
O ARTIGO 47.º DA CARTA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DA UNIÃO EUROPEIA NA JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

ARTICLE 47 OF THE CHARTER OF FUNDAMENTAL RIGHTS OF THE EUROPEAN UNION IN THE CASE-LAW OF THE COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION ON TAX MATTERS

MARTA CARMO¹

RESUMO

Este artigo discute a aplicação do artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia em matéria tributária, em especial no que respeita à jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia nesta temática. A análise da jurisprudência encontra-se dividida por grandes temas: a aplicação do artigo 47.º da Carta no âmbito da cooperação administrativa e assistência mútua no domínio da fiscalidade; a utilização pelas autoridades tributárias de provas obtidas no âmbito de processos penais; e os custos financeiros no acesso aos tribunais. Por último, são elaboradas algumas conclusões críticas quanto às linhas orientadoras traçadas pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, na interpretação do artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia em matéria tributária.

Palavras-cheque: Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia; Direito à acção e a um tribunal imparcial; Tribunal de Justiça da União Europeia; Direitos dos Contribuintes; Direitos Fundamentais.

¹ Advogada associada na RPBA, [Ricardo da Palma Borges & Associados](#), Doutoranda em Direito na Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa e investigadora integrada no [CEDIS](#) - Centro de I&D sobre Direito e Sociedade da mesma Faculdade. Este texto foi inicialmente escrito como base para a apresentação efectuada no SPEED («Seminário Permanente sobre o Estado e o Estudo do Direito») no dia 27 de Fevereiro na Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, comentada pelo Dr. Rui Camacho Palma. A autora agradece às Dras. Maria Júlia Mendonça, Lisete Santos Rodrigues e Ana Isabel Correia pelos comentários e sugestões a versões preliminares deste texto, e à RPBA pelo tempo e apoio disponibilizados para a revisão e publicação do artigo. A autora escreve sem ter aderido ao Acordo Ortográfico de 1990. A autora pode ser contactada em: marta@rpba.pt

ABSTRACT

This article discusses the application of Article 47 of the Charter of Fundamental Rights of the European Union on tax matters, in particular regarding the case-law of the Court of Justice of the European Union on this issue. The analysis of the case-law is divided into major themes: the application of Article 47 of the Charter to the administrative cooperation and mutual assistance in the field of taxation; the use by tax authorities of evidence obtained in criminal proceedings; and the financial costs of access to the courts. Finally, some critical conclusions are drawn on the guidelines drawn up by the Court of Justice of the European Union on the interpretation of Article 47 of the Charter of Fundamental Rights of the European Union.

Keywords: Charter of Fundamental Rights of the European Union; Right to an effective remedy and to a fair trial; Court of Justice of the European Union; Taxpayers' Rights; Fundamental Rights.

Índice

1. Introdução	4
2. A Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia e o seu artigo 47.º	5
2.1. A força vinculativa da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, âmbito de aplicação e interpretação	5
2.2. O artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia	8
3. A competência da União Europeia em matéria tributária: breve síntese	11
4. Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre a aplicação do artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia em matéria tributária	13
4.1. Cooperação administrativa e assistência mútua no domínio da fiscalidade.....	13
a) Sabou	13
b) Berlioz	15
c) Donnellan	17
4.2. Utilização pela Autoridade Tributária de provas obtidas no âmbito de um processo penal	18
a) WebMindLicenses	18
b) Dzivev	19
4.3. Custos financeiros e acesso aos tribunais.....	20
a) Toma.....	20
b) Ordre des barreaux francophones et germanophone	21
5. Conclusões	22

1. Introdução

O presente texto aborda jurisprudência actual do Tribunal de Justiça da União Europeia (“TJUE”) quanto à aplicação e interpretação do artigo 47.º da [Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia](#) (“CDFUE”), relativo ao direito à acção e a um tribunal imparcial, em casos relativos a matéria tributária.

Para o efeito, introduzem-se questões relacionadas com a força vinculativa do direito primário da CDFUE, assim como do respectivo âmbito de aplicação, nível de protecção e interpretação. De seguida, são explicados os vários direitos fundamentais vertidos no artigo 47.º da CDFUE, tais como o direito à acção, o direito a um processo equitativo e o direito à assistência judiciária.

Posteriormente, faz-se um breve excuroso quanto à competência da União Europeia (“UE”) em matéria tributária (fazendo as devidas distinções entre tributação directa e indirecta), na medida em que tal enquadramento é útil para definir o âmbito de aplicação da própria CDFUE em matéria tributária, designadamente quanto ao conceito de direito da União.

A análise propriamente dita da jurisprudência do TJUE relativa ao artigo 47.º da CDFUE em matéria tributária será dividida por grandes temas, sendo o primeiro dos quais a sua aplicação no âmbito da cooperação administrativa e assistência mútua no domínio da fiscalidade, em que se analisarão os casos Sabou, Berlioz e Donnellan.

O segundo grande tema sob escrutínio respeita à utilização pelas autoridades tributárias de provas obtidas no âmbito de processos penais, com os casos WebMindLicenses e o recentíssimo Dzivev. Em terceiro lugar, a jurisprudência analisada respeita aos custos financeiros no acesso aos tribunais, nos casos Toma e Ordre des barreaux francophones et germanophone.

Por último, são elaboradas algumas conclusões críticas quanto às linhas orientadoras traçadas pelo TJUE, na interpretação do artigo 47.º da CDFUE em matéria tributária.

2. A Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia e o seu artigo 47.º

2.1. A força vinculativa da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, âmbito de aplicação e interpretação

A CDFUE foi proclamada em 2000, aquando do [Tratado de Nice](#), pelo Parlamento Europeu, pelo Conselho e pela Comissão², tendo sido alterada em 2007 (altura em que também foi criada a Agência dos Direitos Fundamentais da UE). Uma vez que a protecção dos direitos fundamentais tinha um carácter essencialmente pretoriano³, procurou conferir-se alguma segurança jurídica a este respeito⁴, não obstante a sua natureza de *soft law*. Pretendia assim ser um enunciado de direitos já existentes [que decorriam da [Convenção Europeia dos Direitos Humanos](#) (“CEDH”), [Carta Social Europeia](#), [Declaração Universal dos Direitos Humanos](#) (“DUDH”), Tratados da União e Direito Comunitário Derivado], não contendo natureza inovatória, ou de criação de direitos⁵.

Contudo, este instrumento apenas ganhou força vinculativa com o [Tratado de Lisboa](#), a 1 de Dezembro de 2009, equiparando-se o seu valor jurídico ao de um tratado [v. artigo 6.º, n.º 1, do Tratado da União Europeia (“TUE”)], e por isso assumindo-se como força vinculativa de direito primário da UE. Ora, atenta a natureza de direito primário, à semelhança do que sucede com os tratados, há lugar a primazia desta Carta sobre o direito interno dos Estados-Membros⁶.

O âmbito de aplicação da Carta é determinado a partir da delimitação das competências da União, independentemente de a medida em crise ser imputável às

² Aqui, a CDFUE foi proclamada como mera norma de orientação. V. ANA MARIA GUERRA MARTINS - *Manual de Direito da União Europeia - Após o Tratado de Lisboa*, 2.ª ed., Almedina Editora, 2017, p. 148.

³ Segundo MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES, o Tribunal de Justiça afirma a sua vinculação pela obrigação de respeito dos direitos fundamentais, enquanto pertencentes ao património jurídico comum, como princípios gerais de direito, correspondendo às tradições constitucionais comuns aos Estado-Membros e interpretáveis à luz dos compromissos assumidos internacionalmente pelos Estados-Membros neste domínio. - cfr. do autor em MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES *et al.* - *Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia*, Coimbra Editora, 2001, pp. 28-29.

⁴ Cfr. ANTÓNIO VITORINO - *Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia*, Principia, 2002, p. 14.

⁵ Nesse sentido, v. e.g. ANTÓNIO VITORINO - *Carta*, p. 29: «Assinala Maria Luísa Duarte (p. 29), com razão, a existência de três vias para a progressiva afirmação dos direitos fundamentais no espaço das Comunidades e, mais recentemente, também da União, correspondendo a três métodos principais: o método político, o método da enunciação expressa e o método pretoriano.

Estes três planos, obviamente, são interdependentes e exercem uma influência recíproca, ainda que não necessariamente simbiótica. Têm, ainda, um valor diverso. (...)» - MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES em MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES *et al.* - *Carta*, p. 19

⁶ Nesse sentido, ALESSANDRA SILVEIRA / MARIANA CANOTILHO - *Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia Comentada*, Almedina Editora, 2013, Comentário ao Preâmbulo por TERESA FREIXES, p. 14.

autoridades europeias ou nacionais⁷: no caso das «instituições, órgãos e organismos da união», há que atender ao princípio da subsidiariedade e às respectivas competências; no caso dos Estados-Membros, há que aferir se estão a aplicar o direito da União (artigo 51.º, n.º 1, da CDFUE). Assim, importa definir quando é que se entende que os Estados-Membros estão a aplicar direito da União⁸, cumprindo distinguir três sub-hipóteses em que tal sucede:

1. Os casos em que a UE exerceu a sua competência através de algum dos actos previstos no artigo 288.º do [Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia](#) (“TFUE”) (e.g. uma Directiva) e os Estados-Membros estão a dar cumprimento a esse mesmo acto (e.g. a transposição da Directiva)⁹, que lhes impõe uma ou várias obrigações específicas¹⁰. Por outras palavras, os Estados-Membros estão a actuar como agentes a quem compete a efectivação de normas de direito da União;
2. Casos em que os actos dos poderes públicos dos Estados são praticados em domínios em que a União lhes atribui uma margem de apreciação, seja por estarem a estabelecer derrogações permitidas pelo direito europeu, seja por estarem a intervir num espaço de conformação aberto pelo próprio direito da União Europeia;
3. Situações em que não estão em causa aplicações de normas de direito da União, mas antes matérias no âmbito das quais o direito da União tem actuado, havendo assim um nexos com este direito.

A respeito da delimitação decorrente do artigo 51.º, n.º 1 da CDFUE, é de destacar o acórdão Åkerberg Fransson¹¹, em que se discutia o princípio *ne bis in idem* (artigo 50.º da CDFUE). Tratava-se de um caso de um processo-crime por fraude fiscal na Suécia relativamente ao qual o arguido já tinha sido objecto de uma sanção fiscal pelos mesmos factos, constitutivos de falsa declaração, e em que o TJUE considerou

⁷ Cfr. A. SOFIA PINTO OLIVEIRA - *A carta dos direitos fundamentais da União Europeia: âmbito de aplicação, direitos e princípios*, Petrony, 2018, pp. 25 e ss; ALESSANDRA SILVEIRA / MARIANA CANOTILHO - *Carta*, Comentário ao Artigo 51.º por ALESSANDRA SILVEIRA, p. 576.

⁸ Cfr. A. SOFIA PINTO OLIVEIRA - *A carta*, pp. 25 e ss.

⁹ Cfr. ALESSANDRA SILVEIRA / MARIANA CANOTILHO - *Carta*, Comentário ao Artigo 51.º por ALESSANDRA SILVEIRA, p. 577.

¹⁰ Cfr. [TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA, DIREÇÃO DA INVESTIGAÇÃO E DOCUMENTAÇÃO – “Ficha Temática: Âmbito de aplicação da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia”, Dezembro de 2017.](#)

¹¹ [Acórdão do TJUE de 07.05.2013.](#)

tratar-se de uma matéria parcialmente relacionada com IVA (artigos 2.º, 250.º, n.º 1, e 273.º da [Directiva IVA](#)¹²) e com o artigo 4.º, n.º 3, do TUE da seguinte forma: uma vez que os Estados-Membros são obrigados a tomar todas as medidas legislativas e administrativas necessárias para garantir a cobrança da totalidade de IVA devido no seu território e lutar contra a fraude, a Suécia estava a aplicar direito da União¹³ e, conseqüentemente, o TJUE é competente, dado que a CDFUE é aplicável¹⁴.

Ainda no que respeita ao âmbito de aplicação, é que notar que o n.º 2 do artigo 51.º da CDFUE enaltece o facto de as competências e atribuições da UE não serem alterados por qualquer forma *ex vi* da Carta¹⁵.

Quanto à **interpretação e âmbito dos próprios direitos e liberdades**, a CDFUE estabelece que quaisquer restrições aos mesmos terão de estar previstas na lei, respeitar o seu conteúdo essencial e o princípio da proporcionalidade, só podendo ser introduzidas se necessárias e se corresponderem a objetivos de interesse geral reconhecidos pela União ou à necessidade de protecção dos direitos e liberdades de terceiros (artigo 52.º, n.º 1, da CDFUE).

O artigo 53.º da CDFUE consagra o chamado **princípio do nível de protecção mais elevado**¹⁶: se forem potencialmente aplicáveis ao mesmo direito fundamental

¹² [Directiva 2006/112/CE](#) do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

¹³ «26 (...) existe, assim, uma relação direta entre a cobrança das receitas do IVA no respeito do direito da União aplicável e a colocação à disposição do orçamento da União dos recursos IVA correspondentes, uma vez que qualquer falha na cobrança das receitas está potencialmente na origem de uma redução dos recursos próprios (...)

27 Daqui decorre que as sobretaxas fiscais e os processos-crime por fraude fiscal, como aquele de que o arguido em causa no processo principal foi ou é objeto com fundamento na falsidade das informações fornecidas em matéria de IVA, constituem uma aplicação dos artigos 2.º, 250.º, n.º 1, e 273.º da Diretiva 2006/112 (anteriormente artigos 2.º e 22.º da Sexta Diretiva) e do artigo 325.º TFUE e, portanto, do direito da União, na aceção do artigo 51.º, n.º 1, da Carta».

¹⁴ Sobre o assunto, v. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA, DIREÇÃO DA INVESTIGAÇÃO E DOCUMENTAÇÃO – Ficha Temática, pp. 3-4.

No que respeita ao respeito pelo princípio *ne bis in idem*, o Tribunal neste acórdão decidiu que «37 Decorre das considerações precedentes que há que responder à segunda, terceira e quarta questões que o princípio *ne bis in idem* enunciado no artigo 50.º da Carta não se opõe a que um Estado-Membro imponha, para os mesmos factos de inobservância das obrigações de declaração em matéria de IVA, sucessivamente uma sobretaxa fiscal e uma sanção penal, desde que a primeira sanção não revista carácter penal, o que compete ao órgão jurisdicional nacional verificar.»

¹⁵ «O artigo 52.º, n.º 6, da Carta vem corroborar que as legislações e práticas nacionais devem ser tidas em conta, tal como precisado na Carta. Esta disposição não traz nada de novo, somente confirma o que consta de diversos preceitos ao longo da Carta. A única razão que a explica é a “insistência obsessiva” dos Estados-Membros em afirmarem as suas competências» - ANA MARIA GUERRA MARTINS – *Manual*, p. 273.

¹⁶ ALESSANDRA SILVEIRA / MARIANA CANOTILHO - *Carta*, Comentário ao Artigo 51.º por ALESSANDRA SILVEIRA, p. 573.

várias normas de diferentes ordenamentos jurídicos (e.g. CEDH e outra convenção internacional), será aplicável a norma do ordenamento que conceda a protecção mais elevada ao titular do direito em causa. Este princípio pode entender-se como o que resulta de uma interpretação sistemática e evita-se interpretações do tipo «busca pelo menor denominador comum». No mesmo sentido, o n.º 3 do artigo 52.º da CDFUE estabelece que a CEDH constitui um elemento de interpretação quanto ao sentido e âmbito dos direitos conferidos aí e na Carta (sem prejuízo de uma protecção mais ampla por esta última), sendo ainda as tradições constitucionais comuns aos Estados-Membros outro elemento interpretativo relevante (n.º 4 do mesmo artigo). Por último, deverão ainda ter-se em conta as anotações à CDFUE (artigo 52.º, n.º 7, da CDFUE).

Assim, se uma norma constitucional se revelar mais protectora de um determinado direito fundamental, deverá prevalecer sobre as normas internacionais e a CDFUE interpretada a essa luz¹⁷.

Ora, tal como estabelece o artigo 6.º, n.º 3, do TUE (e já resultava do mesmo artigo, antes do Tratado de Lisboa), os direitos fundamentais são reconhecidos como princípios gerais do Direito da União Europeia, tal como garantidos na CEDH e como resultam das tradições constitucionais comuns aos Estados-Membros. O artigo 52.º, n.ºs 3 e 4 da CDFUE, assim como o artigo 53.º, evidencia um constitucionalismo multinível, na medida em que se reconhece o direito internacional e convenções internacionais em matéria de direitos humanos (destacando-se a CEDH), e ainda as Constituições dos Estados-Membros¹⁸. Fala-se assim de um «bloco de jusfundamentalidade»¹⁹.

2.2. O artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia

O artigo 47.º da Carta, logo no seu primeiro parágrafo, prevê o «**direito à acção**», positivando assim o princípio de que a cada direito que se encontre em perigo deverá corresponder uma acção. É de notar que um dos elementos interpretativos a ter

¹⁷ ALESSANDRA SILVEIRA / MARIANA CANOTILHO - *Carta*, Comentário ao Artigo 53.º por MARIANA CANOTILHO, p. 607.

¹⁸ «Interconstitucionalidade, no âmbito da União Europeia, corresponde à interação reflexiva entre normas constitucionais de distintas fontes que convivem naquele mesmo espaço político – e implica a atuação em rede para a solução de problemas jusfundamentais comuns» – ALESSANDRA SILVEIRA / MARIANA CANOTILHO - *Carta*, p. 7.

¹⁹ ALESSANDRA SILVEIRA / MARIANA CANOTILHO - *Carta*, Comentário ao Artigo 51.º por ALESSANDRA SILVEIRA, p. 572.

em conta é o artigo 13.º da CEDH²⁰, assim como a jurisprudência do TJUE em matéria de direito a um recurso jurisdicional em caso de violação do direito da união.

A este respeito, note-se ainda que no caso *Johnston*²¹ se esclareceu que este direito é um princípio geral de direito que está na base das tradições constitucionais comuns aos Estados-Membros. E no caso *Evans*²², o TJUE esclareceu que qualquer aferição da violação do princípio da efectividade quanto a uma disposição processual nacional, ou seja, saber se a disposição torna impossível ou excessivamente difícil a aplicação do direito comunitário, deve ser feita tendo em conta a colocação dessa disposição no conjunto do processo, a tramitação deste e as suas particularidades nas várias instâncias nacionais.

Note-se também que este artigo, na medida em que não coincida na sua integralidade com disposições equivalentes noutros instrumentos jurídicos de protecção de direitos fundamentais (como é o caso da CEDH), deve ser interpretado à luz do nível de protecção estabelecido no artigo 53.º da CDFUE²³. Há assim que notar que este direito fundamental é mais exigente nesta Carta do que na CEDH:

- Enquanto que o 1.º parágrafo do artigo 47.º da CDFUE protege o «direito a uma acção perante um tribunal», o artigo 13.º da CEDH protege o «direito a recurso perante uma instância nacional»; e
- O âmbito de aplicação deste direito à acção reconduz-se aos «direitos e liberdades garantidos pelo direito da União» (e não apenas dos direitos e liberdades previstos na CDFUE), direitos esses titulados «por qualquer pessoa» (e não apenas dos cidadãos da UE – cfr. Artigo 20.º do TFUE)²⁴.

²⁰ «Qualquer pessoa cujos direitos e liberdades reconhecidos na presente Convenção tiverem sido violados tem direito a recurso perante uma instância nacional, mesmo quando a violação tiver sido cometida por pessoas que actuem no exercício das suas funções oficiais.»

²¹ [Acórdão do TJUE de 15.05.1986](#), que no parágrafo 18 esclareceu que «O controlo jurisdicional imposto por este artigo é a expressão de um princípio geral de direito que está na base das tradições constitucionais comuns dos Estados-membros. Este princípio foi igualmente consagrado pelos artigos 6.º e 13.º da convenção europeia para a protecção dos direitos do homem e das liberdades fundamentais, de 4 de Novembro de 1950. Como foi reconhecido pela declaração comum da Assembleia, do Conselho e da Comissão, de 5 de Abril de 1977 (JO C 103, p. 1), e pela jurisprudência do Tribunal, convém ter em conta, no quadro do direito comunitário, os princípios em que se inspira essa convenção.»

²² [Acórdão do TJUE de 04.12.2003](#), parágrafo 48.

²³ Assim, ALESSANDRA SILVEIRA / MARIANA CANOTILHO - *Carta*, Comentário ao Artigo 47.º por MARIA JOSÉ RANGEL DE MESQUITA, p. 538.

²⁴ Aliás, os destinatários da CDFUE serão maioritariamente indivíduos, mas também pessoas colectivas, de direito privado ou público, *i.e.*, todas as pessoas jurídicas cujos direitos fundamentais possam ser postos em causa – ANTÓNIO MOURA RAMOS, in MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES *et al.* - *Carta* pp. 54-55.

O segundo parágrafo deste artigo refere-se ao «**direito a um tribunal imparcial**», ou mais usualmente, o **direito a um processo equitativo**. A este respeito, importa atender ao artigo 6.º, n.º 1, da CEDH²⁵, assim como à jurisprudência do TJUE, daí decorrendo que se trata de um princípio fundamental²⁶ do direito da União, a respeitar em todos os processos, incluindo os de carácter administrativo²⁷. Estabelece ainda o direito de qualquer pessoa se fazer aconselhar, defender e representar em juízo.

Há que notar que «(...) as garantias conferidas pelo n.º 1 do artigo 6.º da Convenção Europeia foram retomadas no segundo parágrafo do artigo 47.º da Carta, com um âmbito de aplicação mais vasto: essas garantias aplicam-se não só a recursos relativos a direitos e obrigações de carácter civil ou a acusações em matéria penal, mas generalizam-se de forma a abranger outros direitos, como os direitos políticos, tal como declarado pelo Tribunal de Justiça»²⁸.

²⁵ «Qualquer pessoa tem direito a que a sua causa seja examinada, equitativa e publicamente, num prazo razoável por um tribunal independente e imparcial, estabelecido pela lei, o qual decidirá, quer sobre a determinação dos seus direitos e obrigações de carácter civil, quer sobre o fundamento de qualquer acusação em matéria penal dirigida contra ela. O julgamento deve ser público, mas o acesso à sala de audiências pode ser proibido à imprensa ou ao público durante a totalidade ou parte do processo, quando a bem da moralidade, da ordem pública ou da segurança nacional numa sociedade democrática, quando os interesses de menores ou a protecção da vida privada das partes no processo o exigirem, ou, na medida julgada estritamente necessária pelo tribunal, quando, em circunstâncias especiais, a publicidade pudesse ser prejudicial para os interesses da justiça.»

²⁶ Existe uma discussão doutrinal intensa sobre qual a distinção a efectuar entre direitos e princípios para efeitos da CDFUE, sobre a qual o TJUE ainda não se pronunciou, e que não será aqui abordada. V. e.g. ANTÓNIO VITORINO – *Carta*, p. 28; A. SOFIA PINTO OLIVEIRA - *A carta*, pp. 92 e ss.

²⁷ «9 O respeito dos direitos da defesa em qualquer processo susceptível de ter como resultado a aplicação de sanções, designadamente, multas e sanções pecuniárias compulsórias, constitui um princípio fundamental do direito comunitário que deve ser observado, mesmo tratando-se de um processo de natureza administrativa. Ao aplicar este princípio, o artigo 19º, n.º 1, do Regulamento n.º 17 do Conselho, obriga a Comissão a dar aos interessados, antes de tomar uma decisão em matéria de multas, a oportunidade de se pronunciarem relativamente às acusações que lhes são imputadas.» – [Acórdão do TJUE de 13.02.1979](#).

²⁸ ANTÓNIO VITORINO – *Carta*, p. 45.

Outra dificuldade que o artigo 6.º da CEDH apresenta é o facto de se referir a matéria civil e penal, o que tem levado à sua não aplicação em matéria fiscal. A este propósito, v. [EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS – “Guide on Article 6: Right to a fair trial \(criminal limb\)”](#), 31 de Dezembro de 2018, pp. 13-14, e do qual se destaca o seguinte:

«30. O Artigo 6 não se aplica a processos tributários ordinários, que não têm normalmente uma “conotação criminal” (Ferrazzini v. Italy [GC], § 20). Contudo, o Artigo 6 tem sido aplicado a processos de sobretaxas fiscais (Jussila v. Finland [GC], § 38; Steinger v. Austria, §§ 34-37; Chap Ltd v. Armenia, § 36). 31. Ao decidir sobre a aplicabilidade do dispositivo penal do artigo 6.º às sobretaxas fiscais, o Tribunal, em especial, teve em conta os seguintes elementos:

- A lei definia as penalidades cobrindo todos os cidadãos na qualidade de contribuintes;
- A sobretaxa não foi planeada como compensação pecuniária por danos, mas essencialmente como punição para impedir a reincidência;
- A sobretaxa foi imposta como uma regra geral com um propósito dissuasivo e punitivo;
- A sobretaxa era substancial (Bendenoun v. France; em sentido contrário, ver os juros de mora em Mieg de Boofzheim v. France (dec.)).

O último parágrafo deste artigo estabelece o **direito à assistência judiciária**, na medida em que essa assistência seja necessária para garantir a efectividade do acesso à justiça. O [Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça](#) prevê no seu artigo 185.º a concessão de assistência judiciária, sendo que a nível das ordens jurídicas nacionais, no caso Evans, o TJUE considerou que deverão ser os Estados-Membros a verificar a necessidade e razoabilidade da concessão de assistência jurídica, à luz dos princípios da equivalência e da efectividade²⁹.

Em suma, o artigo 47.º da Carta estabelece um conjunto de direitos de cariz processual que permite a aplicação efectiva de direitos fundamentais³⁰.

3. A competência da União Europeia em matéria tributária: breve síntese

O TFUE, que organiza não só o funcionamento da UE, como determina os domínios, a delimitação e as regras de exercício das suas competências (artigo 1.º, n.º 1), estabelece sem margem para dúvidas que a UE tem competência exclusiva no que respeita a matéria aduaneira (v. artigo 3.º, n.º 1, al. a) e artigo 30.º). Ao abrigo do disposto no artigo 4.º, n.º 2, al. a) do TFUE, a UE dispõe de competência partilhada com os Estados membros no domínio do mercado interno, o estabelecimento do qual constitui um dos objectivos primordiais da UE (v. artigo 3.º, n.º 3, do TUE).

É evidente que, mesmo se nos abstrairmos de questões aduaneiras, a tributação pode constituir um obstáculo ao funcionamento do mercado interno, através de distorções de mercado. Daí que SALDANHA SANCHES tenha afirmado que o Direito Fiscal Europeu é «(...) uma das condições necessárias para a construção do mercado comunitário»³¹.

Desta forma, os artigos 110.º a 113.º do TFUE estabelecem um conjunto de disposições fiscais em matéria de **tributação indirecta**, tais como a proibição de tributação discriminatória de bens estrangeiros e a tributação proteccionista da produção doméstica, existindo uma harmonização avançada da tributação sob o consumo,

A natureza criminal da ofensa pode ser suficiente para a aplicação do Artigo 6, não obstante o baixo valor da sobretaxa fiscal (10% do imposto adicional em Jussila v. Finland [GC], § 38).» [tradução livre].

²⁹ V. ALESSANDRA SILVEIRA / MARIANA CANOTILHO - *Carta*, Comentário ao Artigo 47.º por MARIA JOSÉ RANGEL DE MESQUITA, p. 544.

³⁰ Cfr. ANTÓNIO VITORINO – *Carta*, p. 44.

³¹ JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES - *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra Editora, 2007, p. 88.

designadamente a nível de IVA e Impostos Especiais sobre o Consumo. A competência é primariamente comunitária, e só subsidiariamente nacional.

Existem ainda outras normas relevantes aplicáveis em matéria tributária, como por exemplo, a proibição de auxílios de estado (artigo 107.º do TFUE).

Por outro lado, não temos nos tratados nenhuma provisão relativa à harmonização de **tributação directa**, sendo que pode haver lugar à aplicação do artigo 115.º do TFUE, que permite processos legislativos especiais para «a aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros que tenham incidência direta no estabelecimento ou no funcionamento do mercado interno»³², a aprovar por unanimidade (o que sucedeu, por exemplo, com a [ATAD – A Directiva Anti-Abuso](#)³³). As excepções à regra da unanimidade são as normas já mencionadas relativamente a auxílios de estado (artigos 107.º e 108.º, n.º 3, última frase, do TFUE), a distorções de mercado causadas por disparidades entre legislação, regulamentos ou práticas administrativas dos Estados-Membros (artigo 116.º do TFUE) e à luta contra a fraude (artigo 325.º do TFUE). Desta forma, o artigo 115.º do TFUE é habilitação suficiente para actos normativos que visem a harmonização de impostos não previstos no artigo 113.º do mesmo tratado.

Assim, em resultado da harmonização ao abrigo do artigo 115.º do TFUE, foram aprovadas várias Directivas relevantes no que respeita a tributação directa – ainda que em âmbitos bastante sectoriais –, tais como a [Directiva Mães-Filhas](#)³⁴, a [Directiva Juros e Royalties](#)³⁵ e a [Directiva das Fusões](#)³⁶.

Contudo, atento o facto de que a tributação directa tem como regra a soberania nacional, existe pouco direito derivado quanto à mesma. A sua integração é feita

³² «A harmonização que se encontra bastante mais atrasada nos impostos directos não foi feita por ser imposta directamente pelo Tratado de Roma, mas por razões de natureza fundamentalmente económica: a criação de um regime comum de tributação proporcionaria às empresas multinacionais que funcionam na Europa, a segurança jurídica que apenas pode ser conferida por um espaço fiscal com regras comuns» - JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES – *Manual*, p. 91.

³³ Directiva 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno.

³⁴ Directiva 2011/96/UE do Conselho, de 30 de Novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes.

³⁵ Directiva 2003/49/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efectuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes.

³⁶ Directiva 2009/133/CE do Conselho, de 19 de Outubro de 2009, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-Membros diferentes e à transferência da sede de uma SE ou de uma SCE de um Estado-Membro para outro.

sobretudo de forma negativa (quando são afectadas as liberdades fundamentais) e pretoriana³⁷. Consequentemente, a jurisprudência do TJUE incide sobre a interpretação do direito fiscal à luz do direito europeu, atendendo a conceitos como distorção de mercado, abuso de direito ou não discriminação. Por exemplo, no caso Schumacker³⁸, o TJUE esclareceu que o poder legislativo dos Estados-membros deve ser exercido em conformidade com o Direito Comunitário, o que inclui naquele caso o dever de tratamento igual entre residentes e não residentes.

Desta forma, podemos afirmar muito sumariamente que (i) no âmbito da tributação indirecta existe uma forte integração positiva, reflectida no denso corpo normativo de cariz europeu existente; e que (ii) no âmbito da tributação directa essa integração é feita sobretudo por um processo de integração negativa, levada a cabo pelo TJUE em defesa das liberdades fundamentais de movimento, havendo escassos casos de harmonização de legislações.

Adicionalmente, não se pode deixar de frisar que o Direito da União Europeia, no âmbito da fiscalidade, se tem também estendido a domínios mais adjectivos, como é o caso das Directivas relativas à cooperação administrativa e assistência mútua no domínio da fiscalidade. Estas Directivas são uma vez mais justificadas pelo imperativo de concretização e correcto funcionamento do mercado interno.

4. Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre a aplicação do artigo 47.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia em matéria tributária

4.1. Cooperação administrativa e assistência mútua no domínio da fiscalidade **a) Sabou³⁹**

Sabou era um jogador profissional de futebol checo que apresentou, na sua declaração de rendimentos relativa ao ano de 2004, despesas incorridas noutros Estados-Membros tendo em vista uma eventual transferência para clubes de futebol

³⁷ JOSÉ CASALTA NABAIS refere-se a uma «harmonização fiscal pela negativa protagonizada pela jurisprudência do TJCE» – cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS - *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, I, Almedina Editora, 2005, p. 169. Também ANA PAULA DOURADO esclarece que as decisões do Tribunal de Justiça desde os finais dos anos 80 «(...) versam, fundamentalmente, sobre a compatibilidade dos impostos sobre o rendimento e o património dos Estados-Membros com as liberdades fundamentais do Tratado: liberdade de circulação de pessoas, serviços e capitais (e, residualmente, liberdade de circulação dos cidadãos da UE)» – ANA PAULA DOURADO - *Direito Fiscal – Lições*, Almedina Editora, 2016, reimp., p. 22.

³⁸ [Acórdão do TJUE de 14.02.1995.](#)

³⁹ [Acórdão do TJUE de 22.10.2013.](#)

desses Estados. Ao abrigo da [Directiva 77/779/CEE, relativa a assistência mútua no domínio de impostos](#)⁴⁰, a República Checa pediu informações sobre essas despesas a outros Estados-Membros (Espanha, França e Reino Unido), que informaram não haver justificação para as mesmas (mais concretamente, os clubes de futebol disseram não conhecer Sabou nem o seu agente). Nesta sequência, foi emitida uma liquidação adicional de imposto sobre o rendimento.

Sabou impugnou, recorrendo para o Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) Checo (que por sua vez submeteu um pedido prejudicial para o TJUE), alegando que a informação foi obtida de forma ilegal, por não lhe ter sido comunicado tal pedido de informações e por não ter participado nas questões formuladas aos Estados-Membros nem às testemunhas (o que é permitido pelo direito nacional checo). O STA Checo pediu esclarecimentos quanto à interpretação da [Directiva 77/799/CEE](#), à luz da CDFUE.

O TJUE defendeu que a CDFUE não é aplicável porque o procedimento de assistência levou a uma liquidação adicional a 28 de Maio de 2009 e a Carta só entrou em vigor a 1 de Dezembro de 2009 (parágrafo 25). Não podemos deixar de respeitosa discordar: ainda que a Carta não constituísse um instrumento jurídico-vinculativo em si, ela já reunia e enunciava o que resultava das tradições constitucionais comuns dos Estados-Membros e de princípios gerais de direito da União (uma vez que não tem carácter inovatório). Tanto assim é que no mesmo acórdão, o Tribunal afirma resultar da sua jurisprudência que os direitos de defesa (incluindo o direito a ser ouvido) é um dos direitos fundamentais que fazem parte da ordem jurídica da União (parágrafo 28)⁴¹.

O Tribunal decidiu ainda que, uma vez que a Directiva 77/799/CEE regula a colaboração entre autoridades tributárias de Estados-Membros (coordenando a troca de informações), não confere quaisquer direitos específicos ao contribuinte, designadamente uma obrigação de tais administrações o ouvirem (parágrafo 36).

⁴⁰ [Directiva 77/799/CEE](#) do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos e dos impostos sobre os prémios de seguro.

⁴¹ Nesse parágrafo, o TJUE cita o acórdão Sopropé, em que se afirma claramente que «36 Ora, o respeito dos direitos de defesa constitui um princípio geral do direito comunitário que é aplicável sempre que a Administração se proponha adoptar, relativamente a uma pessoa, um acto lesivo dos seus interesses.» - [Acórdão do TJUE de 18.12.2008](#).

O TJUE fez notar também que terá de se distinguir, no âmbito dos processos de inspeção tributária, (i) a fase de inquérito (entre autoridades tributárias) e (ii) a fase contraditória (entre a autoridade tributária e o contribuinte). Na fase (i), o direito de defesa do contribuinte não exige direito de participação, de ser ouvido ou de inquirir as testemunhas inquiridas no Estado-Membro requerido (o que não impede que legislações nacionais o prevejam) – parágrafos 40 a 46.

b) Berlioz⁴²

Berlioz era um fundo de investimento luxemburguês⁴³ ao qual a Autoridade Tributária Luxemburguesa solicitou algumas informações, na qualidade de administração requerida, na sequência de um pedido de troca de informações solicitado pela administração tributária francesa ao abrigo da [Directiva 2011/16/EU, relativa à cooperação administrativa no âmbito da fiscalidade](#)⁴⁴. Berlioz forneceu apenas uma parte das informações solicitadas, uma vez que considerava que as restantes solicitadas informações não tinham «relevância previsível» (requisito da própria Directiva)⁴⁵. Consequentemente, a Autoridade Tributária Luxemburguesa impôs-lhe uma sanção pecuniária, impugnada por Berlioz. Foi no âmbito de tal impugnação que foi submetida a questão prejudicial, que deu origem ao presente caso.

Nesta decisão, o TJUE entendeu que, nos termos do artigo 51.º, n.º 1, da Carta, deve entender-se que um Estado-Membro aplica o direito da União (sendo por isso a CDFUE aplicável), quando esse Estado-Membro aplica uma sanção pecuniária a um administrado que recusa prestar todas as informações no âmbito de uma troca de informações entre autoridades fiscais, fundada nas disposições da Directiva 2011/16/UE, mesmo que tal Directiva não preveja ela própria qualquer sanção (parágrafo 42)⁴⁶. Desta forma, os direitos fundamentais vertidos na Carta são aplicáveis

⁴² [Acórdão do TJUE de 16.05.2017](#).

⁴³ Que beneficiou dos dividendos que a sua filial, a sociedade por acções simplificada de direito francês Cofima, lhe pagou em regime de isenção de retenção na fonte.

⁴⁴ Directiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que revoga a Directiva 77/799/CEE.

⁴⁵ «24 Em 21 de abril de 2015, a Berlioz indicou que respondia à decisão de injunção de 16 de março de 2015, salvo quanto aos nomes e moradas dos seus sócios, ao montante do capital detido por cada sócio e à percentagem de detenção de cada sócio, pelo facto de essas informações não serem previsivelmente relevantes na aceção da Directiva 2011/16 para apreciar se a distribuição de dividendos pela sua filial devia estar sujeita à retenção na fonte, objeto do controlo efetuado pela Administração Fiscal francesa.»

⁴⁶ V. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA, DIREÇÃO DA INVESTIGAÇÃO E DOCUMENTAÇÃO – Ficha Temática, p. 9.

às autoridades tributárias da mesma forma que se aplicam noutras áreas aos Estados-Membros, desde que preenchidas as condições do seu artigo 51.º. Assim, nos termos do artigo 47.º da Carta, um administrado nessas condições pode defender a sua causa em tribunal (parágrafos 48-52), não deixando de notar a ligação entre este artigo e os artigos 6.º, n.º 1, e artigo 13.º da CEDH⁴⁷.

Este caso diferencia-se do Sabou, segundo o TJUE (parágrafo 58), na medida em que naquele caso ao administrado não tinha sido dirigido nenhum pedido de informações: Sabou pretendia ser ouvido no procedimento dos pedidos de troca de informação enquanto contribuinte visado; Berlioz pretende recorrer da decisão de injunção contra ele adoptada pela administração requerida na sequência de um pedido de informação.

Adicionalmente, o TJUE esclareceu que o princípio da igualdade de armas exige que (i) o contribuinte tenha acesso a uma informação mínima relativa ao pedido (nomeadamente a identidade do contribuinte em causa e o objectivo fiscal a que a informação se destina) e que (ii) o tribunal tenha acesso total ao processo, sob pena de não haver um direito efectivo à acção; a fim de verificarem se o requisito de «relevância previsível» se encontra preenchido.

Evidencia-se assim que os contribuintes (mesmo que pessoas colectivas) têm direito a uma acção judicial quando lhe são impostas sanções em situações transfronteiriças. Há por isso uma tentativa de reconciliação entre a necessidade de combater práticas abusivas e fraudulentas, tal como o carácter secreto dos documentos emitidos no âmbito desta cooperação administrativa, e o acesso a um recurso judicial efectivo, ao limitar as circunstâncias e âmbito desse mesmo direito a casos de exercício abusivo da soberania estadual⁴⁸.

⁴⁷ «54 A este respeito, importa recordar que o princípio da protecção jurisdicional efetiva constitui um princípio geral do direito da União, atualmente consagrado no artigo 47.º da Carta. O mencionado artigo 47.º assegura, no direito da União, a protecção conferida pelo artigo 6.º, n.º 1, e pelo artigo 13.º da CEDH. Consequentemente, há que referir-se unicamente a esta primeira disposição (v., neste sentido, acórdão de 6 de novembro de 2012, [Otis e o.](#), C-199/11, EU:C:2012:684, n.os 46 e 47)».

⁴⁸ [CFE \(Confédération Fiscale Européenne\) - ECJ Task Force \[FRANCISCO ALFREDO GARCIA PRATS et al.\] - "Opinion Statement ECJ-TF 3/2017 on the judgment of the Court of Justice of the EU of 16 May 2017 in the Case C-682/15, Berlioz Investment Fund SA, concerning the right to judicial review under Article 47 EU Charter of Fundamental Rights in cases of cross-border mutual assistance in tax matters"](#), p. 6.

c) Donnellan⁴⁹

Donnellan era motorista irlandês de veículos pesados a quem a Autoridade Tributária Grega decidiu aplicar uma coima em 2009, por uma apreensão de tabaco em 2002⁵⁰. A Embaixada da Grécia na Irlanda enviou a Donnellan uma carta registada, que não lhe foi entregue, tendo a mencionada coima posteriormente sido publicada no *Jornal Oficial da República Helénica* em língua grega.

Em 2012, dada a falta de pagamento, a Autoridade Tributária Grega enviou à Autoridade Tributária Irlandesa um pedido de cobrança ao abrigo do artigo 10.º da [Directiva 2010/24/UE](#)⁵¹ de € 1.507.971,88 (coima, juros e encargos). Donnellan recebeu então uma carta desta Autoridade Tributária exigindo o pagamento no prazo de 30 dias, momento que tomou conhecimento daquela coima, tendo intentado no *High Court* da Irlanda uma acção contra a Autoridade Tributária requerida, pedindo a dispensa de pagamento do crédito na Irlanda.

Neste contexto foi formulado um pedido de reenvio prejudicial para o TJUE, que notou o facto de a Directiva assentar no princípio da confiança mútua entre Autoridades tributárias nacionais relativamente à validade da execução. Contudo, tal como já resultava do Caso *Kyrian*⁵², a Autoridade Tributária requerida pode excepcionalmente não conceder assistência à Autoridade Tributária requerente.

Ora, baseando-se o crédito numa decisão não notificada ao interessado, não se encontram preenchidos os requisitos de cobrança estabelecidos no artigo 11.º, n.º 1 da Directiva, sendo tal interpretação corroborada pelo artigo 47.º da CDFUE, que garante o recebimento de facto do acto em causa pelo interessado e a sua compreensão efectiva e completa. Não tendo tal ocorrido, o interessado não teve oportunidade de recorrer aos tribunais do Estado-Membro requerente em condições compatíveis com o direito fundamental a um recurso efectivo. Desta forma, o artigo 14.º da Directiva, interpretado à luz do artigo 47.º da CDFUE, não se opõe a que a Autoridade Tributária de um Estado-Membro se recuse a cobrar um crédito nestas circunstâncias.

⁴⁹ [Acórdão do TJUE de 26.04.2018](#).

⁵⁰ Donnellan tinha sido condenado em 2002 na Grécia em primeira instância pelos crimes de contrabando de tabaco e de produção de dados fiscais falsos, tendo sido absolvido em sede de recurso.

⁵¹ Directiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de Março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas.

⁵² [Acórdão do TJUE de 14.01.2010](#). Aqui esclareceu-se que é essencial que as notificações estejam numa língua que o notificado consiga compreender, sob pena de violação do princípio da ordem pública.

Esta decisão acompanha assim a proferida no caso *Berlioz*, que também aplicou o artigo 47.º da CDFUE a normas relativas à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, uma vez que a CDFUE também é aplicável em matéria tributária, desde que verificadas as condições previstas no artigo 51.º da CDFUE.

4.2. Utilização pela Autoridade Tributária de provas obtidas no âmbito de um processo penal

a) WebMindLicenses⁵³

Neste caso, estavam em causa impostos húngaros relativos aos exercícios de 2009 a 2011, bem como coima e juros de mora. A *WebMindLicenses* era uma sociedade húngara que adquiriu gratuitamente software para chats eróticos a uma sociedade em Portugal (*Hypodest*), tendo alugado a partir desse mesmo dia o software a uma sociedade sediada na Madeira (*Lalib*), que controlava. A Autoridade Tributária Húngara afirmava que esta transferência de *know-how* não correspondia a uma operação económica real, pelo que havia um abuso de direito para contornar a legislação fiscal húngara, menos favorável do que a portuguesa (designadamente no que respeita a taxas de IVA).

As provas utilizadas pela Autoridade Tributária Húngara consistiam em intercepções de telecomunicações e mensagens de correio electrónico apreendidas no âmbito de um processo penal paralelo ao qual a *WebMindLicenses* não tinha tido acesso e que estava em curso. Assim, o sujeito passivo não pôde impugnar a legalidade das provas perante o tribunal penal.

Uma vez que estavam em causa liquidações adicionais de IVA na sequência da verificação de uma prática abusiva, verifica-se a aplicação de direito da União, pelo que os direitos fundamentais garantidos pela ordem jurídica da União são aplicáveis, tal como resulta do acórdão *Åkerberg Fransson* (parágrafos 66-67).

Neste caso, o TJUE decidiu que o Direito da União deveria ser interpretado como não impedindo as autoridades fiscais de utilizar provas, para fim de estabelecer a existência de uma prática abusiva em matéria de IVA, que tenham sido obtidas sem o conhecimento do contribuinte, no contexto de um procedimento criminal ainda não concluído, por exemplo, escutas telefónicas e e-mails apreendidos, desde que a obtenção de tais provas no âmbito do processo criminal e a sua utilização no contexto

⁵³ [Acórdão do TJUE de 17.12.2015.](#)

do processo administrativo fiscal não infrinja os direitos garantidos pelo direito da União, nomeadamente nos artigos 7.º e 47.º da CDFUE⁵⁴. Contudo, o TJUE não esclareceu em que casos se verifica tal infracção, dado que remeteu essa verificação para o órgão jurisdicional de reenvio.

b) Dzivev⁵⁵

Dzivev estava sob investigação na Bulgária, por chefiar uma organização criminosa que visava subtrair-se ao IVA. Algumas intercepções de telecomunicações foram ordenadas durante o processo por um tribunal jurisdicionalmente incompetente e eram provas cruciais para provar a sua responsabilidade criminal.

O Tribunal fez notar que as questões relacionadas com a recolha de provas no âmbito de um processo penal são da competência dos Estados-Membros. Contudo, recorda um princípio frequentemente reafirmado na jurisprudência (nomeadamente no caso Åkerberg Fransson), segundo a qual as questões relacionadas com o IVA enquadram-se no âmbito de aplicação do direito da UE, recordando ainda que o artigo 325.º do TFUE exige que os Estados-Membros combatam as fraudes e quaisquer outras atividades ilegais lesivas dos interesses financeiros da União através de medidas dissuasivas eficazes. Assim, os processos instaurados por infracções relativas ao IVA constituem uma aplicação da legislação da UE, na acepção do artigo 51.º, n.º 1, da Carta.

Não obstante, o exercício do poder de impor sanções não pode ocorrer fora dos limites legais, dentro dos quais uma autoridade administrativa está autorizada. Além disso, no caso da intercepção de telecomunicações, estamos perante uma interferência no direito à vida privada, consagrado no artigo 7.º da CDFUE (o que deve ocorrer respeitando as exigências do artigo 52.º da mesma Carta). Não havia dúvida de que a intercepção de telecomunicações em causa no processo contra o Sr. Dzivev tinha sido

⁵⁴ Sobre o caso, v. e.g., [OBSERVATORY ON THE PROTECTION OF TAXPAYERS' RIGHTS – “General Report on the Protection of Taxpayers' Rights”, 26 de Abril de 2018](#), p. 32.

O acórdão analisa ainda outras questões, como o respeito pelo princípio da proporcionalidade (artigo 52.º, n.º 1, da CDFUE) na restrição ao exercício do direito consagrado no artigo 7.º da CDFUE (respeito pela vida privada e familiar), atendendo ao combate à fraude, evasão fiscal e abusos, que se trata de um objectivo de interesse geral reconhecido pela UE.

⁵⁵ [Acórdão do TJUE de 17.01.2019](#).

autorizada por um tribunal jurisdicionalmente incompetente. Por isso, deve considerar-se como violadora do princípio da legalidade.

Desta forma, o artigo 325.º do TFUE lido à luz da CDFUE deve ser interpretado como não se opondo à aplicação de normas nacionais que preveem a não utilização das escutas telefónicas ordenadas por um tribunal incompetente, mesmo que tal determine a impossibilidade de provar a prática das infrações em causa, face ao direito a que a sua causa seja julgada perante um tribunal previamente estabelecido por lei.

4.3. Custos financeiros e acesso aos tribunais

a) Toma⁵⁶

Toma era um contribuinte romeno que tinha pago um imposto sobre um automóvel importado (considerado violador do direito da União pelo TJUE noutras decisões). Por decisão judicial, a Autoridade Tributária Romena foi condenada à respectiva restituição, com juros e reembolso de despesas. Contudo, a Autoridade Tributária não pagou e Toma interpôs um pedido de execução coerciva, que também ganhou em primeira instância. Quando a Autoridade Tributária recorreu, Toma exigiu que esta pagasse o imposto de selo judicial (similar a taxa de justiça) e depositasse uma caução.

O contribuinte alegou que o seu direito de acesso a uma acção judicial, em especial o princípio da igualdade de armas, estava a ser violado, porquanto uma previsão legal nacional (relacionada com os processos judiciais para execução de decisões judiciais) garantia uma isenção quanto ao pagamento de impostos do selo (equivalentes a taxas de justiça) e ao depósito de uma caução apenas para pedidos de execução efectuados por autoridades públicas, enquanto que as pessoas singulares não se encontravam em princípio isentas.

O TJUE decidiu que a CDFUE era aplicável, atento o respectivo artigo 51.º, uma vez que em dois acórdãos seus anteriores declarou que o imposto sobre a poluição dos veículos romeno em causa não era compatível com o artigo 110.º TFUE em todas as suas formas, o que obrigava o Estado Romeno a reembolsar o imposto em causa com juros, garantindo-se a protecção efectiva do contribuinte quanto a tal reembolso (parágrafos 27-28).

⁵⁶ [Acórdão do TJUE de 30.06.2016.](#)

O TJUE decidiu, por outro lado, que tal isenção para entidades públicas não colocava pessoas como o Sr. Toma numa posição mais fraca do que a parte oposta, uma vez que não se tratava de uma restrição desproporcionada no acesso à justiça (parágrafos 44-45), pelo que não havia qualquer violação do artigo 47.º da CDFUE⁵⁷. Decidiu ainda que o facto de as entidades públicas não pagarem, não constitui só por si uma vantagem processual para as mesmas, pois o pagamento sairia do orçamento nacional (parágrafo 50). Ademais, a isenção de caução não enfraquece a posição do contribuinte porque o Estado não pode invocar a insuficiência de fundos para não proceder ao reembolso.

b) Ordre des barreaux francophones et germanophone⁵⁸

Este reenvio prejudicial submetido pelo Tribunal Constitucional Belga surgiu no contexto do fim da isenção de IVA dos serviços de advocacia em 2014, que passaram a ser tributados à taxa de 21%. Assim, perguntou ao TJUE se o princípio da igualdade de armas (decorrente do artigo 47.º da CDFUE) seria violado no caso de particulares que não beneficiam de assistência judiciária (pois os que beneficiam, têm os serviços pagos pelo Estado Belga), por comparação com os que são sujeitos passivos de IVA (que poderão deduzi-lo, e desta forma suportar menos custos).

O Tribunal decidiu que a protecção conferida pelo direito de acesso a uma justiça efectiva não impede a tributação à taxa de 21% de IVA dos serviços prestados por advogados (parágrafo 28), e que o princípio da igualdade de armas também não é afectado por essa medida, independentemente do facto de que os clientes beneficiarem ou não de assistência judiciária.

À luz do artigo 47.º da CDFUE, o direito a uma justiça efectiva só é afectado se os custos do acesso à justiça representarem um obstáculo insuperável ou se tornarem o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União impossível na prática ou excessivamente difícil (parágrafo 31). Ora, regra geral, o IVA é uma fracção pouco significativa dos custos (parágrafo 36). Uma vez que o princípio da igualdade de armas não implica igualdade de custos financeiros, daqui não resulta afectado o equilíbrio processual entre as partes (parágrafos 42-43).

⁵⁷V. [OBSERVATORY ON THE PROTECTION OF TAXPAYERS' RIGHTS – General Report](#), p. 55.

⁵⁸ [Acórdão do TJUE de 28.07.2016](#).

5. Conclusões

Para se determinar o âmbito de aplicação da CDFUE em matéria tributária, incluindo a aplicação do respectivo artigo 47.º, é essencial começar, no caso dos Estados-Membros, por definir se estamos perante direito da União: se tal é evidente no âmbito de tributação indirecta, no caso da tributação directa a análise terá de ser mais atenta. E mesmo se estivermos perante um caso de aplicação de uma Directiva ou de questões relacionadas com IVA, a resposta pode não ser totalmente clara.

A este propósito, o caso Åkerberg Fransson é esclarecedor, ao decidir que se os Estados-Membros são obrigados a tomar todas as medidas legislativas e administrativas necessárias para garantir a cobrança da totalidade de IVA devido no seu território e de lutar contra a fraude, quando aplicam medidas com esse fim, estão a aplicar direito da EU, pelo que a CDFUE será aplicável. Este entendimento foi seguido nos casos WebMindLicenses e Dzivev.

Assim, no caso Berlioz, o TJUE entendeu que um Estado-Membro aplica o direito da União, quando esse Estado-Membro aplica uma sanção pecuniária a um administrado que recusa prestar todas as informações no âmbito de uma troca de informações entre autoridades fiscais, fundada nas disposições de uma Directiva, mesmo que tal Directiva não preveja ela própria qualquer sanção. O caso Toma evidencia a aplicação da CDFUE quando está em causa o reembolso de um imposto considerado violador do direito da União, uma vez que o direito ao reembolso deve ter uma protecção efectiva.

Desta forma, o TJUE tem entendido que aplicação do direito da União, para efeitos do artigo 51.º, n.º 1, da CDFUE é um conceito mais amplo do que somente a aplicação directa actos normativos da UE. Por outro lado, uma vez determinada a aplicação da CDFUE, não poderá deixar de se ter em conta o princípio do nível de protecção mais elevado, o que é especialmente evidente se se comparar a amplitude do artigo 47.º da Carta com os artigos 13.º e 6.º, n.º 1, da CEDH.

O caso Sabou, focando-se na posição de contribuinte visado pela troca de informações entre autoridades tributárias, decidiu pela inexistência de quaisquer direitos específicos ao contribuinte durante a fase de inquérito (entre autoridades tributárias), distinguindo-a da fase contraditória (entre a autoridade tributária e o contribuinte). Já no caso Berlioz, uma vez que o contribuinte não era o visado na troca

de informações, e lhe foi aplicada uma sanção, o TJUE reconheceu-lhe o direito de acesso a uma informação mínima relativa ao pedido, decorrente do princípio da igualdade de armas, para poder verificar o preenchimento da relevância previsível. Já um tribunal, para o mesmo fim, deverá ter um acesso total ao processo.

No caso *Donnellan*, evidenciou-se que os Estados-Membros podem excepcionalmente recusar as obrigações que resultam de normas relativas à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, caso o contribuinte não tenha sido devidamente notificado (designadamente se a notificação não permitir a compreensão efectiva e completa), pois nesses casos o interessado não se encontra em condições compatíveis com o direito fundamental a um recurso efectivo ao abrigo do artigo 47.º da CDFUE.

Verifica-se assim uma busca de equilíbrio por parte do TJUE entre a necessidade de combater práticas abusivas e fraudulentas e o acesso a um recurso judicial efectivo, ao limitar as circunstâncias e âmbito desse mesmo direito a casos de exercício abusivo da soberania estadual.

No que respeita à utilização pela Autoridade Tributária de provas obtidas no âmbito de um processo penal em curso, resulta do caso *WebMindLicences* que a Autoridade Tributária pode utilizar tais provas, a fim de estabelecer uma prática abusiva (neste caso, em IVA), sem que o contribuinte as conhecesse, desde que as mencionadas provas e a sua utilização no contexto do processo administrativo fiscal não infrinjam os direitos garantidos pelo direito da União (ainda que não tenha esclarecido quando é que há tal infracção, dado que remeteu essa verificação para o órgão jurisdicional de reenvio).

Não obstante, no caso *Dzivev*, o TJUE entendeu que o artigo 325.º do TFUE lido à luz da CDFUE deve ser interpretado como não se opondo à aplicação de normas nacionais que preveem a não utilização das escutas telefónicas ordenadas por um tribunal incompetente, mesmo que tal determine a impossibilidade de provar a prática das infracções em causa, face ao direito a que a sua causa seja julgada perante um tribunal previamente estabelecido por lei.

Por último, resulta dos casos *Toma* e *Ordre des barreaux francophones et germanophone* que os custos financeiros (sejam eles resultantes de taxas de justiça ou de IVA sobre serviços prestados por advogados) só constituem uma violação do direito de acesso aos tribunais previsto no artigo 47.º da CDFUE quando tais custos

representem um obstáculo insuperável ou tornarem o exercício de direitos conferidos pelo direito da UE impossível na prática ou excessivamente difícil. Por outro lado, resulta dos mesmos casos que o princípio da igualdade de armas só se mostra violado quando os custos financeiros desequilibram processualmente as partes, através da instituição de uma vantagem processual.

Ora, da análise deste conjunto de casos em matéria tributária parece-nos que o TJUE adopta uma posição pouco enfática na defesa dos direitos fundamentais dos contribuintes, que parece olvidar o princípio do nível de protecção mais elevado (artigo 53.º da CDFUE), em especial se se atender às tradições constitucionais comuns aos Estados-Membros.

Por um lado, nos casos relativos à cooperação administrativa e assistência mútua no domínio da fiscalidade, é dada uma forte preponderância no combate à elisão e evasão fiscal, assim como ao princípio da confiança mútua entre autoridades tributárias nacionais, de tal forma que os direitos dos contribuintes ficam limitados ao âmbito da excepcionalidade e do acesso mínimo ao processo. Também no caso da utilização pela Autoridade Tributária de provas obtidas no âmbito de investigações criminais, nomeadamente no caso *WebMindLicenses*, o TJUE limita-se a enunciar a necessidade de respeito pelos direitos fundamentais, sem concretizar quando é que tais direitos se consideram infringidos, tomando assim uma posição demasiado cautelosa que acaba por não efectivar (nem harmonizar) a protecção dos contribuintes a nível europeu.

Por outro lado, no que respeita aos custos financeiros no acesso aos tribunais, em especial no caso *Ordre des barreaux francophones et germanophones*, ao remeter para critérios como «obstáculos insuperáveis» ou para a necessidade de instituição de vantagens processuais (ao invés de aferir, por exemplo, o respeito pelo princípio da proporcionalidade de tais custos, como sucedeu no caso *Toma*), o direito a uma acção perante um tribunal, previsto no artigo 47.º da CDFUE, acaba por ficar reduzido do ponto de vista financeiro ao direito à assistência judiciária. Considerar que fora dos casos abrangidos pela assistência judiciária, o acesso aos tribunais só é violado numa perspectiva financeira se os respectivos custos financeiros constituírem um obstáculo inultrapassável é não atender à capacidade económica real dos cidadãos, elemento de análise imprescindível numa óptica de proporcionalidade.

Por último, na nossa opinião, o princípio da igualdade de armas em casos de matéria tributária não deve ser aferido da mesma forma que sucede em litígios privados,

pois regra geral as autoridades tributárias, nas suas vestes públicas, têm ao seu alcance mais meios disponíveis, inclusivamente vantagens processuais, o que é particularmente evidente nos processos executivos, como demonstrou o caso Toma. Outro exemplo típico é a diferença de informação ao dispor das autoridades tributárias (inclusivamente através das trocas de informação) por contraposição ao mero acesso à informação mínima do processo, como no caso Berlioz. Nestes casos, deverá verificar-se se tais vantagens são adequadamente calibradas pelo princípio da prossecução do interesse público.

6. Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia

- **Åkerberg Fransson:** [Acórdão do TJUE de 07.05.2013.](#)
- **Berlioz:** [Acórdão do TJUE de 16.05.2017.](#)
- **Donnellan:** [Acórdão do TJUE de 26.04.2018.](#)
- **Dzivev:** [Acórdão do TJUE de 17.01.2019.](#)
- **Evans:** [Acórdão do TJUE de 04.12.2003.](#)
- **Hoffmann-La Roche:** [Acórdão do TJUE de 13.02.1979.](#)
- **Johnston:** [Acórdão do TJUE de 15.05.1986.](#)
- **Kyrian:** [Acórdão do TJUE de 14.01.2010.](#)
- **Ordre des barreaux francophones et germanophone:** [Acórdão do TJUE de 28.07.2016.](#)
- **Sabou:** [Acórdão do TJUE de 22.10.2013.](#)
- **Schumacker:** [Acórdão do TJUE de 14.02.1995.](#)
- **Sopropé:** [Acórdão do TJUE de 18.12.2008.](#)
- **Toma:** [Acórdão do TJUE de 30.06.2016.](#)
- **WebMindLicenses:** [Acórdão do TJUE de 17.12.2015.](#)

7. Bibliografia

- [CARMO, MARTA - “Créditos tributários e direito a um recurso efectivo: o caso Donnellan”, in *AwarEU BLOG*, 4 de Outubro 2018.](#)
- [CFE \(Confédération Fiscale Européenne\) - ECJ Task Force \[GARCIA PRATS, FRANCISCO ALFREDO *et al.*\] - “Opinion Statement ECJ-TF 3/2017 on the judgment of the Court of Justice of the EU of 16 May 2017 in the Case C-682/15, Berlioz Investment Fund SA, concerning the right to judicial review under Article 47 EU Charter of Fundamental Rights in cases of cross-border mutual assistance in tax matters”.](#)
- [DEBELVA, FILIP - “Berlioz: EoI and taxpayers’ rights: we’re not quite there yet” in *EU Tax Bog*, 29 de Maio de 2017.](#)
- DOURADO, ANA PAULA - *Direito Fiscal – Lições*, Almedina Editora, 2016, reimp..
- [EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS – “Guide on Article 6: Right to a fair trial \(criminal limb\)”, 31 de Dezembro de 2018.](#)
- FREY, JOHANNES / JUPP, ALEX / SCHWARZ, FRANK-MICHAEL – “The CJEU’s Berlioz Judgment: A New Milestone on Procedural Rights in EU Audits”, *Tax Notes International*, 2017, pp.679–689.
- GORJÃO-HENRIQUES, MIGUEL *et al.* - *Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia*, Coimbra Editora, 2001.
- MARTINS, ANA MARIA GUERRA - *Manual de Direito da União Europeia - Após o Tratado de Lisboa*, 2.ª ed., Almedina Editora, 2017.
- NABAIS, JOSÉ CASALTA - *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, I, Almedina Editora, 2005.
- [OBSERVATORY ON THE PROTECTION OF TAXPAYERS’ RIGHTS – “General Report on the Protection of Taxpayers’ Rights”, 26 de Abril de 2018.](#)
- OLIVEIRA, A. SOFIA PINTO - *A carta dos direitos fundamentais da União Europeia: âmbito de aplicação, direitos e princípios*, Petrony, 2018.
- [PERROU, KATERINA – “Court Justice Case Law ON EU Charter and Taxation \(June 2015 - March 2018\)”, IBFD - Amsterdam, the Netherlands.](#)
- [PWC’S EU DIRECT TAX GROUP – “CJEU judgment in Berlioz Investment Fund SA: Exchange of Information upon Request”, *EU Direct Tax Newsalert*. 2017.](#)

- RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO – “A Diretiva relativa à assistência Mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos e outras medidas”, *in Desafios Tributários*, Vida Económica, 2015, p. 109–126.
- SANCHES, JOSÉ LUÍS SALDANHA - *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra Editora, 2007.
- SILVEIRA, ALESSANDRA / CANOTILHO, MARIANA - *Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia Comentada*, Almedina Editora, 2013.
- [TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA, DIREÇÃO DA INVESTIGAÇÃO E DOCUMENTAÇÃO – “Ficha Temática: Âmbito de aplicação da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia”, Dezembro de 2017.](#)
- VITORINO, ANTÓNIO - *Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia*, Principia, 2002.