

# A TUTELA JURISDICIONAL DO CONTRIBUINTE NO ÂMBITO DO DIREITO EUROPEU<sup>1</sup>

Intervenção de **Maria Cristina Flora Santos** (*págs.49/56 da Revista*)

*Juíza de Direito no Tribunal Tributário de Lisboa*

**Sumário: 1. Introdução; 2. Os Tribunais Fiscais Nacionais enquanto “Tribunais Europeus”; 3. As Directivas em matéria de Tributação Directa; 4. As Liberdades Fundamentais; 5. O Tribunal de Justiça da União Europeia; 5.1. Aspectos Gerais; 5.2. Estrutura das Decisões; 5.3. Justificações; 5.4. O Reenvio Prejudicial; 5.5. A Acção por Incumprimento; 5.6. A Acção de Anulação; 6. O Tribunal Europeu dos Direitos do Homem; 7. Conclusão.**

## **1. Introdução**

A tutela jurisdicional do contribuinte, num contexto de globalização, não se limita àquela que é conferida pelo direito interno de cada um dos Estados. Uma tutela plena e eficaz, garante dos direitos e interesses legítimos de todos aqueles sobre quem recai a obrigação de pagar impostos passa, necessariamente, pelos instrumentos processuais de direito europeu e internacional.

Assim, e como veremos, a tutela no âmbito do direito fiscal europeu reside na eficácia da dialéctica entre tribunais nacionais e o tribunal de justiça do Luxemburgo.

Neste contexto, o nosso trabalho tem por finalidade proporcionar uma visão sintética, mas suficientemente abrangente, sobre os instrumentos processuais

---

<sup>1</sup> Intervenção no colóquio “O DIREITO FISCAL PORTUGUÊS EM CONTEXTO DE GLOBALIZAÇÃO - A jurisdição tributária e os desafios do direito internacional e europeu”

disponíveis para uma tutela plena dos direitos e interesses legítimos dos contribuintes, que transcende as fronteiras nacionais.

Finalmente, a análise não ficaria completa sem uma breve referência aos direitos fundamentais em matéria fiscal, cuja tutela, em última instância, cabe ao Tribunal Europeu dos Direitos do Homem.

## **2. Os tribunais fiscais nacionais enquanto “Tribunais Europeus”**

Quando se fala em tutela jurisdicional do contribuinte é quase intuitivo pensar de imediato nos tribunais fiscais nacionais enquanto garantes dos seus direitos e interesses legítimos. E, sem dúvida que assim é, os nossos tribunais são os primeiros a ser chamados a desempenhar a função jurisdicional a que estão cometidos pela Constituição.

Nas situações a que os tribunais fiscais são chamados a intervir podem estar em causa apenas a interpretação e/ou aplicação de normas de direito interno<sup>2</sup>. No entanto, o julgador nacional depara-se, cada vez mais, com questões que se relacionam com o direito da União Europeia. Ora, por força do reconhecimento constitucional do princípio do primado e do efeito directo é ao juiz nacional a quem compete aplicar o direito europeu.

Com efeito, a nossa Lei Fundamental consagra no art.º 8.º n.º 4 que “As disposições do tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respectivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo Direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de Direito Democrático”.

Os Tratados<sup>3</sup> que estão na base da União Europeia conferem aos tribunais nacionais a natureza de “Tribunais Europeus Comuns”, ao atribuir-lhes competência

---

<sup>2</sup> Sobre alguns problemas sobre a articulação do nosso Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) com o Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) v. nosso estudo: *Poderes do Tribunal: Outros Intervenientes*, Centro de Estudos Judiciários, A Nova Justiça Administrativa, pp. 149-159, Coimbra editora, Coimbra, 2006.

<sup>3</sup> O Tratado da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço, assinado em Paris em 18 de Abril de 1951, entrou em vigor em 24 de Julho de 1952 e cessou a sua vigência em 23 de Julho de 2002. O Tratado da Comunidade Económica Europeia e o da Comunidade Europeia da Energia Atómica foram

para aplicar o Direito Europeu, que juntamente com o Tribunal de Justiça (TJ), a quem cabe em “última instância” a competência sobre a interpretação e validade do Direito Europeu, conforme resulta do art.º 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (doravante TFUE ou Tratado).

É neste contexto que se afirma que os tribunais nacionais são tribunais europeus, porque também lhes cabe aplicar o direito da União, não se tratando de uma competência exclusiva do TJ, mas de uma competência partilhada com todos os tribunais dos Estados-membros (EM).

No exercício desta competência partilhada, há que compreender a forma como o princípio do primado e o princípio do efeito directo se relacionam com o princípio da autonomia institucional ou processual. Vejamos então, de forma muito sumária, a articulação de tais princípios.

O princípio da autonomia institucional ou processual, que encontrou a sua afirmação nos casos *Rewe*<sup>4</sup> e *Comet*<sup>5</sup>, postula que compete à ordem jurídica interna de cada EM definir as jurisdições competentes e regular as formas processuais.

No entanto, a competência conferida por este princípio tem necessariamente de conter limites, sob pena de colocar em causa a eficácia do direito europeu e o princípio da tutela jurisdicional efectiva.

Assim, e desde logo, temos como limite o princípio basilar do Direito Europeu que é o princípio do primado, do qual resulta que o direito europeu prevalece sobre todas as normas dos EM. Este princípio foi tratado, pela primeira vez, na Jurisprudência do TJ no caso *Costa/Enel*<sup>6</sup>. Por força deste princípio, os tribunais nacionais encontram-se obrigados a não aplicar o direito nacional que seja incompatível com o Direito Europeu, a suprimir ou reparar as consequências de um acto nacional que lhe seja contrário, e ainda a fazerem respeitar o Direito Europeu.

---

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

<sup>4</sup> C-33/76, de 16 de Dezembro de 1976.

<sup>5</sup> C-45/76, de 16 de Dezembro de 1976.

<sup>6</sup> C-34/36, de 4 de Abril de 1968.

Por outro lado, a competência dos tribunais fiscais no âmbito do Direito da União não se resume ao direito de acção que é conferido aos contribuintes, mas também abrange necessariamente o direito à adopção de medidas cautelares que garantam o efeito útil da acção principal<sup>7</sup>.

Assim, e no âmbito da tutela cautelar, o princípio do primado é tratado pela primeira vez no caso *Factortame*<sup>8</sup>, e posteriormente, nos casos *Zuckerfabrik e Atlanta*<sup>9</sup>. Naquele primeiro caso o TJ estabeleceu a obrigatoriedade do afastamento da norma de direito interno desconforme com o Direito Europeu “quando o órgão jurisdicional nacional ao qual foi submetido um litígio que se prende com o Direito Comunitário considere que o único obstáculo que se opõe a que ele conceda medidas provisórias é uma norma de direito nacional, deve afastar a aplicação desse norma”.

No que se refere ao princípio do efeito directo, este surgiu pela primeira vez na jurisprudência do TJ no caso *Van Gend em Loos*<sup>10</sup> e posteriormente, no caso *Simmmenthal* de 1978<sup>11</sup>. Este princípio permite aos contribuintes invocar junto dos tribunais nacionais os preceitos de Direito Europeu contra actos administrativos e normas de direito nacional que se mostrem com ele desconformes, considerando que, tal como se escreveu naquele primeiro caso “o art.º 12.º deve ser interpretado no sentido de que produz efeitos imediatos e atribui direitos individuais que os órgãos jurisdicionais nacionais devem tutelar”.

Em súpula, podemos dizer que compete à ordem jurídica interna de cada EM definir as jurisdições competentes e regular as formas processuais, ainda que estejam no âmbito de aplicação do Direito Europeu, porém este poder se encontra limitado pela eficácia que deve ser assegurada aos princípios do primado e da aplicação directa. Os tribunais fiscais nacionais são os primeiros garantes na protecção dos direitos e interesses legítimos do contribuinte europeu, e fazem parte do sistema jurisdicional Europeu juntamente com o TJ num processo dialéctico.

---

<sup>7</sup> Sobre a tutela cautelar dos contribuintes v. o nosso estudo: *A Adopção de Medidas Cautelares a favor dos Contribuintes pelos Tribunais Fiscais Nacionais no Âmbito do Direito Europeu*, Revista julgar, n.º 15, 2011, Coimbra Editora, Coimbra.

<sup>8</sup> C- 213/89, de 19 de Junho de 1990.

<sup>9</sup> C- 465/93, de 9 de Novembro de 1995.

<sup>10</sup> C-26/62, de 5 de Fevereiro de 1963.

<sup>11</sup> C-106/77, de 9 de Março de 1978.

### 3. As Directivas em matéria de Tributação Directa

Assente o papel dos tribunais fiscais nacionais na tutela jurisdicional do contribuinte europeu, e antes de passarmos à tutela conferida pelo TJ, abordaremos alguns conceitos basilares necessários à compreensão dos meios processuais a que o contribuinte pode socorrer-se para a obtenção de uma tutela plena no âmbito do Direito da União.

Comecemos, então, por salientar que em matéria de tributação directa praticamente não há harmonização das legislações dos Estados Membros, diversamente ao que sucede, por exemplo, em matéria de tributação indirecta. Na verdade, ao contrário do que sucede com o IVA, que é um imposto bastante harmonizado, nos impostos directos a harmonização resume-se a matérias específicas, e emanam de Directivas.

Deste modo, em matéria de tributação directa foram adoptadas as seguintes Directivas:

- **Directiva “mães e filhas” - 90/435/CEE** de 23 de Julho de 1990;
- **Directiva das fusões - 2009/133/CE** de 19 de Outubro de 2009;
- **Directiva dos juros e royalties - 2003/49/CE** de 3 de Junho de 2003;
- **Directiva da poupança - 2003/48/CE** de 3 de Junho de 2003;
- **Directiva relativa à Assistência Mútua – 2010/24/EU** de 31 de Março de 2010.

Sem querermos entrar especificamente na matéria de cada uma das Directivas, sintetizaremos as matérias sobre que cada uma delas versa.

A Directiva “mães e filhas” estabelece um regime fiscal comum aplicável às sociedades mães e sociedades afiliadas de EM diferentes, e tem por objectivo evitar a dupla tributação resultante da distribuição de lucros entre sociedades do mesmo grupo com estabelecimento em diferentes EM.

No que se refere à Directiva das fusões, esta refere-se ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de EM diferentes e à transferência da sede de uma SE ou de uma SCE de um EM para outro. Esta Directiva pretende evitar as consequências fiscais da reorganização do grupo de empresas a nível Europeu.

A Directiva dos juros e *royalties* estabelece um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e *royalties* efectuados entre sociedades associadas de EM diferentes. Tem por objectivo eliminar a dupla tributação dos juros e de *royalties* pagos entre sociedades do mesmo grupo que tem residência em diferentes EM.

Relativamente à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros temos a Directiva poupança em matéria de tributação. Esta Directiva tem por objectivo evitar que os residentes dos EM escapem a qualquer forma de tributação no seu Estado-Membro de residência sobre os juros recebidos num outro Estado-Membro.

Por último, temos a Directiva relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas que pretendeu reforçar os mecanismos administrativos entre os EM.

Assim, e com excepção das matérias vertidas nessas Directivas, onde se alcançou um grau de harmonização em matéria de tributação directa, a conformação do poder tributário compete a cada um dos EM, e nessa medida, quase não há harmonização em matéria de tributação directa.

O TJ tem salientado, de forma reiterada, que não obstante a fiscalidade directa ser da competência dos EM esta competência tem de ser exercida em conformidade com o Direito Europeu. Neste contexto, pode dizer-se que os EM são livres para determinar as taxas e a estrutura da base tributável dos seus impostos desde que não resultem em concorrência fiscal prejudicial, observem as regras relativas aos auxílios de Estado e observem as regras das liberdades fundamentais previstas nos tratados.

Por não caber na economia deste nosso trabalho não nos iremos debruçar sobre a problemática da concorrência fiscal prejudicial, nem dos auxílios de estado fiscais e nos centraremos apenas nas liberdades fundamentais.

#### **4. As Liberdades Fundamentais**

As liberdades fundamentais que estão previstas no Tratado e que se situam no âmbito do denominado direito primário, são as seguintes:

- Livre circulação de trabalhadores (art. 45.º do TFUE);
- Liberdade de Estabelecimento (art. 49.º do TFUE);
- Liberdade de prestação de serviços (art. 56.º do TFUE);
- Liberdade de movimento de capital (art. 63.º do TFUE).

Saliente-se que essas liberdades fundamentais, por força do princípio da aplicação directa, são directamente aplicáveis nos EM, e conferem direitos aos contribuintes, sejam eles particulares ou pessoas colectivas. Por outro lado, e por força do princípio do primado, as liberdades prevalecem sobre o direito interno que com elas seja incompatível.

Conforme resulta da jurisprudência do TJ em matéria de tributação directa, na análise jurídica que este tribunal leva a cabo no seu percurso decisório, parte sempre da análise das liberdades fundamentais para a ferir da compatibilidade das normas ou actos em matéria fiscal dos EM com o Tratado.

Resulta assim evidente a importância e o papel das liberdades fundamentais no controlo jurisdicional. É em relação à violação de liberdades fundamentais que frequentemente são chamados os tribunais fiscais nacionais e o TJ a intervir enquanto órgãos de controlo jurisdicional dos direitos e interesses legítimos dos contribuintes europeus.

## **5. O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE)**

### **5.1. Aspectos gerais**

Relativamente à orgânica do órgão jurisdicional Europeu, e conforme resulta do art. 19.º do TUE, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) engloba o Tribunal de Justiça (TJ), o Tribunal Geral (anterior TPI) e os Tribunais Especializados (actualmente corresponde apenas ao Tribunal da Função Pública, muito embora se encontre previsto a criação de pelo menos mais um tribunal especializado).

Em matéria de tributação directa, as decisões são sobretudo tomadas pelo Tribunal de Justiça, sendo que a jurisprudência do Tribunal Geral, em matéria fiscal, se refere, em regra, a questões relacionadas com auxílios de Estado.

No que respeita à estrutura das decisões veremos que o TJ segue uma lógica própria de processo decisório que se mantém constante nas suas decisões. O Tratado confere ao contribuinte europeu meios processuais para a tutela dos seus direitos, conforme a situação, interesse ou direito a proteger.

## **5.2. A estrutura das decisões do TJ**

As decisões do TJ em sede de tributação directa apresentam uma determinada estrutura de análise e decisão que importa conhecer para melhor se compreender o percurso decisório deste tribunal.

Assim, e em primeiro lugar, o TJ procura determinar se a situação em causa está incluída no âmbito de aplicação de uma das liberdades fundamentais. No fundo, o tribunal determina qual ou quais as liberdades fundamentais que estão em causa.

Determinada a liberdade, o tribunal averigua se há uma discriminação ou restrição dessa liberdade. Haverá discriminação, em regra, quando sendo comparáveis a situação de um residente e a de um não residente, o tratamento jurídico-fiscal que é conferido pelo ordenamento jurídico é distinto.

Havendo discriminação, o TJ analisa se a medida discriminatória é justificável. Daqui se retira que o tribunal aceita que em determinadas circunstâncias haja um tratamento diferenciado para residentes e não residentes.

Sendo justificável, há ainda que saber se a medida fiscal é proporcional, ou seja, há que ponderar a sua adequação ao objectivo pretendido e ainda a medida não se estende para além do estritamente necessário.

Deste modo, se o TJ concluir que uma determinada norma de um ordenamento jurídico interno viola uma liberdade fundamental prevista no Tratado por consubstanciar uma medida fiscal discriminatória, e a não ser justificável tal discriminação, ou sendo, ainda assim, a medida revela-se desproporcional, o tribunal nacional não poderá aplicar a norma de direito interno por violar o Tratado, por força do princípio do primado e efeito directo que já abordamos. Cabe, então, aos tribunais fiscais nacionais, juntamente com o TJ, tutelar os direitos dos contribuintes que derivam do direito europeu, conferindo-lhe a devida protecção.

## **5.3. As justificações**

Como vimos, ainda que uma medida seja discriminatória, o TJ não conclui, pela violação do Direito Europeu, sem antes averiguar se tal medida é justificável, ou seja, se há determinadas circunstâncias que possam justificar que haja um tratamento diferenciado para residentes e não residentes.



Assim, e no que se refere às justificações, o TJ tem aceite a invocação da necessidade de prevenção de evasão fiscal (v. *Metallgesellschaft und Hoechst, Mark & Spencer* [2005] C-446/03, *Cadbury Schweppes* [2006], C-196/04), a eficiência na cobrança dos impostos (v. *Scorpio* [2006], C-290/04), a coerência do sistema fiscal v. *Bachmann* [1992], C-204/90), e o exercício do poder tributário dos EM (v. *D* [2005] C-376/03, *Mark & Spencer* [2005] C-446/03, *Lidl, X Holding* [2010], C-337/08).

No entanto, há justificações que, tendo sido invocadas nos processos que foram objecto de apreciação pelo TJ, não foram aceites, como por exemplo, entre outras, a diminuição de Receitas (*X and Y, Lankhorst-Hohorst* [2002], C-324/00), a falta de reciprocidade (*Avoir Fiscal* [1986], C- 270/83), e a falta de harmonização (*Bachmann* [1992], C-204/90).

Deste modo, as justificações constituem um fundamento válido invocável para afastar a ilegalidade de uma medida discriminatória, sendo relevante a compreensão das circunstâncias admitidas pela jurisprudência. Com efeito, se a medida fiscal discriminatória não for justificável, o TJ conclui necessariamente pela violação da liberdade fundamental. Caberá, então, ao tribunal fiscal nacional desaplicar a norma que foi considerada por aquele tribunal como desconforme com o Direito Europeu, tutelando de forma eficaz e plena os direitos dos contribuintes.

#### **5.4. O reenvio prejudicial**

Conforme vem previsto no art. 267.º do TFUE, o TJ pode ser chamado a intervir, na composição de um determinado litígio, desde logo, através do mecanismo do reenvio prejudicial. Estabelece este normativo a obrigação dos tribunais nacionais que decidam em última instância (ou seja, aquele de cuja decisão não cabe recurso) de procederem ao reenvio prejudicial sempre que uma decisão sobre determinada questão de validade e interpretação (enunciadas nas alíneas a) e b) do primeiro parágrafo) seja necessária ao julgamento da causa.

A finalidade deste preceito legal é garantir a uniformidade de interpretação e aplicação do Direito Europeu e, nessa medida, compete ao TJ a “última palavra” no que concerne à sua interpretação. Trata-se, pois, de uma relação de cooperação entre o TJ e os tribunais nacionais, e não de uma relação hierárquica.

No caso *CILFIT*<sup>12</sup>, o TJ concedeu derrogações à obrigatoriedade do reenvio prejudicial estabelecida no art. 267.º do TFEU quando está em causa a interpretação de disposições de Direito Europeu e o TJ já tenha proferido decisão sobre uma questão idêntica, ou quando a aplicação correcta do Direito Europeu é tão óbvia que não deixa margem para qualquer dúvida razoável sobre a forma que a questão em causa deve ser decidida, dando origem, deste modo, à doutrina do acto claro.

Há ainda que ter presente nesta matéria de tutela efectiva do contribuinte a jurisprudência do caso *Köbler*<sup>13</sup> do qual resulta que a omissão de reenvio prejudicial em violação do art.º 267.º do TFUE é susceptível de dar lugar a responsabilidade civil extracontratual do Estado por actos praticados no exercício da função jurisdicional. Pelo que, a avaliação das circunstâncias que permitam ao tribunal nacional dispensar o reenvio prejudicial tem de ser efectuada com muita cautela e com a fundamentação necessária à demonstração desses pressupostos, sob pena de fazer incorrer o Estado na obrigação de indemnizar o lesado. Com efeito, no âmbito da responsabilidade por actos praticados pelo poder judicial, o TJ admitiu-a relativamente aos tribunais nacionais nas situações em que o juiz que decide em última instância viola manifestamente o direito aplicável.

Por conseguinte, cabe aos tribunais fiscais nacionais, oficiosamente ou a requerimento das partes, desencadear o mecanismo previsto no art. 267.º do TFUE, fazendo intervir nas suas decisões o TJ, sempre que estejam reunidos os pressupostos previstos nesse normativo.

### **5.5. A Acção por incumprimento (art. 258.º a 260.º do TFUE)**

O TJ é chamado ainda a decidir as denominadas acções por incumprimento previstas nos art.s 258.º a 260.º do TFUE.

Esta espécie de acção tem por finalidade a declaração da violação de uma obrigação de direito da UE (por acção ou por omissão) por parte de um EM. Constitui o meio utilizado pela comissão com o objectivo de combater as legislações fiscais nacionais que violam os Tratados, um princípio geral ou uma norma vinculante de direito derivado e ainda nos casos de transposição tardia ou defeituosa de Directivas.

---

<sup>12</sup> C- 283/81, de 6 de Novembro de 1982.

<sup>13</sup> C-224/01, de 30 de Setembro de 2003.

No entanto, apenas de forma indirecta o contribuinte poderá lançar mão deste meio contencioso, através da denúncia de uma situação de violação junto da Comissão, pois que apenas à Comissão ou os EM (art. 259.º do TFUE) cabe a competência de propor uma acção por incumprimento.

Por outro lado, com base nas decisões proferidas no âmbito destas acções o contribuinte poderá ainda beneficiar de uma tutela junto dos tribunais nacionais. Com efeito, a decisão do TJ que declara o incumprimento de um determinado EM tem força geral e pode ser invocada junto dos tribunais fiscais nacionais para que estes a desapliquem a norma jurídica a que se refere o incumprimento do EM.

### **5.6. A acção de anulação (art. 263.º e 264.º do TFUE)**

A acção de anulação é também sindicável junto do TJ e permite controlar a legalidade dos actos emanados do ordenamento jurídico da União.

No âmbito do direito fiscal, esta acção não é muito frequente. Normalmente, tem por objecto decisões da Comissão relativas a auxílios de Estado fiscais ou surge quando se pretende anular regulamentos que impõem direitos «anti-dumping».

Por outro lado, o contribuinte apenas poderá interpor uma acção de anulação em casos muito restritos e condicionados, designadamente, quando seja destinatário do acto ou este lhe diga “directa e individualmente respeito” e por reacção a actos regulamentares que os afectem directamente e não necessitem de medidas de execução.

## **6. O Tribunal Europeu dos Direitos do Homem**

Finalmente, e como último ponto deste nosso trabalho, há que referir, muito brevemente, a vertente da tutela jurisdicional do contribuinte garantida pelo Tribunal Europeu dos Direitos do Homem (TEDH).

Neste âmbito, o contribuinte pode invocar junto do TEDH a violação dos direitos fundamentais consagrados na Convenção Europeia para a protecção dos Direitos do Homem (CEDH), porquanto Portugal é parte contratante da Convenção, tendo-a ratificado em 1978. Saliente-se que o recurso a este tribunal pressupõe o esgotamento das vias contenciosas nacionais.

Há diversa jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem que versa sobre matéria fiscal. No caso Buffalo (38746/97), estava em causa a demora

excessiva no reembolso do imposto pago, invocava-se a violação do artigo 1.º do primeiro protocolo. Já no caso P.M. (6638/03), discutia-se o artigo 14.º, em que havia uma discriminação por não dedução da pensão de alimentos pelo progenitor não casado. Outro exemplo é o caso Funke (10828/84), no qual estava em causa o artigo 8.º, em que se discutia a desproporcionalidade das buscas discricionárias ao domicílio dos contribuintes.

Por último, saliente-se que antes do Tratado de Lisboa apenas os EM da União Europeia, enquanto partes da CEDH, estavam por ela juridicamente vinculados, estando, por conseguinte, obrigados a respeitá-la quando aplicassem ou transpusessem actos da EU. Com a adesão da UE à Convenção, a União ficou vinculada pelo seu dispositivo, tal como resulta do art.º 6.º do TUE. Afirma-se aí que os princípios fundamentais contidos na Convenção, enquanto princípios gerais e tal como resultam das tradições constitucionais comuns aos EM, fazem parte do Direito da União.

Esta adesão, sem dúvida, reforça a protecção dos direitos fundamentais, entre os quais se incluem os derivados do direito fiscal, cujos contornos concretos apenas serão definidos com a jurisprudência vindoura, quer do TEDH quer mesmo da jurisprudência do TJ.

## **7. Conclusão**

O sistema jurisdicional europeu está desenhado para garantir de uma forma abrangente e eficaz a tutela efectiva dos interesses e direitos dos contribuintes europeus.

Os tribunais fiscais nacionais fazem parte do sistema jurisdicional europeu e são chamados a colocar questões a título prejudicial junto do TJ, e a aplicar directa e imediatamente o direito europeu, dando pleno cumprimento ao princípio do primado e do efeito directo.

O contribuinte enquanto cidadão europeu é o destinatário da justiça fiscal europeia que importa continuar a construir e a consolidar, e para tanto dispõe de um extenso leque de instrumentos processuais de direito interno e da União.

Em suma, a trilogia tribunal nacional, tribunal de Justiça e Tribunal dos Direitos do Homem constituem o sistema jurisdicional do contribuinte europeu garantindo uma tutela plena e efectiva.