1998 (98/C 74/06).

¹⁸ Jornal Oficial C 384 de 10/12/1998 (98/C 384/03).

¹⁹ Conferidos pelas alíneas a) e c) do n.º 3 do art. 107.º do TFUE.

Os auxílios estatais com finalidade regional ou auxílios regionais pretendem o desenvolvimento das regiões desfavorecidas, através do apoio ao investimento e à criação de emprego no contexto do desenvolvimento sustentável, e que favoreçam o alargamento, a modernização e a diversificação das atividades dos estabelecimentos localizados nessas regiões, bem como a implantação de novas empresas. Segundo Santos (2003: 243), a Comissão estrutura a sua conduta de supervisão, controlo e apreciação do grau de incompatibilidade dos auxílios de Estado, em função dos objetivos com que os mesmos são criados. Logo, os auxílios regionais que visam as empresas sediadas ou a operar em determinada região, traduzem-se numa vantagem face às demais empresas do território nacional ou comunitário, pelo que implica um balanço entre a proteção da concorrência e os objetivos do desenvolvimento regional.

A derrogação ao princípio da incompatibilidade dos auxílios prevê que a Comissão autorize medidas, ainda que qualificadas como auxílio de Estado, em condições excecionais, permitindo uma maior flexibilização na aplicação da lei ao tomar em consideração circunstâncias especiais, designadamente, quanto aos objetivos preconizados. Duas derrogações previstas no Tratado são tratadas neste documento:

- A derrogação prevista na alínea a) do n.º 3 do artigo 107.º do TFUE²⁰, que visa promover o desenvolvimento económico das regiões em que o nível de vida seja anormalmente baixo ou em que exista grave situação de desemprego. Os termos "anormalmente" e "grave" demonstram que essa derrogação apenas abrange as regiões em que a situação económica é particularmente desfavorável relativamente ao conjunto da UE.
- A derrogação inscrita na alínea c) do n.º 3 do artigo 107.º do TFUE²¹, que permite maior flexibilidade no combate às dificuldades de uma região através dos auxílios, pois não estão identificadas, de forma precisa e formal, as contingências que visam atenuar, ou seja, não se limitam, necessariamente, ao nível de vida e ao subemprego. O quadro adequado para avaliar estas dificuldades pode ser constituído não só pela UE no seu conjunto, mas também, em especial, pelo Estado-Membro em questão.

As Orientações reconhecem que a forma adotada pelos auxílios é variável: subvenção, empréstimo com taxa de juros reduzida ou com bonificação de juros, garantia, isenções fiscais, redução de encargos sociais, fornecimento de bens ou serviços a custos vantajosos, entre outras. Prevendo a dificuldade de análise do enquadramento em

²⁰ À data do documento era alínea a) do n.º 3 do artigo 92.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia.

²¹ À data do documento era alínea c) do n.º 3 do artigo 92.º do Tratado que institui a Comunidade Europeia.

matéria do regime de auxílios, impõe-se que o auxílio seja apresentado à Comissão pelos Estados-Membro, antes do início da execução do projeto.

A ponderação deve pautar a conduta da Comissão, como refere Bouzora (2008: 301), na análise nos auxílios com finalidade regional considerando que:

[...] varias autonomías europeas tienen sus raíces en la historia y que no son creaciones artificiales de los Estados Miembros para eludir las normas de ayudas de Estado. Por lo tanto, países como el Reino Unido, Portugal y España han presionado a la Comisión Europea para que tenga en cuenta el grado de autonomía de la autoridad regional o local, antes de calificar los tipos impositivos regionales (que son inferiores al tipo impositivo nacional) o las desviaciones en relación al sistema tributario nacional como ayudas de Estado²².

A Comissão tem um papel disciplinador no mercado comum, designadamente, quando as regiões ou territórios têm um papel preponderante na organização dos Estados-Membros e que carecem da intervenção económica e social dos governos centrais para colmatar as adversidades.

2.4 A «Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais, às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas»

A «Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais, às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas», doravante designada por Comunicação, tem por objetivo clarificar e reforçar a aplicação das regras em matéria de auxílios de Estado às medidas fiscais, no contexto das derrogações ao princípio da incompatibilidade dos auxílios de Estado com o mercado comum, independentemente da forma fiscal que assumam.

Esta categoria de auxílios de Estado respeita a análise casuística da compatibilidade dos auxílios, não em função da sua forma, mas sim do seu efeito e consequências nas receitas dos outros Estados-Membro. Um auxílio de Estado que respeita à fiscalidade directa das empresas, não se resume à mera redução da taxa de tributação directa, podendo o benefício assumir várias formas de igual consequência, por isso, incompatível com o mercado interno, carecendo sempre da avaliação e regulação da Comissão.

²² Tradução livre do autor: «[...] várias autonomias europeias têm as suas raízes na história e não são criações artificiais dos Estados-Membros para contornar as normas relativas aos auxílios Estatais. Portanto, países como o Reino Unido, Portugal e Espanha têm pressionado a Comissão Europeia para tomar em consideração o grau de autonomia da autoridade regional ou local, antes de qualificar as taxas de impostos regionais (que são inferiores à taxa de imposto nacional), ou os desvios em relação ao regime fiscal nacional, como auxílios de Estado».

A este propósito, a Comissão arroga no seu Relatório²³ de 2004 a importância da definição de critérios e da imposição da notificação de prévia do regime de auxílios de Estado sob a forma fiscal, por reconhecer que «[a] forma que pode assumir um auxílio fiscal depende da evolução dos métodos de tributação e da engenharia fiscal²⁴».

Pereira (2011: 84) defende que os benefícios fiscais, em termos e linguagem corrente são incluídos numa categoria mais ampla dos desagravamentos, vantagens ou alívios fiscais, que engloba todas as formas de diminuição e exclusão da carga fiscal.

A autora (Pereira: 91) esclarece que os benefícios fiscais representam receitas fiscais cessantes, que expressam receitas que deixam de ser arrecadas para financiarem a concessão pelo Estado do benefício, assim:

Os benefícios fiscais integram-se nas chamadas “despesas fiscais”, representando um pagamento implícito feito pelos poderes públicos por intermédio de uma redução dos impostos a pagar ou seja, uma despesa pública feita através do sistema fiscal será o equivalente a um subsídio directo em dinheiro.

A disciplina do regime dos auxílios de Estado impõe que os Estados-Membros não executem os seus projetos de auxílio sem a aprovação prévia da Comissão. O desrespeito pelas regras processuais é encarado com inflexibilidade, podendo mesmo conduzir à supressão da medida e à recuperação pelo Estado-Membro em causa da vantagem concedida junto do seu beneficiário.

Há uma referência na Comunicação, particularmente importante para análise futura no nosso estudo de caso, onde se especificam os critérios que uma medida deverá preencher, cumulativamente, para ser qualificada enquanto auxílio de Estado²⁵:

- A medida deve conferir aos seus beneficiários uma vantagem que diminua os encargos que normalmente oneram os seus orçamentos;
- A vantagem deve ser concedida pelo Estado, ou através de recursos estatais;
- A medida deve afetar a concorrência e as trocas comerciais entre os Estados-Membros;
- A medida deve ser específica ou seletiva, no sentido de favorecer certas empresas ou certas produções.

²³ Relatório sobre a implementação da Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas, de 2004.

²⁴ Ponto 6 da «Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais, às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas».

²⁵ Nos termos do artigo 92.º do TCE à data da Comunicação - Atual artigo 107.º do TFUE.

2.5 O conceito de «região ultraperiférica»

Considerando que todas as disposições sobre o mercado único se aplicavam indiscriminadamente a todas as regiões, o Tratado de Maastricht²⁶ instituiu um princípio solidário reconhecendo as especificidades das regiões ultraperiféricas (RUP's) da Comunidade - grande afastamento, insularidade, pequena superfície, relevo e clima difíceis, dependência económica em relação a alguns produtos. O legislador comunitário pode assim adaptar as medidas específicas às RUP's, para lhes permitir alcançar o nível económico e social da Comunidade, reconhecendo a vertente prejudicial para o seu desenvolvimento económico e social, da situação de atraso estrutural, agravado por diversos fenómenos, designadamente pela insularidade ou dependência económica face a alguns produtos.

Este tratamento especial aplica-se igualmente à disciplina do art. 107.º do TFUE e concede à Comissão a possibilidade de derrogação à incompatibilidade com o mercado comum:

[d]os auxílios destinados a promover o desenvolvimento económico de regiões em que o nível de vida seja anormalmente baixo ou em que exista grave situação de subemprego, bem como o desenvolvimento das regiões referidas no artigo 349.º, tendo em conta a sua situação estrutural, económica e social.

Portugal tem os arquipélagos da Madeira e dos Açores entre as regiões que constituem RUP's, expressamente previstas no artigo 349.º do TFUE. A condição ultraperiférica do arquipélago dos Açores em relação aos territórios nacional e comunitário, de acordo com o Estatuto Político-Administrativo dos Açores²⁷, no art. 13.º n.º 2, assenta «[n]a insularidade, pela reduzida dimensão e relevo das ilhas, pelo clima e pela dependência económica em relação a um pequeno número de produtos, deve constituir um factor determinante na definição e condução da política interna e externa do Estado».

No Relatório do *Centre for European Policy Studies*²⁸ (Ludlow, Martins e Ferrer, 2000: 9) os autores enfatizam quatro características à redação do artigo 349.º do TFUE (artigo 299.º do TCE):

²⁶ Tratado de Maastricht assinado em 1992, institui as regiões ultraperiféricas, atualmente este conceito encontra-se salvaguardado no art.º 349.º do TFUE.

²⁷ Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma dos Açores, Lei n.º 39/80, de 5 de Agosto, com as alterações introduzidas pelas Lei n.º 9/87 de 26 de Março, pela Lei n.º 61/98 de 27 de Agosto e pela Lei n.º 2/2009, de 12 de Janeiro.

²⁸ Establishing suitable strategies to improve sustainable development in the Portuguese ultraperipheral regions of Madeira and the Azores. Centre for European Policy Studies Working Document n.º 139, January 2000p.1-18. Pode ler-se no Abstract do documento: «This document is a report prepared for the Portuguese Secretary of State for European Affairs to help the ultraperipheral regions to interpret the potential benefits and obligations for the ultraperipheral regions of Azores and Madeira of the new Art. 299.2 in the Treaty of the

Firstly, the new Treaty emphasises the political commitment of the Union to find solutions to the problems of the ultraperipheral regions. Secondly, as an article in the Treaty and not a Declaration, it provides a legal base for concrete action. Thirdly, it specifies methods by which the European Union can help. Finally, and by no means least, it provides for decisions by qualified majority rather than unanimity. As the three member states directly implicated did not ask for this last concession in the paper that they submitted to the intergovernmental conference, the fact that it was made was highly positive²⁹.

A Comissão faz pender a sua autorização dos auxílios de Estado destinados a favorecer o desenvolvimento económico das RUP's da verificação da regra destes serem «proporcionais e orientados para os objetivos pretendidos» e da verificação das seguintes exigências (ponto 33 da Comunicação):

- Contribuam para o desenvolvimento regional de atividades que operem e que tenham um impacto local. São excluídas perentoriamente as atividades «offshore», na medida em que a sua contribuição para o desenvolvimento da economia local é reduzida;
- Correspondam a desvantagens regionais reais para as atividades, para as quais os custos adicionais implicados têm peso. Exemplifica a inexistência desse nexo de casualidade: O caso dos custos adicionais de transporte, fruto do isolamento duma região que são, no entanto, irrelevantes para as atividades ligadas às finanças;
- Sejam examinadas num contexto comunitário, ou seja, deve tomar em consideração os efeitos negativos que tais medidas podem ter noutros Estados-Membros, ou seja, os efeitos sobre a concorrência.

Esta abordagem compreende o reconhecimento da impossibilidade dos consumidores instalados nas RUP's acederem aos bens e serviços a preços idênticos, aos demais consumidores do espaço Europeu. Para as empresas, há igualmente o reconhecimento que as características intrínsecas às regiões penalizam a obtenção de bons níveis de

European Union. It analyses the economic situation and special ultraperipheral needs of the archipelagos and discusses approaches to improve their level of development. It proposes to use the new article as the basis for the creation of a new contract with the EU, in which the ultraperipheral regions guarantee their commitment to move towards self-sustainability in exchange for financial assistance and derogations from Community law».

²⁹ Tradução livre do autor. «Em primeiro lugar, o novo Tratado enfatiza o compromisso político da União para encontrar soluções para os problemas das regiões ultraperiféricas. Em segundo lugar, como um artigo no Tratado e não uma Declaração, fornece uma base jurídica para a ação concreta. Em terceiro lugar, especifica métodos pelos quais a União Europeia pode ajudar. Finalmente, e não menos importante, prevê decisões por maioria qualificada e não por unanimidade. Como os três Estados Membro diretamente implicados não pediram esta última concessão no documento apresentado à conferência intergovernamental, o fato de ter sido feito foi altamente positivo.»

eficiência em virtude de reduzidas economias de escala e dimensão e da total dependência do exterior e do incremento dos custos de transporte.

O Código de Conduta previu a salvaguarda o regime das RUP's, na já referida, cláusula de exclusão da prejudicialidade, considerando não prejudiciais as medidas fiscais utilizadas para apoiar o desenvolvimento económico destas regiões específicas. Claramente, o Conselho pondera as características e condicionalismos particulares das regiões ultraperiféricas, desde que não comprometam a integridade e coerência jurídica comunitária, incluindo o mercado interno e as políticas comuns.

A fragilidade destas regiões foi evidenciada no Relatório de Barnier (2011: 8), onde é referido que a crise financeira e económica mundial adensaram as dificuldades económicas e sociais das RUP's. A título exemplificativo menciona a taxa de desemprego entre 2006 e 2010 que aumentou mais nas RUP's do que comparativamente a outras regiões europeias. Para o autor, desta crise resultou uma perceção mais evidente das deficiências estruturais que as caracterizam, como sejam, o nível de rendimento *per capita* relativamente baixo, o peso significativo do setor público e as balanças comerciais desequilibradas.

2.6 Compatibilidade dos regimes de auxílios estatais com as medidas sob a forma fiscal

Pereira (2011: 107) explica que a análise da compatibilidade com o mercado comum dos auxílios de Estado, concedidos sob a forma fiscal, implica a verificação dos mesmos requisitos do artigo 107.º do TFUE, pois constituem uma categoria específica de auxílios de Estado.

No Relatório de 2004 a Comissão³⁰ sentiu necessidade de ressaltar que não reúne quaisquer preconceitos, entenda-se negativos ou positivos, quanto aos auxílios concedidos sob a forma fiscal. A forma (neste caso fiscal) dos auxílios de Estado é igualmente indiferente quando a Comissão desempenha a sua função de verificar a compatibilidade com o mercado comum. Como exemplos de regiões consideradas elegíveis, aponta os regimes fiscais especiais das Canárias e da zona franca da Madeira, que viram os seus projetos de implementação de auxílios de Estado sob a forma fiscal, autorizados por reunirem as condições previstas no n.º 3 da alínea a) do art.º 87.º do Tratado, ou seja, ao abrigo da derrogação prevista para as RUP's.

³⁰ Relatório sobre a implementação da Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas, de 2004.

Para a Comissão as atividades cuja contribuição para o desenvolvimento regional é qualificada como insuficiente ou modesta (na relação do montante dos auxílios e a vantagem económica que poderá advir para os beneficiários) são à partida excluídas da derrogação. Atividades como os serviços financeiros, os serviços «intragrupo» e os centros de coordenação, representam um risco de concessão de montantes elevados de auxílios com um impacto modesto sobre o desenvolvimento regional. Entende ainda a Comissão que a derrogação concedida a alguns regimes fiscais não pode estar associada às atividades móveis, tendo em conta o elevado risco da sua deslocalização para efeitos de obtenção de vantagens fiscais, sendo frequente no caso das atividades referidas no parágrafo anterior, designadamente nas atividades de seguros e nas atividades bancárias.

Esta condição de exclusão face a este conjunto de atividades teve origem nos trabalhos preparatórios à aprovação do Código de Conduta, onde se estabeleceu «[...] a prejudicialidade dos regimes que beneficiam as actividades mais móveis, tais como as actividades de natureza financeira, facto que determinou a consideração como “prejudiciais”³¹ das actividades financeiras» Palma (2008: 138). Esta posição, considera a autora, conduziu a que as atividades financeiras fossem retiradas do regime do Centro Internacional de Negócios da Madeira³², (a vigorar a partir de janeiro de 2003), para permitir que o regime deixasse de ter aspetos prejudiciais em sede do Código de Conduta.

Como explicam (Brás; Dewerbe; Borges 2004: 127), na altura em que analisou o regime da Madeira, a Comissão para justificar a sua posição usou como argumento, «[...] given that activities which would contribute very little to the development of the region compared with the possible amount of aid [...]»³³, posição pela qual a Comissão ainda hoje se pauta.

A Comissão reconhece que os «serviços intragrupo» não existem na ordem jurídica portuguesa, mas opta por inclui-las na qualificação de prejudicialidade, por razões de transparência e de segurança jurídica futuras, caso viessem a ser adotadas.

³¹ Como expusemos na página 10: Como prejudiciais são qualificadas as medidas que influenciam a decisão de localização das atividades económicas ou que causam distorções no mercado único.

³² O regime do Centro Internacional de Negócios da Madeira Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 13/2008, de 18 de janeiro, a vigorar de 1 de janeiro de 2007 a 31 de Dezembro de 2013.

³³ Tradução livre do autor: «[...] dado que as atividades que contribuam muito pouco para o desenvolvimento da região comparada com a quantidade possível de auxílio [...]».

2.7 Qualificação como auxílio de Estado - Critérios

Nos diversos documentos produzidos pela Comissão sobre a matéria, não restam dúvidas que qualquer medida levada a cabo por um Estado-Membro será qualificada como auxílio de Estado, no âmbito do art.º 107.º do TFUE, se cumulativamente preencher quatro critérios: ser concedida pelo Estado ou através de recursos estatais, conferir uma vantagem, ser específica ou seletiva, e finalmente, afetar a concorrência e as trocas comerciais entre os Estados-Membros.

O conceito de auxílio de Estado repousa na noção de soberania estatal, pelo que engloba apenas as medidas em que a sua concessão depende exclusivamente do exercício do poder discricionário de um Estado, independentemente de vir a estar sujeito ao controlo ou enquadramento comunitário. Os auxílios comunitários não devem ser confundidos como auxílios de Estado porque, apesar serem auxílios públicos, as autoridades comunitárias que os determinam não são soberanas. De acordo com Santos (2003: 123), mesmo os auxílios atribuídos pelo Estado com base em determinações de Regulamentos comunitários não consubstanciam auxílios de Estado, sendo antes designados como auxílios mistos (por exemplo os auxílios agrícolas).

O primeiro critério para a qualificação de auxílio de Estado contempla a determinação quanto à origem da medida, ou seja, se a medida é concedida pelo Estado ou através de recursos estatais. Só é possível uma conclusão quando se relacionam duas questões: uma de natureza formal e outra de natureza substancial. A vertente formal contida no conceito de Estado realça a natureza da entidade prestadora do auxílio. A questão substancial prende-se com a proveniência dos recursos envolvidos, no "financiamento" da medida. A considerar na análise do primeiro critério, devemos atender que no Estado se inclui a Administração Central, a Administração Local, bem como as instituições em que os poderes públicos exerçam uma influência determinante na tomada de decisões. Deste modo, é irrelevante a natureza jurídica da entidade que concede o auxílio, podendo este ser acordado por ente público ou privado, designado ou instruído pelo Estado. Apenas reúnem as características de auxílios de Estado aqueles que, pela observância do conjunto das duas naturezas, são atribuídos pelo Estado em sentido amplo, e que se traduzem num financiamento suportado pelos recursos estatais.

O segundo critério, como determina o n.º 1 do art.º 107.º do TFUE, avalia a atribuição de uma vantagem «independentemente da forma que assumam» as medidas. Uma medida constitui uma vantagem para uma empresa, sempre que dela resulta um benefício económico que não obteria no decurso de atividades comerciais normais. Como explica Martins (2001: 53), a vantagem abrange sempre uma componente positiva ou negativa,

sendo positiva através da transferência de meios do Estado para as empresas, ou negativa pela conduta do Estado em não arrecadar as receitas que seriam devidas, mais latente, no caso das receitas fiscais.

Na jurisprudência produzida³⁴ para caracterizar o auxílio de Estado, o TJUE recorre à comparação com o conceito de subvenção, considerando o auxílio de Estado mais abrangente que a subvenção, pois abarca não apenas prestações positivas (característica inerente à subvenção), mas também as operações do Estado que, em diversos moldes, desoneram os encargos inerentes ao orçamento de uma empresa. Embora possamos afirmar que ambos os conceitos têm a mesma natureza e efeitos análogos, com vista ao reforço do seu entendimento quanto à irrelevância da forma, a Comissão tem vindo a enumerar tipos de medidas consideradas como auxílios de Estado, tendo a lista sido gradualmente alargada.

O Tratado valoriza como terceiro critério para a qualificação de um auxílio de Estado, a identificação de destinatários dos auxílios, considerando medidas que se assumam específicas ou seletivas, «favorecendo certas empresas ou certas produções», conforme a expressão do art.º 107.º do Tratado. Só estaremos perante um auxílio de Estado quando estamos perante empresas ou produções perfeitamente identificáveis como beneficiários. Quando as medidas não prevejam destinatários, isto é, se estes não sejam individualizados ou individualizáveis, ou quando se está perante uma medida que vise a economia como um todo (exemplo: uma redução duma taxa de juro), não estaremos perante um auxílio, não se aplicando a proibição no âmbito do art.º 107º do TFUE. Os auxílios representam simultaneamente um custo ou perda de rendimento para o Estado, e um benefício para as entidades que os recebem.

A forma como a medida se revela não é primordial. Embora, por vezes, não sejam atribuídos diretamente a essas entidades sob a forma de prestações positivas, têm um efeito idêntico. De igual modo, não está implícito qualquer tipo de obrigatoriedade por parte do beneficiário, em termos de contrapartida pelo benefício obtido, porque muitas das vantagens obtidas não são acompanhadas por contrapartidas.

Como último critério identificado no Tratado, o art.º 107.º do TFUE prevê os efeitos do auxílio de Estado, considerando medidas incompatíveis com o mercado interno de acordo com duas condições: «afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros» ou «que falseiem ou ameacem falsear a concorrência». O Tratado estabelece que não é necessário que ocorram simultaneamente para se verificarem os efeitos de interdição da

³⁴ A título de exemplo, o Acórdão do TJUE, 15 de novembro de 2011, processos apensos C-106/09 P e C-107/09 P.

medida. Porém, Santos (2003: 214) afirma que as duas condições são evidentemente distintas, ainda que «[...] as autoridades comunitárias costumam tratá-las simultaneamente e analisá-las, em conjunto, de forma unitária e interligada. O vínculo que existe entre elas torna de facto, muitas vezes, difícil a sua distinção em certas situações».

O autor (Santos: 213) avança que a expressão «que falseiem ou ameacem falsear a concorrência», analisa os efeitos sobre o comércio intracomunitário, sobre a situação dos demais concorrentes, enquanto a expressão «afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros» remete para as questões sobre a estrutura da concorrência, ou seja, quando as medidas «[...] alteram o equilíbrio entre a oferta e a procura, assim, como a informação sobre os custos e sobre as oportunidades de lucros» (Santos, 2003: 217 *apud* Scheuing, 1974).

O TJUE, sobre esta matéria, considerou que não é necessário demonstrar que o auxílio tem um efeito aplicável na concorrência, no fortalecimento da posição de determinadas empresas relativamente aos seus concorrentes no mercado comum, basta que exista a possibilidade de falsear a concorrência. Assim, prevalecem sempre os princípios conducentes à proteção do mercado, como acresce Moreira (2008: 41): «[...] a livre concorrência ou melhor dizendo “a concorrência não falseada” [...] foi delineada como um meio ao serviço da prossecução da integração europeia».

2.8 O critério da seletividade

Considerando a vertente prática do estudo de caso, justifica-se um maior desenvolvimento do critério de seletividade, que Pereira (2011: 100) considera o mais difícil de estabelecer.

Uma medida será seletiva quando o Estado introduzir no sistema um elemento que resulte num tratamento preferencial entre os operadores económicos, nomeadamente com potenciais destinatários desse benefício que lhes permite obter vantagens sobre os demais.

Retomando a Comunicação (referida no ponto 2.3), sobre o requisito de seletividade ou especificidade, esta dispõe que uma medida fiscal está sujeita ao regime dos auxílios de Estado, quando a mesma constitui uma exceção à aplicação do sistema fiscal geral. Pressupõe que se determine em primeiro lugar qual é o regime comum e seguidamente se as exceções ao regime comum resultam da «natureza ou da economia do sistema fiscal», intrínsecas aos fundamentos e aos princípios do sistema fiscal do Estado-Membro. Estaremos perante um auxílio de Estado, quando a condição não se verifique.

A Comissão sublinha no Relatório que o critério da seletividade pode ser apreciado em diferentes contextos a dois níveis: seletividade material e seletividade geográfica ou territorial.

A seletividade material resulta da aplicação de medidas, que sem serem formalmente limitadas a determinados sectores ou a determinadas formas de empresas, se revelam seletivas, pois estabelecem condições de elegibilidade, vocacionadas para determinadas empresas. Neste caso consideram-se, por exemplo, medidas aplicáveis unicamente às empresas multinacionais ou às empresas de dimensão suficientemente importante, que naturalmente, excluem do benefício do auxílio todas as pequenas empresas.

Arce (2006: 262) defende que a seletividade material tem subjacente razões de conceção de índole substantiva que preveem uma diferenciação objetiva entre as empresas em função de serem ou não merecedoras, porque se considera que potenciarão os benefícios atribuídos.

A Comissão entende que se enquadram na seletividade geográfica ou regional as medidas cujo âmbito não abrange a totalidade do território do Estado-Membro. Em síntese, podemos dizer que a Comissão qualifica como de carácter geral as medidas que se aplicam a todo o território do Estado-Membro, e considerá-las como específicas ou seletivas, quando se cingirem às empresas a operar em determinadas regiões ou territórios, como escreve Santos (2008: 214).

Em matéria da fiscalidade direta assiste-se ao que Santos (2008: 255) refere como «[...] a chamada teoria da derrogação (distinguindo entre sistema normal de tributação e sistema derogatório)³⁷». Santos (2008: 241) explica que o primeiro caso não constitui um auxílio de Estado, mas antes uma medida inerente ao sistema-regra. Assim, qualquer derrogação a este sistema, será conseqüentemente uma medida específica ou seletiva.

A indefinição do critério de seletividade leva a que a título preventivo seja aconselhável, segundo Santos (2003: 202), em caso de dúvida, à notificação prévia da medida a adotar e que com frequência a Comissão verifique e analise medidas de natureza geral.

3. Estudo do caso: Caso Açores – Acórdão do Tribunal de Justiça, de 6 de Setembro de 2006 – Processo C-88/03

O Acórdão do Tribunal de Justiça, de 6 de setembro de 2006, no Processo C-88/03 tem por objeto o recurso de anulação nos termos do artigo 230.º CE³⁵ apresentado pela República Portuguesa, à Decisão 2003/442/CE da Comissão, de 11 de Dezembro de 2002, em qualificar como auxílio de Estado a redução das taxas do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas com domicílio fiscal nos Açores, levada a cabo pelo Governo Regional dos Açores.

3.1 O Procedimento de averiguação da Comissão

Advém do Tratado que as distorções da concorrência que resultam dos auxílios Estatais estão submetidas a um regime de autorização prévia da Comissão e sujeitas a controlo dos tribunais comunitários. Os Estados-Membros não podem, por isso, executar os seus projetos de auxílio sem a Comissão os ter aprovado.

A Comissão examina a compatibilidade dos auxílios não em função da sua forma, mas sim dos seus efeitos, e pode decidir que o Estado-Membro em causa altere ou suprima os auxílios cuja incompatibilidade com o mercado comum tenha sido verificada. Quando os auxílios em questão já foram aplicados, violando as regras processuais, a sua supressão implica, em princípio, que o Estado-Membro em causa os deve recuperar junto dos seus beneficiários.

Sobre o Convite para apresentação de observações durante o processo de averiguação, nos termos do n.º 2 do artigo 107.º do TFUE, Gomes (1995: 47) esclarece que:

[...] uma vez que a Comissão constate a instituição ou modificação de um auxílio sem notificação prévia, de, convidado o Estado-membro em causa a prestar as suas observações, lhe dirigir uma decisão provisória, válida até à pronúncia final quanto ao fundo, impondo a suspensão dos auxílios em causa e, quando necessário, o fornecimento de todos os elementos considerados necessários à análise do auxílio quanto ao fundo.

³⁵ O atual artigo 267.º do TFUE. O Recurso por anulação: «Se um país da UE, o Conselho, a Comissão ou, em certas circunstâncias, o Parlamento considerar que uma disposição legislativa da UE é ilegal pode solicitar a sua anulação ao Tribunal».

Tendo em conta que o conceito tomado em consideração para efeitos de notificação, resulta da interpretação jurisprudencial do artigo 107.º n.º 1 do TFUE, cabe aos Estados-Membros decidir que medidas devem constituir-se como objeto de notificação.

Através deste mecanismo os Estados-Membros são chamados a colaborar ativamente na ação da fiscalização preventiva exercida pela Comissão, nomeadamente, informando-a sobre alterações aos auxílios em vigor ou ao surgimento de novos auxílios.

Um auxílio Estatal instituído, que seja levado a cabo total ou parcialmente sem o prévio reconhecimento da Comissão, constitui uma infração grave dos deveres de comunicação e abstenção que lhe estão subjacentes. Contudo, tal violação do Direito Comunitário, não determina a incompatibilidade do auxílio do mercado comum, implica sim que a medida seja considerada como «auxílio ilegal³⁶». A este propósito, é pertinente a observação do Advogado-geral nas suas Conclusões ao Caso Açores³⁷, no parágrafo 43:

[...] os Estados-Membros não podem prever quando é que devem notificar à Comissão, antes da sua execução, medidas destinadas a fixar uma taxa de imposto diferente numa área geograficamente limitada, abrangidas pelo artigo 88.º, n.º 3, CE, se não existir um critério claro que defina os casos em que estas medidas se enquadram no âmbito do artigo 87.º, n.º 1, CE.

Em janeiro de 2000, através da sua Representação Permanente, as Autoridades portuguesas notificaram a Comissão³⁸ da adoção de um regime que adapta o sistema fiscal nacional às especificidades da RA dos Açores. Por isso, a medida legislativa foi inscrita no registo dos auxílios não notificados, uma vez que esta notificação foi efetuada tardiamente e que o regime em questão entrou em vigor antes de ser autorizado pela Comissão.

Segundo Porto (2010: 180), a Comissão apresentou perante o TJUE a sua pretensão da condenação da violação da notificação *ipso facto* das medidas como incompatíveis com o mercado comum, porém essa pretensão não foi acolhida pelo Tribunal. A Comissão sustentou perante o Tribunal de Justiça que os auxílios ilegais, por falta de notificação ou por violação da obrigação de suspensão, deveriam ser considerados incompatíveis com o mercado comum, contudo essa pretensão não foi aceite pelo Tribunal.

³⁶ Estabelecido no Regulamento (CE) n.º 659/1999, do Conselho, de 22 de março de 1999 que estabelece as regras de execução do artigo 93º do Tratado CE (atual art.º 107.º do TFUE).

³⁷ Conclusões do Advogado-geral L. A. Geelhoed apresentadas em 20 de Outubro de 2005, processo C-88/03 República Portuguesa contra Comissão das Comunidades Europeias «Redução das taxas do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e colectivas com domicílio fiscal nos Açores».

³⁸ Em resposta a um pedido de informações dos serviços da Comissão na sequência de artigos que surgiram na imprensa, dando conta do novo regime fiscal.

Essa qualificação não implica que a Comissão descontinue os seus trabalhos. O procedimento de averiguação prossegue, com o exame às observações elencadas pelos diversos interessados, e neste caso, além da República Portuguesa também as ilhas Aland³⁹ contribuíram com os seus argumentos, até que a Comissão chegue a uma conclusão.

3.2 Enquadramento da Região Autónoma dos Açores

A Constituição da República Portuguesa (CRP), de 2 de abril de 1976, dispõe o arquipélago dos Açores como RA que goza de autonomia político-administrativa e de órgãos de governo próprio⁴⁰. A Lei Fundamental contém várias disposições que regulam os poderes, atribuições e competências⁴¹ destas regiões e os respetivos órgãos políticos e administrativos. A CRP determina a existência de um único poder político soberano para todo o território, prevendo que a autonomia (político-administrativa) não põe em causa a unidade do Estado⁴².

Como defende Salema (1997: 53), no quadro de um Estado Unitário, a descentralização política das RA's surge como o fenómeno que prevê a concessão «[...] a certa pessoas colectivas de direito público de base territorial, poderes não só administrativos mas também poderes autónomos».

A função do estatuto político-administrativo concedido às RA's, segundo Miranda (1997b: 800), prende-se com a necessidade de desenvolver, explicar e concretizar algumas normas da CRP «[...] adequando-as às especificidades e às circunstâncias mutáveis dessa região; não consiste em estabelecer os princípios de toda a vida política, económica, social e cultural que aí se desenrola, porque isso cabe à Constituição – que é a Constitui da República e não só do Continente».

Como aliás explica Miranda (1997a: 626), o reconhecimento do regime político-administrativo encontra-se justificado na CRP (art.º 227.º) «[...] em face dos respetivos condicionalismos ou características geográficas, económicas e sociais e das históricas aspirações autonomistas das populações insulares».

³⁹ Aland é uma região finlandesa. O Governo regional das Ilhas Aland constitui-se neste procedimento como parte interessada, ao abrigo da autonomia constitucional em certos domínios fiscais, de que a região beneficia.

⁴⁰ Artigo 225.º e seguintes da CRP. De acordo com o Estatuto político-administrativo da RA dos Açores, no art.º 5.º são órgãos de governo próprio a Assembleia Legislativa e o Governo Regional.

⁴¹ A alínea i) do n.º 1 do art.º 227.º “Poderes das regiões autónomas” da CRP estipula como poderes das RA's: «Exercer poder tributário próprio, nos termos da lei, bem como adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos de lei-quadro da Assembleia da República».

⁴² A CRP no seu art.º 6.º determina que o Estado é unitário.

Referindo-se ao conteúdo da autonomia regional, o autor (1997b: 629) explica que à exceção da função jurisdicional (reservada aos tribunais) e da revisão da Constituição (reservada ao Parlamento), as RA's são chamadas a intervir em todas as funções do Estado. A soma de poderes ou a atribuição de natureza política, legislativa e administrativa consagrados às RA's na CRP, não se resume à adaptação e prossecução de interesses regionais, têm também poderes de participação na política e na administração geral do país, numa lógica: «[d]uma dupla perspectiva de representação regional e de integração nacional» (Miranda: 626).

Segundo Franco (1997: 523), entre os poderes consagrados às RA's estão as capacidades e poderes financeiros. A autonomia patrimonial plena prevista na CRP conforma «[n]um *poder de planeamento e um poder orçamental inteiramente autónomos* relativamente aos órgãos do Estado». Para o autor, estes poderes

[...] configuram situações de independência orçamental quando se exercem através da aprovação de um plano económico regional e da aprovação de um orçamento regional que cabem, um e outro, ao Parlamento – a Assembleia Regional – sob proposta do Governo Regional.

A autonomia das RA's é também uma autonomia financeira que integra uma série de autonomias parciais, entre as quais a autonomia patrimonial, que segundo Ferreira (1997: 480), compreende o «[...] reconhecimento de que não só o Estado pode ser sujeito activo de uma massa de bens e direitos afectos à satisfação das necessidades públicas correspondendo a um aspecto central da descentralização financeira».

A autonomia tributária é, para Franco (1997b: 461), uma vertente essencial da autonomia financeira das RA's, contudo, este define autonomia financeira como os poderes para definir as receitas e as despesas e a autonomia tributária, como a autonomia no domínio dos impostos.

A CRP define, segundo Franco (1997^a: 535), uma «solução bastante generosa» ao prever que todas as receitas fiscais cobradas no espaço da RA são consideradas receitas próprias da Região. Segundo o autor, esta solução resulta duma ambição dos Governos Regionais que «[...] a igualdade de tratamento, em parcelas com níveis diversos de desenvolvimento, há-de resultar da diferenciação fiscal [...]». Assim, a lógica do poder regional, só será bem sucedida se não for amputada na sua componente fiscal.

No plano institucional a RA dispõem de receitas fiscais próprias, nela cobradas ou geradas e de uma participação nas receitas fiscais do Estado, estabelecida de acordo com um princípio que assegura a efetiva solidariedade nacional, bem como a competência para adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais.

No plano financeiro, o princípio da solidariedade nacional consubstancia-se na adequação das transferências orçamentais às necessidades das RA's na persecução do desenvolvimento regional, através da cobertura financeira das receitas próprias por insuficiência das mesmas.

3.3 Legislação dos Açores

Através da Lei das Finanças das Regiões Autónomas (LFRA) prevista na Lei n.º 13/98, de 24 de Fevereiro⁴³, o Estado enuncia de forma precisa as condições da autonomia financeira regional e estabelece o princípio da solidariedade nacional. O princípio da solidariedade nacional traduz-se no dever constitucional que o Estado tem de, considerando as suas limitações orçamentais, providenciar um tratamento igual das parcelas do território, assegurando o desenvolvimento económico das RA's, na correção das desigualdades resultantes da insularidade e na convergência com o restante território nacional.

A Lei n.º 13/98 prevê, em particular, em que condições o IRS e o IRC constituem receita da RA, bem como a competência da Assembleia Legislativa Regional para a diminuir as taxas do imposto sobre o rendimento aplicável na respetiva região, até ao limite de 30% das taxas previstas pela legislação nacional.

Através do Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20 de Janeiro de 1999⁴⁴, a Assembleia Legislativa Regional dos Açores exerceu as suas competências tributárias de natureza normativa na adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais. Este decreto legislativo produz efeitos desde 1 de Janeiro de 1999, e inclui em especial uma redução das taxas do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e das pessoas coletivas que são contribuintes na região, até 20% para o IRS (15% durante 1999) e 30% para o IRC.

As reduções das taxas do imposto são automaticamente aplicáveis a todos os operadores económicos (pessoas singulares e coletivas) e teriam por objetivo permitir às empresas instaladas na região dos Açores ultrapassarem as desvantagens estruturais decorrentes da sua localização numa região ultraperiférica. Como se refere no preâmbulo do Decreto Regional, a redução da carga fiscal para as pessoas coletivas é uma exigência que visa garantir: «[...] a competitividade e a criação de emprego das

⁴³ Lei n.º 13/98, de 24 de fevereiro, Lei de Finanças das Regiões Autónomas - Diário da República, I Série-A, n.º 46, de 24 de fevereiro de 1998, p.746.

⁴⁴ Adaptação do sistema fiscal nacional - Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20-01-1999, da Assembleia Legislativa Regional da Região Autónoma dos Açores - Diário da República - I Série-A p.323, alterado pelo Decreto Legislativo Regional n.º 33/99/A, de 30-12-1999 (no âmbito do IRS).

empresas com atividade no arquipélago, que suportam os custos incontornáveis da insularidade».

A RA dos Açores é um exemplo da dispersão da competência legislativa em matéria na definição de um sistema fiscal no seio da UE. Como defende Bouzora (2008: 288), a integração europeia enfrenta o paradigma da competência legislativa na fiscalidade direta que

[...] no esta atribuida en muchos casos a un nivel de gobierno específico sino que se encuentra distribuida entre varios niveles de gobierno. Esto hace que sea extremadamente difícil y delicado tratar el tema de la fiscalidad regional en Europa, sus modelos y los retos desde la perspectiva de las ayudas de Estado⁴⁵.

O custo orçamental dessas reduções, quantificado pelas perdas de rendimentos fiscais daí decorrentes, foi estimado pelas Autoridades Portuguesas em cerca de 26,25 milhões de euros por ano.

3.4 A Decisão da Comissão (2003/442/CE)

A Decisão da Comissão 2003/442/CE, de 11 de Dezembro de 2002, relativa à parte que adapta o sistema fiscal nacional às especificidades da RA Açores, torna pública a sua posição relativamente à medida fiscal e redonda nas seguintes posições:

1. A redução das taxas de IRC constitui um auxílio de Estado ao funcionamento;
2. O regime fiscal reúne as condições para ser compatível com o mercado comum, ao abrigo das derrogações do n.º 3, alínea a), do art.º 88.^{o46} do TCE;
3. A derrogação não é extensível às atividades financeiras e seguradoras;
4. A República Portuguesa deve tomar as medidas necessárias para recuperar, junto das empresas das atividades financeiras, o benefício fiscal.

Propomos seguidamente uma análise a cada uma das posições adotadas pela Comissão, de acordo com estes quatro pontos-chave representativos da apreciação da Comissão.

⁴⁵ Tradução livre do autor: «[...] não está atribuída, em muitos casos, a um nível específico de governo, mas é distribuída entre os vários níveis de governo. Isto torna extremamente difícil e delicado abordar a questão da tributação regional na Europa, os seus modelos e desafios a partir da perspectiva de um auxílio estatal».

⁴⁶ Atual artigo 107.º do TFUE.

3.4.1. A qualificação pela Comissão como um auxílio de Estado

A questão central é definir: «[e]m que caso é que uma medida destinada a fixar, numa área geograficamente limitada, uma taxa de imposto diferente daquela que é aplicada a nível nacional equivale a um auxílio de Estado?», como resume o Advogado-geral no parágrafo 43 das suas Conclusões⁴⁷.

Na sua apreciação, a Comissão considera a redução da taxa de imposto em sede de IRC como auxílio de Estado ao funcionamento (destinados a reduzir as despesas correntes das empresas), que só pode ser concedido porque se trata duma região considerada elegível⁴⁸.

A Comissão conclui que a redução da taxa de IRC, difere do regime fiscal em vigor no território nacional e que tem um âmbito limitado à RA dos Açores, constitui uma «exceção» ao sistema fiscal português.

Portugal defende que o regime é aplicado por uma RA com competência de pleno direito (com autonomia administrativa e financeira) e de aplicação indiscriminada a todos os operadores económicos, ou seja, sem a inclusão de qualquer condição material de seletividade, logo constitui uma medida geral e não um auxílio de Estado. Alega que a medida é geral, considerando que foi legislada por uma entidade regional com competência financeira e económica para tal e que vigora apenas na sua área de jurisdição. Defende que pelo seu alcance territorial limitado, considera-a uma medida como «geral» na região.

A Comissão entende que tal defesa é inconciliável com o conceito de auxílio de Estado. A seu ver, uma distinção baseada unicamente na entidade (regional ou central) que decide da medida retiraria qualquer efeito prático à disciplina dos auxílios.

Já o referimos anteriormente, que a natureza formal e a natureza substancial avaliam a presença de financiamento da medida concedida pelo Estado ou com recursos estatais.

Na sua alegação, Portugal defendeu que a medida se justifica pela «natureza ou pela economia do sistema fiscal português».

A Comissão contrapôs que à medida não podiam ser imputados princípios como proporcionalidade ou a progressividade fiscal, pois não era feita qualquer discriminação entre os contribuintes, e a redução da taxa era independentemente da situação

⁴⁷ Conclusões ao Acórdão do Tribunal de Justiça, de 6 de setembro de 2006, no Processo C-88/03.

⁴⁸ Na aceção do n.º 3, alínea a), do art.º 87.º do TCE (Atual artigo 107.º do TFUE), que prevê a derrogação para as regiões referidas no artigo 349.º do TFUE (RUP), «se justificarem em função do seu contributo para o desenvolvimento regional e da sua natureza e se o seu nível for proporcional às deficiências que se destinam a atenuar».

financeira. Recusa igualmente que esteja inerente ao sistema fiscal português os objetivos de desenvolvimento regional invocado por Portugal ou até a eficácia do sistema seja melhorada por razões pela necessidade ou funcionalidade da medida fiscal.

A Comissão considerou que não estavam reunidas condições para concordar com a pretensão de Portugal, de que se trata de uma medida geral ou que se justifica pela aplicação do regime pela natureza ou pela economia do sistema fiscal português.

A Comissão elenca os quatro critérios a preencher cumulativamente, bem como os argumentos aduzidos na qualificação da medida legislada pela Assembleia Legislativa dos Açores, como auxílio de Estado na aceção do Tratado.

Em primeiro lugar, deve conferir aos seus beneficiários uma vantagem que diminua os encargos que normalmente oneram o seu orçamento. Esta vantagem pode ser concedida através de uma redução total ou parcial do montante do imposto⁴⁹. A redução das taxas de imposto aplicáveis a todos os agentes significa que o critério se encontra indubitavelmente cumprido.

Em segundo lugar, a concessão de tal vantagem deverá ser realizada pelo Estado ou através de recursos estatais. Para a Comissão, este critério compreende igualmente aos auxílios concedidos por entidades regionais e locais dos Estados-Membros. Ora, o regime de adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais representa uma perda de receitas fiscais, equivalente ao consumo de recursos estatais na forma de despesas fiscais, ou seja, recursos que no sistema das finanças públicas portuguesas são afetadas à RA dos Açores.

Percebe-se que seja irrelevante para a Comissão, qual o estatuto da autoridade pública que legisla, quem toma a decisão de concessão, ou qual é o orçamento que financia a medida, pois produz os mesmos efeitos nas trocas comerciais e na concorrência. Pelo que a Comissão considera verificadas as condições de natureza formal e substancial. A condição de natureza formal, dado que o regime é da responsabilidade de uma autoridade infraestatal e a condição de natureza substancial, com a verificação de transferência de verbas, como forma de compensação do Governo Central para o Governo Regional pela perda de receitas fruto da diminuição da taxa de imposto.

Em terceiro lugar, a medida em causa deve afetar a concorrência e as trocas comerciais entre os Estados-Membros. Este critério pressupõe que o beneficiário da medida exerce uma atividade económica, independentemente da sua dimensão, da sua quota de

⁴⁹ Algumas das formas da vantagem encontram-se previstas no Ponto B da Aplicação do n.º 1 do artigo 92.º do Tratado CE às medidas fiscais «Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas».

mercado, ou até pelo facto de o beneficiário não exercer quaisquer atividades de exportação ou de a empresa exportar a sua produção para fora da Comunidade. O comércio é afetado no exercício de uma atividade económica, pelo simples facto de o auxílio reforçar a posição dessa empresa em relação às outras empresas concorrentes.

Este exame apenas se reporta ao IRC, já que o Decreto Regional que aprovou a diminuição das taxas de imposto sobre o rendimento, prevê duas categorias de sujeitos passivos: as pessoas singulares e as pessoas coletivas. O IRS não está sujeito ao poder discricionário da Comissão. O trabalho desenvolvido pela Comissão, nomeadamente, na Comunicação e nas Orientações da Comissão respeitam unicamente à fiscalidade direta das empresas - IRC.

Por último, a medida deve ser específica ou seletiva, no sentido de favorecer certas empresas ou certas produções. Esta vantagem seletiva pode resultar tanto de uma exceção às disposições fiscais de natureza legislativa, regulamentar ou administrativa, como de uma prática discricionária da administração fiscal.

A este propósito é pragmática a observação de Nicolaidis (2008: 321): «[...] this is a landmark Decision because it is the first time that the Commission finds a tax levied by an autonomous regional authority and which has no selective elements in itself to be in fact a selective measure⁵⁰».

A Comissão entende que apenas as medidas cujo âmbito é a totalidade do território de um Estado-Membro escapam à seletividade, ainda que sem estabelecer qualquer condição material à sua aplicação. O facto de apenas beneficiar os agentes económicos que operam no arquipélago os coloca em vantagem face a outras empresas análogas que operam no resto do território português.

3.4.2. A medida é compatível com o mercado comum

A Comissão baseia a sua posição, sobre a compatibilidade duma medida com o mercado comum, no ponto 4.16.2 das Orientações na análise de um auxílio ao funcionamento, fazendo a ressalva que se reporta apenas às empresas que operam fora do setor financeiro.

Os Açores encontravam-se efetivamente entre as regiões menos desenvolvidas da UE e as desvantagens estruturais permanentes justificam plenamente o seu estatuto de região ultraperiférica. Prova disso, é a existência e relevância dos custos adicionais, causados

⁵⁰ Tradução livre do autor: «[...] esta é uma decisão histórica, porque é a primeira vez que a Comissão considera um imposto cobrado por uma autoridade regional autónoma e não tem elementos seletivos em si para ser de fato uma medida seletiva».

pela reduzida dimensão dos mercados regionais que limitam a obtenção de economias de escala com as dificuldades inerentes nos preços das matérias-primas.

Tratando-se de um auxílio ao funcionamento, mediante a redução das despesas correntes das empresas (com o imposto) e não estando assegurada a limitação no tempo nem a degressividade, o auxílio só poderá ser autorizado quando se destina a compensar parcialmente os custos adicionais de transporte.

A averiguação levada a cabo pela Comissão, aos elementos apresentados pelo Estado português, permitiu as seguintes conclusões:

- Portugal demonstrou a existência dos referidos custos adicionais de transporte;
- Os benefícios potenciam o desenvolvimento regional, libertando meios para amenizarem as condições difíceis em que as empresas operam ao melhorar a situação financeira das empresas;
- Da ponderação entre a receita anual em sede de IRC e do custo da medida, ressalta que o nível das vantagens é proporcional aos custos adicionais que pretendem compensar.

Por conseguinte, a Comissão considerou a redução da taxa de imposto como auxílio de Estado compatível com o mercado comum ao abrigo da derrogação prevista no n.º 3, alínea a), do artigo 87.º de TCE⁵¹.

3.4.3. A derrogação não é extensível às atividades financeiras

Resulta do Código de Conduta que as medidas fiscais se conotam como atividades prejudiciais, quando causam distorções no mercado único e tenham ou sejam suscetíveis de ter, influência na decisão de localização das atividades económicas exercidas na Comunidade.

A cláusula de exclusão da prejudicialidade, isenta desta qualificação, medidas cuja análise permita determinar que têm efeitos potencialmente prejudiciais proporcionais aos objetivos pretendidos com a sua implementação. Está subjacente uma ponderação de benefícios pretendidos *versus* prejuízo para o mercado comum.

Esta avaliação é possível, mas o ónus da prova coube à República Portuguesa, através de evidências das deficiências apontadas à RA e da sua quantificação.

⁵¹ Atual n.º 3, alínea a), do artigo 107.º do TFUE - que prevê a derrogação para as regiões referidas no artigo 349.º do TFUE (RUP).

A Comissão apontou limitações ao modelo utilizado⁵² pelas autoridades portuguesas. A maior crítica prendeu-se com a ausência de empresas do sector financeiro entre as empresas utilizadas na amostra de base, quando as instituições bancárias e as companhias de seguros representavam a parte essencial do sector financeiro na região dos Açores. Segundo a Comissão, a falha comprometeu o alcance dos resultados obtidos e da demonstração necessária, para aprovar de modo inequívoco a inclusão destas empresas no universo de empresas a beneficiar da medida.

No Convite para a apresentação de observações⁵³ dirigido a Portugal, no âmbito do procedimento de investigação formal, a Comissão formalizou aquele que era o auspício do que viria a ser o seu julgamento:

[As] autoridades portuguesas não lhe forneceram elementos suficientes para provar que os auxílios em questão são, pela sua natureza e nível, susceptíveis de atenuar os problemas específicos da região dos Açores, em especial no que diz respeito às actividades móveis (nomeadamente os serviços financeiros e empresas do tipo «serviços intra-grupo» ou «centro de coordenação») relativamente às quais a existência de desvantagens regionais reais só tem uma incidência muito limitada, quando se trata de decidir sobre a sua localização.

A Comissão não considerou provado que as referidas sociedades teriam associados à sua atividade, custos manifestamente debilitantes pelo simples facto de localizarem a sua atividade na RA, e afirma que «[...] é discutível se existem desvantagens regionais reais envolvidas em actividades para as quais os custos adicionais que implicam têm pouca importância, como por exemplo os custos adicionais de transporte para as actividades ligadas às finanças, que favorecem a evasão fiscal» (Decisão da Comissão 2003/442/CE ponto16).

Determinou que a redução da taxa de imposto sobre o rendimento para as empresas que operam no sector financeiro é incompatível com o mercado comum, por considerar verificado que o seu contributo para o desenvolvimento regional e o seu nível não é proporcional às deficiências que visariam atenuar.

⁵² Establishing suitable strategies to improve sustainable development in the Portuguese ultraperipheral regions of Madeira and the Azores. Centre for European Policy Studies Working Document n.º 139, January 2000p.1-18.

⁵³ Auxílios estatais - Portugal - Auxílio C 35/02 (ex NN 10/2000) - Adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades da Região Autónoma dos Açores - Convite para apresentação de observações, nos termos do n.º 2 do art.º 88.º do TCE JO nº C 127 de 29/05/2002 p. 0016 – 0023.

3.4.4. A recuperação do benefício concedido por Portugal

A Comunicação produzida pela Comissão em 1998 prevê que o Estado-Membro seja obrigado à recuperação junto dos beneficiários de um auxílio cuja incompatibilidade com o mercado comum tenha sido verificada. Como consequência da Decisão da Comissão, Portugal foi condenado a recuperar junto das entidades que operam no setor financeiro o benefício em sede de IRC, acrescidos de juros a partir da data em que foram colocados à disposição dos beneficiários e até ao momento da sua recuperação.

Outra consequência ingrata e com caráter de revés para a soberania fiscal de um Estado-Membro, de acordo com Roccagliata (2008: 320), representa a obrigatoriedade de anular a medida da legislação nacional, em virtude da sua qualificação como auxílio de Estado, imposta por uma Decisão da Comissão ou por via de uma sentença dos Tribunais Europeus.

Em virtude da natureza prática, para os contribuintes e Estado português que advém da execução da Decisão da Comissão, dedicamos um capítulo a esta vertente, para podermos explicar melhor o funcionamento e implicações destas contingências.

3.5 O Processo no Tribunal de Justiça da União Europeia

O Processo C-88/03 tem por objeto o recurso de anulação apresentado pela República Portuguesa, à Decisão 2003/442/CE da Comissão, de 11 de Dezembro de 2002, em que é qualificado como auxílio de Estado, a redução das taxas do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas com domicílio fiscal nos Açores, levada a cabo pelo Governo Regional.

Referindo-se a este Acórdão Arce (2006: 268) considera o «[TJUE] se ha enfrentado por vez primera con la aplicabilidad de las normas sobre ayudas estatales a las disposiciones fiscales emanadas de entidades infraestatales con autonomía para ello⁵⁴».

3.5.1 A posição de Portugal

Portugal invoca três fundamentos no recurso à Decisão da Comissão:

- 1.º Argumento - A decisão impugnada baseia-se num erro de aplicação do art. 87.º n.º 1 do TCE⁵⁵, em dois sentidos: na aplicação do critério da seletividade e por ignorar que as reduções das taxas de imposto se justificam pela «natureza e pela economia do sistema fiscal» português;
- 2.º Argumento - A insuficiente fundamentação da conclusão apresentada pela Comissão, por determinar que as reduções das taxas de imposto falseiam a concorrência e afetam as trocas comerciais entre os Estados-Membros;
- 3.º Argumento - Ao considerar incompatíveis com o mercado comum as reduções das taxas de imposto nos sectores financeiro e dos «serviços intragrupo», a decisão contém um erro manifesto de apreciação dos factos que condicionam a derrogação concedida à aplicação dos auxílios de Estado.

Com o primeiro argumento, o Governo português sustenta que as medidas previstas para a RA Açores não constituem medidas seletivas, mas sim, medidas de carácter «geral» e que a diferenciação que essas reduções operam em matéria de encargos, se justifica pela «natureza ou pela economia do sistema fiscal» português.

A disciplina imposta pela Comissão, prevê a justificação de uma derrogação pela «natureza ou economia do sistema», no caso das medidas cuja racionalidade económica as torna necessárias ou funcionais em relação à eficácia do sistema fiscal. Contudo, é ao Estado-Membro, que compete provar essa racionalidade económica.

⁵⁴ Tradução livre do autor: «[TJUE] enfrentou pela primeira vez a aplicação das normas sobre os auxílios de estado às disposições fiscais emanadas de entidades infraestatais com autonomia para tal».

⁵⁵ O atual art. 107.º do TFUE.

Esmiuçando este argumento, Portugal entende que para a definição da seletividade da redução da taxa de imposto, a Comissão não deve assumir como referência o sistema fiscal nacional, isto é, a totalidade do território português. O Governo Regional dos Açores, ao gozar de autonomia circunscrita ao seu território, circunscreve a vantagem fiscal à sua região, pelo que deveria ser a região a servir como quadro de referência. Portugal não concorda com a posição de seletividade geográfica adotada pela Comissão, justificando que a medida em questão deveria ser considerada como uma medida geral que difere da política fiscal nacional, por se tratar de vantagens fiscais aplicáveis a todas as empresas sujeitas a imposto a operarem na RA.

Por outro lado, segundo a defesa portuguesa a decisão impugnada ignora que essas reduções operam em matéria de encargos e se justificam pela «natureza ou pela economia do sistema fiscal» português, emanadas com base nos princípios orientadores do sistema fiscal, em especial dos princípios da redistribuição e da solidariedade nacional, assim como, se pauta por ignorar o grau de autonomia da entidade infraestatal em causa.

Portugal considera que só estas medidas permitem estruturar o sistema fiscal de modo a que este desempenhe o seu papel na definição de um sistema fiscal mais equitativo, que permitam colmatar as dificuldades subjacentes a regiões com determinadas características, razão pela qual foi atribuído um estatuto reconhecido no Tratado de Região ultraperiférica (RUP) ao arquipélago dos Açores. Contribuem para a realização dos objetivos estruturantes do sistema fiscal, designadamente uma distribuição da carga fiscal em consonância com a capacidade contributiva, com uma finalidade redistributiva.

Com o segundo argumento invocado no recurso, Portugal alega a insuficiente fundamentação, de que as reduções das taxas de imposto falseiam a concorrência e afetam as trocas comerciais entre os Estados-Membros, na medida em que a Comissão não quantifica a distorção e não identifica suficientemente os potenciais beneficiários, o que invalida a avaliação do efeito das medidas sobre as trocas comerciais intracomunitárias.

Finalmente no terceiro argumento, Portugal defende que a Comissão incorreu num erro manifesto de apreciação dos factos ao considerar incompatíveis com o mercado comum as reduções das taxas de imposto nos sectores financeiro e dos «serviços intragrupo».

Na apresentação dos seus argumentos durante o procedimento de averiguação da Comissão, Portugal quando questionado sobre o estudo apresentado⁵⁶, no que respeita à ausência de empresas do sector financeiro entre as empresas da amostra, justificou que tal se devia à inexistência de dados estatísticos relativos ao setor, reconhecendo que não lhes seria possível demonstrar de maneira rigorosa que a medida fiscal sobre estas atividades poderia efetivamente contribuir para o desenvolvimento da região.

Porém em Tribunal, Portugal alega que o estudo que a Comissão aceitou como suficiente para estimar os custos adicionais resultantes das especificidades dos Açores para as empresas não financeiras em geral deveria ser igualmente válido, para as empresas a operarem no setor financeiro. Portugal considerou que este comportamento resultava num tratamento discriminatório que viola os princípios da boa administração, da não discriminação e da proporcionalidade.

Ainda segundo Portugal, a Comissão não ponderou, injustamente, que as empresas financeiras, embora por norma sejam maiores, também são afetadas por outros custos adicionais resultantes das especificidades da insularidade, como sejam os de energia ou a de contratação de pessoal tecnicamente qualificado.

3.5.2 A posição da Comissão

A Comissão defende que todo o regime de auxílios de Estado consagrados pelo Tratado tem inerente uma apreciação que compreende o quadro nacional de cada Estado-Membro.

A prática decisória da Comissão, até ao Processo Açores, revela que apenas as medidas cujo âmbito abrangesse a totalidade do território do Estado, escapavam ao critério de especificidade (parágrafo 20 do Acórdão).

No contexto de seletividade territorial, a Comissão defende que a apreciação de uma medida, não se pode limitar à apreciação do âmbito geográfico da medida, porque correr-se-ia o risco de «as medidas que beneficiassem o conjunto das empresas situadas nesse território passariam por definição a ser medidas gerais⁵⁷», assim, a apreciação da jurisdição da medida em função da entidade é inconciliável com o conceito de auxílio.

Segundo a Comissão, o critério para a aplicação de uma medida, prevê uma avaliação que determine, se há um tratamento vantajoso concedido a empresas sediadas em

⁵⁶ Establishing suitable strategies to improve sustainable development in the Portuguese ultraperipheral regions of Madeira and the Azores. Centre for European Policy Studies Working Document n.º 139, January 2000 p.1-18.

⁵⁷ Parágrafo 26 da Decisão 2003/442/CE.

determinados territórios ou regiões, se são favoráveis em comparação com o regime geral de um Estado-Membro.

Como se pode ler na Decisão da Comissão (parágrafos 28 a 31), na aplicação da disciplina dos auxílios de Estado tem precisamente o mesmo valor que a redução de imposto seja concedida pelo poder central e posteriormente exercido pelos Governo Regional dos Açores ou que a determinação legislativa seja diretamente tomada pelo Governo Central. Assim, a redução de imposto aplicava-se apenas às empresas tributadas nos Açores, ficando excluídas as empresas a operar noutras zonas de Portugal, pelo que há um favorecimento das empresas nos Açores.

A Comissão considera que a RA dos Açores tem um grau de autonomia limitado, pelo facto de, por um lado, o Estado Central ter um papel preponderante na definição do contexto político e económico em que as empresas operam, por outro, a diminuição de receitas fiscais previstas com a redução da taxa de imposto, carecer de compensação por via do reforço das transferências no plano orçamental, oriundas do Governo Central.

A assunção da medida como justificada pela «natureza e pela economia do sistema fiscal», não faz sentido para a Comissão. Tal vontade só seria admitida se a concessão das vantagens se justificassem por diferenças objetivas entre os contribuintes.

O conceito remete para diferenciações técnicas necessárias e proporcionadas às situações objetivamente diferentes às do sistema geral, o que não é o caso das reduções em questão, visto que se aplicam a todas as empresas situadas nos Açores, independentemente da sua situação financeira e decorrem das características económicas da região, que constituem elementos extrínsecos ao sistema de imposição.

A Comissão alerta para a possibilidade de proliferação no âmbito do mercado interno, de regimes substancialmente mais favoráveis, de âmbito limitado a determinadas regiões ou territórios do Estado-Membro, ou como designa, de alcance territorial limitado, e que fugiriam à disciplina do regime de auxílios de Estado, porque seriam consideradas medidas gerais na região em causa pelo simples facto de não terem sido instituídas pela autoridade central.

A Comissão é muito clara ao afirmar que (argumento 27 da Decisão)

[u]ma distinção baseada unicamente na entidade que decide da medida retiraria qualquer efeito útil ao artigo 87.º do Tratado, que pretende abranger as medidas em questão exclusivamente em função dos seus efeitos sobre a concorrência e sobre as trocas comunitárias.

Se dúvidas sobre a sua posição subsistissem, podemos rever: «[o] facto de as reduções fiscais em causa terem sido decididas por uma entidade diferente do Estado central é

desprovido de qualquer pertinência: só os efeitos da medida, e não a sua forma, podem ser tomados em conta para a sua qualificação» (parágrafo 42 do Acórdão).

Em segundo lugar, a Comissão rejeita a alegação da República Portuguesa de fundamentação insuficiente da conclusão, de que as reduções das taxas de imposto falseiam a concorrência e afetam as trocas comerciais entre os Estados-Membros. A Comissão refuta a acusação recorrendo à jurisprudência do Tribunal de Justiça, que determina que basta demonstrar que, pelo menos, sobre alguns operadores beneficiários da medida produz efeitos nas trocas comerciais. É relevante ler o entendimento da Comissão na verificação da produção de efeitos sobre as trocas comerciais (ponto 24 da Decisão):

De acordo com uma jurisprudência constante, esta condição da afectação das trocas comerciais encontra-se preenchida, dado que as empresas beneficiárias exercem uma actividade económica que é objecto de comércio entre os Estados-Membros, sem que nem a importância relativamente diminuta de um auxílio ⁽⁶⁾, nem a dimensão modesta do beneficiário ou a sua quota muito reduzida no mercado comunitário, nem mesmo a ausência de actividades de exportação do beneficiário ou o facto de a empresa exportar a quase totalidade da sua produção para fora da Comunidade ⁽⁷⁾ alterem esta conclusão.

Finalmente, quanto à acusação de erro manifesto de apreciação e à alegada violação dos princípios da boa administração, da igualdade de tratamento e da proporcionalidade, a Comissão defende-se, legitimando que goza de um amplo poder discricionário na apreciação da compatibilidade dos auxílios de Estado com o mercado comum, em virtude das avaliações de natureza económica e social das medidas.

Isso não invalida, segundo a Comissão, o incumprimento de Portugal com o quesito previsto, na prestação de prova da avaliação entre os custos adicionais de transporte e a demonstração de como os mesmos estão relacionados com as contingências existentes associadas às RUP's.

Claramente a Comissão considera que houve um erro não de apreciação, mas uma inadequação na apresentação de elementos de prova das alegações produzidas por Portugal.

3.5.3 As Conclusões ao Acórdão do Advogado-geral

O Advogado-geral⁵⁸ realçou a importância do TJUE em definir um critério que permitisse aos Estados-Membros saber se uma medida que fixa uma taxa de imposto adotada unicamente para uma determinada área geográfica do Estado-Membro, se enquadra no âmbito das regras comunitárias relativas a auxílios de Estado, para segurança dos mesmos no planeamento da sua política fiscal. Dessa definição, depende o cumprimento do princípio da notificação prévia à Comissão prévio à execução, da redução da taxa do imposto enquanto eventuais auxílios de Estado estipulados no Tratado.

Segundo o Advogado-geral existem três situações de descentralização do poder tributário no que respeita à redução da taxa de imposto aplicável a uma área geográfica:

- Decisão unilateral: um Estado-Membro (Estado central) aplica numa determinada área geográfica uma taxa de imposto mais baixa do que aquela que é aplicada a nível nacional. Essa medida seria indubitavelmente seletiva, por ser adotada por um órgão único no âmbito da sua competência apenas a uma parte do território.
- Descentralização simétrica: a medida adotada por uma autoridade local aplicável à totalidade do território sob sua jurisdição não é seletiva, mesmo que a autoridade adote uma taxa de imposto mais baixa do que todas as outras.

Neste caso, em que cada autoridade local pode fixar livremente a sua taxa de imposto independentemente do governo central, não faz qualquer sentido tomar a totalidade do território do Estado-Membro como quadro de referência para aplicação do critério da seletividade. A essência da seletividade em matéria de tributação direta é constituir uma «exceção» ou «derrogação» ao sistema fiscal geral. A ideia de «exceção» ou «derrogação» só faz sentido a nível conceptual, quando é possível estabelecer uma «regra» nacional – o que não é verificado, se a autoridade local pode fixar livremente as suas próprias taxas de imposto.

- Descentralização assimétrica: Prevê uma taxa de imposto inferior à taxa de imposto nacional, decidida por uma autoridade infraestatal e a vigorar unicamente no território dessa autoridade infraestatal.

Para a descentralização assimétrica o Advogado-geral faz depender a questão daquela que designa como «verdadeira autonomia» da autoridade local que tomar a decisão e ainda da observação cumulativa de três condições: da existência de autonomia do ponto de vista institucional, de autonomia do ponto processual e de autonomia do ponto económico.

⁵⁸ L. A. Geelhoed - Conclusões do Advogado-geral apresentadas em 20 de Outubro de 2005 Processo C-88/03 - República Portuguesa contra Comissão das Comunidades Europeias «Redução das taxas do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e colectivas com domicílio fiscal nos Açores».

As três formas de autonomia são descritas pelo Advogado-geral, como:

- Autonomia do ponto de vista institucional: a decisão deve ser adotada por uma entidade local ou regional que detenha uma autonomia política e administrativa própria e distinta do Governo Central.

A este propósito escreveu Novoa (2006: 20): «[...] no se aclara qué significa autonomia pero, de acuerdo con el sentido común del vocablo, podemos entenderlo como la capacidad de autogobierno que incluye la posibilidad de perseguir fines propios de política económica⁵⁹».

- Autonomia do ponto de vista processual: a decisão deve ser adotada pela autoridade local, de acordo com um processo em que o governo central não tem qualquer poder para intervir diretamente na fixação da taxa de imposto, e sem qualquer obrigação de a autoridade local ter em conta os interesses do Estado central ao fixar a referida taxa de imposto.

O autor chama a atenção para o que considera uma falha do Advogado-geral na apresentação do entendimento de intervenção direta em oposição à indireta, inclusivamente, na não explanação das evidências, que poderiam explicar em que medida essa avaliação seria relevante (Novoa: 20).

- Autonomia do ponto de vista económico: as consequências económicas da redução da taxa de imposto devem ser suportadas pela própria região, ou seja, não devem ser compensadas com financiamento do governo central. A entidade local ou regional deverá fazer uma escolha entre as despesas e receitas de que dispõe, neste caso, diminuindo as receitas com os impostos, devendo assumir um setor público mais fraco.

O Advogado-geral defendeu ainda no parágrafo 54 das suas Conclusões, o seguinte:

Quando as reduções de impostos não são compensadas por financiamentos do governo central, esta decisão política afecta, por sua vez, a infra-estrutura e o enquadramento empresarial em que operam as empresas sediadas nessa região. As empresas sediadas dentro e fora da região operam, por conseguinte, em enquadramentos jurídicos e económicos diferentes, que não podem ser comparados.

Termina afirmando que apenas quando estão cumulativamente reunidos os três tipos de autonomia, uma taxa de imposto inferior à que é aplicada a nível nacional não será qualificada de seletiva.

⁵⁹ Tradução livre do autor: «[...] não se percebe o significado de autonomia, contudo, de acordo com o sentido comum da palavra, podemos entender como, a capacidade de “governo autónomo” inclusive a capacidade de prosseguir fins próprios de política económica».

No caso português, pese embora, não coloque em causa a autonomia institucional do Governo Regional dos Açores, considera que a decisão do regime fiscal não foi tomada em condições de uma verdadeira autonomia processual e económica.

Segundo o Advogado-geral, não estamos perante uma autonomia processual, na medida em que a aplicação dos princípios da redistribuição previstos na CRP, em especial o princípio da solidariedade nacional destinado a assegurar um nível adequado de serviços públicos, eliminando as desigualdades, que resulta na falta de autonomia processual, quando a autoridade regional e o Estado têm uma obrigação de cooperação, na persecução desses objetivos (parágrafo 69 das Conclusões do Advogado-geral).

Considera, por isso, que a autonomia económica é comprometida pelo princípio da solidariedade nacional que impõe ao Estado o dever de colaborar com a RA, traduzindo-se no plano financeiro em transferências orçamentais para o Governo Regional. Os Açores não conseguiriam os seus objetivos caso não recorressem ao financiamento do Estado para compensar a perda das receitas fiscais decorrentes das reduções de impostos.

É assim, da opinião que a redução da taxa de IRC não foi adotada de forma «verdadeiramente autónoma» relativamente ao Estado português. Refere ainda que: «Consequentemente, as reduções devem ser qualificadas de medidas selectivas, sob reserva de uma possível justificação com base na natureza e na economia do sistema fiscal» (parágrafo 72 das Conclusões do Advogado-geral).

Porém, a justificação com base na natureza e na economia do sistema fiscal, também não é acolhida pelo Advogado-geral, por três razões (parágrafos 73 ao 79 das suas Conclusões):

- O ónus da justificação recai sobre Portugal;
- A taxa de imposto reduzida deverá emanar dos princípios fundadores ou diretores do sistema fiscal português. O desenvolvimento regional é considerado um objetivo externo ao sistema fiscal e não um objetivo inerente ao funcionamento do mesmo;
- Sendo o objetivo primordial da medida fiscal, compensar as empresas pelas desvantagens inerentes às dificuldades estruturais que a região enfrenta «[...] não constitui uma justificação válida baseada na natureza e economia do sistema fiscal português».

O estudo econométrico⁶⁰ que se pretendia probatório que a redução de imposto é justificada e proporcionada pelos custos adicionais efetivos a que estão sujeitas as empresas regionais, apresentado por Portugal, deixou de fora as empresas que operam no setor financeiro. A seu ver, a República Portuguesa não correspondeu à exigência de prova concreta, para a medida fiscal englobar essa tipologia de atividade.

Disso mesmo dá conta Borges (2008: 358): «[...] Portugal podría haber hecho más para invertir la carga de la prueba de que las medidas de Azores no respetaban la normativa de ayudas de Estado[...]»⁶¹.

Somos levados a concluir, que o desfecho poderia ter sido diferente, se o Governo português tivesse apresentado prova suficiente, que permitisse à Comissão perceber que também esta tipologia de atividade é afetada pelas mesmas condicionantes forçadas pela insularidade.

3.5.4 A posição do Tribunal de Justiça

Em grande medida a decisão do Tribunal de Justiça limita-se a corroborar os argumentos e opiniões do Advogado-geral. A promoção dessas teorias pelo Tribunal constitui o facto mais marcante e inopinado deste processo.

No comentário ao Acórdão do Caso Açores, Santos (2008: 246) explica o resultado insólito da decisão do TJUE:

Esperava-se que o Tribunal optasse por uma das duas posições em confronto, a posição tradicional da Comissão, segundo a qual todas as medidas que outorguem vantagens a empresas ou produções cujo alcance não se estenda ao conjunto do território de um EM satisfazem o critério de especificidade estabelecido no artigo 87.º, n.º 1 do TCE, ou a posição que opta por não qualificar como selectiva a medida tomada por um ente territorial descentralizado no exercício dos seus poderes constitucionais que indiscriminadamente se aplique a todas as produções e empresas de uma determinada região.

⁶⁰ Sobre o estudo econométrico, «Establishing suitable strategies to improve sustainable development in the Portuguese ultraperipheral regions of Madeira and the Azores» apresentado na Nota 16 das Conclusões do Advogado-geral pode ler-se: «A prova constante deste estudo inclui: a) a análise de uma amostragem de 1083 empresas sujeitas ao imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), das quais 100 estão situadas nos Açores, que, segundo Portugal, demonstrou, em todos os indicadores utilizados [...], que as empresas situadas nos Açores apresentavam valores substancialmente inferiores aos das empresas situadas na parte continental de Portugal; b) a prova retirada de um estudo econométrico baseado em dados relativos a 1997, relativamente à mesma amostragem de empresas, em que se concluiu que os lucros das empresas localizadas nos Açores são, em média, e *ceteris paribus*, inferiores em 33,6% aos lucros realizados pelas outras empresas».

⁶¹ Tradução livre do autor: «[...] Portugal deveria ter investido mais na produção da prova que as medidas dos Açores respeitavam efetivamente as normas dos auxílios de Estado».

Analisando a sentença do Tribunal, este começa por repreender a Comissão, pela assunção de que a medida é seletiva geográfica com base nos limites territoriais dos Açores. Lembra que a jurisprudência produzida defende que uma medida não pode ser considerada seletiva pelo facto de se circunscrever a uma zona geográfica de um Estado-Membro, embora os benefícios cujo âmbito se cinja a uma parte do território de um Estado-Membro sejam suscetíveis de constituir benefícios seletivos.

Todavia, dá razão à Comissão, por considerar o quadro jurídico pertinente para apreciar a seletividade da medida é o conjunto do território português no quadro do qual são seletivas e não como é intenção de Portugal considerar a medida de carácter geral.

Relativamente ao pedido de Portugal para que as medidas fiscais sejam justificadas pela «natureza ou pela economia do sistema fiscal» português, o Tribunal pronunciou-se (parágrafo 81), com base na opinião do Advogado-geral, que estava em causa:

- Portugal «[...] conseguir demonstrar que tal medida resulta directamente dos princípios fundadores ou directores do seu sistema fiscal»;
- Ser possível «[...] fazer-se uma distinção entre, por um lado, os objectivos de um dado regime fiscal, que lhe são exteriores, e, por outro, os mecanismos inerentes ao próprio sistema fiscal, que são necessários para a realização de tais objectivos».

O argumento português que o regime fiscal corresponde ao respeito pela capacidade contributiva numa lógica de redistribuição e que vai ao encontro dos princípios orientadores do sistema fiscal nacional, não foi acolhida pelo Tribunal. O TJUE considera que qualquer operador económico independentemente da sua situação financeira, não é suficiente para corrigir as desigualdades existentes. Entende ainda, que não basta que a intenção da medida seja a promoção do desenvolvimento regional ou a coesão social. Determina por isso, que a tentativa de prova da necessidade da medida para o funcionamento e a eficácia do sistema fiscal geral, por parte de Portugal, não passou da produção de uma afirmação genérica. Portugal não demonstrou que a diferenciação em matéria de encargos, resultante das reduções das taxas de imposto, fosse justificada pela «natureza ou pela economia do sistema fiscal» português.

O Tribunal envereda então pelo exame, preconizado pelo Advogado-geral, quanto à adoção da medida por uma entidade no exercício de poderes suficientemente autónomos em relação ao poder central e elenca os argumentos do Advogado-geral (parágrafo 54 das suas Conclusões), para se considerar que uma decisão tomada por uma entidade local ou regional foi adotada no exercício de poderes suficientemente autónomos:

- No plano constitucional o Governo Regional tem de ser dotado de um estatuto político e administrativo distinto do Governo central (autonomia institucional);

- O processo da decisão adotada decorre sem que o Governo central possa intervir diretamente no seu conteúdo (autonomia processual);
- As consequências financeiras, de uma redução da taxa de imposto na região, não devem ser compensadas por recursos provenientes das outras regiões ou do próprio Governo central (autonomia económica).

Sentencia que deverão ser cumulativamente verificados três requisitos para que a decisão seja adotada ao abrigo de poderes «suficientemente autónomos»: a autonomia do ponto de vista institucional, a autonomia do ponto de vista processual e a autonomia do ponto de vista económico.

A autonomia económica é a única condição que o Tribunal considera que a entidade regional dos Açores não reúne e pelas seguintes razões:

- O Governo português falhou em provar a inexistência de uma compensação financeira, pela perda de receitas fiscais que a medida acarreta;
- A correção das desigualdades na região é compensada por um mecanismo de financiamento gerido a nível central⁶²;
- Do ponto de vista financeiro, há uma dependência total das transferências orçamentais oriundas do Estado, ao levar a cabo a missão de correção das desigualdades decorrentes da insularidade.

Neste contexto, o Tribunal de Justiça deu razão à Comissão considerando que a medida não foi adotada no respeito da autonomia suficiente pelo Governo Regional dos Açores, dizendo que (parágrafo 78 do Acórdão C-88/03):

[...] o quadro jurídico pertinente para apreciar a selectividade das medidas fiscais em causa não pode ser definido exclusivamente nos limites geográficos da Região dos Açores. Essas medidas devem ser apreciadas em relação ao conjunto do território português, no quadro do qual são selectivas.

Em resposta à questão consagrada pelo Advogado-geral e já transcrita⁶³, o resultado da decisão emanada do TJUE foi a criação do que Novoa (2006: 31) descreve como «[...] una espécie de guia tipológica de los incentivos aprobados por las regiones autónomas dentro de los Estados de la Unión Europea⁶⁴» para que uma medida adotada por uma entidade infraestatal não seja qualificada como auxílio de Estado.

⁶² O financiamento está expressamente previsto no artigo 5.º, n.º 2, da Lei n.º 13/98, sob a forma de transferências orçamentais.

⁶³ «Em que caso é que uma medida destinada a fixar, numa área geograficamente limitada, uma taxa de imposto diferente daquela que é aplicada a nível nacional equivale a um auxílio de Estado?».

⁶⁴ Tradução livre do autor: «[...] uma espécie de guia tipificado dos incentivos aprovados para as regiões autónomas no interior dos Estados da União».

3.6 Considerandos sobre sentença do Tribunal de Justiça

A propósito da decisão da Comissão e da sentença do TJUE é oportuno tecer algumas considerações sobre dois conceitos avaliados e discutidos em sede do procedimento de averiguação da Comissão e em sede do processo em Tribunal: pela «natureza ou pela economia do sistema fiscal» e seletividade regional (autonomia suficiente).

3.6.1 Pela natureza ou pela economia do sistema fiscal

Afigura-se-nos possível tecer algumas considerações sobre se a medida de redução da taxa de IRC reúne os critérios para a Comissão a considerar como auxílio de Estado. A questão visa avaliar se a medida fiscal para vigorar apenas no território da RA constitui, por si só, um desvio ao regime «geral» que legitime a Comissão a qualificá-la como auxílio de Estado.

A Comissão pressupõe como «geral» quando as bases para o favorecimento de determinadas empresas, que emanam diretamente dos princípios fundadores ou diretores do sistema fiscal do Estado-Membro (ponto 16 da Comunicação).

Compete ao Estado-Membro fornecer a justificação para o enquadramento, ou seja, se estamos perante uma regra «geral» ou perante uma medida «derrogatória». No entanto, nos documentos produzidos pela Comissão, não é apresentada uma sugestão, sobre o que entende como suficiente, para permitir a esse mesmo Estado-Membro fazer prova do enquadramento. Limita-se a apresentar como exemplo, o caso das medidas cuja racionalidade económica as torna necessárias ou funcionais em relação à eficácia do sistema fiscal.

Impõe-se contextualizar que a RA dos Açores deverá ser observada à luz do seu quadro legal e Constitucional: a Constituição da República; a Lei das Finanças das Regiões Autónomas⁶⁵; o Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A⁶⁶, e o 349.º TFUE (Região ultraperiférica).

No plano interno é uma RA que goza de autonomia político-administrativa e de órgãos de governo próprio. Através da LFRA ficam claros os objetivos e princípios da autonomia financeira, nomeadamente, o poder de diminuir as taxas do imposto sobre o rendimento, que são aplicáveis nas respetivas regiões até ao limite de 30% das taxas previstas para o território nacional.

⁶⁵ Lei n.º 13/98, de 24 de fevereiro, Lei de Finanças das Regiões Autónomas (LFRA).

⁶⁶ Adaptação do sistema fiscal nacional - Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20-01-1999.

Por Decreto Legislativo Regional, o Governo Regional decidiu a aplicação direta de redução de imposto em 30% a todos os operadores situados na RA, numa tentativa de aproximar os Açores do nível de desenvolvimento do restante território nacional.

Em razão do sistema fiscal a medida justifica-se porque tem suporte constitucional, institucional e legal, bem como, por razões de economicidade, por motivos políticos, económicos e sociais, ajustando-se a carga fiscal, desonerando aqueles que menos podem contribuir, numa lógica de redistribuição.

No plano Comunitário, a região goza do estatuto especial de RUP em virtude do reconhecimento das dificuldades intrínsecas que a caracterizam, nomeadamente pelo atraso no seu desenvolvimento económico e no reforço que as políticas adotadas no seio da União deverão ter, no sentido do apoio à ultrapassagem dessas desvantagens.

No Relatório do *Centre for European Policy Studies*, Ludlow [et al.] (2000: 18) defendem que o arquipélago dos Açores representa a filosofia subjacente à criação do conceito de RUP. Nas conclusões apresentadas referem:

The Azores will always be an ultraperipheral region. This does not however mean that they are forever condemned to lag behind the rest of the EU, let alone Madeira or the rest of Portugal. New policies devised and implemented within the context of the new Treaty could be decisive in transforming the Azores' prospects⁶⁷.

Ora, as mesmas razões e meios de prova que levaram ao reconhecimento dos Açores enquanto RUP, consagrado no Tratado, devem ser as mesmas razões que perfilavam e isentam os Açores de explicar em que pressupostos se baseiam para esta derrogação pela «natureza ou economia do sistema».

Adequa-se o comentário de Aldestam (2004: 185) ao considerar o regime de imposto aplicado nos Açores como «[...] illustrate the blurring consequences of the application of the derogation method with regard to the logic of the State aid rules involves special tax regimes⁶⁸». No entendimento do autor, a decisão da sujeição do imposto cabe inteiramente ao Estado-Membro: quem taxar, o que taxar e a que taxa.

Ressalvemos aqui, que no interior de muitos países coexistem vários regimes fiscais. Veja-se o exemplo do caso Alemão e o imposto sobre o rendimento comercial, gerido pelos municípios, cujos parâmetros se encontram definidos em legislação Federal, cabendo contudo aos municípios, a definição da taxa a aplicar. Caso os 20 municípios

⁶⁷ Tradução livre do autor: «[...] Os Açores serão sempre uma região ultraperiférica, porém, isto não significa que estejam condenados a permanecer atrasados face ao resto da União Europeia, abandonados pela Madeira ou Portugal continental. A implementação de novas políticas no contexto do Tratado podem ser particularmente decisivas na mudança das perspetivas dos Açores».

⁶⁸ Tradução livre do autor: «[...] é exemplificativo das consequências imprevisíveis da aplicação da derrogação no regime dos auxílios de Estado, quando envolve regimes fiscais especiais».

em causa optassem por ser concedida isenção às empresas, a medida podia ser qualificada como auxílio de Estado (Aldestam: 184). No entanto, nada opõe que vigore tal sistema no interior de um Estado-Membro.

As Orientações e a Comunicação da Comissão, sob certa ótica permitem concluir que estão reunidas as condições para que a medida seja definida como auxílio de Estado, pois cumpre com os critérios, descritos por Santos (2010^a: 219) «[...] que a medida consista numa *vantagem* (não decorrente do mercado), que essa vantagem seja *selectiva*, que seja, directa ou indirectamente, *imputável aos poderes públicos*, com mobilização de recursos financeiros públicos e que *não distorça a concorrência* nem o tráfico no interior do mercado interno». A nossa crítica é que a Comissão falhou numa validação prévia à qualificação da medida como auxílio de Estado, a de não qualificá-la como pela «natureza ou pela economia do sistema fiscal português» porque sendo esse o caso, a medida não é qualificada como auxílio, na aceção do n.º 1 do artigo 107.º do Tratado.

Durante o processo no TJUE, face à acusação de Portugal de que a avaliação da Comissão infere num erro manifesto de apreciação e violação dos princípios da boa administração, da igualdade de tratamento e da proporcionalidade, a Comissão refuta, afirmando que goza de um amplo poder discricionário na apreciação da compatibilidade dos auxílios de Estado com o mercado comum, devido à necessidade de efetuar avaliações de ordem económica e social no âmbito desta apreciação (parágrafo 37 do Acórdão Açores).

O que é a nosso ver digno de crítica, é o exercício do seu poder discricionário pela Comissão, que não ponderou na análise casuística, os aspetos relevantes de carácter formal que constam da CRP e os aspetos específicos do sistema fiscal português que permitiam a Portugal legitimar a medida fiscal para RA porque o mesmo se encontra consagrado «pela natureza do sistema fiscal». A nosso ver, o erro não é a qualificação como um auxílio de Estado, é a avaliação anterior, levada a cabo pela Comissão, em não qualificar a medida como integrada na «natureza do sistema fiscal» português.

Retomando a primeira questão da Dissertação, parece-nos que estamos perante um auxílio de Estado, apenas e só porque a Comissão enveredou por uma posição, a nosso ver, que não ponderou a legitimidade da Região Autónoma dos Açores, para legislar sobre a matéria fiscal, no âmbito do seu território.

A desconsideração da possibilidade da medida se justificar «natureza ou pela economia do sistema fiscal» por parte da Comissão foi a avaliação no nosso entendimento pouco esclarecida e não o enquadramento da medida como auxílio de Estado.

3.6.2 Autonomia suficiente – seletividade regional

A Comissão já se havia pronunciado (argumento 30 da Decisão 2003/442/CE) sobre o seu procedimento de avaliação da seletividade. No seu entendimento qualquer análise em função de uma autonomia fiscal mais ou menos intensa da autoridade infraestatal e do alcance territorial mais ou menos alargado das medidas, conduziria à ineficácia e até a situações de desigualdade na disciplina dos auxílios de Estado.

Embora a Comissão seja muitas vezes conotada como preconizadora da questão da «autonomia suficiente», não nos parece que a observação da Comissão sobre a autonomia limitada do Governo Regional tivesse qualquer relação com aquele que viria a ser o entendimento do Advogado-geral do processo Açores.

Coube ao Tribunal de Justiça e não à Comissão, a responsabilidade por um novo modelo de avaliação da seletividade regional. O Tribunal definiu que o critério da «autonomia suficiente» se resume à existência de um conceito de autonomia económica, avaliada através da autonomia financeira.

Esta decisão constituiu um marco na jurisprudência, primeiro por ser inopinado, na medida em que nada fazia antever o desfecho deste processo, e em segundo lugar, porque é uma avaliação baseada numa escolha discutível, ao considerar que só existe o mecanismo de compensação financeira quando este for uma compensação direta. Por último, porque traça qual o modelo de organização das regiões e territórios autónomos permitidos para escapar à incompatibilidade com o mercado comum, logo ao princípio geral de proibição do auxílio de Estado.

Como defende Nicolaidis (2008: 321), nunca foi colocada a possibilidade pela Comissão ou pelo TJUE, que a definição de uma taxa de imposto inferior à do restante território para o arquipélago pudesse, ainda assim, representar que estão em vigor as taxas que permitem otimizar as receitas, em que o aumento das taxas traduzir-se-ia na redução das receitas com o imposto, pelo que seria má gestão aumentá-las, em teoria existe sempre essa possibilidade, que a taxa dos Açores represente o nível máximo de eficiência da região, mesmo sendo inferior à aplicada no território continental.

O mesmo autor defende que uma medida só pode ser considerada seletiva se objetivamente for possível apurar quem pode beneficiar da medida e quem pode ficar excluído da medida. A adoção de um critério objetivo, implica que uma medida em abstrato não seja seletiva. Uma entidade estatal legislar uma taxa, a vigorar apenas no seu território, apenas porque as empresas sediadas fora do território não constituem beneficiários potenciais (estão objetivamente excluídos), não pode constituir um critério.

A autonomia do Governo Regional, de acordo com (Nicolaidis: 323), não precisa de ser absoluta, deve depender apenas de apurar se tem ou não a discricionariedade para determinar taxas de imposto diferentes das que vigoram no resto do território.

As consequências desta sentença vão além da consequência financeira, porque não se remetem apenas à recuperação do auxílio de Estado, como afirma Bouzora (2008: 303):

A pesar de que la Decisión de la Comisión tuvo impacto exclusivamente en las empresas financieras que realizaban sus actividades en Azores, se podría decir que el argumento relativo a la selectividad regional limitaba planes futuros para posibles divergencias entre el sistema fiscal de la parte continental de Portugal y el sistema fiscal aplicable a las dos autonomías, en concreto Madeira y Azores⁶⁹.

Até à conclusão do Caso Açores, escreve Corres (2007: 23), a UE manteve um respeito absoluto pelas estruturas institucionais e as competências internas dos Estados-Membros. Aliás, é seu entendimento, que a postura de neutralidade não impediu o controlo jurisdicional, sobre o exercício das competências que estão sob a alçada das entidades infraestatais ou compatibilidade dos efeitos das suas medidas com o ordenamento jurídico comunitário. Considera por isso, que este Acórdão foi a viragem na abordagem e ao respeito às questões de soberania.

Acima de tudo trata-se de, como refere Catarino (2001: 59), «[n]um processo integrador a perda de poderes soberanos ocorre a vários níveis, de entre os quais nos interessa em concreto o plano tributário [...]».

Esta perda de soberania no plano tributário revela-se mais acentuada, ou mais delicada de balancear quando efetivamente exercida por entidades infraestatais. Esta disciplina rígida pela qual se devem pautar os Estados-Membros, não deveria poder prever um tratamento diferenciado, tendencialmente prejudicial, para uma entidade em função de depender de uma transferência para implementar a medida, não se qualificar como autónoma suficiente.

Ora se a RA dos Açores se pautasse pela riqueza económica e social, não teria certamente encetado por procurar dar o seu contributo à economia local e não teria necessidade de ver as transferências reforçadas pelo Estado Central.

Somos a concordar com a posição da Comissão, que a seletividade não deveria ser avaliada em função da estrutura organizativa da entidade que toma a decisão da medida, mas em função das suas consequências.

⁶⁹ Tradução livre do autor: «Apesar da Decisão da Comissão ter afetado unicamente as empresas financeiras que operam nos Açores, pode afirmar-se que o argumento relativo à seletividade limita os planos futuros a possíveis divergências entre o sistema fiscal do território continental de Portugal e o sistema fiscal a aplicar às RA's, em concreto à Madeira e aos Azores».

4. O Caso País Basco

No processo inicial está a sentença declarada pelo Tribunal Superior *de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco* (Espanha), através de Acórdão proferido em dezembro de 2004, em que decreta a anulação da maior parte de várias normas do imposto sobre as pessoas coletivas adotadas pelos Territórios Históricos (entidades administrativas territoriais), visto essas medidas poderem constituir auxílios de Estado, que deveriam ter sido notificadas à Comissão, nos termos do artigo 88.º, n.º 3, do TCE (atual art.º 107.º n.º 3 do TFUE).

Neste processo, estava em causa uma ação intentada junto do referido tribunal nacional do País Basco, pelo Sindicato dos Trabalhadores de La Rioja e por Comunidades autónomas vizinhas, solicitando a anulação das medidas fiscais, designadamente, do imposto sobre as pessoas coletivas que fixava a taxa de imposto em 32,5% para as empresas situadas nos Territórios Históricos, enquanto a taxa de imposto estipulada na legislação Espanhola estava fixada em 35%.

O Tribunal Superior do País Basco optou pela faculdade de consultar⁷⁰ o TJUE para obter uma decisão a título prejudicial no Acórdão⁷¹ de 11 de Setembro de 2008, aos processos apensos C-428/06 a C-434/06.

O órgão jurisdicional de reenvio⁷² pergunta se uma entidade regional terá um grau de autonomia suficiente para, ao abrigo do Acórdão do Caso Açores (processo C-88/03), estar perante o cumprimento do critério da seletividade da medida fiscal, conducente à sua qualificação como auxílio de Estado, pelo simples facto de não se aplicarem a todo o território do Estado-Membro em causa.

A Comunidade Autónoma do País Basco é composta de três Territórios Históricos, que são, eles próprios, constituídos por municípios. A estrutura política e institucional dessa comunidade autónoma tem dois níveis diferentes, a saber, o das instituições comuns à totalidade do País Basco (governo autónomo e parlamento) e o das instituições e dos órgãos «forais» dotados de competências limitadas aos Territórios Históricos.

⁷⁰ Artigo 267.º do TFUE (ex-artigo 234.º TCE) «Pedidos de decisão a título prejudicial – os tribunais nacionais dirigem-se ao Tribunal de Justiça para que esclareça a interpretação de um elemento do direito da UE».

⁷¹ Acórdão do Tribunal de Justiça, de 11 de Setembro de 2008, aos Processos apensos C-428/06 a C-434/06, pedidos de decisão prejudicial do *Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco*.

⁷² Designa-se por órgão jurisdicional de reenvio, o tribunal nacional que dirige ao Tribunal de Justiça o pedido de esclarecimento da interpretação de um elemento do direito da EU.

A cobertura legislativa para o sistema fiscal vigente assenta num acordo entre o Governo Central e a Comunidade Autónoma do País Basco designado Acordo Económico (*Concierto Economico*).

A propósito do sistema de financiamento das despesas públicas, escreve Celador (2008: 466), que o mesmo prevê a contribuição do País Basco para o Estado central através duma quota global (*Cupo*), como contribuição de cada um dos seus territórios, para todos os encargos do Estado que a comunidade autónoma não assuma.

No Acórdão deste processo o TJUE começa por definir, que uma medida constitui uma vantagem para certas empresas em relação a outras que se encontrem numa situação factual e jurídica comparável e evocando alguns pontos do Acórdão Portugal/Comissão C-88/03, refere:

- Uma medida que concede uma vantagem numa parte apenas do território nacional não é, só por isso, seletiva. O quadro de referência não deve necessariamente ser definido nos limites do território do Estado-Membro em causa (parágrafo 57).
- Uma entidade infraestatal (autoridade local ou regional) dispõe de um estatuto de direito e de facto suficientemente autónomo em relação ao governo central de um Estado-Membro, quando reúne três condições comumente: a autonomia institucional, processual, bem como, económica e financeira (parágrafo 58).

Na análise das medidas fiscais, o TJUE entende, que a entidade infraestatal a considerar é composta simultaneamente os Territórios Históricos e à Comunidade Autónoma do País Basco.

Como descreve Pérez de las Heras (2008: 486) o sistema fiscal Espanhol é assaz peculiar no seio da UE, por não ter uma norma geral para o imposto sobre as empresas, aplicável a todos os contribuintes do Estado. Em matéria de imposto sobre as sociedades coexistem cinco sistemas diferentes: o do Estado Espanhol, os três sistemas que vigoram nos três Territórios Históricos e o vigente na Comunidade de Navarra.

O TJUE profere que do exame à Constituição, ao estatuto de autonomia e ao acordo económico, a entidade infraestatal composta simultaneamente pelos Territórios Históricos e pela Comunidade Autónoma do País Basco preenche o critério da autonomia institucional, porque possui um estatuto político e administrativo distinto do governo central.

Na aferição da condição da autonomia processual, o TJUE determina que é ao órgão jurisdicional de reenvio que compete, com base nos elementos que considerar

relevantes, verificar se a condição da autonomia processual está preenchida nos processos principais.

No entanto, o TJUE indica a orientação daquela que deverá ser a decisão, ao dizer que não ajuíza que o Governo espanhol possa intervir diretamente no processo de adoção de uma norma foral, para fazer respeitar princípios, como o princípio da solidariedade, o da harmonização fiscal ou outros princípios como os invocados, pelo que está reunida a condição de autonomia processual.

As observações apresentadas em Tribunal pelas partes recorrentes que consideram que não há autonomia financeira prendem-se com dois aspetos: a quota (*Cupo*) e a aferição da autonomia económica e financeira da Comunidade Autónoma do País Basco e dos Territórios Históricos, de acordo com os seguintes argumentos:

- A Comunidade Autónoma de la Rioja e a Comunidade Autónoma de Castilla y León, devido aos diferentes princípios impostos pela Constituição e pelo Acordo económico, defendem que os Territórios Históricos não dispõem de autonomia económica,
- A Comissão, porque defende que a assunção das consequências financeiras, não pode ter uma relação única com a compensação direta através de transferência do Estado Central para a entidade infraestatal. Tem que abranger todos os mecanismos de transferências financeiras e dos mecanismos de solidariedade (por exemplo a garantia, pelo Estado, de um serviço público mínimo). Na relação entre os Territórios e o Estado há outras transferências financeiras, como os ajustamentos e as compensações a título dos impostos diretos e indiretos, que constituem igualmente mecanismos de solidariedade, sendo que algumas compensações são calculadas em função do referido rendimento relativo.

Para a Comissão não são os objetivos das intervenções estatais que devem ser tidos em consideração, mas os efeitos dessa medida, para que a medida fiscal se qualifique como um auxílio de Estado.

Segundo o Tribunal, a qualificação como auxílio de Estado depende da análise casuística, para a empresa beneficiária. A consequência financeira da atribuição do benefício fiscal não é inteiramente conhecida à partida, porque não é possível avaliar a consequência positiva para as receitas, que o efeito chamariz para a instalação de novas empresas poderá ter (Parágrafo 118 do Acórdão País Basco).

Continua, considerando que não é por si só suficiente, ter competências em matéria fiscal, para se concluir que os Territórios Históricos detêm um papel fundamental na definição do ambiente económico. A quota, enquanto mecanismo de compensação entre

Estado e os Territórios Históricos, é calculada em função do rendimento relativo dos Territórios Históricos face ao do Estado e que, por conseguinte, constitui um mecanismo de solidariedade.

Em sentido oposto, Espanha alega que embora haja diversos fluxos financeiros entre o Estado espanhol e a Comunidade Autónoma do País Basco, existe igualmente uma contribuição líquida desta em proveito do Ministério das Finanças espanhol, que é destinada ao financiamento das matérias assumidas unicamente pelo Estado Espanhol.

Espanha considera que a quota instituída e os fluxos financeiros não são revistos em função da diminuição de receitas das alterações fiscais adotadas pelas instituições competentes dos Territórios Históricos, nem mesmo a quantificação dos serviços fornecidos pelo Estado. Razão bastante, para inferir, que do ponto de vista político e económico, os Territórios Históricos assumem as consequências das suas decisões em matéria fiscal.

4.1 O critério da autonomia económica e financeira

Por último, a condição da autonomia económica e financeira, merece-nos especial ênfase, por ter sido este o ponto de viragem para uma abordagem jurisprudencial ao corroborar a nova tese, observada durante o Caso Açores.

O Tribunal enquadra a sua análise novamente na jurisprudência do Tribunal de Justiça, do Acórdão do Caso Açores (parágrafos 67 e 68), na avaliação da autonomia política e fiscal suficiente, em que a decisão de uma redução da taxa de imposto nacional aplicável às empresas presentes na região, implica que uma autonomia política e fiscal suficiente, relativamente ao governo central, pressupõe não só, que disponha da competência para adotar no território sob sua jurisdição medidas de redução da taxa de imposto, mas também, que assuma, além disso, as consequências políticas e financeiras de tal medida. Este papel fundamental é consequência da autonomia e não uma condição prévia da mesma.

Só existe autonomia económica, quando a entidade infraestatal assume as consequências políticas e financeiras de uma medida de redução de impostos, ou seja, as consequências financeiras de uma redução da taxa de imposto nacional aplicável às empresas, não devem ser compensadas com contribuições ou subvenções provenientes das outras regiões ou do governo central.

O Tribunal reconhece que o método de cálculo da quota⁷³ é particularmente complexo. Um dos dados essenciais do cálculo da quota é o coeficiente de imputação fixado em 6,24%. Este coeficiente seria determinado a partir de dados económicos, fixado durante negociações essencialmente políticas entre o Estado espanhol e a Comunidade Autónoma do País Basco. Para o TJUE uma decisão de redução da taxa de imposto não tem necessariamente repercussões na taxa desse coeficiente.

A argumentação espanhola para a diferença substancial da quota face ao exemplo Açoriano, prende-se com o sentido da transferência do País Basco para o Estado Espanhol; assim o afirma Celador (2008: 392):

De tal manera que el Estado central no es transferente de fondos públicos (como sucede en las Comunidades de régimen común), sino receptor de una parte de la recaudación obtenida en dichos territorios forales por los tributos concertados o convenidos⁷⁴.

O Tribunal considera que é condição obrigatória haver uma compensação, ou seja, uma relação de causa-efeito entre uma medida fiscal adotada pelas autoridades forais e os montantes da quota para o Estado Espanhol.

A ideia defendida por Arce (2008: 270) corresponde à posição assumida pelo TJUE, que o *Concierto Economico* baseia-se num critério de risco unilateral para as autoridades Bascas. A eventual perda de receitas das autoridades Bascas não será compensada com outra transferência do governo central, até porque o valor apurado para a quota tem a ver com pressupostos fixados pelo governo Espanhol, sem quaisquer consequências políticas ou financeiras, para a estratégia delineada pelos Territórios Históricos.

O Tribunal considera que avaliar o argumento da Comissão que considera o coeficiente de imputação como subavaliado não é da sua competência. Embora reconheça que uma compensação financeira possa ser declarada e específica, também pode ser oculta e resultar apenas do exame concreto dos fluxos financeiros que existem entre a entidade infraestatal em causa, o Estado-Membro de que a mesma faz parte e as outras regiões desse Estado.

Porém, o TJUE corrobora a opinião da Advogada-geral deste processo, que a existência de fluxos financeiros do governo central para a Comunidade autónoma, não é por si só razão para determinar que não há autonomia financeira, uma vez que essas

⁷³ As transferências financeiras entre o Estado Espanhol e a Comunidade Autónoma do País Basco são reguladas pelo acordo económico e pela Lei de 2002 relativa à quota.

⁷⁴ Tradução livre do autor: «De tal maneira que, o Estado central não transfere fundos (como sucede nas Comunidades com um regime comum), é antes, receptor de uma parte das receitas obtidas, com os tributos arrecadados, nos territórios forais».

transferências podem ser explicadas por motivos que não apresentam nenhuma ligação com as referidas medidas fiscais.

O TJUE decreta que apenas o órgão jurisdicional de reenvio, tem competência para proceder à determinação, interpretação e aplicação do direito nacional relevante, bem como a uma apreciação dos factos que permitam declarar se as normas forais em causa nos processos principais constituem auxílios de Estado.

Declara que o Tribunal Nacional é o único competente para identificar o direito nacional aplicável e para o interpretar, bem como, para aplicar o direito comunitário aos litígios que lhe são submetidos. Cabe unicamente ao Tribunal Nacional verificar a metodologia adotada e os dados económicos tomados em consideração no cálculo da quota, se os mesmos resultam ou não numa forma de compensação das consequências de uma medida fiscal prevista pelas autoridades forais, por parte do Estado Central, e finalmente, pronunciar-se sobre a autonomia.

Como referimos, apesar de ter decretado uma sentença, considerando que esse papel está acometido ao Tribunal nacional, o TJUE deixou claro que considerando não haver uma compensação direta da medida, justifica a existência de uma autonomia financeira e económica. Anunciou que a seu ver estão reunidos os três critérios para que fosse considerado que os Territórios Históricos são dotados de autonomia suficiente, decretando que as medidas fiscais legisladas por esta entidade não estariam sujeitas ao regime dos auxílios de Estado.

Após o desfecho aos Processos apensos C-428/06 a C-434/06 no Tribunal de Justiça é expectável que, como refere Armestro (2009: 20): «[i]t is, therefore, logical to anticipate a judgment of the High Court of Justice of the Basque Country holding the Basque autonomous tax and financial system to be compatible with EC law⁷⁵», ou dito de outro modo, que o tribunal nacional se decida a favor da confirmação da autonomia suficiente para os três Territórios Históricos, confirmando que o projeto de reforma fiscal não se qualifica como um auxílio de Estado, ao abrigo do n.º 1 do artigo 107.º do TFUE.

4.2 Considerandos sobre o Acórdão País Basco

Parece-nos óbvio, que a diminuição de receitas obtidas com o imposto sobre as pessoas coletivas implica forçosamente uma forma de financiamento, quer pelo aumento de outras receitas, quer pela diminuição das despesas. Por isso, afigura-se-nos que a posição do

⁷⁵ Tradução livre do autor: «É, por isso, expectável que do julgamento do *Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco*, a sentença seja considerar o regime fiscal e o sistema financeiro do País Basco compatível com o Direito Comunitário».

Tribunal de Justiça é tida como a condição mais frágil, e atrevemo-nos a dizer, ingénua, ao querer resumir a verificação da existência de uma compensação de receitas à compensação direta, para justificar a existência da autonomia financeira.

A este propósito, escreve Colson (2008: 398) que a compensação da medida pode obedecer a duas interpretações: a primeira prevê uma compensação financeira pela perda de receita fiscal, direta e inequívoca⁷⁶, ou seja, se a perda de receita imputada à medida, dá lugar a uma transferência do Governo central ou de outras regiões. A segunda interpretação defende que, a perda de financiamento implica forçosamente a redução da despesa, pelos que todas as transferências financeiras para o País Basco deveriam ser tidas em conta. Este critério prevê o apuramento das transferências líquidas que a Comunidade Autónoma recebe do governo central (ou outras entidades regionais), analisando, ao extremo, todos os serviços prestados pelo Estado e pela autoridade regional.

O Tribunal assume claramente a primeira posição. Considerando apenas a possibilidade das transferências entre o Governo central e o País Basco, uma vez que estes, não apresentam ligação (entenda-se direta ou indireta) com as referidas medidas fiscais.

Somos, por isso, levados a concordar com a posição da Comissão no seu Relatório⁷⁷ sobre a implementação da Comunicação. A noção de recursos estatais inerente ao conceito de auxílio de Estado apenas tem como referência a existência de um benefício para as empresas, a qual é alheia às consequências da medida em termos económicos ou orçamentais, associados à sua concessão. Caso contrário, bastava que, fruto da atração de novas empresas, aliciadas pela atribuição da vantagem fiscal, resultasse um aumento da receita, para que a redução de imposto deixasse de constituir um auxílio de Estado.

Parece-nos redutor, a utilização do argumento da determinação da autonomia financeira, em função de uma compensação direta. Só a análise do impacto económico da medida fiscal é realmente determinante na avaliação da distorção da concorrência que a medida cria, pelo que, à luz do Tratado seria igualmente incompatível com o mercado comum, como a medida fiscal dos Açores.

⁷⁶ Como verificada no Caso Açores, cuja perda de receita nos cofres do Governo Regional, seria diretamente compensada com a transferência de 26,25 milhões de euros por ano.

⁷⁷ Caixa n.º 3 do «Relatório sobre a implementação da Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas, de 09/02/2004».

A Decisão do Caso País Basco obriga-nos a concluir que estamos perante um tratamento desigual de situações idênticas, com base num argumento tão frágil e refutável, como considerar que a Autonomia Regional dos Açores não é suficiente, por não reunir a condição da autonomia financeira. Trata-se de tentar tratar duas situações como distintas, quando no fundo o que as distingue não é manifestamente evidente, isto é, haver uma transferência direta de verbas do Estado para o orçamento da região Açoriana, ou no caso dos Territórios Históricos essa compensação ser dissimulada em virtude do método de cálculo da Quota ou por via de outras transferências, que no fundo tem o mesmo resultado final.

A escolha deste Acórdão para análise comparada com o Acórdão do Caso Açores, face ao mesmo critério (autonomia suficiente) é amplamente justificada, por permitir constatar a adoção de «[...] posições de análise jurídico-económica ao nível do direito fiscal e do direito da concorrência que se sustentem numa lógica de igualdade formal, sem que as reais condições sejam aferidas e devidamente ponderadas» Palma e Lobo (2007: 134).

Como referem os autores (Palma e Lobo: 135) o princípio da igualdade formal entre Estados-Membros, orientador do regime de auxílios de Estado, aplicado a espaços económicos diferenciados, revelam a adoção de princípios iminentemente de orientação burocrática, e resultam no tratamento igual de realidades diferentes, nomeadamente, entre Estados-Membros que se situam em estádios de desenvolvimento díspares.

Neste Acórdão, a Comissão reiterou a sua orientação, ao considerar que a aferição da autonomia fiscal de uma autoridade local ou regional, responsável pela concessão da vantagem fiscal, não constitui um elemento que permita excluir a medida da qualificação de auxílio de Estado.

Mais uma vez a posição da Comissão distanciou-se da posição do Tribunal, ao defender que a disciplina dos auxílios de Estado deve obedecer a critérios objetivos, e independente do «[...] elemento puramente institucional, como é a aplicação, num determinado momento, de uma autonomia fiscal mais ou menos intensa a favor de uma autoridade infra-estatal com um alcance territorial mais ou menos alargado» (argumento 30 da Decisão da Comissão).

Relembre-se a alusão da Comissão aquando da Decisão do Caso Açores, a um processo anterior sobre os Territórios Históricos⁷⁸, em que, pese embora, reconheça que as instituições Bascas podem manter, estabelecer e regulamentar o regime fiscal do seu território, não deixa a Comissão de concluir, que condicionar a avaliação a um elemento

⁷⁸ Decisão 93/337/CEE da Comissão, de 10 de Maio de 1993, relativa a um regime de incentivos fiscais ao investimento no País Basco.

puramente institucional conduziria à quebra da igualdade na aplicação da disciplina dos auxílios estatais e no limite conseguinte à sua ineficácia. (argumento 31 da Decisão da Comissão).

Existem motivos para os responsáveis dos Territórios Históricos se congratularem com a autonomia consagrada na sentença do TJUE, como descreve Arce (2009: 227): «[e]l 11 de septiembre de 2008 pasará a la historia como el día en que se certificó el “blindaje europeo” del Concierto Económico, recogiendo el primer fruto del intenso trabajo de nuestras Instituciones en defensa de nuestro autogobierno⁷⁹».

⁷⁹ Tradução livre do autor: «O dia 11 de setembro de 2008 passará à história como o dia em que comprovou o “escudo europeu” do *Concierto Económico*, reconhecendo o primeiro fruto do trabalho das nossas Instituições, na defesa do nosso governo autónomo».

5. O Caso Gibraltar

Em agosto de 2002 o Reino Unido notificou a Comissão da intenção do Governo de Gibraltar levar a cabo uma reforma fiscal para o imposto sobre as empresas, que como define Lyons (2012:56): «[t]he regime was, broadly speaking, intended to attract offshore bussiness to Gibraltar⁸⁰».

A proposta previa a implementação da reforma fiscal com base na tributação aplicável a todas as empresas estabelecidas em Gibraltar; composta de um imposto sobre o número de trabalhadores (payroll tax), de um imposto sobre a ocupação de instalações para fins comerciais (business property occupation tax - BPOT) e de uma taxa de registo (registration fee). A tributação em imposto sobre o número de trabalhadores e em BPOT seria limitada a 15% dos lucros.

Em março de 2004 é publicada a Decisão da Comissão⁸¹ que qualifica o imposto sobre o número de empregados e o imposto sobre a superfície ocupada, como medidas fiscais materialmente seletivas, e que reúnem cumulativamente os critérios que as qualificam como auxílios de Estado, incompatíveis com o mercado comum.

A argumentação apresentada pela Comissão para a seletividade material da reforma fiscal contempla essencialmente:

- A condição dos 15% sobre os lucros para a aplicação dos dois impostos é manifestamente seletiva, na medida em que isenta destes impostos as empresas que na sua atividade não apresentem lucro.
- A imposição do limite máximo de tributação de 15% dos lucros favorece empresas que apresentando lucros, os mesmos sejam pouco elevados, face ao número de empregados e às instalações que ocupam no desenvolvimento da sua atividade.
- Por último, o imposto sobre o número de trabalhadores e sobre a superfície ocupada, favorece por natureza as sociedades *offshore*, que não exercem fisicamente a sua atividade em solo de Gibraltar e que consequentemente não são sujeitas a imposto, se os seus lucros não são gerados no território.

No plano regional, o sistema fiscal é declarado seletivo na medida em que prevê um regime de imposto sobre as sociedades, segundo o qual as empresas em Gibraltar estão, em geral, sujeitas a uma taxa de tributação inferior à das empresas estabelecidas no Reino Unido.

⁸⁰ Tradução livre do autor: «[d]e um modo geral, podemos afirmar que o regime pretendia cativar empresas *offshore* para Gibraltar».

⁸¹ Decisão 2005/261/CE, da Comissão, de 30 de Março de 2004 – JO 2005, L 85, p. 1.

O Governo do Reino Unido e o Governo de Gibraltar contestaram a Decisão da Comissão, no que concerne à seletividade material e regional dos impostos.

A 18 de Dezembro de 2008 o Tribunal de Primeira Instância (Tribunal Geral) proferiu os processos apensos T-211/04 e T-215/04, os quais anularam a Decisão da Comissão. O Tribunal Geral considerou que os impostos propostos não violavam as regras do Tratado, com base no argumento de que seriam seletivas no plano material. Considerou ainda, que a Comissão falhou, ao considerar o quadro de referência a determinação da seletividade das medidas. O único quadro que a Comissão poderia ter assumido na determinação da seletividade deveria ser o território de Gibraltar e não, todo o território do Reino Unido. Cabia à Comissão provar que os impostos constituíam medidas excepcionais, face ao regime geral a vigorar em Gibraltar. Caiu no erro de enquadramento ao considerar o quadro geral o Reino Unido.

O Tribunal Geral defendeu que sob os princípios do Tratado, Gibraltar tem total liberdade para impor taxas de imposto diferentes das aplicadas no Reino Unido.

5.1 O Caso Gibraltar - Acórdão do TJUE, processos apensos C-106/09 P e C-107/09 P

A Comissão Europeia e o Reino de Espanha recorreram⁸² da decisão do Tribunal Geral, defendendo que no regime fiscal de Gibraltar se estava perante uma seletividade material e regional.

O Tribunal de Justiça é solicitado a ajuizar a decisão do Tribunal Geral, no que concerne a três fundamentos:

- 1º Fundamento: Erro de aplicação do critério da seletividade regional;
- 2º Fundamento: Erro de aplicação da seletividade material;
- 3º Fundamento: Violação de formalidades essenciais pela Comissão.

A questão, consiste em saber, se um território que não faz parte do território de um Estado-Membro, pode ser considerado como quadro de referência para efeitos da aplicação do regime dos auxílios de Estado. Mais especificamente, impõe a análise da aplicabilidade a Gibraltar da jurisprudência existente, relativa à seletividade regional.

Por outro lado, o TJUE é chamado a determinar o método que permite apreciar a seletividade material de uma medida adotada no âmbito de um regime fiscal nacional,

⁸² Acórdão do TJUE, 15 de novembro de 2011, Processos apensos C-106/09 P e C-107/09 P.

respeitando simultaneamente a repartição de competências entre os Estados-Membros e a União Europeia no domínio da fiscalidade direta.

Nas Conclusões ao Acórdão, o Advogado-geral⁸³ considera que o que a Comissão pede ao TJUE é a sua definição de:

- Um novo conceito de sistema fiscal «intrinsecamente discriminatório»;
- Um «método ad hoc» de análise que se afaste do que figura na sua Comunicação sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas.

Por este conceito de sistema «intrinsecamente discriminatório», a Comissão entende um regime fiscal que, pela sua própria estrutura, atribua uma vantagem a uma ou várias categorias de empresas através de uma seleção de critérios a aplicar no sistema de tributação alegadamente «normal». Para determinar o enquadramento da reforma fiscal proposta por Gibraltar há que avaliar, se a mesma tem um caráter seletivo, na medida em que a seletividade é um critério constitutivo do conceito de auxílio de Estado.

Quanto à seletividade material, o TJUE começa por lembrar a jurisprudência por si produzida, relativa ao conceito de vantagem seletiva em matéria fiscal, relevando os aspetos orientadores para o processo (parágrafos 70 ao 75). O conceito de auxílio compreende as intervenções do Estado que aliviam os encargos que normalmente oneram o orçamento de uma empresa.

O tratamento fiscal privilegiado, mesmo que não implique uma transferência de recursos do Estado, desde que coloque os seus beneficiários numa situação financeira mais favorável do que a dos outros contribuintes, constitui um auxílio de Estado.

O inverso aplica-se igualmente: uma vantagem que resulte de uma medida geral indistintamente aplicável a todos os operadores económicos não constitui um auxílio de Estado.

A determinação da seletividade impõe que se avalie, se num dado regime jurídico, essa medida é suscetível de favorecer «certas empresas ou certas produções» relativamente a outras que se encontrem numa situação fatural e jurídica comparável.

O Tribunal resume o exame à Conclusão do Tribunal Geral, à análise dos três elementos identificados na decisão controvertida que lhe confere vantagens de caráter seletivo:

- a) A condição de 15% sobre os lucros, para a aplicação dos dois impostos;
- b) Imposição do limite máximo de tributação de 15% sobre os lucros;

⁸³ Aos Processos apensos C-106/09 P e C-107/09 P, apresentadas em 7 de Abril de 2011.

- c) O imposto sobre os trabalhadores e sobre a superfície ocupada, só se aplica a empresas que exerçam a sua atividade em solo de Gibraltar, traduz-se em condições que beneficiam as sociedades «*offshore*».

Analiseemos então a decisão do Tribunal de Justiça, quanto a estes elementos.

5.1.1 Quanto à condição de realização de lucros e à fixação de um limite máximo de tributação

Os dois primeiros argumentos para a seletividade material: a condição de 15% sobre os lucros, para a aplicação dos dois impostos e a imposição do limite máximo de tributação de 15% sobre os lucros, são tratados em conjunto, pelo Tribunal.

Em causa está a decisão do Tribunal Geral que não considera os dois critérios como seletivos, na medida em que, se justificam em razão do funcionamento do seu sistema fiscal.

Como anteriormente abordado, o primeiro aspeto a determinar para o sistema fiscal em questão e o seu eventual enquadramento como auxílio de Estado, é avaliar se a medida se insere num regime «normal» ou no regime «derrogatório».

Embora a Comissão considere que se trata de um regime «derrogatório», o que vigora em Gibraltar, esta alega, que mesmo considerando o sistema fiscal de Gibraltar como «normal», não invalida que os dois critérios, sejam em si, seletivos. Como refere (parágrafo 49 do Acórdão C-106/09 P e C-107/09 P):

[E]sta abordagem ignora a possibilidade de um Estado-Membro aplicar um sistema fiscal intrinsecamente discriminatório em razão da sua estrutura. Com efeito, graças a uma selecção judiciousa dos critérios a aplicar no seu sistema de tributação alegadamente «normal», Gibraltar conseguiu reproduzir, em larga medida, os efeitos de um regime que incorporasse manifestamente um auxílio de Estado a favor de determinadas categorias de empresas.

O Tribunal aponta que o conceito de auxílio de Estado só abrange as vantagens de carácter seletivo e não as vantagens que resultem de uma medida geral, aplicável indistintamente a todos os operadores económicos.

A condição de realizar lucros e o limite máximo de tributação dos lucros são, em si, medidas gerais, aplicáveis indistintamente a todos os operadores económicos e não são, por conseguinte, suscetíveis de conferir vantagens de carácter seletivo.

A condição relativa à realização de lucros e a fixação de um limite máximo de tributação a 15% dos lucros não confere vantagens de carácter seletivo e é apenas a consequência do

facto aleatório de o operador em causa ser pouco ou muito rentável durante o período de tributação.

O Tribunal rejeita as alegações sobre a decisão do Tribunal Geral, de padecer de um erro de direito e corrobora a decisão que não estamos perante vantagens seletivas.

5.1.2 Quanto às vantagens de que beneficiam as sociedades «*offshore*»

O TJUE ditou que a conclusão do Tribunal Geral (parágrafo 185 do Acórdão recorrido) das sociedades «*offshore*» não beneficiarem de quaisquer vantagens de carácter seletivo, padece de erro de direito.

Afirma, o Tribunal de Justiça, que a jurisprudência sobre os auxílios de Estado não faz distinções consoante as causas e os objetivos das intervenções estatais, antes definindo essas intervenções, em função dos respetivos efeitos, independentemente das técnicas utilizadas.

Afirma que uma carga fiscal diferente resultante da aplicação de um regime fiscal «geral» não é suficiente, em si, para demonstrar a seletividade de uma tributação. As normas gerais para todas as empresas, com exceções a favor de certas empresas, chegam a um resultado idêntico, ajustando e combinando as normas fiscais de modo a que a própria aplicação destas implica uma carga fiscal diferenciada para as diferentes empresas.

O sistema geral de Gibraltar é caracterizado pela conjugação dos seguintes fatores: imposto sobre o número de trabalhadores e do BPOT (como únicos valores tributáveis), juntamente com a condição da realização de lucros, cuja tributação tem por limite máximo 15%, mas também, pela inexistência de um valor tributável de aplicação geral.

A conjugação dos valores tributáveis, mesmo que estes assentem em critérios, por si só, de natureza geral, provoca uma discriminação entre as sociedades que se encontram numa situação comparável.

As sociedades «*offshore*», pelo facto de não terem trabalhadores nem ocuparem instalações para fins comerciais, são excluídas, desde logo, de qualquer tributação devido à inexistência de outros valores tributáveis.

A qualificação deste regime, como favorecendo «certas» empresas ou «certas» produções na aceção do artigo 87.º, n.º 1, TCE, assenta naturalmente nas características inerentes às empresas beneficiárias das medidas.

A não tributação das sociedades «*offshore*», não é uma consequência aleatória do regime, como a obtenção do lucro. É sim, uma consequência inevitável, porque por

natureza estas empresas não empregam trabalhadores e não ocupam instalações para fins comerciais, não dispondo por conseguinte, de matéria coletável de acordo com a reforma fiscal proposta.

Considerando que as sociedades «*offshore*» constituem uma tipologia de sociedades que, precisamente pelas suas características, não estão sujeitas a tributação (através do regime proposto para Gibraltar), permite ao TJUE concluir que estas beneficiam de vantagens seletivas, como se pode ler no parágrafo 104 do Acórdão Gibraltar:

Assim, a fim de poderem ser reconhecidos como conferindo vantagens selectivas, os critérios que constituem os valores tributáveis previstos num sistema fiscal também devem ser susceptíveis de caracterizar as empresas beneficiárias em virtude das propriedades que lhes são específicas enquanto categoria privilegiada, permitindo, assim, a qualificação deste regime como favorecendo «certas» empresas ou «certas» produções na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE.

É igualmente importante, a posição do TJUE neste Acórdão, ao corroborar a assunção do Tribunal Geral, que o quadro de referência para aferir da seletividade do regime correspondia exclusivamente ao território de Gibraltar e não a todo o território do Reino Unido.

Recorda que na sentença do Tribunal Geral⁸⁴, ficou claro que o Reino Unido não constitui o quadro de referência apropriado para a apreciação da seletividade regional da reforma fiscal, o TJUE considera que as medidas fiscais a aplicar em Gibraltar constituem a «regra» e não a «exceção». Esta exposição, permitiu ao Tribunal considerar que o território do Reino Unido não constitui o quadro de referência apropriado para o território de Gibraltar.

O Tribunal determinou por isso, que as medidas fiscais conferem vantagens seletivas às sociedades «*offshore*». Dispensou a análise da seletividade regional, por considerar que a seletividade material era suficiente para qualificar a reforma fiscal de Gibraltar como incompatível com o mercado comum, o que impedia a sua implementação.

5.2 Ilações sobre o Caso Gibraltar

A sentença analisada permitiu ao Governo de Gibraltar levar a cabo a sua reforma fiscal, livre de qualquer poder discricionário por parte da Comissão, tendo em conta, que a

⁸⁴ Parágrafos n.º 80, 81 e 114 do Acórdão do Tribunal de Primeira Instância (Terceira Secção Alargada) de 18 de Dezembro de 2008, Processos T-211/04 e T-215/04, Governo de Gibraltar (T-211/04) e Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte (T-215/04) contra Comissão.

Comissão advogava que o regime «geral» seria o do Reino Unido e adaptado por Gibraltar consistia uma «derrogação».

Tendo em conta que, a existência de uma vantagem só pode ser afirmada em relação a um sistema fiscal dito «normal», a taxa a vigorar em Gibraltar é ela própria assumida como a «normal», pelo que invalida qualquer conclusão relativa à seletividade regional. Não se verificando o critério da seletividade regional, a medida só poderá ser incompatível com o mercado comum, se persistir na atribuição de uma vantagem destinada a «certas» empresas ou produções, isto é, a seletividade material.

O Tribunal conduziu Gibraltar a reformular a sua medida fiscal, para no fundo, alcançar os mesmos objetivos, pese embora, as advertências para a proibição de práticas abusivas. Dito de outro modo, basta que a medida seja alterada, para que o projeto de reformulação fiscal, não se qualifique como proibida ao abrigo do regime dos auxílios de Estado.

O efeito do Acórdão que defendemos está presente no comentário do autor Lyons (2012: 57): «A continuing desire to attract offshore business has, no doubt, influenced the current tax system which replaced these three taxes from the beginning of 2011. Now the profits of a company are taxed only if they are accrued in, or derived from, Gibraltar⁸⁵».

Disso deram conta, nas declarações à imprensa⁸⁶ os responsáveis do Governo de Gibraltar, ao considerarem o desfecho favorável às intenções de aplicação de novo sistema fiscal para ao seu território. Publicam que «[...] the principle of regional selectivity does not apply to disentitle us from having a different and more favourable tax regime than the UK, of which we are not a region⁸⁷».

Pese embora, Gibraltar tenha sido condenado pela tentativa de práticas prejudiciais (a instituição de regimes fiscais mais favorável a empresas «offshore»), o Tribunal retira à Comissão, a possibilidade de atuar preventivamente e de no futuro poder agir contra medidas de fiscalidade direta, desde que a medida não seja considerada como seletiva material, assim, Gibraltar com recurso à engenharia fiscal pode obter por outros meios, o mesmo resultado inicial.

⁸⁵ Tradução livre do autor: «[...] Sem dúvida, que o desejo de atrair empresas *offshore* influenciou o regime fiscal atualmente em vigor, por força da substituição do regime dos três impostos, previsto no início de 2011. Atualmente uma empresa apenas será tributada pelos lucros que são obtidos no território ou oriundos de Gibraltar».

⁸⁶ Press Release N.º 339/2011 Date: 15th November 2011 Government position on ECJ tax case ruling.

⁸⁷ Tradução livre do autor: «[...] não sendo (Gibraltar) uma região do Reino Unido, o princípio da seletividade regional não se aplica, o que nos permite ter um regime fiscal mais favorável que o Reino Unido».

6. Discussão dos Casos analisados

A harmonização fiscal direta tem sido ensaiada pela ação conjunta das Instituições Europeias, mas esse esforço continua aquém da convergência de regras, objetivos ou âmbito, como vigoram para a fiscalidade indireta, essencialmente por falta de vontade política dos Estados-Membros em encetar por essa unificação.

As autoridades locais e regionais existem como sistema políticos de gestão dos Estados, porém, o modelo de harmonização fiscal perfilado pela União Europeia, implica necessariamente a perda de poderes para os Estados-Membros. As Instituições Europeias procuram efetivamente evitar a concorrência em matéria tributária, designadamente para as autoridades locais. Parece-nos evidente que a competição inevitável, embora não desejável entre Estados-Membros, territórios e regiões entre si e com países terceiros, tem criado distorções da fiscalidade direta da União Europeia.

Sendo indiscutível que, como refere Catarino (2001:46), não existem modelos puros de Estados centralizados que «[d]e um modo ou de outro, sempre reconhecem a existência de órgãos de decisão local de problemas circunscritos às populações» e sabendo à partida que «[u]m dos efeitos mais importantes da globalização é a perda da autonomia dos Estados em matéria fiscal, monetária e mesmo orçamental», como defende Santos (2010b: 15), a solução é considerar que apesar do modelo descentralizador transversal a vários Estados-Membros, a UE tem obviamente que adotar um modelo unificador em matéria fiscal.

Barbara (2012: 166) atribui ao Advogado-geral do Caso Açores em 2005, a criação de uma teoria que permitiu às regiões Europeias que sejam «verdadeiramente autónomas» um porto de abrigo do elemento da seletividade, enquanto critério obrigatório para qualificação dos auxílios de Estado. Este novo argumento do Tribunal permite que as medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas não possam ser fiscalizadas pela Comissão, em determinadas regiões ou territórios de Estados-Membros. Deste modo, ficam livres de estabelecer qualquer regime fiscal, ainda que ameacem falsear a concorrência sem a sujeição à disciplina dos auxílios de Estado.

Na forma de descentralização tributária assimétrica, defendida pelo Advogado-geral do Caso Açores, a entidade local ou regional pode adotar uma medida, sem que seja considerada exceção, quando estão cumulativamente reunidos os três tipos de autonomia: institucional, processual e económica.

Se a medida que a entidade infraestatal se propõe adotar não for alvo duma compensação direta pelo Governo Central, considera-se comprovada a sua autonomia

financeira. Caso contrário, havendo um aumento de transferências de verbas para compensação da perda de receita, não é a entidade considerada dotada de autonomia financeira.

A análise prevê que quando a autoridade local fixar livremente as suas próprias taxas de imposto, a medida só será seletiva, quando for possível apurar que se trata de uma exceção ou derrogação face à regra nacional estabelecida e por via da descentralização tributária simétrica⁸⁸, defendida pelo Advogado-geral do processo Açores, Gibraltar viu reconhecida a sua competência para legislar uma taxa de imposto inferior à do Reino Unido.

Em resumo, podemos rever as consequências dos Acórdãos analisados, do seguinte modo:

A. No Acórdão do Caso Açores, formulam-se novos pressupostos:

- A forma de descentralização tributária é assimétrica. A medida é decidida por uma autoridade infraestatal para vigorar unicamente no seu território, mas seletiva;
- A essência da seletividade na tributação direta é constituir uma «exceção» ou «derrogação» ao sistema fiscal «geral»;
- A medida é seletiva, quando a entidade infraestatal não reúne cumulativamente as três formas de autonomia: institucional, processual e financeira;
- O Governo Regional dos Açores não tem autonomia financeira, pois recebe do Estado uma transferência de verba, para a implementação da medida.

B. No Caso País Basco, com base na jurisprudência resultante do Caso Açores, assim:

- Pesou que para os três Territórios Históricos estamos perante uma forma de descentralização tributária assimétrica;
- A autonomia financeira é aferida através da existência duma compensação direta;
- Considerou reunida a condição de autonomia financeira, porque o sistema de contribuições entre o País Basco e o Governo Espanhol, não permite concluir que a medida fiscal é financiada por via duma transferência direta de verbas.

C. No Caso Gibraltar, a sentença teve igualmente presente a jurisprudência resultante do Caso Açores, assim:

⁸⁸ Como descrevemos no ponto 3.5.3, para o Advogado-geral a «descentralização simétrica: A medida adotada por uma autoridade local aplicável à totalidade do território sob sua jurisdição não é seletiva, mesmo que a autoridade adote uma taxa de imposto mais baixa do que todas as outras» não faz qualquer sentido tomar a totalidade do território do Estado-Membro como quadro de referência para aplicação do critério da seletividade. A medida insere-se na «regra» e não na «exceção».

- A forma de descentralização tributária é simétrica, considerando que a medida da entidade infraestatal é aplicável ao seu território, contudo, não é seletiva porque o quadro de referência não é a totalidade do território do Estado-Membro;
- Enquadrou a medida como a «regra» e não a «exceção» ao sistema do Reino Unido, ou seja, o quadro de referência para a determinação da seletividade não é o território do Reino Unido, mas o de Gibraltar e pode fixar livremente as suas próprias taxas de imposto;
- Gibraltar foi condenado pela prática de medidas materialmente seletivas. Tinham destinatários identificáveis – as sociedades «offshore».

A autonomia financeira resume-se a capacidade de uma entidade infraestatal assumir as consequências económicas oriundas da perda de receita com a aplicação de uma taxa de imposto inferior à do regime geral, sem que sejam compensadas com financiamento do Estado ou de territórios vizinhos.

A sentença do Caso Açores, corresponde à necessidade do Tribunal de Justiça em mostrar à Comissão ser imperioso mudar o critério para a avaliação da seletividade. Dando uma definição clara de como deverão ser interpretadas as regras dos auxílios de Estado, obrigando-a a abandonar o âmbito territorial como forma de aferição, a consequência é mais abrangente, ou como diz Fernández (2008: 450): «[...] la sentencia de Azores va más allá de lo que es una sentencia de nulidad: se trata de una sentencia de naturaleza más bien prejudicial⁸⁹».

De La Heras (2008: 488) descreve a sentença, como a fórmula que o TJUE encontrou para formar um equilíbrio entre as disposições do Direito Comunitário, a soberania dos Estados-Membros e o respeito pelas suas estruturas constitucionais. A posição do Tribunal é a aceitação «[da] existencia en algunos Estados de una «descentralización asimétrica», es decir, que algunas entidades subestatales tengan descentralizada la competencia tributaria y no todas las demás⁹⁰».

O TJUE é descrito por Mesquita (1996: 143) como: «[um] órgão que aplica as sanções aponta para uma solução de carácter jurídico e afasta qualquer conotação de carácter marcadamente político, ideia reforçada pela intervenção da Comissão, enquanto órgão de carácter independente e supranacional [...]». Porém, somos levados a crer que o Tribunal tomou uma posição política ao determinar uma forma de organização em detrimento de outra, para avaliar formas de autonomias de entidades territoriais ou

⁸⁹ Tradução livre do autor: «[...] a sentença dos Açores, é mais do que uma sentença de nulidade, tem uma natureza bem mais prejudicial».

⁹⁰ Tradução livre do autor: «[da] existência de uma «descentralização assimétrica» em alguns Estados-Membros, é assumir, que algumas entidades infraestatais são dotadas de autonomia tributária descentralizada, enquanto todas as outras, não».

regionais. A nosso ver, encontra-se subjacente à decisão do Tribunal, uma orientação política, manifestamente favorável aos Estados-Membros mais desenvolvidos, não perfilando o desenvolvimento harmonioso na persecução do mercado interno, mas antes numa tentativa de contenção de focos de concorrência por parte das zonas mais desfavorecidas, inviabilizando a sua convergência e o seu crescimento. A consequência política traduz-se numa restrição maior para algumas formas de autonomia com raízes históricas e culturais, no exercício das suas competências, de âmbito fiscal, em razão dos princípios consagrados no Tratado.

Apesar de cientes que «[...] the non-discrimination principle and the fundamental freedoms of the TFEU restrict the way national and regional governments exercise their tax powers⁹¹», como afirma Peeters (2012: 133), este Acórdão cria uma clara distinção entre Estados-Membros, ou antes, entre alguns territórios dos Estados-Membros consubstancia a diferenciação adotada pelo Tribunal entre a região dos Açores e os Três Territórios Históricos.

O Governo Regional dos Açores saiu claramente prejudicado. A sua autonomia ficou debilitada quando se viu forçado a alterar a sua legislação, retirando do âmbito da incidência a taxa de imposto reduzida em IRC as atividades financeiras. A sua competência para legislar em matéria fiscal, no que concerne à fiscalidade direta sobre as empresas, ficou no futuro fortemente restringida, com a disciplina dos auxílios de Estado e com a sentença do Tribunal ao considerar que não tem autonomia suficiente para legislar nesta matéria.

Gibraltar e o País Basco enquanto territórios de Estados-Membros viram as suas competências no âmbito da fiscalidade direta, plenamente reconhecidas pelo Tribunal, limitando o âmbito da ação fiscalizadora da Comissão à eventual existência do critério da seletividade material à medida.

Este processo tem uma consequência futura esmagadora para o Governo Regional dos Açores, que dificilmente voltará a legislar qualquer medida fiscal, com receio que as Instituições Europeias voltem a sancionar a sua ação política e legislativa, com base na violação de pressupostos ou princípios do Direito Comunitário.

Apesar de não terem sido proferidas a propósito deste Acórdão, não deixam de ser oportunas as palavras de Palma (2010: 211): «Em suma, as regras do jogo alteram-se e a concorrência fiscal assumiu novas formas. Como em tudo na vida, houve ganhadores e perdedores e os dados não foram lançados em vão...».

⁹¹ Tradução livre do autor: «[...] o princípio da não discriminação e as liberdades fundamentais do TFUE restringem o modo como os governos nacionais e regionais exercem os seus poderes tributários».

7. O Caso Banco Comercial dos Açores (BCA)

Após o desfecho do Caso Açores coube a Portugal executar a Decisão a Comissão⁹². As autoridades fiscais portuguesas notificaram os beneficiários diretos do auxílio de Estado ilegal, no sentido de reporem a redução de imposto indevidamente atribuído.

Os contribuintes foram sujeitos à correção das liquidações de IRC referentes aos exercícios de 1999 a 2002, 2006 e 2007, resultando num acréscimo do valor das respetivas coletas, e conseqüentemente ao pagamento de juros compensatórios⁹³.

Nas decisões com vista ao reembolso do auxílio de Estado, a obrigatoriedade do Estado-Membro de tomar medidas, de acordo com Gomes (1998: 61), visa:

[...] dotar a Comissão de um meio, que lhe permitisse exercer um poder de dissuasão e de sanção, sendo reconhecido pelo Tribunal de Justiça numa ótica de eficácia da interdição deliberada pelo Direito Comunitário, que tem como mote, repor a situação jurídica que existiria, caso o auxílio não tivesse sido concedido.

A recuperação dos benefícios conhece uma grande resistência por parte dos Estados-Membros, porque como escrevem Palma e Lobo (2007: 134):

Este acórdão⁹⁴ causa graves problemas, *maxime*, ao nível do princípio da boa-fé e da tutela da confiança. Os contribuintes confiaram numa lei constitucional, numa lei de valor reforçado num Decreto Legislativo Regional, e toda a sua conduta é colocada em causa, sendo-lhes solicitada a devolução e montantes.

O Banco Comercial dos Açores, SA (BCA), uma instituição financeira com sede em Ponta Delgada, interpôs recurso à decisão de recuperação do benefício contra a Comissão, que resultou no Acórdão T-75/03 do Tribunal Geral (antigo Tribunal de Primeira Instância), de 10 de Setembro de 2009.

No pedido de anulação da sentença recorrida, o BCA defende que a execução da Decisão da Comissão implica a prática de atos que violam, entre outros, os princípios da confiança legítima e da segurança jurídica.

No Acórdão ao processo o Tribunal Geral considera que só se pode evocar o princípio da confiança legítima quando não se está perante o desrespeito pelo princípio da comunicação/autorização prévia de um auxílio de Estado a que os Estados-Membros estão obrigados, ou seja, «[...] as empresas beneficiárias de um auxílio só podem, em

⁹² Decisão 2003/442/CE da Comissão, de 11 de Dezembro de 2002, JO 2003, L 150, p.52.

⁹³ O n.º1 do art.º 35.º LGT determina que: «São devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária».

⁹⁴ Processo C-88/03 – Caso Açores.

princípio, depositar confiança legítima na regularidade do auxílio se este tiver sido concedido com observância do procedimento previsto [...]» (parágrafo 124 do Processo T-75/03).

Defende ainda que o beneficiário tem por obrigação conhecer o direito comunitário em matéria de auxílios de Estado, ser diligente e procurar assegurar que o processo de notificação pelo Estado foi respeitado, se não o fizer, não pode posteriormente alegar ter confiança legítima na regularidade do auxílio e não pode, portanto, invocar a sua quebra. A Comissão qualificou a medida fiscal para a RA como incompatível com o mercado comum quando aplicável às instituições financeiras e às atividades «intragrupos» e obrigou Portugal à recuperação do auxílio, ora, a medida entrou em vigor sem a respetiva autorização, tratando-se duma clara violação do princípio da notificação prévia, não concretizando a legitimação da medida pela Comissão, assim, o contribuinte não pode evocar a confiança legítima.

O Tribunal afirma ainda que a possibilidade de um operador económico ter que restituir o benefício alcançado com a atribuição irregular de um auxílio de Estado é um risco inerente ao exercício da sua atividade, por isso, um risco previsível para os operadores (parágrafo 124 do Processo T-75/03).

Embora, tendo sido a administração portuguesa a determinar e a aplicar a medida de redução de imposto, não lhe confere uma base excepcional de confiança legítima, como no caso de uma medida ter sido regularmente implementada ao abrigo do regime dos auxílios de Estado.

O Tribunal Geral evoca a jurisprudência para frisar que o Estado-Membro e o operador económico não podem alegar o princípio da segurança jurídica com vista a impedir o reembolso do auxílio indevidamente recebido.

Foi negado provimento ao recurso, confirmando a posição irredutível do Tribunal Geral e do TJUE, que reiteradamente nas suas posições «[...] adota, nesta matéria, uma visão extremamente rigorosa, privilegiando o interesse comunitário da competitividade europeia acima de qualquer outro» Gomes (1998: 67). Como sustenta o autor, sempre que estejam em causa auxílios de Estado concedidos de um modo que viola o regime, é um ato ilegal e como tal, um ato ilegal não pode gerar quaisquer expectativas legítimas.

Os argumentos apresentados por aqueles sobre quem recai a obrigação de reposição dos benefícios, tais como, as graves consequências de âmbito social, político e financeiros que a recuperação acarretam, não constituem motivo para a inexecução da obrigação junto das Instituições europeias.

Prevalece o cumprimento do princípio de que «[a] Comissão não deve exigir a recuperação do auxílio se tal não for contrário ao princípio geral do Direito comunitário⁹⁵».

A tutela dos interesses particulares encontra-se claramente esvaziada à luz do Direito Comunitário que praticamente não admite meios de defesa, o que torna redundante qualquer ação intentada junto dos tribunais nacionais, como refere Gomes (1998: 69).

Exemplo da contestação levada a cabo por contribuintes que se consideraram lesados com a Decisão da Comissão junto dos tribunais nacionais, foi o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), processo: 0791/10, de 22/03/2011.

O STA considera que está em causa uma decisão tomada pela Comissão, ao abrigo de uma Diretiva Comunitária (artigo 14.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999) que impõe a faculdade da Comissão, para as decisões negativas, decidir se há recuperação junto do beneficiário direto.

Assim, foi na sequência deste normativo comunitário que a Comissão agiu. Se o que está em causa é a decisão da Comissão, esta não é sindicável pelos tribunais portugueses. É sim sindicável pelos tribunais comunitários, quer pelo Tribunal de Justiça quer pelo Tribunal de 1ª Instância.

Sendo a base do ato de liquidação, um ato de execução de uma decisão da Comissão Europeia e porque o ato de liquidação não foi atacado por vícios próprios não cabe a declaração de ilegal, com base na violação de normas constitucionais portuguesas.

Pode ler-se no texto do Acórdão: «[o]s actos de execução que se limitam a pôr em prática o já decidido no acto exequendo são, em regra irrecorríveis, por serem meramente confirmativos, não assumindo autonomamente a natureza de actos lesivos ou interesses legalmente protegidos».

O STA determina que não lhe sendo assacados vícios próprios, não é suscetível de anulação a liquidação adicional em sede de IRC. Assim, defendem Câmara e Fonseca (2009: 2) que o «[...] único meio processual ao dispor de contribuintes como o BCA consiste numa acção de indemnização contra o Estado português junto dos tribunais nacionais, no limite suscitando a questão da inconstitucionalidade das medidas que impõem o pagamento retroactivo dos impostos em causa».

Moniz e Fonseca (2009: 446) vão mais longe, dizendo que esse foi o entendimento deixado na decisão do Processo T-75/03: «[...] the court concluded that the sole

⁹⁵ Art. 14.º - «Recuperação do auxílio» - Regulamento (CE) Nº 659/1999 do Conselho, de 22 de Março de 1999.

procedural step to be taken by taxpayers could be an action for damages against Portugal in the national courts⁹⁶».

Apesar de anuirmos com os argumentos dos que se opõem à restituição dos benefícios, parece-nos que se as dificuldades sentidas por Estados-Membros e beneficiários constituíssem um obstáculo à reposição da situação anterior à aplicação dessas medidas, os auxílios ficariam definitivamente adquiridos na quase totalidade dos casos e a fiscalização comunitária dos auxílios de Estado não teria qualquer eficácia.

Duas consequências ressaltam da obrigação de restituição da medida, a primeira para a República Portuguesa que vê a sua soberania fortemente abalada com a decisão que recai sobre as atividades financeiras e seguradoras, porque uma medida amplamente salvaguarda pela Constituição e legalmente instituída deixa de poder vigorar sobre uma parte do seu território, abalando a confiança dos contribuintes nos princípios de um sistema fiscal português. A perda de confiança é certamente mais difícil de restituir do que os auxílios de Estado.

Certamente que o Governo Regional terá mais dificuldades em voltar a intentar qualquer medida fiscal no futuro com receio que as Instituições Europeias voltem a condicionar a sua ação política e legislativa, em virtude de nova violação de pressupostos ou princípios do Direito Comunitário, como os surgidos com o do regime dos auxílios de Estado. Parece-nos razoável afirmar que Portugal saiu debilitado enquanto Estado-Membro, nomeadamente na defesa das suas RUP's.

A segunda consequência é manifestamente para as empresas do setor financeiro e segurador, que foram duplamente condenados, em primeira instância financeiramente e em segunda instância no que concerne à confiança que associam ao negócio e ao conhecimento das regras no âmbito do sistema fiscal português.

No Congresso Internacional sobre o tema do *Concierto Economico* do País Basco, Borges (2008: 357) afirmou:

Solamente existe en Azores un puñado de instituciones financieras portuguesas y creo que han estado allí durante mucho tiempo antes de que se produjese la reducción de tipos impositivos. No tengo conocimiento de ningún banco extranjero que haya trasladado sus operaciones a Azores. En otras palabras, no existe ninguna prueba en absoluto de que se haya producido distorsión en la competencia⁹⁷.

⁹⁶ Tradução livre do autor: «o Tribunal conclui que a única defesa dos contribuintes seria intentar uma ação por danos contra Portugal, levada a cabo nos Tribunais nacionais».

⁹⁷ Tradução livre do autor: «Nos Açores existe um pequeno número de instituições financeiras portuguesas, e que já existiam antes da redução do imposto. Não tenho conhecimento de qualquer banco estrangeiro que tenha deslocado as suas operações para os Açores. Por outras palavras, não há qualquer evidência que tenha produzido distorções na concorrência».

O autor explica ainda, que a taxa de IRC na altura de 17,5% a vigorar para o arquipélago dos Açores, era manifestamente mais elevada do que algumas taxas de imposto praticadas em centros nevrálgicos onde se acumula o capital, como a Irlanda e o Luxemburgo, mesmo sem valorizar o forte protecionismo em termos de sigilo bancário, bastante apelativo para atrair depositantes.

Contudo, não se verificaram entradas ou saídas de operadores, atraídos pela redução da taxa de IRC enquanto vigorou, nem posteriormente à deslocalização das mesmas, com a sentença do Tribunal de Justiça no Caso Açores.

8. Conclusões

Com o objeto fixado no estudo do regime dos auxílios de Estado e tendo adotado como metodologia o estudo de caso, este trabalho teve como objetivo principal analisar a jurisprudência emanada e a determinação das consequências proferidas no Acórdão de 6 de setembro de 2006, processo C-88/03 do TJUE, que ficou conhecido como o Caso Açores.

Como objetivos específicos, propusemo-nos analisar os argumentos da Comissão em considerar a medida fiscal dos Açores como um Auxílio de Estado, analisar a sentença proferida pelo Tribunal, resumindo as principais questões jurisprudenciais que daí advieram, estudando comparativamente dois processos que também foram objeto de uma decisão do Tribunal de Justiça, sobre a mesma matéria - o Caso País Basco e o Caso Gibraltar, contribuir para a perceção dos efeitos da violação das regras do Tratado e antecipar consequências para a harmonização fiscal e para o compromisso assumido pelos Estados-Membros.

Os auxílios de Estado são reconhecidos como um entrave ao funcionamento do mercado interno, o que conduziu ao princípio geral da proibição à sua aplicação. Contudo, a Comissão, ao abrigo dos seus poderes derogatórios, pode autorizar um auxílio de Estado destinado a promover o desenvolvimento das regiões ultraperiféricas.

Na averiguação à medida da RA dos Açores, que aplica uma taxa de imposto inferior para as empresas a operar na região, a Comissão qualificou a medida como auxílio de Estado, pelo critério de seletividade que resulta da limitação geográfica da medida e do benefício exclusivo às empresas da região, o que constitui uma «derrogação» ao regime fiscal nacional.

O enquadramento da Comissão determinando a medida como auxílio de Estado, por estarem reunidos todos os critérios, não é questionável. Contudo, discordamos do entendimento da Comissão de que se trata de uma medida «derrogatória». A Comissão dispõe de amplos poderes discricionários, para lhe permitir legitimar uma decisão em função da análise casuística tendo em conta as especificidades da medida e da entidade que a determina, por isso, não deveria ter considerado a medida como uma «derrogação» ao regime nacional, pelas seguintes razões:

- A medida era «geral» para a RA. Não preconiza um tratamento preferencial entre as empresas que operam nos Açores. O requisito que prevê o favorecimento de «certas empresas ou certas produções» não se verifica. Os potenciais beneficiários não estão individualizados ou individualizáveis - a medida visa a economia Açoriana como um todo.
- Por motivos políticos, económicos e sociais, a medida legislativa justificar-se-ia porque o Governo Regional dos Açores tem suporte constitucional, institucional e legal, através da Constituição da República Portuguesa, da Lei das finanças das Regiões Autónomas e do regime adotado ao abrigo do Decreto Legislativo Regional para definir sobre esta medida para a região sob a sua jurisdição.
- Em razão do sistema fiscal, por razões de economicidade do imposto e numa lógica de redistribuição, é válido o ajuste da carga fiscal que desonera aqueles que menos podem contribuir.
- No plano Comunitário, ao abrigo do artigo 349.º do TFUE, os Açores gozam do estatuto de região ultraperiférica, pelo atraso no seu desenvolvimento económico e social e a necessidade de reforço das políticas de apoio face ao elevado grau das deficiências estruturais.

A jurisprudência emanada no Acórdão Açores foi relevante para a disciplina dos auxílios de Estado, particularmente quando a medida tem origem nas autoridades infraestatais. O TJUE determina que a entidade regional ou territorial só poderá legislar se tiver «autonomia suficiente», para que a medida não seja considerada uma vantagem seletiva - qualificando-a como auxílio de Estado. Esta será condicionada à reunião cumulativa de autonomia institucional, da autonomia processual e da autonomia financeira. O Tribunal sentencia que uma entidade local ou regional dispõe de autonomia financeira se não necessitar da transferência de verbas do governo central para compensar a perda de receita que a medida acarreta.

Efetivamente há mérito da Comissão no tratamento não discricionário entre os três Casos analisados: Açores, País Basco e Gibraltar. Considerando sempre que o fator seletividade, como o tratamento preferencial de uns operadores em relação aos demais (conceito primário da seletividade), sem enveredar pelo primado de um modelo de descentralização e organização interna das regiões ou territórios analisados.

Contudo, são evidentes as diferentes consequências nos três casos, com implicações para a harmonização fiscal - que não saiu fortalecida - com a instituição de mais um elemento que pode ditar um tratamento diferente, consoante a forma de descentralização tributária seguida pelos Estados-Membros e o modelo da entidade infraestatal seguido.

É inegável que o Acórdão do Caso Açores constituiu um marco da ação jurisprudencial em matéria dos auxílios de Estado para os diferentes modelos de organização política, seguidos pelos Estados-Membros que coexistem na União Europeia. Deu visibilidade aos modelos consentidos (sem restrições) e aos modelos que são tolerados desde que se mantenham subordinados à disciplina e controlo da Comissão e do Tribunal de Justiça.

Considerando que o Governo Regional dos Açores não tem «autonomia suficiente», Portugal é condenado a pedir o reembolso dos auxílios concedidos e à alteração da sua legislação. A punição de restituição da medida é a medida a acionar para que os auxílios de Estado que violam as regras do Tratado não fiquem definitivamente adquiridos e para preservar a fiscalização comunitária dos auxílios de Estado.

Gibraltar teve que anular a medida, porque apesar de legitimado para instituir qualquer medida no seu território, visto como sistema «geral», a medida feria de seletividade material. Contudo, Gibraltar viu o seu sistema reconhecido como «geral» e o Governo Regional Açoriano viu o seu regime qualificado como «derrogatório». Significa que apenas Gibraltar pode fixar as taxas inferiores de impostos, sem que a medida seja seletiva regional, logo, sem estar sujeita à disciplina dos auxílios de Estado. Em sùmula apenas uma das duas entidades pode fixar taxas reduzidas, mesmo que ambas «falseiem ou ameacem falsear a concorrência».

O País Basco pôde prosseguir com a sua reforma fiscal, legitimado pela «autonomia suficiente». No Acórdão do País Basco, o Tribunal considerou que não estar provada a compensação direta de verbas do Governo Espanhol, para a medida. Na nossa opinião, a compensação direta não constitui a única forma de financiamento da medida pela autoridade infraestatal que a medida obriga, uma vez que pode ser compensada por via da diminuição de bens e serviços prestados ou através da transferência de outros impostos, que terão o mesmo efeito.

Consideramos que a decisão inusitada do Tribunal assume contornos políticos, ao privilegiar a forma de organização orçamental do País Basco em detrimento da Região Autónoma dos Açores. A autonomia financeira fica condicionada à observação de um elemento puramente formal que parece conduzir à quebra da igualdade, na aplicação da disciplina dos auxílios de Estado.

A descentralização da competência em matéria fiscal pelas regiões ou territórios dos Estados-Membros constitui mais uma variável ao delicado equilíbrio de tentar unir o Direito Comunitário à disciplina dos auxílios de Estado, às questões de soberania e à harmonização fiscal.

A sentença do Caso Açores levanta problemas que a curto prazo satisfazem alguns Estados-Membros, mas a médio prazo, podem fomentar a concorrência, e a instalação de regimes preferenciais, com o objetivo de cativar empresas.

A harmonização fiscal direta tem demorado, por falta de vontade política. Estranhamente através dos Tribunais Europeus, a decisão do Caso Açores vem tranquilizar aqueles a quem um desfecho diferente pudesse fazer periclitir a sua competência legislativa e o regime fiscal protegido – referimo-nos concretamente ao Reino Unido (Gibraltar).

O princípio da igualdade formal de tratamento entre Estados-Membros, levado a cabo pelas instituições reguladoras, não pode redundar num objetivo cego que não promove a igualdade económica e social. Este princípio condiciona-os paradoxalmente a desigualdades ao tratar do mesmo modo os Estados-Membros em condições de partida manifestamente diferentes e desiguais. O tratamento igual de situações desiguais potencia a manutenção dos diferentes níveis de desenvolvimento económico e social existentes entre territórios ou regiões.

9. Limitações do estudo/propostas de futuras investigações

Neste ponto enunciam-se as limitações observadas, bem como as propostas de investigações complementares, que permitirão testar novas hipóteses ou novos caminhos de investigação.

De acordo com o artigo 107.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia são quatro os critérios de verificação cumulativa, para que uma medida seja considerada auxílio de Estado. Este trabalho teve como limitação o enfoque especial sobre o requisito da seletividade, os demais critérios devem ser merecedores de outros trabalhos académicos, que prevejam o seu desenvolvimento.

Um elemento que reduz o alcance do presente estudo de caso prende-se com as limitações de acesso documental, dado que as referências apresentadas se referem a documentos públicos, não sendo incluída outra documentação que está vedada à análise, como por exemplo, documentação abrangida pelo segredo de justiça, ou auditorias e relatórios que não são do domínio público.

Tratando-se de um estudo de Caso, a escolha do Caso Açores e da sua relação em termos de acontecimentos com os outros casos analisados - Gibraltar e os Territórios do País Basco - ficam as conclusões condicionadas às realidades analisadas. O estudo pode ser alargado a outros territórios e a casos similares, que permitam aferir com mais rigor se existe um padrão único de comportamento da Comissão e do Tribunal de Justiça. Este trabalho tem análise limitada ao período em que ocorrem os factos (Casos) estudados, sendo interessante prosseguir com um estudo que contemple a adaptação da Comissão, na análise de auxílios de Estado, após a consolidação dos critérios do Tribunal de Justiça, com o Caso Gibraltar, nomeadamente, quanto à seletividade geográfica, e à definição de regimes gerais e derogatórios.

A abordagem metodológica de estudo de caso é menos adequada para medir a amplitude dos impactos ou para inferir sobre efeitos de causalidade. Além da especificidade de análise geográfica e temporal, seria igualmente importante o uso de outros níveis de análise. O uso de outras metodologias de investigação quantitativas poderia trazer clareza ao real impacto no comércio do mercado interno e as restrições à concorrência, uma das justificações na estrutura das decisões do TJUE.

Neste sentido, seria importante a realização de uma análise por sectores da atividade económica, que implica o uso de maiores recursos de investigação, com avaliação económica do impacto na região de variáveis como a dispersão entre ilhas, os custos de transporte, armazenamento, publicidade, falta de qualificações do pessoal, ou a ausência

de uma economia de escala (sendo referidas estas variáveis a título de exemplo e não exclusivas). Complementarmente, a análise comparativa dos respetivos impactos nas regiões alvo de decisões díspares pelo TJUE, nomeadamente, Açores, Gibraltar e País Basco, poderia revelar alguns dados substantivos que permitissem uma diferente análise a possíveis enviesamentos na aplicabilidade do princípio da igualdade formal entre Estados-Membros, ou as reais implicações em mecanismos de regulação concorrencial.

Considerando que se trata de uma Dissertação num Mestrado de Fiscalidade optou-se pela análise de um auxílio de Estado sob a forma fiscal, pelo que seria interessante desenvolver análises de outras formas de auxílios de Estado, como por exemplo serviços de interesse económico geral, procurando verificar se estamos perante as mesmas variáveis ou perante padrões de tratamento igual e situações similares entre Estados-Membros, com os mesmos intervenientes (Comissão e Tribunal).

Em termos futuros seria útil e construtivo perceber como vai adequar a Comissão a sua ação fiscalizadora, nos territórios que viram o Tribunal reconhecer que têm uma autonomia suficiente, como o País Basco e Gibraltar.

Bibliografia

- ALDESTAM, Mona – EC State aid rules applied to taxes – An analysis of the selectivity criterion. (2004) Dissertação. ISSN 0282-2040 p.310-327. [Consult. 10 ago. 2012]. Disponível em: <http://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=1&ved=0C CIQFjAA&url=http%3A%2F%2Fuu.diva-portal.org%2Fsmash%2Fget%2Fdiva2%3A165797%2FFULLTEXT01&ei=0i1CUN3I CdS5hAeSiYGoAQ&usg=AFQjCNFlw6AsFUkj-IPIL6z6BiFIM78uxQ&sig2=Ocp2EVuHWAqm1jBjsbYxw>
- ALMENDRAL, Violeta Ruiz; CBALLERO; Ramón Martínez ¿Todo debe cambiar para que todo siga igual?: El irresuelto problema de la incompatibilidad del concierto económico vasco y el Derecho comunitario. ANUARIO JURÍDICO DE LA RIOJA p.91-122 (2008) ISSN: 1135-7096. [Consult. 28 out. 2012]. Disponível em: <http://arno.unimaas.nl/show.cgi?fid=13483>
- ALONSO ARCE, Ináki - Las normas fiscales vascas y el Derecho europeo de la competencia. *Ekonomiaz*. N.º 61 (2006) [Consult. 22 fev. 2012]. Disponível em: dialnet.unirioja.es/servlet/fichero_articulo?codigo=2151346&orden=
- ALONSO ARCE, Ináki - Nuestro Derecho Tributario Foral después de la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 11 de septiembre de 2008. *Boletín JADO*. Bilbao. Año VII. Nº 17. Septiembre 2009, pp. 225-258. ISSN: 1888-0525 [Consult. 10 ago. 2012]. Disponível em: <http://www.avd-zea.com/descargas/articulos/261.pdf>
- ARMESTRO, Daniel The ECJ's Judgment regarding the Tax Autonomy of the Basque Country. *Official Journal of the Confédération Fiscale Européenne*. Vol.49 N.º 1 (2009) p.11-20 [Consult. 2 fev. 2012]. Disponível em: https://ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/European_Taxation_Sample_Copy.pdf
- BARNIER, Michel - As regiões ultraperiféricas europeias no mercado único: A projecção da UE no mundo. p.1-11 [Consult. 2 fev. 2012]. Disponível em: http://ec.europa.eu/internal_market/outermost_regions/docs/report2011_pt.pdf
- BARBARA, Gemma Advocate General Opinions on Tax Autonomy of European Regions: From the Basque Country Case (1999) to the Gibraltar Case (2011). *Abir* (2012) p. 155-166 [Consult. 25 ago. 2012]. Disponível em: http://www.conciertoeconomico.org/index.php?option=com_joomdoc&task=cat_view&gid=35&Itemid=125
- BORGES, Ricardo Palma - Las regiones autónomas de Madeira y Azores: normativa fiscal regional en Portugal tras la sentencia Azores del Tribunal de Justicia Europeo (C-88, de 6 setiembre de 2006). Congreso Internacional. Concierto Económico Vasco y Europa. *Ad Concordiam* (2008) ISBN: 9788461203024. p.345-360.
- BOUZORAA, Dali - Fiscalidad regional en Europa: sus modelos y sus retos en el marco de las ayudas de Estado. Congreso Internacional. Concierto Económico Vasco y Europa. *Ad Concordiam* (2008) ISBN: 9788461203024. p.287-309.
- BRÁS, Fernando; DEWERBE, Patrick e BORGES, Ricardo – The Madeira free zone and its standpoint within the European Union. *EC TAX Review* 2004-3 (2004). p.122-134. [Consult. 2 fev. 2012]. Disponível em: www.rpba.pt/pt/index.php/download_file/118/
- CADETE, Eduardo Maia Tribunal de Justiça confirma que o regime fiscal proposto para a tributação das empresas em Gibraltar constitui um auxílio de Estado incompatível com o mercado comum. *Direito Europeu e Direito da Concorrência*. N.º 13 Março de

2012. p.2-3 [Consult. 2 fev. 2012]. Disponível em: http://www.mlgs.pt/xms/files/Publicacoes/Newsletters_Boletins/2012/Europeu_e_concorrência_13.pdf.

- CÂMARA, Francisco; FONSECA, Margarida EU State Aid Rules and the Azores Cases. Tax Notes International. November 9 (2009) p. 443-446 [Consult. 2 Fev. 2012]. Disponível em: <http://www.mlgs.pt/xms/files/Publicacoes/Artigos/575.pdf>
- CATARINO, João Ricardo; TAVARES, José F.F – **Finanças Públicas da União Europeia**. Lisboa. Almedina, (2012). ISBN 9789724049229.
- CATARINO, João Ricardo A concorrência fiscal Inter-Regiões no Quadro Europeu – Ciência e Técnica Fiscal Lisboa N.º 402 (2001) ISSN 0870-340X p. 7-105.
- COLSON, Jean-Louis - Reflexiones sobre la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de septiembre de 2006 en el asunto «Azores». Congreso Internacional. Concierto Económico Vasco y Europa. Ad Concordiam (2008) ISBN: 9788461203024. p.395-399.
- CORRES, Mariola - Ayudas de estado y capacidad fiscal de los entes subestatales: la doctrina del caso Azores y su aplicación a las haciendas forales vascas: (comentario a la sentencia del tjce de 6 de septiembre de 2006, República de Portugal/Comisión, as. C-88/03). [Consult. 18 fev. 2012]. Disponível em: dialnet.unirioja.es/servlet/fichero_articulo?codigo=2559788&orden=0C:2010:083:SOM:PT:HTML
- DE LA FERIA, Rita – Evolução do Conceito de abuso do direito no âmbito do direito fiscal comunitário. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano 1 N.º 2 (2008) ISBN 9789724035635 p.197-225.
- DE LAS HERAS, Beatriz - El Concierto Económico y su compatibilidad con el Derecho Comunitário desde una valoración académica. Congreso Internacional. Concierto Económico Vasco y Europa. Ad Concordiam (2008) ISBN: 9788461203024. p.481-492.
- FERNÁNDEZ, Ignacio - Concierto Económico y ayudas de Estado. Congreso Internacional. Concierto Económico Vasco y Europa. Ad Concordiam (2008) ISBN: 9788461203024. p.439-451.
- FERREIRA, Eduardo Paz Domínio Público e Privado Estudos de Direito Regional - Organização de Jorge Miranda e Jorge Pereira da Silva. Lisboa. LEX (1997) ISBN 972-9495-58-0 p.475-488
- FRANCO, António de Sousa - A Autonomia Tributária das Regiões Estudos de Direito Regional - Organização de Jorge Miranda e Jorge Pereira da Silva. Lisboa. LEX (1997) ISBN 972-9495-58-0 p.459-476
- FRANCO, António de Sousa - As finanças das regiões autónomas: Uma tentativa de síntese Estudos de Direito Regional - Organização de Jorge Miranda e Jorge Pereira da Silva. Lisboa. LEX (1997) ISBN 972-9495-58-0 p.515-566
- GOMES, José Caramelo - O Contencioso dos Auxílios de Estado. Universidade Técnica de Lisboa. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa, 1995. [Consult. 23 set. 2010]. Disponível em: <http://comunitario.no.sapo.pt/textos/Auxilio3.pdf>
- LANG, Michael State Aid and Taxation: Recent Trends in the Case Law of the ECJ. Berlin: Lexion Verlagsgesellschaft mbH. EStAL 2/2012 (2012) p.411-421 ISSN Online 2190-8184.
- LUDLOW, Peter; MARTINS, Vítor; FERRER, Jorge Establishing suitable strategies to improve sustainable development in the Portuguese ultraperipheral regions of

Madeira and the Azores. Centre for European Policy Studies Working Document n.º 139, January 2000p.1-18 [Consult. 17 out. 2012]. Disponível em: <http://aei.pitt.edu/11704/>

MALUQUER I AMORÓS, Salvador; POVEDA MARTINEZ, Carmen La nueva zona de ayudas de estado com finalida regional en España. Boletin Economico de ICE N.º 2661 (2000) p.43-52 [Consult. 23 fev. 2012]. http://www.revistasice.com/CachePDF/BICE_2661_43-52__55EE68EC6B7589AECF2E468E12FD2360.pdf

MARTINS, Manuel - **Auxílios de Estado no Direito Comunitário**. 1ª ed. Cascais: Principia, 2002. ISBN 972-8500-72-6.

MESQUITA, Maria José – **Efeitos dos Acórdãos do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias proferidos no âmbito de uma acção por incumprimento**. Coimbra: Livraria Almedina, 1997. ISBN 972-40-0973-4. p.1-41 e p.139-143.

MIRANDA, Jorge Região Autónoma

Estudos de Direito Regional - Organização de Jorge Miranda e Jorge Pereira da Silva. Lisboa. LEX (1997a) ISBN 972-9495-58-0 p.621-638

MIRANDA, Jorge Estatuto das Regiões Autónomas

Estudos de Direito Regional - Organização de Jorge Miranda e Jorge Pereira da Silva. Lisboa. LEX (1997b) ISBN 972-9495-58-0 p.797-802

MONIZ, Carlos; FONSECA, Margarida Auxílios de Estado ilegais: A excepção à obrigação de reembolso de auxílios ilegais - Lição a retirar do acórdão do TPI no processo BCA c. Comissão (2009) p.2 [Consult. 23 set. 2010]. Disponível em: http://www.mlgs.pt/xms/files/Publicacoes/Newsletters_Boletins/EU_e_concorrencia_n.o5.pdf.

MONIZ, Carlos; ROSADO DA FONSECA, Margarida A excepção à obrigação de reembolso de auxílios ilegais – Lição a retirar do Acórdão do TPI no Processo BCA c. Comissão. Direito Europeu e Direito da Concorrência. N.º 5 Outubro de 2009. p.2 [Consult. 2 fev. 2012]. Disponível em: http://www.mlgs.pt/xms/files/Publicacoes/Newsletters_Boletins/EU_e_concorrencia_n.o5.pdf.

MONTI, Giorgio Recovery Orders in State Aid Proceedings: Lessons from Antitrust?. Berlin: Lexion Verlagsgesellschaft mbH. EStAL 3/2011 (2011) p.588-589 ISSN Online 2190-8184.

MOREIRA, Teresa – Crise Política de Concorrência – alguns comentários. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano 1 n.º 4 (2009). ISBN 9789724047287 p.37-50.

MOTA, Jorge – A União Europeia e os auxílios concedidos pelos Estados-Membros: Breve comentário. A fiscalidade como instrumento de recuperação. Vida Económica (2011) ISBN 978-972-788-401-8 p.71-79.

NICOLAIDES, Phedon Essays on Law and Economics of State Aid (2008) Dissertation to obtain the degree of Doctor. [Consult. 8 out. 2012]. Disponível em: <http://arno.unimaas.nl/show.cgi?fid=13483>

NOVOA, C. García - La sentencia del Caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas en España (2006) [Consult. 2 fev. 2012]. Disponível em: http://www.gnestudiotributario.es/docs/AZORES_SENTENCIA.pdf.

PALMA, Clotilde - Algumas reflexões sobre o novo regime do Centro Internacional de Negócios da Madeira. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano 1 N.º 1 (2008) ISBN 9789724034904 p.129-154.

- PALMA, Clotilde – O Código de Conduta da fiscalidade das empresas e a boa governança fiscal – O futuro do Grupo de trabalho. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano 3 N.º 3 (2010) ISBN 9789724043258 p.209-228.
- PALMA, Clotilde – O Código de Conduta da fiscalidade das empresas e a boa governança fiscal. Nomos – Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC. Volume 30.2 jul/dez (2010) p.211-225. [Consult. 2 fev. 2012]. Disponível em: <http://mdf.secrel.com.br/dmdocuments/2012.pdf>
- PALMA, Clotilde Conferência Paz Ferreira e Associados Ponta Delgada, 15 de Novembro de 2010. [Consult. 15 jun. 2011] Disponível em: http://www.pazferreira.pt/xms/files/Conferencia_Paz_Ferreira_e_Associados_VF.pdf
- PALMA, Clotilde; LOBO, Carlos - Limitações Internacionais à Definição da Política Fiscal Nacional – Estudos em homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha (2007) Vol. II ISBN 9789724041476 p.101-143.
- PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos - La reserva para inversiones en Canarias y la zona especial canaria: su configuración como ayudas de estado fiscales. Universidade de La Laguna Tese de doutoramento [Consult. 18 fev. 2012] Disponível em: <ftp://tesis.bbt.ull.es/ccsyhum/cs106.pdf>.
- PEREIRA, Liliana – Os benefícios fiscais e o regime comunitário dos auxílios de estado. A fiscalidade como instrumento de recuperação. Vida Económica (2011) ISBN 978-972-788-401-8 p.84-115.
- PEETERS, Bruno The Repartition of Tax Powers in Federal States within the Context of the European Union. EC TAX Review 2012-3 (2012). p.124-133. [Consult. 25 ago. 2012]. Disponível em: <http://www.eatlp.org/uploads/public/Rotterdam/EC%20Tax%20Review%20issue%2021-3.pdf>
- PORTO, Manuel; ALMEIDA, João – Controlo negativo, controlo positivo ou ambos?. Revista de concorrência e regulação. Ano I N.º 3 – julho-setembro (2010). ISBN 9789724043944 p.173-207.
- ROMÃO, Luís Miguel State Aids in Portuguese Case-Law: So Many but so Little, or Much Ado about Nothing?. Berlin: Lexxion Verlagsgesellschaft mbH. EStAL 3/2011 (2011) p.467-478 ISSN Online 2190-8184.
- ROMÃO, Luís Miguel Banco Comercial dos Açores v Commission (T-75/03). Berlin: Lexxion Verlagsgesellschaft mbH. EStAL 3/2010 (2010) p.691-701 ISSN Online 2190-8184.
- ROSSI-MACCANICO, Pierpaolo Gibraltar: Beyond the Pillars of Hercules of Selectivity. European state aid law quarterly Berlin: Lexxion Verlagsgesellschaft mbH. EStAL 2/2012, (2012) p.443-448 ISSN Online 2190-8184.
- ROCCATAGLIATA, Franco - Fiscalidad Comunitaria e Impuestos Directos. Marco general, evolución y límites comunitários al poder tributario de los distintos niveles impositivos nacionales.
Congreso Internacional. Concierto Económico Vasco y Europa. Ad Concordiam (2008) ISBN: 9788461203024. p.311-335.
- SALEMA, Margarida Autonomia Regional
Estudos de Direito Regional - Organização de Jorge Miranda e Jorge Pereira da Silva. Lisboa. LEX (1997) ISBN 972-9495-58-0 p.51-60
- SANTOS, António Carlos – A crise financeira e a resposta da União Europeia: Que papel para a fiscalidade?. Planeamento e evasão fiscal. Vida Económica (2011) ISBN 978-972-788-401-8 p.21-40.

- SANTOS, António Carlos - **Auxílios de Estado e Fiscalidade**. Coimbra: Livraria Almedina, 2003. ISBN 972-40-2059-2.
- SANTOS, António Carlos – Crise financeira e auxílios de Estado – Risco sistémico ou risco moral?. Revista de concorrência e regulação. Ano I N.º 3 – julho-setembro (2010a). ISBN 9789724043944 p.209-234.
- SANTOS, António Carlos - O estranho caso do conceito comunitário de autonomia suficiente em sede de auxílios de estado sob a forma fiscal. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano 1 N.º 1 (2010). ISBN 9789724034904 p.235-258.
- SANTOS, António Carlos – Têrmites fiscais e centros financeiros offshore: A leste dos paraísos?. A fiscalidade como instrumento de recuperação. Vida Económica (2010) ISBN 978-972-788-375-2 p.13-27.
- YIN, Robert K. **Case Study Research, Design and Methods**. London. Sage Publications, Inc. 3rd ed. (2003) ISBN 0-7619-2552-X p.13-15

Comissão Europeia e Tribunais Europeus e Documentos Diversos

- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 22/03/2011, Proc. 0791/10 JSTA00066883 [Consult. 18 fev. 2012]. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/628eb8fd18618dd3802578620037349b?OpenDocument>
- Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção) de 11 de Setembro de 2008 aos Processos apensos C-428/06 a C-434/06, Pedidos de decisão prejudicial do Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco. [Consult. 2 fev. 2012]. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30db71e638a9b7034bc6b315eeb33d5a3d82.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuKaNf0?text=&docid=67149&pageIndex=0&doclang=PT&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=852152>
- Acórdão do Tribunal de Primeira Instância (Terceira Secção Alargada) de 18 de Dezembro de 2008, Processos T-211/04 e T-215/04, Government of Gibraltar (T-211/04) e Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte (T-215/04) contra Comissão das Comunidades Europeias. [Consult. 2 fev. 2012]. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=pt&jur=C,T,F&num=T-211/04&td=ALL#>
- Auxílio estatal N 222/B/02 - Portugal. Comissão Europeia Bruxelas, 04-02-2003 C (2003) 92 Regime de auxílios da Zona Franca da Madeira para o período de 2003-2006. [Consult. 20 jan. 2012]. Disponível em: http://ec.europa.eu/eu_law/state_aids/transport-2002/n222-b-02.pdf
- Caso Álava, Biscay and Gipuzkoa – Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 11 de setembro de 2008, Proc. C428/06 a C-434/06 JO C 285, de 08.11.2008, p.6 [Consult. 2 fev. 2012]. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=pt&num=c-428/06&td=ALL>
- Caso Governo de Gibraltar e Reino Unido v. Comissão Europeia - Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, 15 de novembro de 2011, Processos apensos C-106/09 P e C-107/09 P. [Consult. 2 fev. 2012]. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=pt&num=C-106/09&td=ALL>.
- Caso República Portuguesa v. Comissão das Comunidades Europeias - Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, 06 de setembro de 2006, Processo C-88/03. [Consult. 15 jun 2011] Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=60663&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5675>

Código de Conduta no domínio da fiscalidade as empresas Resolução do Conselho e dos Representantes dos Governos dos Estados Membros, Reunidos no Conselho de 1 de Dezembro de 1997 relativa a um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas (98/C 2/01). [Consult. 20 jan. 2012]. Disponível em: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:41998X0106:PT:HTML>

Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas (98/C 384/03) JO C 384 de 10/12/98 [Consult. 23 set. 2010]. Disponível em: [http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998Y1210\(01\):PT:HTML](http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998Y1210(01):PT:HTML)

Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas JO C 384 de 10.12.1998, p. 3. [Consult. 20 jan. 2012]. Disponível em: [http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998Y1210\(01\):PT:NOT](http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31998Y1210(01):PT:NOT)

Conclusões do Advogado Geral ao Caso Governo de Gibraltar e Reino Unido v. Comissão Europeia - Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, 15 de novembro de 2011, Processos apensos C-106/09 P e C-107/09 P. [Consult. 2 fev. 2012]. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?language=pt&num=C-106/09&td=ALL>

Conclusões do Advogado Geral do Caso República Portuguesa v. Comissão das Comunidades Europeias - Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, 06 de Setembro de 2006, Processo C-88/03. [Consult. 15 jun. 2011] Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=60663&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5675>

Constituição da República Portuguesa – Lei Constitucional n.º 1/97, de 20 de Setembro (Quarta Revisão Constitucional) 2.ª ed Vislis (1999) ISBN 972-52-0046-2.

Decisão da Comissão, de 11 de Dezembro de 2002 (2003/442/CE) Relativa à parte do regime que adapta o sistema fiscal nacional às especificidades da Região Autónoma dos Açores referente à vertente das reduções das taxas do imposto sobre o rendimento. [Consult. 20 jan. 2012]. Disponível em: http://eurlex.europa.eu/Result.do?direct=yes&lang=pt&where=GRP_CITATION%3A32000Y0909%5C%2806%5C%29&whereihm=Instruments+cited%3A32000Y0909%2806%29

Decisão da Comissão, de 11 de dezembro de 2002, relativa à parte do regime que adapta o sistema fiscal nacional às especificidades da Região Autónoma dos Açores referente à vertente das reduções das taxas do imposto sobre o rendimento JO 150 de 18.6.2003 (2003/442/CE). p 52-63 [Consult. 23 set. 2010]. Disponível em <http://eur-lex.europa.eu/Result.do?idReq=1&page=1&refinecode=>

Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20-01-1999, da Assembleia Legislativa Regional da Região Autónoma dos Açores - Diário da República – I Série-A p.323

Decreto Legislativo Regional n.º 33/99/A, de 30-12-1999, da Assembleia Legislativa Regional da Região Autónoma dos Açores - Diário da República – I Série-A p.9346

Estatuto Político-Administrativo da Região Autónoma dos Açores, Lei n.º 39/80, de 5 de Agosto.

Government of Gibraltar - Press Release No: 339/2011 Date: 15th November 2011 Government position on ECJ tax case ruling [Consult. 12 ago. 2012]. Disponível em: <http://www.bdo.gi/News/Documents/GoG%20press%20release%20339-2011.pdf>

Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional (98/C 74/06) JO C 74 de 10/03/1998 [Consult. 23 set. 2010]. Disponível em: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/rapportaidesfiscales_pt.pdf

Orientações relativas aos auxílios estatais com finalidade regional (98/C 74/06) JO C 74 de 10.3.1998, p. 9 [Consult. 20 jan. 2012]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:1998:074:0009:0031:PT:PDF>

Manual para a elaboração de dissertações – Setembro de 2010

Plano de acção no domínio dos auxílios estatais - Menos auxílios estatais e mais orientados: um roteiro para a reforma dos auxílios estatais 2005-2009 Comissão das Comunidades Europeias COM(2005) 107 final Bruxelas, 7.6.2005 [Consult. 23 set. 2010]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2005:0107:FIN:pt:PDF>

Relatório sobre a implementação da Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas. [Consult. 23 set. 2010]. Disponível em: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/rapportaidesfiscales_pt.pdf

Tratado da União Europeia e do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia [Consult. 23 set. 2010]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/JOHtml.do?uri=OJ>:

União Europeia [Consult. 17 out. 2012] Disponível em: http://europa.eu/about-eu/institutions-bodies/court-justice/index_pt.htm