



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 3 de dezembro de 2020¹

Processo C-337/19 P

**Comissão Europeia
contra
Reino da Bélgica e**

Magnetrol International

«Recurso de decisão do Tribunal Geral — Auxílios de Estado — Decisões fiscais antecipadas (*tax rulings*) — Ajustamento do lucro em decorrência dos chamados “lucros excedentários” — Regulamento (UE) 2015/1589 — Artigo 1.º, alínea d) — Regime de auxílios — Conceito de ato — Prática administrativa constante das autoridades fiscais enquanto ato — Prova de uma prática administrativa constante pela Comissão Europeia — Amostra representativa — Falta de outras medidas de execução — Definição geral e abstrata de empresa beneficiada — Admissibilidade de um recurso subordinado»

I. Introdução

1. O conceito de «regime de auxílios», na aceção do artigo 1.º, alínea d), do Regulamento (UE) 2015/1589, que estabelece as regras de execução do artigo 108.º TFUE², pode também abranger uma prática administrativa constante das autoridades de um Estado-Membro? E, em caso afirmativo, o que se exige à Comissão Europeia em matéria de prova de uma tal prática administrativa constante?

2. São estas duas questões que constituem o cerne do presente recurso interposto pela Comissão do Acórdão do Tribunal Geral de 14 de fevereiro de 2019³. O objeto do litígio é constituído pela prática das autoridades fiscais belgas, que extravasou a letra da lei localmente em vigor e que perdurou de 2004 a 2014, de ajustar o lucro de sociedades que integram um grupo multinacional em decorrência de lucros excedentários, por intermédio de decisões fiscais antecipadas (*tax rulings*) (prática por vezes também referida como «isenção dos lucros suplementares»). Neste contexto, a requerimento, era trazido à colação, para efeitos de tributação, não o lucro efetivo da sociedade em questão, mas sim o lucro de uma sociedade independente comparável. A Comissão qualificou esta prática como um auxílio estatal proibido, através da Decisão (UE) 2016/1699, de 11 de janeiro de 2016⁴.

¹ Língua original: alemão.

² Regulamento do Conselho de 13 de julho de 2015 (JO 2015, L 248, p. 9).

³ Bélgica e Magnetrol International/Comissão (T-131/16 e T-263/16, EU:T:2019:91).

⁴ Decisão relativa ao regime de auxílios estatais belga SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) (JO 2016, L 260, p. 61), artigo 1.º

3. O objeto do presente recurso não é constituído pela questão de saber se tais decisões fiscais antecipadas constituem ou não auxílios estatais proibidos⁵. Na realidade, o que se discute é apenas se a Comissão pode impugnar «em bloco» uma pluralidade dessas decisões fiscais antecipadas por considerar que constituem auxílios estatais e, em caso afirmativo, em que condições. Ilustra bem a grande relevância prática desta questão o facto de o presente processo constituir um processo-piloto, encontrando-se suspensos perante o Tribunal Geral recursos interpostos por outros 28 beneficiários do alegado auxílio estatal⁶.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

4. O quadro de direito da União do presente recurso é constituído pelos artigos 107.º e 108.º TFUE, bem como pelo Regulamento 2015/1589.

5. O artigo 1.º do Regulamento 2015/1589 contém várias definições. Segundo a alínea d), «regime de auxílios» significa «qualquer ato com base no qual, sem que sejam necessárias outras medidas de execução, podem ser concedidos auxílios individuais a empresas nele definidas de forma geral e abstrata e qualquer diploma com base no qual pode ser concedido a uma ou mais empresas um auxílio não ligado a um projeto específico, por um período de tempo indefinido e/ou com um montante indefinido».

6. Nos termos do artigo 1.º, alínea e), deste regulamento, um «auxílio individual» é «um auxílio que não seja concedido com base num regime de auxílios ou que seja concedido com base num regime de auxílios, mas que deva ser notificado».

B. Direito belga

1. Código dos Impostos sobre o Rendimento

7. Na Bélgica, as normas relativas à tributação dos rendimentos estão codificadas no Código dos Impostos sobre o Rendimento de 1992 (a seguir «CIR 92»). Nos termos do artigo 1.º, n.º 1, do CIR 92, é estabelecido, a título de imposto sobre os rendimentos, nomeadamente, um imposto sobre o rendimento global das sociedades residentes, denominado «imposto sobre as sociedades».

8. Assim, o artigo 185.º do CIR 92 estabelece que as sociedades estão sujeitas a imposto sobre o montante total dos seus lucros, incluindo os dividendos distribuídos.

⁵ V., a este propósito, os processos pendentes C-885/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe/Comissão, C-898/19 P, Irlanda/Comissão e o., e C-465/20 P, Comissão/Irlanda e o.

⁶ V., a título de mero exemplo, as ações intentadas pelos intervenientes no presente recurso, T-201/16, Soudal/Comissão, T-278/16, Atlas Copco Airpower e Atlas Copco/Comissão, T-335/16, Esko-Graphics/Comissão, T-370/16, Anheuser-Busch Inbev e Ampar/Comissão, T-467/16, Flir Systems Trading Belgium, T-637/16, Wabco Europe/Comissão, e T-832/16, Celio International/Comissão.

2. Lei de 24 de dezembro de 2002

9. Em 24 de dezembro de 2002, a Bélgica promulgou a Lei que altera o Regime das Sociedades em Matéria de Impostos sobre os Rendimentos e que Institui um Sistema de Decisão Antecipada em Matéria Fiscal⁷.

10. O artigo 20.º da referida lei estabelece que o Service public fédéral des Finances (Serviço Público Federal de Finanças, Bélgica) se pronuncia por meio de decisão antecipada sobre qualquer pedido relativo à aplicação da legislação fiscal. O conceito de «decisão antecipada» é definido como o ato jurídico através do qual o Serviço Público Federal de Finanças determina, em conformidade com as disposições em vigor, como se aplica a lei a uma situação ou a uma operação específica que ainda não produziu efeitos no plano fiscal. A decisão antecipada não pode implicar a isenção ou a redução do imposto.

11. O artigo 22.º da Lei de 24 de dezembro de 2002 prevê que uma decisão antecipada não pode ser concedida, nomeadamente, quando o pedido diz respeito a situações ou a operações idênticas às que já produziram efeitos no plano fiscal no que respeita ao requerente.

3. Lei de 21 de junho de 2004 que altera o CIR 92

12. Através da Lei de 21 de junho de 2004, que altera o CIR 92 e a Lei de 24 de dezembro de 2002⁸, a Bélgica introduziu novas disposições fiscais relativas às transações transfronteiras de entidades associadas no seio de um grupo multinacional, prevendo nomeadamente uma correção dos lucros sujeitos a imposto, denominada «ajustamento correlativo».

13. De acordo com a exposição de motivos constante do projeto de lei apresentado pelo Governo belga à Câmara dos Deputados, a referida lei tinha por objetivo, por um lado, adaptar o CIR 92, a fim de nele incluir expressamente o princípio de plena concorrência, aceite ao nível internacional. Por outro lado, a referida lei visava alterar a Lei de 24 de dezembro de 2002, de forma a conceder ao Serviço das Decisões Fiscais Antecipadas a competência para adotar essas decisões. O princípio de plena concorrência foi introduzido na legislação fiscal belga pelo aditamento de um n.º 2 ao artigo 185.º do CIR 92, o qual se baseia na redação do artigo 9.º do Modelo de Convenção Fiscal da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económicos (OCDE) sobre o rendimento e o património.

14. O objetivo do artigo 185.º, n.º 2, do CIR 92 é garantir que a base tributável das sociedades sujeitas a tributação na Bélgica possa ser adaptada mediante correções aos lucros resultantes de transações transfronteiriças intragrupo, quando os preços de transferência aplicados não refletem os mecanismos de mercado e o princípio de plena concorrência. Além disso, o conceito de «ajustamento adequado» introduzido pelo artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92 justifica-se para evitar ou eliminar uma (eventual) dupla tributação. Por outro lado, refere-se que este ajustamento se deve efetuar caso a caso, com base nos elementos disponíveis, fornecidos, nomeadamente, pelo contribuinte. O ajustamento correlativo só é realizado se a Administração Fiscal considerar que o ajustamento primário efetuado noutro Estado se justifica no que diz respeito ao seu princípio e ao seu montante.

⁷ Moniteur belge n.º 410 de 31 de dezembro de 2002, segunda edição, p. 58817.

⁸ Moniteur belge de 9 de julho de 2004.

15. O artigo 185.º, n.º 2, do CIR 92, dispõe o seguinte:

«[...] [P]ara duas sociedades que fazem parte de um grupo multinacional de sociedades associadas e no que se refere às suas relações transfronteiriças recíprocas:

- a) quando as duas sociedades, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições acordadas ou impostas diferentes das que seriam acordadas entre sociedades independentes, os lucros que, sem essas condições, teriam sido realizados por uma das sociedades mas não o puderam ser por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa sociedade;
- b) quando nos lucros de uma sociedade forem incluídos lucros que são igualmente incluídos nos lucros de uma outra sociedade, e que os lucros assim incluídos teriam sido realizados por essa outra sociedade se as condições acordadas entre ambas as sociedades fossem as mesmas que sociedades independentes acordariam entre si, os lucros da primeira sociedade são ajustados de forma correspondente.

O primeiro parágrafo aplica-se por decisão antecipada sem prejuízo da aplicação da Convenção relativa à eliminação da dupla tributação.»⁹

4. Entendimento das autoridades fiscais belgas

16. O entendimento das autoridades fiscais belgas resulta de uma circular de 4 de julho de 2006 sobre a aplicação do princípio de plena concorrência, bem como de várias respostas do ministro das Finanças belga a perguntas parlamentares.

17. Essa circular de 4 de julho de 2006 foi enviada aos funcionários da Administração Geral Tributária, em nome do ministro das Finanças, a fim de comentar, nomeadamente, o aditamento de um n.º 2 ao artigo 185.º do CIR 92 e a correspondente adaptação do mesmo código. A circular salienta que essas alterações, em vigor desde 19 de julho de 2004, visavam transpor para o direito fiscal belga o princípio de plena concorrência. Constituíam um fundamento jurídico que permitia ajustar o lucro tributável resultante de relações transfronteiriças no seio de um grupo multinacional entre empresas associadas.

18. Por um lado, a circular indica que o ajustamento positivo previsto no artigo 185.º, n.º 2, alínea a), do CIR 92 permite um aumento dos lucros da sociedade residente que faz parte de um grupo multinacional. Isto visa incluir lucros que a sociedade residente devia ter realizado numa determinada transação num contexto de plena concorrência.

19. Por outro lado, a circular salienta que o ajustamento correlativo negativo, previsto no artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92, tinha por objetivo evitar uma (eventual) dupla tributação. Este ajustamento devia ser realizado caso a caso, com base nos elementos disponíveis, fornecidos, nomeadamente, pelo contribuinte. Observou-se que o ajustamento correlativo só era realizado se a Administração Fiscal ou o Serviço das Decisões Fiscais Antecipadas considerasse que o ajustamento se justificava no que diz respeito ao princípio e ao montante. O artigo 185.º, n.º 2,

⁹ O segundo parágrafo do n.º 2 do artigo 185.º do CIR 92 é omitido no n.º 8 do acórdão impugnado, mas é referido no considerando 29 da decisão controvertida.

alínea b), do CIR 92 não se aplicaria se o lucro realizado no Estado parceiro fosse majorado de tal modo que fosse superior ao que se obteria em caso de aplicação do princípio de plena concorrência.

20. Em 13 de abril de 2005, em resposta às perguntas parlamentares sobre a isenção em matéria de lucros excedentários, o ministro das Finanças belga confirmou, em primeiro lugar, que o artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92 visava a situação em que era tomada uma decisão antecipada a respeito de um método para alcançar um lucro de plena concorrência; em segundo lugar, que os lucros que figuravam nos relatórios financeiros belgas de um grupo internacional presente na Bélgica e que ultrapassavam os lucros de plena concorrência não deviam ser tidos em conta na determinação do benefício fiscal belga; e, em terceiro lugar, validou a posição segundo a qual não cabia às autoridades fiscais belgas determinar em que lucros de empresas estrangeiras este benefício adicional devia ser incluído.

21. Em 11 de abril de 2007, no âmbito de um novo conjunto de perguntas parlamentares relativas à aplicação do artigo 185.º, n.º 2, alíneas a) e b), do CIR 92, o ministro das Finanças belga declarou que só tinham sido recebidos pedidos de ajustamento negativo até àquela data. Além disso, especificou que, para a determinação do método para definir o lucro de plena concorrência da entidade belga, no âmbito das decisões antecipadas, eram tidas em consideração as funções que seriam exercidas, os riscos que seriam incorridos e os ativos que seriam afetados a atividades que ainda não tinham tido incidência fiscal na Bélgica. Assim, o lucro demonstrado na Bélgica através dos relatórios financeiros belgas do grupo multinacional que excedesse o lucro de plena concorrência não devia ser incluído no lucro fiscal tributável na Bélgica. Por último, o ministro das Finanças belga referiu que não cabia às autoridades fiscais belgas determinar a que sociedades estrangeiras o benefício adicional deveria ser atribuído. Não era possível trocar informações com as Administrações Fiscais estrangeiras a este respeito.

22. Finalmente, em 6 de janeiro de 2015, o ministro das Finanças belga confirmou que o princípio na base das decisões antecipadas consistia em tributar o lucro que correspondia a um lucro de plena concorrência para a empresa em causa e validou as respostas dadas pelo seu predecessor, em 11 de abril de 2007, quanto ao facto de o fisco belga não ter de demonstrar a que sociedade estrangeira devia ser atribuído o lucro excedentário não tributável na Bélgica.

III. Matéria de facto e tramitação processual junto do Tribunal Geral

A. Antecedentes do litígio

23. Entre 2004 e 2014, a Administração Tributária belga procedeu ao ajustamento negativo dos lucros de 55 empresas sediadas na Bélgica que faziam parte de «grupos transfronteiriços», por via de 66 decisões fiscais antecipadas.

24. Para o efeito, baseou-se no artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92, que permite o ajustamento dos lucros entre duas sociedades que fazem parte de um grupo multinacional «se as condições acordadas entre ambas as sociedades fossem as mesmas que sociedades independentes acordariam entre si».

25. Contudo, a Comissão entende que não se reavaliaram remunerações devidas por serviços prestados entre duas sociedades associadas, à luz do critério de plena concorrência, como prevê o artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92, sendo antes que as autoridades fiscais belgas acabavam por

comparar o lucro de uma sociedade integrada num «grupo transfronteiriço» com o lucro de uma sociedade não associada. Em concreto, esses lucros excedentários eram determinados estimando o lucro médio hipotético que uma empresa autónoma que exerce atividades comparáveis poderia realizar em circunstâncias comparáveis e subtraindo esse montante ao lucro efetivamente registado pela entidade belga em causa¹⁰. A Bélgica entende que o montante remanescente se deve às sinergias e economias de escala ou outros benefícios decorrentes da participação num grupo multinacional e que não existiria para uma empresa autónoma comparável¹¹.

26. Por Decisão de 11 de janeiro de 2016, a Comissão constatou que os ajustamentos concedidos pela Bélgica por via de decisões fiscais antecipadas, com base no artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92, constituíam um regime de auxílios, na aceção do artigo 107.º, n.º 1, TFUE, incompatível com o mercado interno e que foi executado em violação do artigo 108.º, n.º 3, TFUE.

27. Além disso, a Comissão ordenou a recuperação dos auxílios concedidos aos beneficiários, cuja lista definitiva devia ser posteriormente estabelecida pela Bélgica. Contudo, no anexo da decisão controvertida identificaram-se, desde logo, 55 beneficiários, entre eles a Magnetrol International NV, a Soudal BV, a Esko-Graphics BVBA, a Flir Systems Trading Belgium BVBA, a Anheuser-Busch InBev SA/NV, a Ampar BVBA, a Wabco Europe BVBA, a Atlas Copco Airpower NV, a Atlas Copco AB e a Celio International NV.

28. Nos considerandos 94 a 110 da decisão controvertida, a Comissão considerou que, tal como aplicada pela Administração Fiscal belga, a adoção das decisões antecipadas em causa constituía de maneira global um regime de auxílios, baseado no artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92. Além disso, a Comissão considerou que estas isenções tinham sido concedidas sem necessidade de medidas de execução das disposições de base, já que as autoridades belgas deferiram as decisões fiscais antecipadas de acordo com uma abordagem sistemática. Por outro lado, a Comissão salientou que os beneficiários das isenções foram definidos de forma geral e abstrata nas disposições na base do regime. Com efeito, estas visavam as entidades que fazem parte de um grupo multinacional de sociedades¹².

B. Tramitação processual junto do Tribunal Geral

29. Em 22 de março e em 25 de maio de 2016, a Bélgica e a Magnetrol International, respetivamente, interpuseram recursos da decisão controvertida, que o Tribunal Geral apensou para efeitos de audiência. A Irlanda interveio ao lado da Bélgica.

30. A Bélgica e a Magnetrol International apresentaram, no essencial, os seguintes fundamentos de recurso:

- ingerência da Comissão nas competências exclusivas da Bélgica em matéria de fiscalidade direta;
- conclusão errada relativa à existência de um regime de auxílios;
- consideração errada das decisões antecipadas relativas a lucros excedentários como auxílios de Estado, bem como violação dos princípios da legalidade e da proteção da confiança legítima.

¹⁰ Considerando 13 da decisão controvertida.

¹¹ Considerando 14 da decisão controvertida.

¹² V. n.º 17 do acórdão impugnado.

31. Através do acórdão impugnado, o Tribunal Geral anulou a decisão controvertida. O Tribunal Geral julgou improcedente o fundamento segundo o qual a Comissão teria interferido na competência fiscal da Bélgica (n.ºs 59 a 74 do acórdão impugnado). Porém, constatou a procedência dos fundamentos da Bélgica e da Magnetrol International relativos à violação do artigo 1.º, alínea d), do Regulamento 2015/1589, no que respeita à alegada existência de um regime de auxílios (n.ºs 75 a 135 do acórdão impugnado). Desta forma, já não foi necessário examinar os demais fundamentos de recurso (n.º 136 do acórdão impugnado).

IV. Tramitação processual junto do Tribunal de Justiça

32. A Comissão interpôs recurso do acórdão do Tribunal Geral em 24 de abril de 2019.

33. No dia 18 de julho de 2019, a Bélgica interpôs recurso subordinado.

34. Por Despachos de 15 de outubro de 2019, o presidente do Tribunal de Justiça admitiu a intervenção da Soudal, da Esko-Graphics, da Flir Systems Trading Belgium, da Anheuser-Busch InBev e da Ampar, da Wabco Europe, da Atlas Copco Airpower e da Atlas Copco, bem como da Celio International, em apoio da Magnetrol International.

35. A Comissão conclui pedindo que o Tribunal de Justiça se digne:

- anular o acórdão do Tribunal Geral, na medida em que este classificou incorretamente o sistema de lucros excedentários como um regime de auxílios na aceção do artigo 1.º, alínea d), do Regulamento 2015/1589;
- devolver o processo ao Tribunal Geral para apreciação dos fundamentos ainda não examinados;
- reservar para final a decisão quanto às despesas.

36. A Bélgica, a Magnetrol International e os intervenientes concluem pedindo que o Tribunal de Justiça se digne:

- negar provimento ao recurso;
- condenar a Comissão no pagamento das despesas do processo.

37. No âmbito do recurso subordinado a Bélgica conclui pedindo que o Tribunal de Justiça se digne:

- anular o acórdão do Tribunal Geral, na medida em que este julgou improcedente o primeiro fundamento de recurso da Bélgica, e que se profira decisão relativamente a esse mesmo fundamento de recurso;
- confirmar o acórdão impugnado quanto ao restante;
- condenar a Comissão no pagamento das despesas do recurso subordinado.

38. A Comissão conclui pedindo que seja negado provimento ao recurso subordinado.

39. A Comissão, a Bélgica, a Magnetrol International e os intervenientes apresentaram observações escritas e as suas alegações foram ouvidas na audiência realizada no dia 24 de setembro de 2020¹³.

V. Apreciação

A. Admissibilidade do recurso

40. A Bélgica, a Magnetrol International, a Soudal, a Esko-Graphics e a Wabco Europe consideram o recurso interposto pela Comissão totalmente inadmissível. Em primeiro lugar, põem em causa os pedidos formulados nela Comissão. Em segundo lugar, consideram que a Comissão pretende que se proceda a uma reapreciação da matéria de facto. E, em terceiro lugar, entendem que a Comissão não identifica quais seriam os erros de direito cometidos pelo Tribunal Geral.

1. Quanto aos pedidos da Comissão

41. A Magnetrol International, a Soudal, a Esko-Graphics e a Wabco Europe consideram que os pedidos formulados pela Comissão são inadmissíveis. Segundo referem, a Comissão pede que se anule apenas a parte do acórdão que lhe é desfavorável. Contudo, a parte impugnada do dispositivo, através da qual o Tribunal Geral anulou a decisão controvertida, integra um todo indivisível.

42. Nos termos do artigo 169.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, os pedidos do recurso devem ter por objeto a anulação, total ou parcial, da decisão do Tribunal Geral, tal como figura no dispositivo dessa decisão.

43. A Comissão pede «que se anule o acórdão do Tribunal Geral, na medida em que este classificou incorretamente o sistema de lucros excedentários como um regime de auxílios na aceção do artigo 1.º, alínea d), do Regulamento 2015/1589». Neste sentido, resulta inequivocamente do pedido de recurso formulado pela Comissão que no mesmo se tem em vista a anulação do dispositivo, na parte em que o Tribunal Geral anulou a decisão controvertida. Está, portanto, em causa a anulação total da decisão do Tribunal Geral, através da qual este concedeu provimento total aos recursos interpostos pela Bélgica e pela Magnetrol International. Efetivamente, o Tribunal Geral não negou parcialmente provimento a esses recursos.

44. Uma vez que é evidente que o recurso tem por objeto a anulação do acórdão impugnado, os pedidos formulados pela Comissão a este respeito são admissíveis¹⁴.

2. Quanto à alegação segundo a qual a Comissão pretende que se proceda a uma reapreciação da matéria de facto fixada pelo Tribunal Geral

45. A Bélgica, a Soudal e a Esko-Graphics alegam, além disso, que Comissão pretende que o Tribunal de Justiça reaprecie a matéria de facto. Segundo referem, a Comissão procura, em última análise, através do seu recurso, substituir a fundamentação da decisão controvertida.

¹³ A Celio International só se pronunciou oralmente.

¹⁴ V., por exemplo, o Acórdão de 7 de abril de 2016, Akhras/Conselho (C-193/15 P, EU:C:2016:219, n.º 34).

46. Importa recordar que, como resulta do artigo 256.º, n.º 1, segundo parágrafo, TFUE e do artigo 58.º, primeiro parágrafo, do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia, o recurso de uma decisão do Tribunal Geral está limitado às questões de direito. Só o Tribunal Geral tem competência exclusiva para apurar e apreciar os factos relevantes, bem como para apreciar os elementos de prova. A apreciação destes factos e destes elementos de prova não constitui, assim, exceto em caso de desvirtuação, uma questão de direito sujeita, enquanto tal, à fiscalização do Tribunal de Justiça no âmbito de um recurso de uma decisão do Tribunal Geral¹⁵.

47. Sucede que a Comissão não se limita a censurar o apuramento e a apreciação dos factos relevantes pelo Tribunal Geral. Na realidade, alega, em vários momentos, que o Tribunal Geral desvirtuou a prova. No entanto, a Comissão não se limita a pôr em causa as decisões ao nível da matéria de facto, sendo que, como seguidamente demonstrarei¹⁶, também invoca erros de direito.

3. Quanto à suficiência da fundamentação do recurso

48. A Bélgica, a Soudal e a Esko-Graphics alegam, por fim, que a Comissão não fundamentou em que medida o Tribunal Geral interpretou erradamente o artigo 1.º, alínea d), do Regulamento 2015/1589.

49. Segundo jurisprudência constante, resulta, nomeadamente, do artigo 168.º, n.º 1, alínea d), e do artigo 169.º, n.º 2, do Regulamento de Processo que um recurso de uma decisão do Tribunal Geral deve indicar de modo preciso os elementos contestados do acórdão cuja anulação é pedida, bem como os argumentos jurídicos que especificamente sustentam esse pedido. Não respeita as exigências de fundamentação resultantes dessas disposições um recurso que se limita a repetir ou a reproduzir textualmente os fundamentos ou os argumentos já alegados no Tribunal Geral¹⁷.

50. Mas, na realidade, a Comissão censura partes concretas do acórdão impugnado, indicando, a este propósito, número específicos do mesmo¹⁸. Além disso, esclarece em que medida, na sua opinião, o Tribunal Geral cometeu um erro de direito na aplicação dos pressupostos do artigo 1.º, alínea d), do Regulamento 2015/1589.

51. Por conseguinte, o recurso encontra-se suficientemente fundamentado.

4. Resultado quanto à admissibilidade do recurso

52. Pelo exposto, o recurso é admissível.

¹⁵ V., mais recentemente, Acórdãos de 28 de novembro de 2019, Brugg Kabel e Kabelwerke Brugg/Comissão (C-591/18 P, não publicado, EU:C:2019:1026, n.º 32); de 4 de março de 2020, Buonotourist/Comissão (C-586/18 P, EU:C:2020:152, n.º 67); e de 28 de maio de 2020, Asociación de fabricantes de morcilla de Burgos/Comissão (C-309/19 P, EU:C:2020:401, n.º 10).

¹⁶ N.º 58 das presentes conclusões.

¹⁷ V., mais recentemente, Acórdão de 4 de abril de 2019, OZ/BEI (C-558/17 P, EU:C:2019:289, n.º 33); bem como Despachos de 15 de janeiro de 2020, BS/Parlamento (C-642/19 P, não publicado, EU:C:2020:32, n.º 17); e de 3 de setembro de 2020, ZW/BEI (C-50/20 P, não publicado, EU:C:2020:652, n.º 15).

¹⁸ V. o sumário nos n.ºs 17 a 20 da petição de recurso.

B. Fundamentos do recurso

53. O recurso interposto pela Comissão é composto por um fundamento. Segundo a Comissão, o Tribunal Geral interpretou erradamente o conceito de regime de auxílios, na aceção do artigo 1.º, alínea d), do Regulamento 2015/1589, e, além disso, desvirtuou a decisão controvertida, ao considerar que nela não se expuseram os pressupostos de um regime de auxílios.

54. Segundo o Tribunal Geral, a Comissão considerou, erradamente, que a prática sistemática do ajustamento dos lucros, pelas autoridades belgas, que extravasa o âmbito de aplicação do artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92, constitui um regime de auxílios (n.º 135 do acórdão impugnado). A Comissão não analisou todas as decisões fiscais antecipadas, mas apenas uma amostra destas. Por ser assim, o Tribunal Geral entendeu que a Comissão não provou que as autoridades fiscais belgas seguiram uma abordagem sistemática em todas as decisões antecipadas em causa (n.º 134 do acórdão impugnado).

55. De acordo com o artigo 1.º, alínea d), do Regulamento 2015/1589, um «regime de auxílios» é um qualquer ato com base no qual, sem que sejam necessárias outras medidas de execução, podem ser concedidos auxílios individuais a empresas nele definidas de forma geral e abstrata.

56. Já a expressão «auxílio individual», nos termos do artigo 1.º, alínea e), deste regulamento, refere-se a um auxílio que não seja concedido com base num regime de auxílios ou que seja concedido com base num regime de auxílios, mas que deva ser notificado.

57. Nos termos referidos, na aceção do artigo 1.º, alínea d), do Regulamento 2015/1589, o regime de auxílios tem três pressupostos: em primeiro lugar, tem de se tratar de um ato. Em segundo lugar, os auxílios individuais têm de ser concedidos sem outras medidas de execução. E, em terceiro lugar, as empresas, às quais são concedidos os auxílios, têm de ser definidas, no ato, de forma geral e abstrata. Estes pressupostos são cumulativos.

58. O Tribunal Geral concluiu que nenhum destes três pressupostos se encontra preenchido. A Comissão entende que o Tribunal Geral interpretou erradamente os três pressupostos do artigo 1.º, alínea d) (primeira a terceira partes do fundamento de recurso). Portanto, o recurso da Comissão só terá provimento se esta tiver razão relativamente à totalidade dos três pressupostos.

59. Quanto à quarta e última parte do fundamento de recurso, segundo a qual o Tribunal Geral ajuizou erradamente o sentido e o objetivo do artigo 1.º, alínea d), do Regulamento 2015/1589, esta não constitui, em boa verdade, uma parte autónoma do fundamento de recurso. Efetivamente, importa considerar o sentido e o objetivo de uma disposição na interpretação de cada um dos seus pressupostos. Por conseguinte, esta parte será apreciada juntamente com cada uma das três outras partes do fundamento de recurso.

1. Quanto ao primeiro pressuposto, relativo à existência de um «ato» (primeira parte do fundamento de recurso)

60. Na primeira parte do fundamento de recurso, a Comissão censura o Tribunal Geral pelo facto de, nos n.ºs 78 e seguintes do acórdão impugnado, ter interpretado erradamente o primeiro pressuposto da alínea d) do artigo 1.º do Regulamento 2015/1589, ou seja, o conceito de ato. A Comissão considera, além disso, que o Tribunal Geral desvirtuou os considerandos 94 a 110 da decisão controvertida, ao assumir, no n.º 94 do acórdão controvertido, que só os atos enunciados no considerando 99 constituem o fundamento do ato em causa.

61. No considerando 99 da decisão controvertida, a Comissão referiu que o artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92, a exposição de motivos da Lei de 21 de junho de 2004, a circular de 4 de julho de 2006 e as respostas do ministro das Finanças às perguntas parlamentares relativas à aplicação do artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92, constituem os atos com base nos quais a isenção em matéria de lucros excedentários foi concedida.

62. A primeira parte do fundamento de recurso subdivide-se, por seu turno, em dois argumentos. Por um lado, o conceito de ato, na aceção do artigo 1.º, alínea d), do Regulamento 2015/1589, ao contrário do que é o entendimento do Tribunal Geral, pode também abranger uma prática administrativa constante [v. alínea a), *infra*]. Por outro lado, o Tribunal Geral não reconheceu que a Comissão efetivamente provou, em termos suficientes, a verificação dessa prática administrativa constante [v. alínea b), *infra*].

a) Quanto ao conceito de ato

63. A Comissão entende que o Tribunal Geral interpretou o conceito de ato de forma excessivamente estrita. De facto, o conceito de ato — ao contrário do que entendeu o Tribunal Geral — pode também abranger uma prática administrativa constante.

64. O conceito de ato, na aceção do artigo 1.º, alínea d), do Regulamento 2015/1589, deve ser interpretado de forma ampla¹⁹. São poucas as versões linguísticas que indiciam ter de estar em causa um ato legislativo²⁰, já que a maioria delas aponta²¹ no sentido de que basta que o ato comporte efeitos jurídicos — independentemente de esse ato assumir a forma de lei ou outra qualquer²².

65. Também a eficácia prática da fiscalização dos auxílios milita a favor de uma interpretação ampla. Enquanto a alínea e) se reporta a casos individuais, já a alínea d) se refere a uma pluralidade de casos semelhantes. A efetividade do trabalho da Comissão estaria posta em perigo se os Estados-Membros pudessem impedir a análise de um regime de auxílios abstrato deslocando-o do plano legislativo para o plano administrativo. A Comissão teria então de apreciar individualmente todas as decisões, apesar de serem do mesmo tipo.

66. Já o argumento da Comissão parece decorrer de uma leitura incompleta do acórdão impugnado. O Tribunal Geral, num primeiro momento, analisou, nos n.ºs 80 e seguintes do seu acórdão, se os atos jurídicos identificados no considerando 99 da decisão controvertida constituem a base da correção negativa. O Tribunal Geral negou-o, no n.º 96 do acórdão, com o argumento de que os referidos atos não contêm os elementos constitutivos do regime censurado pela Comissão. Depois, num segundo passo, o Tribunal Geral, nos n.ºs 121 e seguintes, analisou se a alegação da Comissão quanto à verificação de uma prática administrativa constante põe em causa a referida conclusão. O Tribunal Geral refere-se a tal prática administrativa constante como «abordagem sistemática».

¹⁹ V., em especial, as versões inglesa («act»), italiana («atto») e portuguesa («ato»).

²⁰ A versão espanhola refere «dispositivo» e a versão francesa «disposition».

²¹ Em dinamarquês «retsakt», em alemão «Regelung», em neerlandês «regeling» e em sueco «rättsakt».

²² V. as Conclusões apresentadas pelo advogado-geral M. Wathelet nos processos apensos Scuola Elementare Maria Montessori/Comissão e Comissão/Scuola Elementare Maria Montessori e Ferracci (C-622/16 P a C-624/16 P, EU:C:2018:229, n.ºs 34 e segs.).

67. É certo que o Tribunal Geral remete, com razão, nos n.ºs 79 e 122 do acórdão impugnado, para o Acórdão Alemanha e Pleuger Worthington/Comissão. Segundo este, a Comissão, na falta de identificação de um ato jurídico que institua um regime de auxílios, pode basear-se num conjunto de circunstâncias suscetíveis de evidenciar a existência de um regime de auxílios²³. Porém, ao contrário do entendimento de alguns intervenientes, não é possível extrair do Acórdão Pleuger²⁴ que uma prática administrativa só pode constituir um regime de auxílios se inexistir um regime legal. É certo que o Tribunal de Justiça, no referido processo, só tinha de decidir sobre um caso em que não era possível identificar um ato jurídico no qual se baseasse o regime de auxílios. Contudo, o Tribunal de Justiça não se pronunciou acerca dos casos em que a Administração aplica uniformemente um ato jurídico com um certo alcance, que extravasa o seu sentido literal. Desta forma, o Tribunal Geral, no n.º 123 do acórdão impugnado, nem sequer exclui que a Comissão possa concluir pela existência de um regime de auxílios, se as características de uma abordagem sistemática satisfizerem as exigências previstas no artigo 1.º, alínea d), do Regulamento 2015/1589. Na verdade, o Tribunal Geral, no n.º 124 do acórdão impugnado, limitou-se a constatar que a Comissão não conseguiu demonstrar a verificação de uma prática administrativa constante, através de uma tal abordagem.

68. Neste sentido, improcede este argumento da Comissão, no quadro da primeira parte do seu fundamento de recurso.

b) Quanto à prova da prática administrativa constante

69. O que é decisivo é se o Tribunal Geral — como alega a Comissão — cometeu um erro de direito ao estabelecer um nível de exigência demasiado elevado para a prova da verificação de uma prática administrativa constante. O Tribunal Geral decidiu, a este propósito, no n.º 134 do seu acórdão, que a Comissão não provou a existência de uma abordagem sistemática pelas autoridades fiscais belgas, que tenha sido seguida no conjunto das decisões antecipadas em causa.

70. Tal como foi referido *supra*²⁵, a apreciação dos factos pelo Tribunal Geral não constitui, em princípio, uma questão de direito sujeita, enquanto tal, à fiscalização do Tribunal de Justiça. Contudo, quando o Tribunal Geral tiver apurado ou apreciado os factos, o Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 256.º TFUE, é competente para fiscalizar a qualificação jurídica desses factos e as consequências jurídicas daí retiradas pelo Tribunal Geral²⁶.

71. Mais concretamente, o Tribunal Geral entendeu que a Comissão não demonstrou de forma juridicamente bastante a existência de uma abordagem sistemática (n.º 126 do acórdão impugnado). A Comissão não precisou nem a escolha da amostra nem as razões pelas quais esta tinha sido considerada representativa de todas as decisões antecipadas (n.º 127 do acórdão impugnado). Foram trazidos à colação exemplos destinados a ilustrar o conjunto das decisões antecipadas, mas não se justificou a sua escolha e representatividade (n.º 128 do acórdão impugnado).

²³ Acórdão de 13 de abril de 1994, Alemanha e Pleuger Worthington/Comissão (C-324/90 e C-342/90, EU:C:1994:129, n.ºs 14, 15 e 23).

²⁴ Acórdão de 13 de abril de 1994, Alemanha e Pleuger Worthington/Comissão (C-324/90 e C-342/90, EU:C:1994:129).

²⁵ N.º 46 das presentes conclusões.

²⁶ Acórdãos de 14 de dezembro de 2017, EBMA/Giant (China) (C-61/16 P, EU:C:2017:968, n.º 33); de 4 de fevereiro de 2020, Uniwersytet Wrocławski e Polónia/REA (C-515/17 P e C-561/17 P, EU:C:2020:73, n.º 47); e de 18 de junho de 2020, Comissão/RQ (C-831/18 P, EU:C:2020:481, n.º 93).

72. Como seguidamente se passa a demonstrar, a Comissão pode, para prova de um regime de auxílios, limitar-se a analisar amostras (v. ponto 1, *infra*). Por ser assim, impõe-se ainda apreciar se o Tribunal Geral incorreu ou não em erro de direito na crítica que dirigiu à escolha da amostra pela Comissão (v. ponto 2, *infra*).

1) Quanto à prova da verificação de um regime de auxílios por intermédio de uma amostra

73. Tipicamente, a Comissão questiona decisões fiscais antecipadas sob a forma de auxílios individuais²⁷. Porém, isto não exclui que a Comissão possa, também no caso de decisões fiscais antecipadas, provar a verificação de uma prática administrativa constante das autoridades fiscais de um Estado-Membro. Mas, para o efeito, a Comissão tem de provar que as autoridades fiscais adotam uma abordagem sistemática.

74. Constitui uma prática administrativa aquela que apresenta um certo grau de constância e de generalidade²⁸. Uma tal prática é constante quando se intensificou em termos tais que cria a convicção de que os casos de uma certa categoria são sempre tratados da mesma forma.

75. Pela própria natureza das coisas, na prova de uma prática administrativa constante existem certas imprecisões, em especial quando o Estado não emanou disposições administrativas a este propósito. Mas também é verdade que não basta a mera aparência de uma prática administrativa. A Comissão tem, isso sim, quando existe uma lei, de demonstrar que a prática administrativa extravasa o mero exercício dos poderes legais. De outro modo, seria a própria lei que constituiria o regime de auxílios.

76. No presente caso, a Comissão imputa à Bélgica terem as respetivas autoridades fiscais aplicado de forma continuamente errada o artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92. Pois se esta disposição permite que se proceda a um ajustamento dos lucros quando existem acordos entre sociedades de um mesmo grupo, as autoridades fiscais belgas teriam concedido a isenção independentemente de tais acordos.

77. Segundo os factos apurados pelo Tribunal Geral, bastava que se verificasse uma situação nova, tal como uma reorganização que implicasse a realocação do empresário principal na Bélgica, a criação de empregos ou de investimentos²⁹. As autoridades belgas — como a Comissão voltou a demonstrar em audiência — publicitavam inclusivamente a possibilidade de prolação de decisões fiscais antecipadas, através das quais seria possível realizar ajustamentos negativos dos lucros (em parte também designados como isenção dos lucros suplementares)³⁰.

78. Se, à primeira vista, uma pluralidade de decisões revelar a mesma metodologia e fundamentação, então isso constitui um indício de uma prática administrativa constante.

²⁷ V. o Acórdão do Tribunal Geral de 24 de setembro de 2019, Países Baixos e o./Comissão (T-760/15, EU:T:2019:669), e processos apensos C-885/19 P, Fiat Chrysler Finance Europe/Comissão, C-898/19 P, Irlanda/Comissão e o. e C-465/20 P, Comissão/Irlanda e o.

²⁸ Acórdãos de 29 de abril de 2004, Comissão/Alemanha (C-387/99, EU:C:2004:235, n.º 42); e de 26 de abril de 2005, Comissão/Irlanda (C-494/01, EU:C:2005:250, n.º 28).

²⁹ N.º 90 do acórdão impugnado e considerando 103 e 139 da decisão controvertida.

³⁰ Nota 52 da decisão controvertida.

79. A Comissão não tem de analisar todas as decisões postas em causa, podendo basear a sua prova da verificação de uma prática administrativa constante numa amostra³¹. Contudo, a Comissão tem de fundamentar a representatividade da amostra. A amostra tem de ser suficientemente significativa para o caso concreto³². A este respeito, a amostra pode ser puramente aleatória ou ser configurada em termos tais que da análise de uma parte do universo em causa se possam extrair conclusões tão fiáveis quanto possível acerca da totalidade desse mesmo universo.

80. No caso deste último método, é necessário que da decisão controvertida resultem todos os parâmetros que foram tidos em consideração na escolha da amostra. Os fundamentos enunciados pela Comissão no respetivo recurso, que sustentariam a representatividade da amostra, são intempestivos e não podem, por isso, ser tidos em conta.

2) Prova de uma prática administrativa constante no caso em apreço

81. O que, portanto, está em causa é saber se o Tribunal Geral, no n.º 126 do acórdão impugnado, decidiu corretamente que a Comissão não conseguiu demonstrar de forma juridicamente bastante a existência de uma prática administrativa constante.

82. O Tribunal Geral refere, no n.º 127 do acórdão impugnado, que a Comissão analisou uma amostra de 22 das 66 decisões antecipadas. Contudo, a Comissão não precisou nem a escolha da amostra nem as razões pelas quais esta foi considerada representativa de todas as decisões antecipadas. Ainda segundo o Tribunal Geral, a Comissão limitou-se, através das decisões antecipadas que examinou, a cobrir o período durante o qual as decisões foram adotadas.

83. Além disso, o Tribunal Geral, no n.º 128 do acórdão impugnado, critica a falta de precisão sobre as razões pelas quais se descreveram sumariamente seis das 66 decisões antecipadas em causa. E, segundo refere, a decisão controvertida também não contém as razões pelas quais estas seis decisões antecipadas seriam suficientemente representativas de todas as 66 decisões antecipadas.

84. Ao contrário do que entendeu o Tribunal Geral, a decisão controvertida não merece censura pelo facto de as seis decisões fiscais antecipadas constituírem — nas palavras do Tribunal Geral — «exemplos que podiam ilustrar o conjunto das decisões antecipadas»³³. Pois, justamente, os exemplos ilustrativos não constituem os fundamentos de uma decisão, sendo antes que se destinam apenas a ilustrá-los.

85. Contudo, no que concerne aos fundamentos essenciais da decisão controvertida, tal como já se referiu *supra*, a escolha da Comissão tem de ser representativa. Para o efeito, importa considerar todos os parâmetros que conduziram à escolha da amostra. Os mesmos devem ser examinados no âmbito de uma apreciação global³⁴.

³¹ V. os Acórdãos de 14 de outubro de 1987, Alemanha/Comissão (248/84, EU:C:1987:437, n.º 18); e de 20 de dezembro de 2017, Espanha/Comissão (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, n.º 77).

³² Acórdão de 20 de dezembro de 2017, Espanha/Comissão (C-81/16 P, EU:C:2017:1003, n.º 77).

³³ N.º 128 do acórdão impugnado.

³⁴ V., quanto ao dever de fundamentação em geral, a jurisprudência constante dos Acórdãos de 2 de abril de 1998, Comissão/Sytraval e Brink's France (C-367/95 P, EU:C:1998:154, n.º 63); de 11 de dezembro de 2008, Comissão/Département du Loiret (C-295/07 P, EU:C:2008:707, n.º 43); de 10 de março de 2016, HeidelbergCement/Comissão (C-247/14 P, EU:C:2016:149, n.º 16); e de 4 de junho de 2020, Hungria/Comissão (C-456/18 P, EU:C:2020:421, n.º 57).

86. No presente caso, a Comissão começou por analisar 22 das 66 decisões fiscais antecipadas em causa, de modo que a amostragem recaiu sobre um terço das decisões. Esta quantidade não merece censura. De resto, todas as decisões foram emitidas pela mesma entidade belga, que neste caso é o Serviço das Decisões Fiscais Antecipadas.

87. Além disso, todas as 22 decisões antecipadas escolhidas e analisadas têm por objeto ajustamentos do lucro em benefício dos requerentes, que eram parte integrante de um grupo multinacional. Por via desses ajustamentos, as autoridades fiscais belgas efetuaram — como refere a Comissão — uma tributação fictícia dos lucros de determinadas sociedades, que não resulta da aplicação do artigo 185.º, n.º 2, do CIR 92.

88. E, por fim, a Comissão escolheu decisões de 2004, 2007, 2010 e 2013. É certo que esta informação apenas resulta do terceiro considerando da decisão controvertida. Esse considerando não vem referido na parte da decisão controvertida dedicada à apreciação da medida, sendo antes que é fornecido no contexto da exposição do processo.

89. Contudo, resulta da tabela indicada no considerando 59 da decisão controvertida que estas 22 decisões da amostra constituem a totalidade das decisões emitidas nos anos selecionados. Uma vez que em 2004 não foram adotadas decisões, a Comissão recorreu ao ano de 2005, que, portanto, foi o primeiro ano em que foram emitidas decisões deste tipo. A este respeito, o Tribunal Geral, no n.º 127 do acórdão impugnado, deu corretamente conta do exposto pela Comissão, no sentido de que com a análise das decisões adotadas nos mencionados anos se cobriram as decisões emitidas no início, a meio e no fim do período de tempo relevante.

90. Desta forma, a Comissão expôs, na decisão controvertida, que a amostragem é, no geral, representativa, bastando por isso para prova de uma prática administrativa constante.

91. Esta conclusão não se altera pela circunstância de alguns requerimentos individuais terem sido retirados após a fase preliminar. Nos termos do n.º 112 do acórdão impugnado, em 2014 só cerca de 50 % dos requerimentos culminaram na adoção de uma decisão antecipada. Relativamente à outra metade dos requerimentos não chegou a ser emitida decisão.

92. Em todo o caso, esta circunstância é irrelevante, já que, por um lado, a Comissão nem sequer incluiu o ano de 2014 na amostragem. E, por outro lado, as autoridades belgas indicaram à Comissão «nunca ter rejeitado um pedido de decisão antecipada para beneficiar da isenção em matéria de lucros excedentários desde a introdução do regime em causa»³⁵. Neste contexto, a Comissão podia partir do princípio de que cobriu a totalidade da prática das autoridades fiscais belgas em matéria de decisões antecipadas.

93. No quadro da fiscalização dos auxílios, é de ter em conta, a este propósito, que a Comissão depende da cooperação do Estado-Membro em causa. Nos termos dos artigos 5.º, 12.º e 20.º do Regulamento 2015/1589, a Comissão pode dirigir pedidos de informações aos Estados-Membros. Neste contexto, a Comissão pode partir do pressuposto de que as informações que lhe são remetidas são corretas e completas. Não tem a obrigação de efetuar pesquisas adicionais.

³⁵ «Salientamos que não foi tomada qualquer decisão negativa», considerando 59 da decisão controvertida e nota 41.

94. Consequentemente, a Comissão, na decisão controvertida, expôs em termos bastantes a sua escolha da amostra e as razões pelas quais é representativa da totalidade das decisões fiscais antecipadas. Desta forma, não é necessário incidir sobre o argumento da Comissão segundo o qual basta remeter-se na decisão controvertida para a decisão de início do procedimento a fim de satisfazer as exigências de fundamentação³⁶.

95. Concluindo, o Tribunal Geral cometeu um erro de direito ao ter qualificado a amostra como desadequada e como não suficientemente representativa de um ponto de vista jurídico, não bastando, por conseguinte, para prova de uma prática administrativa constante.

c) Conclusão sobre a primeira parte do fundamento de recurso

96. Pelo exposto, procede a primeira parte do fundamento de recurso.

2. Quanto ao segundo pressuposto, «sem que sejam necessárias outras medidas de execução» (segunda parte do fundamento de recurso)

97. No quadro da segunda parte do fundamento de recurso, a Comissão alega que o Tribunal Geral interpretou erradamente o segundo pressuposto da alínea d) do artigo 1.º do Regulamento 2015/1589, segundo o qual não podem ser necessárias outras medidas de execução.

98. No n.º 120 do acórdão impugnado, o Tribunal Geral decidiu que a Comissão concluiu erradamente que o regime fiscal belga em causa, em matéria de lucros excedentários, não necessitava de outras medidas de execução.

99. Antes, no n.º 86 do acórdão impugnado, o Tribunal Geral definiu corretamente os pressupostos de um regime de auxílios, na aceção do artigo 1.º, alínea d), do Regulamento 2015/1589, segundo o qual os auxílios individuais têm de ser concedidos sem que sejam necessárias outras medidas de execução. O que importa é que os elementos essenciais do regime de auxílios em causa resultem das disposições que tenham sido identificadas como constituindo a base do ato.

100. Todavia, o erro de direito cometido pelo Tribunal Geral, acima exposto³⁷, acaba por contaminar também a matéria objeto desta parte do recurso. Uma vez que o Tribunal Geral considerou que a prática administrativa constante das autoridades fiscais belgas não tinha sido suficientemente provada, acabou por apreciar o pressuposto da falta de medidas de execução apenas sob o prisma da base legal para o ajustamento dos lucros, tal como resulta do artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92.

101. Quando a base do regime de auxílios é constituída por uma lei, então, tipicamente, a sua aplicação pela Administração constitui em si mesma uma possível outra medida de execução. Mas já não se verificam essas outras medidas de execução quando os auxílios individuais são concedidos pela Administração diretamente com fundamento na lei, sem o exercício de poder de decisão individual.

³⁶ Não é evidente que o referido ato seja parte do contexto da decisão controvertida. As decisões de início de procedimento e as decisões negativas são dois atos jurídicos distintos que são adotados em momentos diferentes, segundo perspetivas diferentes e que estão sujeitos a critérios de controlo judicial igualmente diferentes.

³⁷ N.ºs 81 e segs. das presentes conclusões.

102. O Tribunal Geral assume, no n.º 87 do acórdão impugnado, em princípio com razão, que as autoridades nacionais não podem dispor de «poder discricionário». Com efeito, o seu poder deve cingir-se ao exercício de uma execução técnica. Só assim se exclui a existência de outras medidas de execução. Portanto, o que está em causa é saber se as autoridades dispõem de verdadeiro poder de decisão ou apenas de uma competência decisória vinculada. O facto de ser necessário que o sujeito passivo apresente um pedido não releva para determinar se se verifica ou não a necessidade de outras medidas de execução — o que o Tribunal Geral bem salienta, no n.º 100 do acórdão impugnado.

103. Quando, contudo — como sucede *in casu* — o regime resulta de uma prática administrativa constante, não é geralmente necessário que sejam tomadas novas medidas de execução, já que a própria prática administrativa constante é, em si mesma, composta por um feixe de medidas destinadas à concessão dos auxílios individuais.

104. No caso de uma prática administrativa constante, apenas se concebe a verificação de uma outra medida de execução no sentido em que ao funcionário administrativo concreto, no quadro da referida prática, cabe um poder de decisão individual, que lhe permite divergir da abordagem que vai sendo praticada.

105. Não é o que sucede *in casu*. Sempre que as autoridades fiscais belgas, extravasando o sentido literal do artigo 185.º, n.º 2, do CIR 92, equipararam o lucro com o de uma sociedade não integrada num grupo, efetuaram um ajustamento ao lucro comparativamente mais reduzido de uma sociedade não integrada num grupo. Uma vez que este ajustamento foi realizado, sem exceção, sempre de acordo com o mesmo método, a autoridade não exerceu nenhum poder decisório próprio e individual.

106. Em particular, não existe no presente processo nenhum sinal de que as autoridades tributárias belgas pudessem proceder a ajustamentos dos lucros distintos se duas sociedades integradas em grupo, idênticas entre si, pedissem decisões fiscais antecipadas, por essas autoridades entenderem dever uma sociedade ser mais beneficiada do que a outra.

107. Por conseguinte, a constatação do Tribunal Geral, segundo a qual *in casu* seriam necessárias outras medidas de execução, enferma de erro de direito. Portanto, a segunda parte do fundamento de recurso também procede.

3. Quanto ao terceiro pressuposto, relativo à definição geral e abstrata do beneficiário no regime em causa (terceira parte do fundamento de recurso)

108. Na terceira parte do fundamento de recurso, a Comissão censura o Tribunal Geral por este ter interpretado incorretamente o terceiro pressuposto da alínea d) do artigo 1.º do Regulamento 2015/1589, ou seja, a definição geral e abstrata do beneficiário do regime em causa, bem como por ter desvirtuado os considerandos 66, 102 e 103, 109, 139 e 140 da decisão controvertida, ao ter assumido serem necessárias outras medidas de execução a fim de definir os beneficiários da isenção dos lucros excedentários.

109. O Tribunal Geral examina a definição dos beneficiários nos n.ºs 114 a 119 do acórdão impugnado. Conclui, no n.º 119 do acórdão impugnado, que a definição de beneficiários deve, necessariamente, ser efetuada através de outras medidas de execução. Nos termos do n.º 115 do acórdão impugnado, os beneficiários do ato não podem ser identificados apenas com base no artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92. Segundo o n.º 116 do acórdão impugnado, os beneficiários

do ato, tal como considerado pela Comissão no considerando 102, correspondem a uma categoria bem mais específica do que aquela que vem definida na lei. Contudo, os outros atos jurídicos identificados pela Comissão não fornecem esclarecimentos adicionais (n.º 117 do acórdão impugnado).

110. Também aqui o Tribunal Geral incorreu em erro de direito. É certo que o Tribunal Geral, no n.º 115 do acórdão impugnado, refere, como regra, o critério, em si mesmo correto, de definição geral e abstrata de beneficiário, na aceção do artigo 1.º, alínea d), do Regulamento 2015/1589. Uma tal definição é geral e abstrata se os beneficiários puderem ser identificados apenas com base no regime, sem necessidade de outras medidas de execução.

111. E, no mesmo número, o Tribunal Geral referiu, também corretamente, que, nos termos do artigo 185.º, n.º 2, alínea b), do CIR 92, o direito a beneficiar do regime fiscal se encontra reservado a «sociedades integradas num grupo multinacional». Neste sentido, o considerando 109 da decisão controvertida, cujo teor é semelhante, não foi desvirtuado.

112. Porém, no n.º 116 do acórdão impugnado, o Tribunal Geral ignora que a descrição mais pormenorizada do beneficiário, contida no considerando 102 da decisão controvertida, é, ela própria, parte do regime de auxílios³⁸. O facto de os beneficiários do ato, tal como foram identificados pela Comissão, se distinguirem dos que são referidos no artigo 185.º, n.º 2, do CIR 92, resulta simplesmente da circunstância de a Comissão não ter qualificado como regime de auxílios o artigo 185.º, n.º 2, do CIR 92, mas sim a prática administrativa constante.

113. Portanto, o Tribunal Geral qualificou erradamente a definição de beneficiários do ato — ou seja, da prática administrativa constante — como não sendo geral e abstrata. Desta forma, também procede a terceira parte do fundamento de recurso.

4. Conclusão quanto à procedência do recurso

114. Em conclusão, o Tribunal Geral assumiu, erradamente, que no presente caso não se encontram preenchidos os pressupostos do artigo 1.º, alínea d), do Regulamento 2015/1589. Mas, na realidade, a Comissão, na decisão controvertida, expôs em termos bastantes que a prática belga do ajustamento negativo dos lucros de sociedades integradas em grupos multinacionais constitui um regime de auxílios na aceção do artigo 1.º, alínea d), do Regulamento 2015/1589. Por conseguinte, o recurso merece provimento.

C. Quanto ao recurso interposto para o Tribunal Geral

115. Em conformidade com o artigo 61.º, primeiro parágrafo, do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia, quando o Tribunal de Justiça anula a decisão do Tribunal Geral, pode decidir definitivamente o litígio, se estiver em condições de ser julgado, ou remeter o processo ao Tribunal Geral, para julgamento.

116. No presente caso, o litígio não está em condições de ser julgado. Isto porque, mesmo que o Tribunal de Justiça declare que se encontram preenchidos todos os pressupostos de um regime de auxílios, ainda assim terá o Tribunal Geral de avaliar se as decisões fiscais antecipadas em matéria

³⁸ N.º 78 das presentes conclusões.

de ajustamento negativo do lucro constituem auxílios estatais e se a recuperação dos alegados auxílios viola ou não, nomeadamente, os princípios da legalidade e da proteção da confiança legítima, por ter sido erradamente ordenada.

117. O Tribunal Geral não chegou a apreciar estes fundamentos do recurso. Também nos processos correlacionados entretanto suspensos, relativamente aos quais o presente processo constitui processo-piloto, os referidos fundamentos não chegaram a ser objeto de debate contraditório perante o Tribunal Geral. O respetivo exame exige a adoção de medidas suplementares de organização do processo³⁹. Portanto, importa remeter o processo ao Tribunal Geral, para julgamento.

D. Inadmissibilidade do recurso subordinado

118. Importa ainda analisar se o recurso subordinado interposto pela Bélgica é admissível.

119. Nos termos do artigo 56.º, segundo parágrafo, primeira frase, do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia, o recurso pode ser interposto por qualquer das partes que tenha sido total ou parcialmente vencida. No presente caso, o pedido da Bélgica visa a anulação da decisão do Tribunal Geral, na parte em que este julgou improcedente o primeiro fundamento de recurso da Bélgica.

120. Ainda que os pedidos do recurso subordinado, nos termos do artigo 178.º, n.º 1, do Regulamento de Processo, devam ter «por objeto a anulação, total ou parcial, da decisão do Tribunal Geral, tal como figura no dispositivo dessa decisão», decidiu o Tribunal de Justiça que constitui um princípio fundamental em matéria de recursos de decisões do Tribunal Geral deverem os mesmos ser dirigidos contra o dispositivo da decisão do Tribunal Geral e não poderem ter exclusivamente por objeto a alteração de alguns dos fundamentos dessa decisão⁴⁰.

121. Esta ideia está em harmonia com a formulação da disposição geral em matéria de pedidos de recurso, consagrada no artigo 169.º, n.º 1, do Regulamento de Processo. Com efeito, um recurso de uma decisão do Tribunal Geral que não tenha por objeto a anulação, ainda que parcial, do acórdão impugnado, a saber, do seu dispositivo, mas apenas a alteração de alguns dos fundamentos, é, assim, inadmissível⁴¹.

122. A razão de ser deste regime é que os recorrentes têm sempre de ter interesse em agir. Tal resulta do artigo 56.º, segundo parágrafo, primeira frase, do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia, aplicando-se, igualmente, ao recurso subordinado.

123. *In casu* inexistente esse interesse, pois ou é negado provimento ao recurso da Comissão e a anulação da decisão controvertida transita em julgado, o que iria ao encontro dos interesses da Bélgica, ou o Tribunal de Justiça remete o processo para o Tribunal Geral. Neste sentido, o

³⁹ V. o Acórdão de 8 de setembro de 2020, Comissão e Conselho/Carreras Sequeros e o. (C-119/19 P e C-126/19 P, EU:C:2020:676, n.º 130), no caso inverso.

⁴⁰ Acórdãos de 14 de novembro de 2017, British Airways/Comissão (C-122/16 P, EU:C:2017:861, n.º 51); de 25 de julho de 2018, Société des produits Nestlé e o./Mondelez UK Holdings & Services (C-84/17 P, C-85/17 P e C-95/17 P, EU:C:2018:596, n.º 41); e de 16 de julho de 2020, Inclusion Alliance for Europe/Comissão (C-378/16 P, EU:C:2020:575, n.º 57).

⁴¹ Acórdãos de 15 de novembro de 2012, Al-Aqsa/Conselho (C-539/10 P e C-550/10 P, EU:C:2012:711, n.ºs 44 e 50); e de 25 de julho de 2018, Société des produits Nestlé e o./Mondelez UK Holdings & Services (C-84/17 P, C-85/17 P e C-95/17 P, EU:C:2018:596, n.ºs 42 e 43).

Tribunal de Justiça só será eventualmente chamado a pronunciar-se acerca das considerações do Tribunal Geral em matéria de competência fiscal dos Estados-Membros no quadro de um novo recurso.

124. Destarte, o recurso subordinado da Bélgica é inadmissível.

VI. Despesas

125. Nos termos do artigo 184.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, o Tribunal de Justiça decidirá sobre as despesas se o recurso for julgado procedente e o Tribunal de Justiça decidir definitivamente o litígio. Uma vez que não é este o caso, deve ficar reservada para final a decisão sobre as despesas.

VII. Conclusão

126. Em conclusão, proponho ao Tribunal de Justiça que decida do modo seguinte:

1. O recurso subordinado interposto pelo Reino da Bélgica é julgado inadmissível.
2. É anulado o Acórdão do Tribunal Geral da União Europeia de 14 de fevereiro de 2019, Bélgica e Magnetrol International/Comissão (T-131/16 e T-263/16, EU:T:2019:91).
3. O presente processo é remetido ao Tribunal Geral para julgamento quanto aos demais fundamentos do recurso.
4. Fica reservada para final a decisão sobre as despesas.