

A LIBERDADE DE CIRCULAÇÃO DE CAPITAIS E A NECESSIDADE DE SE GARANTIR A EFICÁCIA DOS CONTROLES FISCAIS NAS SITUAÇÕES ENVOLVENDO ESTADOS TERCEIROS

*Lucas Calafiori Catharino de Assis**

ABSTRACT: The purpose of this paper is to establish, through an analysis of the provisions of the Treaty on the Functioning of the European Union and the case law of the Court of Justice of the European Union, criteria for verifying the extent to which a national measure which has the purpose to ensure the effectiveness of fiscal controls can be characterized as a justified restriction on the free movement of capital in cases involving third countries which are not members of the European Union.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Da necessidade de se garantir a eficácia dos controles fiscais como justificativa à restrição à livre circulação de capitais. 3. Livre circulação de capitais entre estados membros e estados terceiros. 3.1. Do âmbito de aplicação da liberdade de circulação de capitais nos casos envolvendo estados terceiros. 3.2. País terceiro com instrumento que preveja a troca de informações. 3.3. Da discussão acerca da equivalência entre os instrumentos comunitários e internacionais de troca de informação em matéria fiscal. 3.4. País terceiro sem convenção que preveja a troca de informações. 4. Conclusão.

1. INTRODUÇÃO

A grande amplitude da livre circulação de capitais, a qual deve ser plenamente garantida também nas situações envolvendo a circulação de capitais com destino ou origem em países terceiros, traz benefícios à comunidade europeia, conferindo credibilidade ao Euro e assegurando o caráter internacional dos centros

* Advogado, Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET/SC), Mestrando em Direito e Ciências Jurídicas pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

econômicos Europeus mas, por outro lado, traz também algumas consequências, como a maior dificuldade de se garantir a eficácia dos controles fiscais, razão de interesse geral já reconhecida pelo Tribunal de Justiça da União Europeia como justificativa a restrição da livre circulação de capitais, ocasionada pela maior complexidade, onerosidade e, as vezes, impossibilidade de os países membros recorrerem à países terceiros para obterem informações necessárias para, por exemplo, conferir o preenchimento de determinados requisitos para aplicação de normas tributárias de sua legislação interna.

Cientes dessa maior dificuldade na obtenção de cooperação por parte de Estados Terceiros em comparação com outros Estados Membros, a comunidade jurídica e acadêmica, bem como o Tribunal de Justiça da União Europeia por meio de sua jurisprudência, vem debatendo acerca do grau de amplitude de que deve ser dotada tal justificativa nos casos envolvendo Estados Membros e Estados Terceiros, questão que buscaremos analisar no presente artigo.

2. DA NECESSIDADE DE SE GARANTIR A EFICÁCIA DOS CONTROLES FISCAIS COMO JUSTIFICATIVA À RESTRIÇÃO À LIVRE CIRCULAÇÃO DE CAPITAIS

Nas últimas décadas, a quase totalidade dos ordenamentos jurídicos tributários dos Estados tem feito o que a doutrina costuma chamar de privatização da administração fiscal ou *self-assessment*.

Tal sistema se consiste na transferência, ao contribuinte, de determinados deveres que até então competiam à administração tributária realizar como, por exemplo, as atividades de liquidação¹.

Diante disso, para que a fiscalização e homologação das atividades de liquidação realizadas pelos sujeitos passivos se tornem possíveis, a autoridade tributária precisa dispor de todas as informações relativas a um determinado contribuinte e relacionadas ao fato tributário, para então confrontá-las com as informações prestadas pelo mesmo a fim de conferir se, no caso concreto, foram atendidas as determinações legais, tanto do ponto de vista quantitativo quanto qualitativo.

No entanto, muitas vezes as informações necessárias para tal verificação se encontram em poder de outra administração tributária e fora do alcance do Estado, que se encontra limitado as suas fronteiras geográficas por questões de soberania.

1 *Vide Sanches, 2010: 59.*

Se a administração tributária não puder dispor de todas as informações necessárias para garantir que a declaração prestada pelo contribuinte está de acordo com a realidade, abre-se a possibilidade de os mesmos se utilizarem de expedientes fraudulentos para se esquivarem da obrigação de recolhimento de tributos ou, ainda, para reduzir o *quantum* devido.

Ciente disso, conforme se extrai do parágrafo 31 do acórdão Futura Participations AS, “O Tribunal de Justiça tem repetidamente considerado que a eficácia dos controlos fiscais constitui uma razão imperativa de interesse geral capaz de justificar uma restrição ao exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado”².

Uma das formas de se garantir a eficácia do controle fiscal que vem ganhando espaço de forma gradual no cenário internacional é a troca de informações fiscais entre Estados. Portanto, diante do cenário posto, os Estados implementaram, dentre outros expedientes, acordos prevendo a troca de informações e a colaboração para cobrança de tributos que, no âmbito dos Estados Membros da União Europeia, se dá através de instrumentos comunitários, como a Diretiva 2011/16/UE.

Por outro lado, nas situações envolvendo Estados-Membros e Estados Terceiros, não há que se falar na aplicação da Diretiva comunitária, uma vez que os Estados Terceiros não estão vinculados às suas disposições.

Para esses casos, os Estados Membros tem firmado, ao longo das décadas, instrumentos internacionais que preveem a troca de informações entre os Estados Contratantes.

E é exatamente essa não vinculação dos Terceiros Estados e a abrangência dos instrumentos internacionais alguns dos principais argumentos que tem dado azo a grandes discussões em relação à possibilidade de se invocar a necessidade de garantia da eficácia dos controlos fiscais como justificativa a medidas restritivas à livre circulação de capitais.

Isso porque, ao contrário das demais liberdades fundamentais previstas no Tratado de Funcionamento da União Europeia, a liberdade de circulação de capitais deve também ser observada pelos Estados Membros em suas relações com Terceiros Estados.

No âmbito do TJUE, a utilização do argumento tendente a ausência de eficácia dos controlos fiscais como justificativa a medidas restritivas à liberdades

² Acórdão do Tribunal de Justiça de 15 de Maio de 1997, *Futura Participations e Singer/Administration des contributions*, C-250/95, EU:C:1997:239.

fundamentais começou a ganhar força a partir do julgamento do Caso *Rewe/Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*³ popularmente conhecido como Caso *Cassis de Dijon*⁴, onde o TJUE reconheceu pela primeira vez, em princípio, a eficácia dos controles fiscais como uma possível justificação às liberdades fundamentais.⁵

Deste momento em diante o TJUE tem se deparado com essa argumentação em diversos casos, utilizando-se sempre do teste da proporcionalidade para determinar se a restrição com base na necessidade de se garantir a eficácia dos controles fiscais é ou não justificada, conforme se extrai do Caso *Pershe*⁶.

A aplicação desse teste tem levado a conclusões distintas por parte do TJUE, em que pese estarem em causa relações envolvendo apenas Estados Membros ou Estados Membros e Estados Terceiros.

Quando nos depararmos com situações intracomunitárias, a jurisprudência do TJUE é sólida ao afirmar que a necessidade de se garantir a eficácia dos controles fiscais não deve, *a priori*, ser aceita como justificativa válida à restrição da livre circulação de capitais, pois, no entender do TJUE, os Estados Membros podem se valer da Diretiva 2011/16/UE para obter qualquer informação que julgue necessária a correta aplicação de sua legislação tributária interna, sendo este instrumento suficiente para a garantia da eficácia dos controles fiscais além de poder recorrer ao contribuinte interessado para que este forneça as informações necessárias.

Por outro lado, a aplicação do teste da proporcionalidade pode resultar em conclusões diferentes quando estamos diante de situações envolvendo Estados Terceiros, conforme veremos no decorrer do presente estudo.

3. LIVRE CIRCULAÇÃO DE CAPITAIS ENTRE ESTADOS MEMBROS E ESTADOS TERCEIROS

A liberalização da liberdade de circulação de capitais a Terceiros Estados, aliado ao fato de que tais personagens internacionais não estão vinculados

3 Acórdão do Tribunal de Justiça de 20 de Fevereiro de 1979, *Rewe/Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, C-120/78, EU:C:1979:42;

4 Conforme Ben Terra e Peter Wattel (2001: 76), “this justification was first recognized in an old indirect-tax case, *Cassis de Dijon*”.

5 Neste mesmo sentido, vide Acórdão do Tribunal de Justiça, A, C-101/05, EU:C:2007:804, n.º 55, Acórdão do Tribunal de Justiça, *Strojirny Prostějov e ACO Industries Tábor*, C-53/13 e C-80/13, EU:C:2014:2011, n.º 55.

6 Acórdão do Tribunal de Justiça de 27 de Janeiro de 2009, C-318/07, *Pershe*, EU:C:2009:33, par. 52º.

às normas comunitárias, dentre elas às Diretivas Comunitárias de Troca de Informação em Matéria Fiscal, tem levado o Tribunal de Justiça da União Europeia a adotar preceitos distintos dos adotados nas situações envolvendo apenas Estados Membros quando da análise de situações que envolvam também Estados Terceiros.

3.1. Do âmbito de aplicação da liberdade de circulação de capitais nos casos envolvendo estados terceiros

O Tribunal de Justiça, a exemplo do que decidiu no caso A.⁷, tem procedido a uma interpretação literal dos dispositivos do TFUE para concluir que os dispositivos relativos à liberdade de circulação de capitais tem aplicação direta, uma vez que não necessitam de nenhuma medida complementar de execução, e que a liberalização dos movimentos de capitais referida no artigo 63.º deve ser interpretada, nas relações entre Estados-Membros e países terceiros, do mesmo modo que nas relações entre Estados-Membros.

Essa posição busca seu fundamento na literalidade do artigo 63.º do TFUE que proíbe todas as restrições aos movimentos de capitais, sem estabelecer qualquer distinção entre aqueles com origem e destino em Estados Membros e aqueles que possuam origem ou destino em um Estado Terceiro.

No caso referido, o Tribunal de Justiça fundamenta seu posicionamento sob o argumento de que, “quando o artigo 56.º, n.º 1, CE alargou o princípio da livre circulação de capitais aos movimentos de capitais entre países terceiros e Estados-Membros, estes últimos optaram por consagrar este princípio no mesmo artigo e nos mesmos termos para os movimentos de capitais tanto no interior da Comunidade como nas relações com países terceiros”.

O mesmo posicionamento, apesar de não explícito nas decisões, pode ser extraído de uma interpretação conjunta dos casos *Bordessa*⁸ e *Sanz de Lera*⁹, o primeiro envolvendo dois Estados Membros e o segundo envolvendo um Estado Membro e um Estado Terceiro, onde o TJUE adotou o mesmo entendimento, demonstrando não haver diferença na interpretação da liberdade quando envolvidos apenas Estados Membros e quando, por outro lado, há participação de um Estado Terceiro.

7 Acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de Dezembro de 2007, A., C-101/05, EU:C:2007:804

8 Acórdão do Tribunal Justiça de 23 de Fevereiro de 1995, *Bordessa*, C-358/93, EU:C:1995:54.

9 Acórdão do Tribunal Justiça de 14 de Dezembro de 1995, *Sanz de Lera*, C-163/94, EU:C:1995:451.

Por outro lado, o TJUE tem reiteradamente se manifestado no sentido de que é admissível uma interpretação mais ampla em relação às hipóteses de justificativa quando envolvidos Estados Terceiros¹⁰.

No entanto, essa posição do Tribunal de Justiça não é unânime na doutrina.

Aqueles que defendem uma interpretação mais restrita dessa liberdade quando envolvido algum Estado Terceiro, criticam a interpretação literal do artigo e advogam pela necessidade de se proceder a uma interpretação teleológica. Os defensores dessa corrente se valem da argumentação de que enquanto a liberdade de circulação no âmbito dos Estados-Membros possui o objetivo de garantir o mercado interno, essa liberdade possui um objetivo muito mais restrito em relação a Terceiros Estados, qual seja, garantir a importância e credibilidade do Euro no mercado financeiro internacional¹¹.

Ou seja, segundo essa posição, a interpretação mais ampla à liberdade de circulação de capitais acabaria por enfraquecer o poder de barganha dos Estados Membros face aos Estados Terceiros.

Esse argumento já foi rechaçado pelo Tribunal de Justiça em diversas ocasiões, a exemplo do Caso Orange European Smallcap Fund, onde utilizou a literalidade do artigo 63.º para afastar essa argumentação.¹²

Outro argumento de que se valem os defensores de uma interpretação mais restrita à liberdade de capitais nos casos envolvendo Estados Terceiros é que se trataria de uma liberalização unilateral, onde não se faz necessário um tratamento recíproco por parte do Estado Terceiro¹³. Esse argumento já foi afastado pelo Tribunal de Justiça no caso A. e também no Orange European Smallcap Fund¹⁴ e Caso Haribo¹⁵.

10 Neste sentido: Acórdão do Tribunal Justiça, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04; *Test Claimant in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05; *Orange Smallcap*, C-194/06; *Persche*, 318/07; *Haribo*, C-436/08 e C-437/08 e; A. , C-101/05.

11 Nesse sentido, por exemplo, é o posicionamento de Weber, 2006: 271. *Vide* também, neste sentido, Stahl, 2004: 54.

12 *Vide*, no mesmo sentido, as conclusões do Advogado Geral Yves Bot ao Acórdão do Tribunal Justiça, Caso A., apresentadas em 11 de Setembro de 2007.

13 Neste sentido *vide* Stahl, 2004:51.

14 Acórdão do Tribunal Justiça de 20 de Maio de 2008, *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, EU:C:2008:289, para. 88.

15 Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção) de 10 de Fevereiro de 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel*, C- 436/08, EU:C:2011:61

Ainda, há quem considere que a interpretação literal do artigo 63.º e a conclusão de que a livre circulação deve ter a mesma abrangência independentemente de estarem ou não envolvidos Estados Terceiros, pode levar, em alguns casos, ao reconhecimento de outras liberdades que não são garantidas aos Estados Terceiros¹⁶.

Salvo melhor juízo, entendemos que a interpretação mais correta a ser adotada é aquela que privilegia o fim almejado pelo legislador.

No entanto, ainda que seja feita uma análise teleológica do Tratado de Funcionamento da União Europeia e das fontes históricas da liberalização da circulação de capitais, como advogam os críticos da tese firmada pelo TJUE, a conclusão mais acertada, ao nosso ver, é aquela que equipara o âmbito da liberdade de circulação de capitais entre Estados Membros e Estados Terceiros¹⁷ uma vez que, a livre circulação de capitais já se encontrava prevista no art. 70.º do Tratado de Roma¹⁸ e também no art. 7.º da Diretiva 88/361/CEE, sendo possível se extrair a intenção do legislador comunitário de proceder, progressivamente, à liberalização completa da livre circulação de capitais, também às situações envolvendo Estado Terceiros, o que foi concretizado pelo Tratado de Maastrich e até hoje se mantém no TFUE através da previsão contida em seu artigo 63.º/1.¹⁹

No que tange a necessidade de se interpretar as regras relativas a circulação de capitais em sintonia com as demais normas do TFUE, conforme defendem alguns autores, entendemos que o artigo 63.º do TFUE determina expressamente que a interpretação de seus enunciados deve ser feita com observância apenas dos preceitos contidos no capítulo IV, ao fazer menção ao termo “no âmbito das disposições do presente capítulo”, não se fazendo necessária uma análise sistemática que leve em consideração os demais enunciados do TFUE que não estejam contidos no capítulo IV, pois o próprio legislador comunitário fez questão de limitar a interpretação aos enunciados contidos nesse capítulo.

E, com base nessa interpretação restrita aos enunciados do Capítulo IV, é possível extrair do TFUE que, além de trazer a previsão acerca da proibição de todas as restrições à livre circulação de capitais entre Estados Membros

16 Conforme expõe Wiman, 2006:309, “a strict interpretation of article 56 may lead to some movements being covered where they should not be”. No mesmo sentido *vide* Stahl, 2004:52.

17 No mesmo sentido: Ribeiro, 2014:387. *Vide* também Cordewener, Kofler & Schindler, 2007:111.

18 *Vide* Braga, 2011:516. No mesmo sentido são os ensinamentos de Weber, 2005:70.

19 Neste sentido *vide*, Braga, 2011:516.

e Estados Terceiros prevê, ainda, em seu artigo 64.º/2 que a Comunidade Europeia deverá se esforçar para alcançar a maior extensão possível em relação a livre circulação de capitais entre Estados Membros e Estados Terceiros.²⁰

Além disso, se a análise teleológica do Tratado de Funcionamento da União Europeia já dispõe sobre a necessidade de se interpretar de forma diferente a liberalização da circulação de capitais nas situações intracomunitárias e nas envolvendo Estados Terceiros, como defendem os adeptos da tese da interpretação mais restrita dessa liberdade quando envolvido algum Estado Terceiro, por qual motivo o legislador comunitário se preocupou em listar expressamente as situações onde é possível se restringir a liberdade de circulação de capitais em relação a Estados Terceiros?

Luís Eduardo Schoueri²¹ conclui que “*where the EC Treaty intended to restrict the application of art. 56 with respect to third countries, this was done in a clear way*”, referindo-se as situações constantes dos artigos 64º, 66º e 75º para justificar que tais previsões não seriam necessárias se admitirmos o posicionamento de que o escopo da livre circulação de capitais é mais restrito quando em causa situações envolvendo países terceiros.²²

Da mesma forma, não deve prevalecer a argumentação de que uma ampla liberalização da circulação de capitais poderia levar ao reconhecimento de outras liberdades não extensíveis a Estados Terceiros defendida, dentre outros, por Bertil Wiman²³, pois o TJUE vem se utilizando da análise do propósito da norma e do critério da influência certa para distinguir as situações que envolvam a liberdade de circulação de capitais das demais liberdades²⁴.

20 Nesse sentido Schoueri, 2007:645.

21 *Ibidem*, (2007:649).

22 *Vide* também Inácio, 2008:9. Em sentido contrário *vide* Stahl, 2004:52.

23 *Op. Cit.* (2006:309).

24 Neste sentido vide: Acórdão do Tribunal Justiça de 12 de Setembro de 2006, *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, para. 31 a 33; Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 3 de Outubro de 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04, EU:C:2006:631, para. 34 e 44 a 49; Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 12 de Dezembro de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, EU:C:2006:773, para. 37 e 38; Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 12 de Dezembro de 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, para. 36; and Acórdão do Tribunal de Justiça (Grande Secção) de 13 de Março de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:161, para. 26 a 34, dentre outros. Inácio, 2008:42 critica a análise feita pelo TJUE “por desenvolver e aplicar regras de conflito para determinar qual a liberdade prioritariamente afectada pela legislação nacional, quando não existia qualquer conflito uma vez que, independentemente de se estar perante investimento directo ou portfólio, só a livre circulação de capitais é aplicável à países terceiros”.

Por outro lado, ainda que, no nosso entendimento, a aplicação da liberdade de circulação de capitais se dê de forma equivalente tanto nas situações envolvendo apenas Estados Membros como nas situações envolvendo também Estados Terceiros²⁵, é possível, em razão do diferente contexto legal em que tais protagonistas estão inseridos, que uma determinada restrição que não seria justificável nas situações entre dois Estados Membros, seja justificável nas situações envolvendo terceiros estados.²⁶

Sendo assim, conforme Tiago Fraga²⁷ corretamente observa, “(...) a diferença no tratamento entre relações intracomunitárias e relações que envolvam Terceiros Estados deverá ser feita ao nível das justificações, permitindo aos Estados Membros tomarem medidas para protegerem os seus orçamentos embora sempre com respeito pelo princípio da proporcionalidade.”²⁸

Portanto, entendemos que, salvo as hipóteses de eventuais restrições à liberdade de circulação de capitais que apenas são aplicáveis aos movimentos de capitais com países terceiros, previstas expressamente pelo TFUE, não há que se falar em um âmbito mais restrito da liberdade de circulação de capitais nas situações com Estados Terceiros.

Já no âmbito das justificações, temos que em razão do diferente contexto jurídico em que se encontram Estados Membros e Estados Terceiros, uma situação que não seria justificável no âmbito intracomunitário possa a ser nas situações com Estados Terceiros, sem que isso represente uma contradição, conforme veremos adiante.²⁹

3.2. País terceiro com instrumento que preveja a troca de informações

É preciso levar em consideração que, apesar de a Diretiva não ser aplicável a Terceiros Estados, muitos deles firmaram com Estados Membros outros instrumentos que preveem a troca de informações em matéria fiscal, os quais,

25 Em sentido contrário Dourado, 2007:513.

26 No mesmo sentido Tenore, 2007: 322.

27 Op. Cit. 2010, pg. 46.

28 Nesse mesmo sentido *vide* Navas, 2009:17.

29 Neste sentido: Acórdão do Tribunal de Justiça (Segunda Secção) de 19 de Novembro de 2009, *Comissão/Itália*, C-540/07, EU:C:2009:717, para. 69; Acórdão de 28 de Outubro de 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, EU:C:2010:645, para. 40; e Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção) de 10 de Fevereiro de 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel*, C- 436/08, EU:C:2011:61, para. 65.

conforme já exposto pelo TJUE no caso *Cadbury Schweppes*³⁰ e *Scorpio*³¹, devem ser considerados como medidas alternativas de obtenção de informações de terceiros estados.

O TJUE tem decidido que, nas situações envolvendo Estados Membros e Estados Terceiros que tenham firmado instrumento internacional de troca de informações em matéria fiscal, não se justifica uma medida restritiva baseada na necessidade de se garantir a eficácia dos controles fiscais quando por meio da aplicação das disposições do instrumento internacional o Estado Membro tenha condições de obter as informações necessárias para a correta aplicação do seu direito interno.³²

Essa análise referente a possibilidade de obtenção de informações com base em um instrumento internacional de troca de informações em matéria fiscal compete, segundo o TJUE, aos tribunais de reenvio, conforme pode ser extraído do *Caso Emerging Markets Series (C-190/12)*.

Mais recentemente, por ocasião da análise pelo Tribunal de Justiça do *Caso SECIL*³³, o Tribunal voltou a adotar esse posicionamento.

No caso analisado, a *SECIL*, empresa residente em Portugal, possuía participações em empresas com sede na Tunísia, país com o qual Portugal possuía, à época, instrumento prevendo a troca de informações, e no Líbano, com quem Portugal não possuía qualquer instrumento que previsse a troca de informações, e pretendia que o Governo Português autorizasse a dedução integral da sua base tributável de dividendos recebidos dessas sociedades.

O pleito da empresa Portuguesa foi submetido à apreciação do TJUE para que esse analisasse, no ponto que nos interessa para as conclusões desse trabalho, se a restrição imposta a países terceiros é justificada pelo fato de não existir com a Tunísia e com o Líbano o quadro de cooperação estabelecido na *Diretiva 77/799*, em vigor à época dos fatos.

No que tange à situação envolvendo a Tunísia, o Governo Português entendeu que a restrição se justifica pela necessidade de se garantir a eficácia dos controles fiscais em razão de que, apesar de haver um instrumento de troca

30 C-196/04, par. 71.

31 Acórdão de 03 de outubro de 2006, *Scorpio*, C-290/04, para. 36.

32 Por essa razão, Fraga, 2010:42 aduz que “(...) a inaplicabilidade da diretiva não quer dizer que se permita ao EM, automaticamente, a aplicação de medidas menos proporcionais na adoção de medidas restritivas tendentes a assegurar a eficácia dos controles fiscais”.

33 Acórdão do Tribunal de Justiça de 24 de novembro de 2016, *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896;

de informações firmado com esse país, a cláusula relativa a essa cooperação não é vinculativa, não havendo, portanto, qualquer garantia de que o Governo Português tenha condições de obter do Governo Tunisiano as informações necessárias para se verificar, com clareza e segurança, o preenchimento dos requisitos constantes em sua legislação nacional.

Em sua manifestação, o TJUE voltou a delegar ao tribunal de reenvio a tarefa de verificar se no caso concreto as disposições contidas no instrumento de troca de informações pactuado entre os dois Estados permitem às autoridades tributárias portuguesas verificarem se está preenchido o requisito relativo à sujeição da sociedade que distribui os dividendos a imposto, devendo ser considerada como não justificada no caso de o órgão de reenvio concluir pela possibilidade de obtenção da informação.

Sendo assim, a possibilidade de obtenção das informações necessárias com base em instrumento internacional firmado entre um Estado-Membro e um Estado-Terceiro para fins de cooperação administrativa em matéria fiscal devem ser analisados caso a caso, análise esta que deve ser realizada pelo órgão jurisdicional de reenvio.

Ainda assim, parte da doutrina defende que, mesmo nesses casos, ou seja, mesmo havendo entre o Estado Membro e o Estado Terceiro um instrumento internacional de troca de informações em matéria fiscal, as situações envolvendo Estados Terceiros não merecem ser equiparadas as situações envolvendo apenas Estados Membros, conforme veremos adiante.

3.3. Da discussão acerca da equivalência entre os instrumentos comunitários e internacionais de troca de informação em matéria fiscal

Os Estados-Membros tem reiteradamente questionado a efetividade dos instrumentos internacionais e a sua equivalência em relação à abrangência da informação que pode ser obtida em comparação à Diretiva comunitária. Sobre esse tema, Patrick Plansky entende que *“the possibility to obtain information by means of a tax treaty is not always as far-reaching as that which is secured by the directives”*³⁴.

O autor justifica seu entendimento sob o argumento de que, em muitos casos, as convenções limitam a troca de informações fiscais às informações necessárias para a aplicação da convenção, não prevendo essa hipótese em relação à aplicação da legislação interna dos países. Ademais, salienta que problemas

34 Plansky, 2007: 317.

no sistema de controle interno desses países pode dificultar a obtenção das informações requeridas.³⁵

Já Roland Ismer³⁶ tem uma visão ainda mais crítica a respeito da equivalência entre tais instrumentos ao afirmar categoricamente que “*an Exchange of information clause cannot fully compensate for the inapplicability of the directive, even where the respective DTC contains a ‘wide Exchange of information’ clause*”.³⁷

Outro argumento trazido por essa corrente doutrinária é que, diferentemente das situações envolvendo Estados Membros, onde uma recusa não justificada de fornecimento de informações solicitada com base na Diretiva pode levar à instauração, por parte da comissão europeia, de um procedimento de infração e aplicação de sanções, nos casos envolvendo Estados Terceiros onde os pedidos de informações são feitos com base nas disposições de instrumentos internacionais, em caso de não atendimento por parte de um Estado Terceiro de um pedido de informações realizado por um Estado Membro, este Estado Membro terá a seu dispor apenas a possibilidade de denunciar esse instrumento.

Entendemos que, de fato, as previsões constantes em um instrumento internacional de troca de informações fiscais podem, eventualmente, não serem suficientemente abrangentes ao ponto de possibilitar a análise relativa ao preenchimento dos requisitos legais.

Porém, é possível, a partir de uma comparação entre as previsões contidas na Diretiva Comunitária e no texto do artigo 26.º da Convenção Modelo da OCDE, geralmente observado pelos Estados quando da conclusão de convenções contra a dupla tributação, chegarmos a mesma conclusão a qual chegou Lukasz Adamczyk³⁸ de que ambas compartilham um escopo e limitações análogas. O mesmo pode ser dito dos demais instrumentos internacionais de troca de informações em matéria tributária, os quais estão de acordo com o padrão internacional de troca de informações fiscais proposto pela OCDE³⁹.

35 No mesmo sentido *vide* Stahl, 2004:55.

36 Ismer, 2007:245.

37 No mesmo sentido Pappers, 2007:423.

38 Adamczyk, 2007:465.

39 Conforme aponta Dourado, 2017:344, “até o caso *Emergig Market*, a equivalência dos instrumentos bilaterais com a diretiva parecia ser reconhecida pelo Tribunal de Justiça, sem a necessidade de considerações ulteriores. Com efeito, foi entendido num primeiro momento que as convenções de dupla tributação celebradas com Estados EEA (Comissão v. Países Baixos e Comissão v. Itália) e Estados Terceiros (Haribo e Salinen), que seguissem o padrão internacional, eram equivalentes à Diretiva”.

Portanto, é do nosso entendimento que, apesar de em alguns casos os instrumentos internacionais não serem dotados da mesma abrangência que o instrumento comunitário, não se faz necessário que ambos os instrumentos possuam uma redação ou alcance idênticos, sendo suficiente uma análise legal para se verificar se no caso concreto o instrumento internacional, apesar de não ter a mesma abrangência do instrumento comunitário, é suficientemente abrangente para permitir a obtenção, por parte do Estado Membro envolvido, das informações necessárias a correta aplicação de sua legislação interna.

Ou seja, se trata de verificar, como expôs o TJUE no Caso SECIL, se o instrumento internacional é suscetível de permitir às autoridades fiscais do Estado Membro obter a informação⁴⁰.

Sendo assim, ainda que, no caso concreto, por exemplo, um instrumento internacional de troca de informações limite essa troca em relação aos impostos sobre o rendimento, situação na qual esse instrumento será menos abrangente do que a Diretiva Comunitária, a qual prevê a troca de informações em relação a todos os tipos de impostos cobrados por um Estado-Membro, caso estejamos perante uma situação que diga respeito apenas a informações relativas à tributação sob o rendimento, essa menor abrangência do instrumento internacional será suficiente para a obtenção das informações necessárias, devendo ser afastada a justificativa pautada na necessidade de se garantir a eficácia dos controles fiscais.⁴¹

Uma vez reconhecida a equivalência, seja ela legal ou factual, entre os instrumentos comunitário e internacional, conforme expõe Jarno Laaksonen e Seppo Penttilä⁴², *“the justification attempt could be rejected on the same grounds as if the directive had been applicable”*.

No que tange ao argumento de que a obrigação com base na Diretiva seria muito mais abrangente e eficaz do que a obrigação contida em instrumentos internacionais, pois possibilitaria o Estado Membro recorrer à comissão e requerer a aplicação de penalidades ao Estado Membro violador da Diretiva⁴³,

40 Dourado, 2017: 346-347, observa que *“(...) se couber aos tribunais nacionais averiguar se a troca de informações ocorre de modo efetivo (regularmente) entre o Estado Terceiro e o Estado Membro em causa, com base no referido quadro legal; e, se, além disso, couber aos tribunais nacionais averiguar se existiu troca de informações ou poderia ter existido no caso do litígio, será impossível fazer a comparação com a situação europeia”*.

41 No mesmo sentido: Brown & O'Brien, 2007:695. Vide também Torregiani & Ellul, 2007:367.

42 Laaksonen & Penttilä, 2007:184.

43 Neste sentido vide Dourado, 2017:347.

entendemos que os efeitos negativos que decorrem do não cumprimento de instrumentos internacionais é tão desencorajador de uma transgressão quanto os aplicáveis nos casos envolvendo apenas Estados Membros.

Isto porque, conforme bem salienta Alberto Xavier⁴⁴, medidas como o agravamento de retenções na fonte, renegociação de tratados, restrições a ajudas financeiras por bancos regionais, inclusão em listas negras e a necessidade de sobrevivência e defesa da reputação, tem se mostrado eficazes para dissuadir os Estados de descumprirem acordos de troca de informação e se alinharem ao novo padrão internacional de transparência e de troca de informações em matéria tributária.

Da mesma forma, o argumento de que problemas no sistema de controle interno dos países terceiros pode dificultar a obtenção das informações requeridas não pode ser acatado, uma vez que mesmo nas situações envolvendo apenas Estados Membros essa dificuldade pode estar presente, conforme já alegado diversas vezes pelos Estados Membros perante o Tribunal de Justiça, segundo jurisprudência analisada em itens anteriores.

No mesmo entendimento é a posição de Jana Kubicová, Eva Romanciková e Michal Borodovcak⁴⁵, para os quais a versão revisada do artigo 26º da Convenção Modelo da OCDE, a qual inclui as alterações promovidas no ano de 2005, “*provides contracting states with enough power to obtain necessary information. (...) Based on this, we do not support the idea that grounds for justification for less treatment with third states should be extended because of the difficulties of obtaining information from third states – if there is DTC*”.

Por fim, o TJUE, nas situações envolvendo apenas Estados Membros, tem reiteradamente firmado o entendimento no sentido de que o Estado-Membro pode se valer do contribuinte interessado para obtenção das informações necessárias a correta aplicação da legislação interna.

Este mesmo entendimento deve ser aplicado às situações envolvendo Estados Terceiros que tenham pactuado instrumento de troca de informações com Estados Membros. Este posicionamento pode ser verificado, por exemplo, no já analisado Caso Emerging Market Series.⁴⁶

44 Xavier, 2015:782.

45 Kubicová, Romanciková & Borodovcak, 2007:542.

46 Sob a questão Tenore, 2007:327, aponta que a possibilidade de se solicitar informações diretamente do contribuinte “*has still to be considered a valid statement, despite the fact that in a contexto involving third countries such evidence could prove to be more burdensome*”.

Isto porque, em virtude da existência de um instrumento internacional de troca de informações fiscais o Estado Membro pode, presumivelmente, obter a colaboração das autoridades competentes do Estado Terceiro para verificar se tais informações são verídicas e precisas, a fim de aplicar, com segurança e de maneira correta, a sua legislação interna.

Portanto, diante dessa possibilidade de se recorrer ao Estado Terceiro em razão do instrumento internacional, as informações prestadas pelo contribuinte gozam de presunção de veracidade, cabendo eventual ônus da prova acerca de sua imprestabilidade ao Estado Membro recebedor da informação.

3.4. País terceiro sem convenção que preveja a troca de informações

Nos casos envolvendo países terceiros sem instrumento que preveja a cooperação administrativa em matéria fiscal, o TJUE tem adotado um posicionamento mais amplo em relação às justificativas que fundamentam uma restrição à livre circulação de capitais em comparação com os posicionamentos analisados anteriormente, em relação às situações envolvendo apenas Estados Membros ou Estados-Membros e Estados-Terceiros quando existente um instrumento de cooperação administrativa.

Nas situações envolvendo Terceiros Estados que não tenham pactuado instrumentos de troca de informações com Estados Membros, o Tribunal de Justiça tem admitindo o argumento relativo a necessidade de se garantir a eficácia dos controles fiscais como sendo suficiente para se justificar uma restrição a liberdade de circulação de capitais sempre que estejam presentes determinados requisitos⁴⁷, quais sejam: a) existência de condições específicas previstas pela legislação nacional que só possam ser verificadas através de informações detidas por Estados Terceiros e; b) impossibilidade de obtenção dessa informação em virtude de inexistência de instrumento que preveja a troca de informações em matéria fiscal.

Isto porque, conforme o TJUE se manifestou no Caso A.⁴⁸, o contexto jurídico existente nos casos envolvendo Estados Terceiros sem compromisso de assistência mútua é distinto daquele encontrado nos casos envolvendo apenas Estados Membros, onde os Estados podem e devem se valer da Diretiva 2011/16/UE, e do encontrado nos casos que, em que pesem estarem envolvidos

47 Neste sentido, *vide* Stahl. 2004:55.

48 Acórdão de 18 de Dezembro de 2007, A., C-101/05, EU:C:2007:804, para. 61.

Estados Terceiros, haja um compromisso de assistência mútua, onde o Estado Membro pode se valer do mesmo para obter as informações necessárias.⁴⁹

Esse posicionamento foi recentemente reforçado no Caso SECIL, no que tange a situação relativa a participada da SECIL com sede no Líbano, país com o qual Portugal não possui nenhum instrumento internacional prevendo a troca de informações fiscais.

No mesmo sentido foram as conclusões do Advogado-Geral Pedro Cruz Villalòn no Caso Prunus (C-384/09) ao reconhecer que “na ausência de instrumentos de cooperação como os existentes entre os Estados-Membros, é razoável admitir que a República Francesa condicione a isenção do imposto à existência de uma convenção de assistência administrativa para a luta contra a fraude fiscal ou de um tratado que garanta o princípio da não discriminação entre contribuintes”.

Entendemos que a posição adotada pelo Tribunal de Justiça não é a mais aconselhável. Isto porque, ao se adotar esse posicionamento, cria-se uma presunção inelidível no sentido de que o contribuinte não preenche os requisitos da norma do Estado Membro.⁵⁰

Esta posição, a nosso ver, não se mostra de acordo com o princípio da proporcionalidade, pois impõe a impossibilidade de se utilizar de outros meios que não um instrumento internacional para se produzir uma prova de que o contribuinte preenche os requisitos necessários.

Diferentemente do que prevalece no TJUE, acreditamos que a autoridade tributária dos Estados Membros pode se valer de uma presunção relativa de não atendimento dos requisitos legais nesses casos devendo, no entanto, possibilitar a apresentação de provas por parte do contribuinte, de forma que, a partir da entrega dessas informações, possa proceder a uma análise casuística para verificar se, em cada situação, a informação se presta e merece fé para comprovar o requisito legal e se há ou não a possibilidade de se analisar a prova fornecida com a segurança necessária e de forma que não se torne demasiadamente oneroso aos cofres públicos.

Esse entendimento é adotado, por exemplo, por Portugal para fins de aplicação do regime de *participation exemption* previsto nos artigos 51.º e seguintes do Código de Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas, o qual prevê que, mediante o preenchimento de determinados requisitos, os lucros e

49 Acórdão de 18 de Dezembro de 2007, A., C-101/05, EU:C:2007:804, para. 63.

50 No mesmo sentido é o posicionamento de Schoueri, 2007: 656.

reservas distribuídos a sujeitos passivos de IRC com sede ou direção efetiva em território português não concorrem para a determinação do lucro tributável e que a prova do preenchimento dos referidos requisitos, quando não provenham de um país da União Europeia, do Espaço Econômico Europeu ou de um país que possua com Portugal uma Convenção para evitar a dupla tributação internacional que contenha regra relativa à cooperação internacional, compete ao contribuinte interessado.

Esta é a conclusão que se extrai da leitura do Artigo 51.º-B, que trata da prova dos requisitos de aplicação do regime de eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos e que prevê que o contribuinte deverá comprovar o efetivo atendimento dos requisitos previstos no artigo 51º por meio de documentos ou declarações autenticados pelas autoridades do Estado onde a entidade distribuidora dos lucros ou reservas tenha sua sede ou direção efetiva.

Tais documentos possuem presunção de veracidade quando a sede ou direção efetiva da empresa distribuidora estiver localizada em um Estado Membro da UE, do EEE ou de um Estado com o qual Portugal possua instrumento internacional que preveja a cooperação administrativa. Por outro lado, quando a sede ou direção efetiva da distribuidora não se encontrar em nenhum dos Estados acima listados, a legislação portuguesa prevê que “o cumprimento dos requisitos previstos no artigo 51.º pode ser demonstrado através de quaisquer outros meios de prova”.

Ou seja, enquanto há uma presunção de veracidade das informações provenientes de Estados Membros da UE, do EEE ou de um país com o qual Portugal tenha firmado um instrumento de troca de informações em matéria fiscal, competindo à Autoridade Tributária e Aduaneira demonstrar a falta de veracidade das informações, nos casos em que a informação não for proveniente de um desses países, em razão de o Estado Português não possuir meios de recorrer a um instrumento internacional para conferir a veracidade da informação fornecida, o ônus da prova é do contribuinte, a quem cabe demonstrar o cumprimento dos requisitos previstos no artigo 51.º através de quaisquer outros meios de prova.

Assim, se estabelece uma presunção relativa e desloca-se o ônus da prova para o contribuinte, permitindo-o afastar essa presunção através da comprovação do preenchimento dos requisitos para poder usufruir da benesse fiscal, o que nos parece a saída mais coerente com o princípio da proporcionalidade.

Há quem possa argumentar, com certa razão que, quando falamos em mercados internacionais não pertencentes à União Europeia, também temos que levar em consideração que, além da eventual inexistência de instrumento internacional de troca de informações, há a possibilidade de haver sistemas contábeis e de escrituração distintos que tornam a comparabilidade e análise das informações mais difícil e onerosa por parte dos Estados Membros.

No entanto, não podemos ignorar que atualmente 150 países já adotam as normas internacionais de contabilidade.⁵¹

Essa norma garante que haja uma padronização à nível internacional das formas de demonstração dos resultados e desempenho financeiro de uma entidade, permitindo, por exemplo, os usuários externos da contabilidade, dentre eles a autoridade tributária, tenham condições de analisar esses resultados de forma segura para que procedam a fiscalizações e à realização das demais atividades que lhes sejam atinentes⁵².

Inclusive, isto é confirmado pelas conclusões adotadas em 18 de Julho de 2015 no **Relatório da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho – avaliação do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, de 19 de julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade, no sentido de que as IFRS resultaram em um aumento do grau de transparência e de comparabilidade das informações contábeis**⁵³.

Isso demonstra que, em muitos casos, será possível a verificação das informações fornecidas pelo contribuinte, o que não pode ser ignorado, pois se há um meio menos oneroso de se garantir a eficácia dos controles fiscais, a restrição baseada nessa justificativa não estará em conformidade com o princípio da proporcionalidade e, por consequência, deverá ser afastada.

4. CONCLUSÃO

Diante do exposto, entendemos que em relação às situações em que o Estado Membro possuir um instrumento internacional de troca de informações fiscais com o Estado Terceiro, este deverá analisar se tal instrumento é suficiente à obtenção da informação necessária a aplicação da legislação interna, não

51 Segundo a Hochman, 2010:15, “a harmonização das práticas contábeis foi um dos objetivos estratégicos da União Europeia (UE), uma vez que ela permitiria e contribuiria com a livre circulação de capitais pelos países da UE. Desta forma, nasceu o IFRS e os países europeus tornaram-se líderes em sua adoção, uma vez que já vêm trabalhando para isso desde 2005”.

52 No mesmo sentido, *vide* Barroso, 2014:18-19.

53 COM/2015/0301

havendo necessidade de identidade legal entre os instrumentos, apenas uma suficiência factual, consistente na possibilidade de o Estado Membro obter a informação com base no instrumento internacional para que seja afastada a possibilidade de se restringir a liberdade de capitais com base na necessidade de se garantir a eficácia dos controles fiscais.

Em não havendo instrumento de cooperação firmado pelo Estado Membro com o Estado Terceiro, haverá a inversão do ônus da prova, o qual recairá sobre o contribuinte interessado mas, ainda assim, deverá o Estado Membro possibilitar o fornecimento da informação por parte do contribuinte, sendo possível a imposição de uma medida restritiva baseada na justificativa da necessidade de se garantir a eficácia dos controles fiscais apenas nos casos em que não for possível realizar a análise segura das informações prestadas pelo contribuinte; quando estas não se prestarem para comprovar os requisitos; quando as provas apresentadas não merecerem fé ou quando o contribuinte não as apresentar ou apresenta-las de forma insuficiente.

BIBLIOGRAFIA

ADAMCZYK, Lukasz.

2007 “National Report Poland”, in Michael Lang & Pasquale Pistone, *The EU and Third Countries Direct Taxation*. Netherlands: Kluwer Law International, p. 449-498.

BARROSO, Antonio.

2014 *A Importância da Internacionalização das Normas Contabilísticas: Qual o Impacto em Termos de Transparência da Informação Contabilística, Provocada pela adoção das normas IFRS em Angola?*. Lisboa: Universidade Autónoma de Lisboa, Dissertação de Mestrado.

BRAGA, Antonio Pedro

2011 “The ECJ Jurisprudence on third countries movement of capital rights: is a conspiracy in place?” in Paulo Otero, Fernando Araújo & João Taborda da Gama, *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L Saldanha Sanches: Direito Fiscal: Garantias, Procedimento, Infrações, Gestão Fiscal, Internacional e Europeu*. Coimbra: Coimbra Editora, 1ª ed. Vol. 5. p. 513-534.

PEREIRA, Ricardo Reigada.

2010 *Revolutionary Road: A Liberdade de estabelecimento e a liberdade de circulação de capitais nos Acordos de Associação e Parceria celebrados pela UE e Países Terceiros*. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Relatório de Mestrado.

NAVAS, Amanda Renata Enéas.

2009 *A liberdade de movimento de capitais nas relações com terceiros Estados: Uma análise dos artigos 56(1) e 57(1) do Tratado da Comunidade Europeia*. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Relatório de Mestrado.

BROWN, Catherine & O'BRIEN, Martha.

2007 “National Report Canada” in Michael Lang & Pasquale Pistone, *The EU and Third Countries Direct Taxation*. Netherlands: Kluwer Law International, p. 683-716.

CAMPOS, Manuel Fontaine

2012 “Livre Circulação de Capitais – Acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de julho de 2010 – Processo C-171/08 Comissão Europeia c. República Portuguesa” in Sofia Oliveira Pais, *Princípios Fundamentais de Direito da União Europeia – Uma Abordagem Jurisprudencial*. 2ª ed. Coimbra: Almedina, p. 375-395.

CORDEWENER, Axel; KOFLER, G. & SCHINDLER, C.

2007 “Free Movement of Capital, Third Country Relationships and National Tax Law: An Emerging Issue before the ECJ”, in *European taxation: official journal of the Confédération fiscale européenne / ET*, vol:47, p. 107-119.

CUNHA, Ricardo Sousa da

2010 *Direito da União Europeia*. 1ª ed. (s.l.): Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, 2010.

DOURADO, Ana Paula

2007 “National Report Portugal”, in Michael Lang & Pasquale Pistone, *The EU and Third Countries Direct Taxation*. Netherlands: Kluwer Law International, p. 499-536.

2010 *Lições de direito fiscal europeu: tributação directa*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010.

2015 “Article 26 Exchange of Information”, in Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 4 ed. Vol II. London: Wolters Kluwer, p. 1827-1930.

2016 *Portugal: Recent and Pending Cases*. Disponível em http://www.cideeff.pt/xms/files/01_WHO_WE_ARE/MEMBERS/Prof_Dra_Ana_Paula_Dourado/3_CJEU_recent_developments_in_direct_taxation_2015.pdf (Consultado em 08.05.2017).

2017a “The EU Free Movement of Capital and Third Countries: Recent Developments”, in *Intertax*, Vol. 45, nº 3, 2017, pp. 192-204.

2017b *Governança Fiscal Global*. Coimbra: Almedina.

ENGLMAIR, Vanessa E.

2013 “The relevance of the fundamental freedoms for direct taxation” in Michael Lang *et al*, *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. 3ª ed. Viena: Spiramus, p. 43-92.

EUROPA.

Declaração Schuman. Paris, Disponível em https://docentes.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/np_MA_4518.pdf (Consultado em 12.05.2017).

FERREIRA, André Caetano.

2015 *A Compatibilidade de Normas Tributárias Nacionais com a Liberdade de Circulação de Capitais: Os novos desafios do legislador nacional no cumprimento dos tratados da União Europeia*. Lisboa: [s.n.], Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, Universidade Católica Portuguesa.

FRAGA, Tiago.

2010 “Controlos Fiscais e Restrição das Liberdades Fundamentais na Tributação Directa”, in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*. Lisboa: CIGEST. n. 43 (Jul.-Set. 2010), p. 25-62.

FRAGA, Tiago

2011 *Troca de informações : a justificação da eficácia dos controlos fiscais no contexto da tributação directa*. Coimbra: Almedina.

GARCIA-MONCÓ, Alfonso M.

1999 *Libre Circulación de Capitales em la Unión Europea: Problemas Tributarios*. 1ª ed. Madrid: Civitas Ediciones.

GONÇALVES, Magna Rosiane L.O.

2010 *A troca de informação como restrição, não, justificada à livre circulação de capitais: reflexões em torno do caso A., processo C-101/05*. Lisboa: [s.n.], Relatório de estágio de mestrado, Ciências Jurídico-Económicas (Direito Fiscal), Faculdade de Direito, Universidade de Lisboa.

HELMINEN, Marjaana

2011 “Finland: The A Oy 1, A Oy 2 and K. Cases” in Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer & Alfred Storck, *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2011*. Linde Verlag Wien.

HOCHMAN, Katia.

2010 “Países Vencedores de Copas do Mundo correm atrás do IFRS”. *IFRS Journal*. n. 11 (Jul. e Ago. 2010), p. 14-16.

INÁCIO, Patricia Margarida Correia da Silva.

2008 *A livre circulação de capitais e países terceiros. Possíveis Justificações*. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Relatório de Mestrado.

ISMER, Roland.

2007 “National Report Germany”, in Michael Lang & Pasquale Pistone, *The EU and Third Countries Direct Taxation*. Netherlands: Kluwer Law International, p. 233-264.

KUBICOVÁ, Jana; ROMANCIKOVÁ, Eva & BORODOVČAK, Michal.

2007 “National Report Slovakia”, in Michael Lang & Pasquale Pistone, *The EU and Third Countries Direct Taxation*. Netherlands: Kluwer Law International, p. 537-570.

LAAKSONEN, Jarno; PENTTILA, Seppo.

2007 “National Report Finland”, in Michael Lang & Pasquale Pistone, *The EU and Third Countries Direct Taxation*. Netherlands: Kluwer Law International, p. 177-200.

NOGUEIRA, João Félix Pinto Nogueira

2010 *Direito Fiscal Europeu – o paradigma da proporcionalidade: A proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais*. 1ª ed. Coimbra: Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora.

PAPPERS, Lars.

2007 “*National Report Netherlands*”, in Michael Lang & Pasquale Pistone, *The EU and Third Countries Direct Taxation*. Netherlands: Kluwer Law International, p. 393-448.

PEREIRA, Ricardo Rodrigues.

2012 “A troca de informações fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia”, in *Revista fiscal*. Porto, n.2(Mar.-Abr.2012), p.8-23.

PISTONE, Pasquale.

2007 “General Report” in in Michael Lang & Pasquale Pistone, *The EU and Third Countries Direct Taxation*. Netherlands: Kluwer Law International, p. 15-56.

PLANSKY, Patrick.

2007 “The Impact of the fundamental freedoms on tax treaties with third countries” in Michael Lang, Josef Schuch & Claus Staringer, *Tax Treaty Law and EC Law*. Netherlands: Kluwer Law International, p. 293-330.

QUADROS, Fausto de.

2008 *Direito da União Europeia*. 1ª ed. 2ª re. Coimbra: Almedina.

RIBEIRO, João Sérgio.

2014 “O Impacto da Livre Circulação de Capitais na Tributação dos Dividendos que tenham Estados Terceiros como Origem ou Destino: O Caso Português” in Mário Ferreira Monte (org.) *et al*, *Estudos em Comemoração dos 20 Anos da Escola de Direito da Universidade do Minho*. Coimbra: Coimbra Editora, p. 367-387.

SANCHES, José Luis Saldanha.

2010 *Justiça Fiscal*. 1ª ed. Lisboa: Relógio D'Água Editores.

SCHILCHER, Michael & SPIES, Karoline

2013 “The Directives on Mutual Assistance in the Assessment and in the Recovery of Tax Claims in the Field of Direct Taxation” in Michael Lang *et al*, *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*. 3ª ed. Viena: Spiramus, p. 207-236.

SCHOUERI, Luis Eduardo.

2007 “National Report Brazil” in in Michael Lang & Pasquale Pistone, *The EU and Third Countries Direct Taxation*. Netherlands: Kluwer Law International, p. 639-682.

SILVA, Felipe Ferreira.

2005 “Tratados Internacionais: Procedimento de produção, recepção no direito interno e questões correlatas” in Eurico Marcos Diniz de Santi (org.), *Curso*

de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Editora Forense, v. 1.

STAHL, Kristina.

2004 “Free Movement of Capital Between Member States and Third Countries” in *EC Tax Review*. The Hague: Kluwer Law International. Vol. 13. N. 2., p. 47-56.

SUMBA, Armando.

2010 *A sobreposição da livre circulação de capitais e do direito de estabelecimento na jurisprudência do Tribunal de Justiça: relações com países terceiros*. Lisboa: Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2010. Relatório de Mestrado.

TENORE, Mario.

2007 “National Report Italy” in Michael Lang & Pasquale Pistone, *The EU and Third Countries Direct Taxation*. Netherlands: Kluwer Law International, p. 319-352.

TERRA, Ben J.M. & WATTEL, Peter J.

2001 *European Tax Law*. 3^a ed. Netherlands: Kluwer Law International.

TERRA, Ben J.M. & WATTEL, Peter J.

2008 *European Tax Law*. 5^a ed. Netherlands: Kluwer Law International.

TORREGIANI, Conrad Cassar & ELLUL, Christian.

2007 “National Report Malta” in Michael Lang & Pasquale Pistone, *The EU and Third Countries Direct Taxation*. Netherlands: Kluwer Law International, p. 353-392.

VIDEIRA, Sandra Cristina.

2013 *Contabilidade vs. Fiscalidade: A adoção das normas internacionais de contabilidade e a sua relevância na determinação do lucro tributável*. Porto: Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Dissertação de Mestrado

VIEIRA, Miguel

2016 “Artigo 51.º-B. Prova dos Requisitos de aplicação do regime de eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos” in Jose de Campos AMORIM *et al*, *Tributação do Rendimento das Pessoas Coletivas – CIRC e Legislação Complementar*. Lisboa: Ginocar Produções, p. 187-188.

WEBER, Dennis

2006 “Pending Cases Filed by Dutch Courts II” in Michael Lang; Josef Schuch & Claus Staringer, *ECJ Recent Developments in Direct Taxation*. Netherlands: Kluwer Law International, p. 261-276.

WIMAN, Bertil

2006 “Pending Cases Filed by Swedish Courts: The skatteverket v A, Skatterverket v A and B, and Bouanich Cases” in Michael Lang; Josef Schuch & Claus Staringer, *ECJ Recent Developments in Direct Taxation*. Netherlands: Kluwer Law International, p. 297-309.

XAVIER, Alberto

2015 *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Editora Forense.