# CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
# YVES BOT
## apresentadas em 23 de Abril de 2009 [1]

1. No seguimento dos trabalhos efectuados no Conselho da União Europeia, em 1997, sobre a concorrência fiscal entre os Estados-Membros, a Comissão das Comunidades Europeias procedeu ao exame e ao reexame dos regimes fiscais adoptados pelos Estados-Membros à luz das disposições do Tratado CE em matéria de auxílios de Estado.

2. A Comissão procedeu, assim, ao reexame do regime fiscal aplicado pelo Reino da Bélgica a favor dos centros de coordenação [2]. Apesar de, em 1984, em 1987 e, depois, em 1990, ter entendido que esse regime não constituía um auxílio de Estado, em 17 de Fevereiro de 2003, a Comissão adoptou uma decisão que declara o referido regime incompatível com o mercado comum [3]. A decisão foi objecto de um recurso de anulação para o Tribunal de Justiça, no qual foi proferido o acórdão de 22 de Junho de 2006, Bélgica e Forum 187/Comissão [4].

3. Paralelamente, a Comissão procedeu ao exame do regime fiscal instaurado, em 1997, pelo Reino dos Países Baixos, respeitante às actividades de financiamento internacional de determinados grupos de empresas (a seguir «regime CFA»).

4. Este regime permite que as empresas que tenham beneficiado de autorização individual por um período de dez anos constituam reservas para a cobertura de riscos relacionados com o exercício daquelas actividades. Tal regime não foi objecto de uma notificação à Comissão antes de ser aplicado, pelo que, em 11 de Julho de 2001, a Comissão decidiu dar início a um procedimento formal de investigação, em conformidade com o artigo 88.º, n.º 2, CE.

5. Por decisão de 17 de Fevereiro de 2003 [5], a Comissão entendeu que o referido regime constituía um auxílio de Estado incompatível com o mercado comum. Considerou, contudo, que, tendo em conta as posições repetidamente manifestadas a respeito do regime fiscal belga, em 1984, em 1987 e em 1990, as empresas beneficiárias desse regime à

1 — Língua do processo: francês.

2 — Um centro de coordenação é uma empresa criada por um grupo de sociedades de carácter multinacional que tem por objecto fornecer diversos serviços a estas sociedades, nomeadamente no domínio financeiro.

3 — Decisão C(2003) 564 final da Comissão relativa ao regime de auxílios criado pela Bélgica a favor dos centros de coordenação estabelecidos neste país, rectificada pela errata de 23 de Abril de 2003.

4 — C-182/03 e C-217/03, Colect., p. I-5479.

5 — Decisão 2003/515/CE da Comissão relativa ao auxílio concedido pelos Países Baixos a favor das actividades de financiamento internacional (JO L 180, p. 52, a seguir «decisão impugnada»).

data da decisão que deu início ao procedimento formal de investigação poderiam invocar uma confiança legítima na compatibilidade deste regime com as regras do Tratado CE. A Comissão autorizou, por isso, estas empresas a beneficiar do regime CFA até ao termo do período que lhes foi concedido e, o mais tardar, até 31 de Dezembro de 2010.

6. A Koninklijke Friesland Foods NV [6], que é uma empresa neerlandesa, interpôs recurso de anulação da decisão impugnada para o Tribunal de Primeira Instância das Comunidades Europeias.

7. Por acórdão de 12 de Setembro de 2007, Koninklijke Friesland Foods/Comissão [7], o Tribunal de Primeira Instância anulou a referida decisão na medida em que exclui do regime transitório os operadores económicos, como a KFF, que, em 11 de Julho de 2001, tivessem apresentado um pedido de aplicação do regime CFA, sem que a administração fiscal neerlandesa tivesse decidido até essa mesma data.

8. Compete agora ao Tribunal de Justiça apreciar o recurso desse acórdão interposto pela Comissão. Este recurso suscita, no essencial, duas questões de direito relacionadas com a qualidade de potencial beneficiário do regime de auxílios da KFF e com a não notificação deste regime à Comissão.

9. A primeira questão está relacionada com a admissibilidade do recurso de anulação da decisão impugnada interposto por aquela empresa. Trata-se da questão de saber se a KFF pode contestar a legalidade dessa decisão perante o juiz comunitário, tendo em conta que, à data da notificação dessa decisão, não gozava de qualquer direito adquirido.

10. A segunda questão de direito convida o Tribunal de Justiça a examinar o alcance do princípio da protecção da confiança legítima no domínio dos auxílios de Estado. Trata-se da questão de saber se a KFF pode, tal como as empresas beneficiárias do regime em causa, invocar o princípio da protecção da confiança legítima e beneficiar de medidas transitórias quando esse regime não tenha sido objecto de uma notificação à Comissão antes de ser aplicado. O Tribunal de Justiça é, assim, chamado a verificar se os requisitos que estabeleceu no acórdão Bélgica e Forum 187/Comissão, já referido, para reconhecer a existência de violação daquele princípio, estão preenchidos no caso em apreço.

11. Nas presentes conclusões, proponho que o Tribunal de Justiça conceda provimento ao recurso.

12. A título principal, sustentarei que o Tribunal de Primeira Instância, ao considerar, no quadro da apreciação que efectuou da admissibilidade do recurso, que a decisão impugnada diz individualmente respeito à

6 — A seguir «KFF».
7 — T-348/03, a seguir «acórdão recorrido».

KFF, cometeu um erro de direito que justifica a anulação do acórdão recorrido.

13. A título subsidiário, alegarei que, mesmo partindo do princípio de que o recurso da KFF é admissível, o acórdão deve ser anulado na medida em que esta empresa não podia invocar uma violação do princípio da protecção da confiança legítima.

14. Proponho que o Tribunal de Justiça se pronuncie, definitivamente, sobre a excepção de inadmissibilidade suscitada pela Comissão, considerando-a procedente.

## I — Quadro jurídico comunitário

15. No Tratado, os auxílios de Estado são objecto de uma proibição de princípio, acompanhada de algumas derrogações. O artigo 87.º, n.º 1, CE dispõe:

«Salvo disposição em contrário do presente Tratado, são incompatíveis com o mercado comum, na medida em que afectem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.»

16. O artigo 87.º CE enumera, seguidamente, nos seus n.os 2 e 3, os auxílios de Estado que são compatíveis de pleno direito com o mercado comum e os que podem ser considerados compatíveis com este.

17. O artigo 88.º CE prevê:

«1. A Comissão procederá, em cooperação com os Estados-Membros, ao exame permanente dos regimes de auxílios existentes nesses Estados. A Comissão proporá também aos Estados-Membros as medidas adequadas, que sejam exigidas pelo desenvolvimento progressivo ou pelo funcionamento do mercado comum.

2. Se a Comissão, depois de ter notificado os interessados para apresentarem as suas observações, verificar que um auxílio concedido por um Estado ou proveniente de recursos estatais não é compatível com o mercado comum nos termos do artigo 87.º, ou que esse auxílio está a ser aplicado de forma abusiva, decidirá que o Estado em causa deve suprimir ou modificar esse auxílio no prazo que ela fixar.

[…]

3. Para que possa apresentar as suas observações, deve a Comissão ser informada atempadamente dos projectos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios. Se a Comissão considerar que determinado projecto de auxílio não é compatível com o mercado comum nos termos do artigo 87.º, deve sem demora dar início ao procedimento previsto no número anterior. O Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projectadas antes de tal procedimento haver sido objecto de uma decisão final.»

18. Por último, o artigo 89.º CE habilita o Conselho a adoptar regulamentos adequados à execução dos artigos 87.º CE e 88.º CE. Por força desta habilitação, o Conselho adoptou, em 22 de Março de 1999, o Regulamento (CE) n.º 659/1999 [8], que estabelece regras precisas relativas aos procedimentos a seguir para efeitos de aplicação do artigo 88.º CE.

**II — Regime CFA**

19. O regime CFA consta da Lei de 1969 relativa ao imposto sobre as sociedades [9]. Foi alterado pela Lei de 13 de Dezembro de 1996 [10], que introduziu o artigo 15b com vista a evitar que as empresas neerlandesas que operam a nível internacional integrassem as suas actividades de financiamento de grupo no âmbito de empresas de financiamento estabelecidas no estrangeiro, nomeadamente nos paraísos fiscais. Este regime, na versão alterada, entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1997.

20. O artigo 15b da lei de 1969 permite que as empresas beneficiárias constituam uma reserva para a cobertura de riscos relacionados com as suas actividades de financiamento internacional. A possibilidade de beneficiar deste regime está aberta a qualquer empresa, independentemente de se tratar de uma empresa neerlandesa ou estrangeira sujeita a imposto, na condição de preencher os requisitos estabelecidos na referida disposição:

— a empresa beneficiária deve exercer actividades financeiras em benefício de

8 — Regulamento do Conselho que estabelece as regras de execução do artigo [88.º] do Tratado CE (JO L 83, p. 1).

9 — Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

10 — Lei que altera a lei de 1969 relativa aos impostos sobre as sociedades com vista a lutar contra a erosão da matéria colectável e a reforçar a estrutura fiscal (Wet van 13 december 1996 tot wijziging van de wet op de vennootschapsbelasting 1969 met het oog op het tegengaan van uitholling van de belastinggrondslag en het versterken van de fiscale infrastructuur, Stbl. 1996, n.º 65, a seguir «lei de 1969»).

entidades do grupo em pelo menos quatro países ou dois continentes;

— deve desempenhar uma actividade regular em matéria de concessão de empréstimos e de investimento de fundos e estar em condições de actuar de forma perfeitamente independente. Esta actividade deve ser dirigida exclusivamente a partir do Reino dos Países Baixos;

— as empresas nos quatro países têm de contribuir, por país, com pelo menos 5% do rendimento tributável resultante das suas actividades financeiras. Cada um dos dois continentes tem de gerar pelo menos 10% deste rendimento.

21. Nos termos do artigo 15b, n.º 10, da lei de 1969, o Inspector do Serviço dos Impostos examina os pedidos das empresas que desejam beneficiar das disposições do regime CFA. O Inspector concede o benefício deste regime, especificando as condições da sua utilização, tendo em conta a situação particular da empresa, adoptando uma decisão passível de recurso (a seguir «autorização CFA») [11].

## III — Matéria de facto e tramitação processual

### A — *Factos anteriores à decisão impugnada*

22. O regime CFA não foi notificado à Comissão antes de ser aplicado, em 1 de Janeiro de 1997.

23. No fim de uma reflexão sobre a concorrência fiscal entre os Estados-Membros, o Conselho «Assuntos económicos e financeiros» adoptou um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas [12]. Um grupo *ad hoc* foi incumbido de recensear as medidas fiscais nacionais que tenham consequências prejudiciais para o mercado comum.

24. Na sequência desta iniciativa, a Comissão comprometeu-se a elaborar directrizes para a aplicação dos artigos 87.º CE e 88.º CE às medidas que respeitem à fiscalidade directa das empresas. Assim, em 11 de Novembro de 1998, a Comissão adoptou uma comunicação sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios de Estado às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas [13]. Foi com base nesta comunicação que a Comissão

11 — V. Decreto DB 97/3951, de 2 de Outubro de 1997, que estabelece a decisão-tipo referida no artigo 15b da lei de 1969 (Besluit nr DB 97/3951 van 2 oktober 1997 tot vaststelling van de modelbeschikking inzake artikel 15 b van de Wet op de venootschapsbelasting 1969).

12 — Resolução do Conselho e dos representantes dos Governos dos Estados-Membros reunidos no Conselho, de 1 de Dezembro de 1997, relativa a um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas (JO 1998, C 2, p. 2).

13 — JO C 384, p. 3.

procedeu ao exame ou reexame dos regimes fiscais em vigor nos diferentes Estados-Membros.

25. Em 12 de Fevereiro de 1999, a Comissão pediu às autoridades neerlandesas informações sobre o regime CFA. Estas autoridades responderam em 8 de Março de 1999.

26. Em 27 de Dezembro de 2000, a KFF apresentou um pedido de autorização à administração fiscal neerlandesa para constituir, a partir de 1 de Janeiro de 2000, uma reserva no âmbito do regime CFA (a seguir «pedido CFA»). Em 24 de Abril de 2001, este pedido foi discutido com a administração fiscal.

27. Por carta de 11 de Julho de 2001, publicada no *Jornal Oficial das Comunidades Europeias* de 31 de Outubro de 2001, a Comissão notificou o Reino dos Países Baixos da sua decisão de dar início ao procedimento formal de investigação, em conformidade com o artigo 88.º, n.º 2, CE [14]. No quadro da sua avaliação preliminar do auxílio, a Comissão exprimiu as suas dúvidas quanto à compatibilidade do regime CFA com o mercado comum. Referiu que este regime era susceptível de constituir um auxílio de Estado e não parecia poder beneficiar de nenhuma das derrogações previstas no artigo 87.º, n.ºs 2 e 3, CE. Em conformidade com o artigo 88.º, n.º 2, CE, a Comissão convidou o Reino dos Países Baixos, bem como as outras partes interessadas, a apresentar as suas observações no prazo de um mês.

28. Em 26 de Julho de 2001, a administração fiscal neerlandesa informou a KFF de que a Comissão dera início ao procedimento formal de investigação.

29. Na sequência do início deste procedimento, o pedido CFA da KFF foi suspenso.

30. Por carta de 3 de Outubro de 2002, o Reino dos Países Baixos alegou perante a Comissão que, tendo em conta a confiança legítima e o respeito dos direitos adquiridos, esta instituição devia permitir que as empresas que àquela data eram beneficiárias do regime CFA pudessem continuar a beneficiar desse regime até ao termo do período relativamente ao qual foram reconhecidas como beneficiárias.

31. Por último, em 5 de Dezembro de 2002, o Secretário de Estado das Finanças neerlandês, adoptou uma decisão que estabelecia que, a partir daquela data, a administração fiscal neerlandesa não trataria mais candidaturas ao regime CFA.

14 — JO C 306, p. 6.

B — *Decisão impugnada*

32. Em 17 de Fevereiro de 2003, a Comissão adoptou a decisão impugnada.

33. Nesta decisão, a Comissão confirma as suas dúvidas quanto à existência do regime CFA e à sua compatibilidade com o direito comunitário. Refere, antes de mais, que este regime constitui um auxílio de Estado na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE e expõe os motivos pelos quais considera que o mesmo não pode beneficiar de nenhuma das derrogações previstas nos n.os 2 e 3 daquele artigo.

34. Em seguida, a Comissão examina a confiança legítima dos beneficiários do regime CFA. Reconhece a sua existência e refere que essa confiança legítima justifica que a Comissão renuncie a recuperar os auxílios concedidos.

35. Os n.os 111 e 112 da fundamentação da decisão impugnada têm a seguinte redacção:

«[…]

No caso em apreço, se bem que os regimes belga e neerlandês não sejam idênticos, a Comissão verifica que o regime CFA tem semelhanças com o regime introduzido na Bélgica pelo decreto real n.º 187, de 30 de Dezembro de 1982, sobre o tratamento fiscal para os centros de coordenação. Com efeito, ambos os regimes dizem respeito a actividades intragrupo e um grande número de beneficiários do regime CFA tinha recorrido anteriormente ao regime belga dos centros de coordenação. Na sua decisão de 2 de Maio de 1984, a Comissão considerou que o regime belga [dos centros de coordenação] não constituía um auxílio na acepção do [artigo 87.º, n.º 1, CE]. Não obstante a decisão não ter sido publicada, tanto o XIV Relatório sobre a Política de Concorrência como a resposta a uma pergunta parlamentar [15], revelaram que a Comissão não levantou quaisquer objecções ao regime belga dos centros de coordenação, o que aliás foi sublinhado [pelo Reino dos] Países Baixos e pelas partes interessadas.

Neste contexto, a Comissão salienta que adoptou a sua decisão sobre o regime belga dos centros de coordenação antes da entrada em vigor do regime CFA. Adianta ainda que todos os beneficiários do regime CFA foram reconhecidos como tal antes da sua decisão de 11 de Julho de 2001, que deu início ao procedimento formal de investigação. Por conseguinte, a Comissão aceita os argumentos [do Reino dos] Países Baixos e dos terceiros sobre o facto de ter sido criada uma confiança legítima junto dos beneficiários do regime e renuncia a recuperar os auxílios concedidos.»

15 — A Comissão remete para a sua nota de rodapé 16, que faz referência à pergunta escrita n.º 1735/90 (JO 1991, C 63, p. 37). Remete, igualmente, para as perguntas anteriores dos deputados belgas ao Parlamento Europeu Radoux, n.º 2381/82 (JO 1983, C 170, p. 9) e Van Rompuy, n.º 1817/83 (JO 1984, C 148, p. 14).

36. Por último, a Comissão analisa os motivos pelos quais considera necessário prever um período de transição para que o regime CFA deixe de produzir efeitos. Neste sentido, refere duas situações distintas.

37. No que respeita às reservas já criadas pelas empresas beneficiárias no quadro do regime CFA, a Comissão verifica que estas reservas inserem-se numa estratégia de longo prazo e que as vantagens que lhes estão associadas foram adquiridas com base na confiança legítima. Em consequência, a Comissão considera que as empresas beneficiárias podem continuar a utilizar as suas reservas em conformidade com a legislação neerlandesa em vigor [16].

38. No que respeita à constituição de novas reservas, a Comissão salienta que os princípios da protecção da confiança legítima e da segurança jurídica deixam, em princípio, de poder ser invocados após uma decisão que declara um auxílio incompatível com o mercado comum. A este respeito, refere que, após um prazo razoável concedido ao Estado-Membro e às empresas interessadas para a adaptação à nova situação, a confiança legítima deixa de poder ser invocada. No caso presente, a Comissão tem em conta o contexto do procedimento, nomeadamente, os progressos já realizados a nível comunitário na luta contra a concorrência fiscal prejudicial. Tem, igualmente, em conta a supressão anunciada do regime CFA a partir de Dezembro de 2002 e a consequente diminuição progressiva do número dos beneficiários até 2010 [17].

39. No n.º 118 da fundamentação da decisão impugnada, a Comissão observa, portanto, o seguinte:

«Tendo em conta estas circunstâncias excepcionais, a Comissão considera que os beneficiários do regime CFA à data do início do presente procedimento, podem continuar a constituir novas reservas ou a utilizar as reservas já existentes segundo as modalidades do regime CFA em vigor, até ao termo das decisões adoptadas, e o mais tardar até 31 de Dezembro de 2010.»

40. Das considerações que antecedem, a Comissão conclui o seguinte:

«(119) A Comissão verifica que [o Reino dos] Países Baixos implement[ou] um regime de auxílios ilegal em violação do n.º 3 do artigo 88.º [CE]. Verifica ainda que o regime CFA é incompatível com o mercado comum.

16 — V. n.º 114 da fundamentação da decisão impugnada.

17 — V. n.os 115 e 117 da fundamentação desta decisão.

Contudo, tendo em conta a confiança legítima criada junto dos beneficiários e as circunstâncias excepcionais descritas *supra*, não há razão para proceder à recuperação dos auxílios pagos e o regime pode ser mantido até o mais tardar 31 de Dezembro de 2010»

41. A parte decisória da decisão impugnada tem a seguinte redacção:

«*Artigo 1.º*

O regime de auxílios implementado [pelo Reino dos] Países Baixos no quadro do artigo 15b da lei relativa aos impostos sobre as sociedades de 1969 introduzida pela lei de 13 de Dezembro de 1969, é incompatível com o mercado comum.

*Artigo 2.º*

[O Reino dos] Países Baixos dev[e] suprimir o regime de auxílios referido no artigo 1.º As empresas beneficiárias deste regime em 11 de Julho de 2001 podem continuar a beneficiar deste regime até ao termo do período de dez anos que lhes foi concedido pela administração fiscal neerlandesa. O termo da aplicação do regime será o mais tardar em 31 de Dezembro de 2010.

[…]»

C — *Factos posteriores à decisão impugnada*

42. Por carta de 11 de Abril de 2003, o Reino dos Países Baixos pediu à Comissão, nomeadamente, que confirmasse, por escrito, que o regime transitório previsto no artigo 2.º da decisão impugnada se aplicava, igualmente, às empresas que, ainda que não beneficiassem de uma decisão da administração fiscal neerlandesa que lhes permitisse aceder ao regime CFA, tivessem apresentado um pedido nesse sentido antes de 5 de Dezembro de 2002, data a partir da qual qualquer novo pedido de autorização CFA seria indeferido, na medida em que, em 11 de Julho de 2001, essas empresas preenchessem os requisitos de aplicação daquele regime.

43. Por carta de 7 de Julho de 2003, a Comissão referiu que resultava claro do n.º 118 da fundamentação da decisão impugnada, bem como do artigo 2.º desta decisão,

que o regime transitório não se aplicava a essas empresas. Referiu, igualmente, que se as autoridades neerlandesas decidissem conceder às referidas empresas uma autorização CFA, tal equivaleria a conceder um novo auxílio contrário à decisão impugnada.

44. Em 21 de Agosto de 2003, a administração fiscal neerlandesa indeferiu, com base na decisão impugnada, o pedido CFA da KFF.

45. O artigo 15b da lei de 1969 foi revogado pelo artigo 1.º, D, da Lei de 15 de Setembro de 2005 [18].

46. O artigo 2.º desta última lei dispõe, no essencial, que, no que respeita aos contribuintes sujeitos ao imposto sobre as sociedades que, em 11 de Julho de 2001, preenchiam os requisitos de aplicação do regime previsto no artigo 15b da lei de 1969, este artigo e as disposições dele decorrentes mantêm-se aplicáveis. Prevê, igualmente, que esta disposição transitória se aplique por um período de dez anos a contar da data a partir da qual o contribuinte podia constituir uma reserva, não podendo prolongar-se para além de 31 de Dezembro de 2010.

18 — Lei que altera a lei de 1969 — supressão do regime CFA (Wet van 15 september 2005, houdende wijziging van de wet op de vennootschapsbelasting 1969 — vervallen van concernfinancieringsregeling, Stb. 2005, n.º 468).

## IV — Tramitação processual no Tribunal de Primeira Instância e acórdão recorrido

47. Por petição apresentada no Tribunal de Primeira Instância em 10 de Outubro de 2003, a KFF interpôs recurso de anulação da decisão impugnada.

48. Por articulado apresentado na Secretaria, em 14 de Janeiro de 2004, a Comissão suscitou uma excepção de inadmissibilidade ao abrigo do artigo 114.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Primeira Instância. Em 29 de Março de 2004, a KFF apresentou observações sobre esta excepção. Por despacho de 28 de Fevereiro de 2005, o Tribunal de Primeira Instância reservou para final a decisão sobre a excepção, bem como a decisão quanto às despesas.

49. No acórdão recorrido, o Tribunal de Primeira Instância considerou que o recurso interposto pela KFF é admissível. Além disso, deu provimento ao recurso e anulou o artigo 2.º da decisão impugnada na medida em que exclui do regime transitório aí previsto os operadores que, em 11 de Julho de 2001, já tivessem apresentado à administração fiscal neerlandesa um pedido de aplicação do regime de auxílios em causa, sem que a seu respeito tivesse sido decidido até essa mesma data.

## V — Tramitação processual no Tribunal de Justiça e pedidos das partes

50. Ao abrigo do artigo 56.º do Estatuto do Tribunal de Justiça, a Comissão, por petição apresentada na Secretaria do Tribunal em 22 de Novembro de 2007, interpôs recurso do acórdão recorrido.

51. A título principal, a Comissão pede ao Tribunal de Justiça que dê provimento ao presente recurso e, consequentemente, anule o acórdão recorrido, negue provimento ao recurso de anulação interposto pela KFF e condene esta última nas despesas das duas instâncias.

52. A título subsidiário, a Comissão pede ao Tribunal de Justiça que anule o acórdão recorrido na medida em que o mesmo atribui direitos a outros operadores para além da KFF que, em 11 de Julho de 2001, já tivessem apresentado à administração fiscal neerlandesa um pedido de aplicação do regime CFA e negue provimento ao recurso de anulação da decisão impugnada na medida em que pede o reconhecimento de direitos a outras empresas para além da KFF.

53. A KFF pede que seja negado provimento ao recurso do acórdão do Tribunal de Primeira Instância e que a Comissão seja condenada nas despesas.

## VI — Apreciação do recurso

A — *Quanto ao primeiro fundamento, relativo à inobservância do requisito do interesse individual da KFF*

1. Argumentos das partes

54. A Comissão sustenta que o Tribunal de Primeira Instância errou ao considerar que a decisão impugnada dizia individualmente respeito à KFF na acepção do artigo 230.º, quarto parágrafo, CE e da jurisprudência do Tribunal de Justiça.

55. Afirma, a este respeito, que o Tribunal de Primeira Instância cometeu um erro de direito ao fundar a sua análise no acórdão Bélgica e Forum 187/Comissão, já referido, e ao comparar a situação da KFF com a dos operadores económicos que, nesse processo, pediam a renovação das suas autorizações. Ora, de acordo com a Comissão, estas duas situações não são comparáveis na medida em que a KFF nunca beneficiou do regime CFA. Contrariamente ao que sustenta o Tribunal de Primeira Instância no n.º 100 do acórdão recorrido, esta empresa não seria «especialmente» afectada pela decisão impugnada, mas sê-lo-ia exactamente da mesma forma que as outras empresas neerlandesas que nunca beneficiaram deste regime.

56. A KFF sustenta que este fundamento é inadmissível. Considera, de facto, que a questão de saber se a diferença entre um primeiro pedido de autorização e um pedido de renovação é relevante para determinar se esta empresa faz parte de um grupo restrito é uma questão de facto que o Tribunal de Justiça não pode examinar no quadro de um recurso de um acórdão do Tribunal de Primeira Instância.

2. Apreciação

57. A decisão impugnada, de acordo com o seu artigo 4.º, tem como único destinatário o Reino dos Países Baixos. As pessoas singulares ou colectivas, como a KFF, que pretendam interpor um recurso de anulação desta decisão devem, portanto, preencher os requisitos fixados no artigo 230.º, quarto parágrafo, CE. Devem, consequentemente, demonstrar que a referida decisão lhes diz directa e individualmente respeito.

58. Caso não demonstrem que preenchem esses requisitos, o recurso interposto da decisão impugnada é inadmissível.

59. No caso presente, o Tribunal de Justiça é chamado a examinar se a KFF, cujo pedido de autorização estava pendente à data da notificação da decisão impugnada, é individualmente afectada pela decisão impugnada na acepção do artigo 230.º, quarto parágrafo, CE e da jurisprudência comunitária.

60. Trata-se, portanto, de determinar se, de acordo com os critérios enunciados pelo Tribunal de Justiça no acórdão Plaumann/ /Comissão [19] e, depois, confirmados por jurisprudência assente, a decisão impugnada diz respeito à KFF em razão de determinadas qualidades que lhe são próprias ou de uma situação de facto que a caracteriza relativamente a qualquer outra pessoa, individualizando-a de forma idêntica à de um destinatário dessa decisão [20].

61. Esta jurisprudência foi aplicada e definida com precisão pelo Tribunal de Justiça no domínio específico dos auxílios de Estado. O Tribunal de Justiça decidiu, reiteradamente, que, neste domínio, uma empresa não pode impugnar uma decisão da Comissão que proíbe um regime de auxílios sectorial se essa decisão apenas lhe disser respeito em virtude de pertencer ao sector em questão e da sua qualidade de potencial beneficiário do referido regime [21].

19 — Acórdão de 15 de Julho de 1963 (25/62, Colect., 1962-1964, p. 223).

20 — V., nomeadamente, acórdãos de 1 de Abril de 2004, Comissão/Jégo-Quéré (C-263/02 P, Colect., p. I-3425, n.º 45), de 13 de Dezembro de 2005, Comissão/Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum (C-78/03 P, Colect., p. I-10737, n.º 33), e de 13 de Março de 2008, Comissão/ /Infront WM (C-125/06 P, Colect., p. I-1451, n.º 70).

21 — V., nomeadamente, acórdão de 19 de Outubro de 2000, Itália e Sardegna Lines/Comissão (C-15/98 e C-105/99, Colect., p. I-8855, n.º 33 e jurisprudência referida).

62. Com efeito, em tal situação, a empresa não pode ser afectada pela decisão da Comissão da mesma forma que uma empresa que beneficia, efectivamente, do regime em causa e que poderia ser obrigada a restituir os auxílios ilegalmente concedidos pelo Estado-Membro.

63. Esta linha de pensamento é coerente com a jurisprudência assente segundo a qual uma empresa pode contestar a legalidade de um acto comunitário quando esse acto modifica os direitos adquiridos por essa empresa antes da sua adopção [22].

64. Assim, ainda que uma empresa faça parte de um círculo restrito de operadores económicos, como é o caso da KFF e das outras treze empresas que apresentaram à administração fiscal neerlandesa um pedido de autorização, tal não é suficiente para reconhecer que o acto impugnado lhe diz individualmente respeito. Será ainda necessário que essa empresa goze de um direito juridicamente protegido que lhe permita ser individualizada de forma idêntica à de um destinatário desse acto em conformidade com a jurisprudência do acórdão Plaumann/Comissão, já referido.

65. Ora, há que observar que a KFF não goza de qualquer direito adquirido antes da adopção da decisão impugnada. Não era beneficiária do regime CFA à data da adopção desta decisão nem lhe foi dada qualquer garantia pela administração fiscal neerlandesa nesse sentido. Nestas circunstâncias, ainda que pertença a um círculo restrito de contribuintes, a KFF não pode ser afectada pela decisão impugnada, da mesma forma que as outras empresas beneficiárias do regime CFA, que, certamente, verão o prazo da sua autorização ser prorrogado até 31 de Dezembro de 2010.

66. A situação da KFF é, portanto, muito diferente da dos centros de coordenação belgas visados pelo acórdão Bélgica e Forum 187/Comissão, já referido, uma vez estes eram já beneficiários do regime em causa e pediam uma renovação das autorizações que lhes haviam sido concedidas. A decisão em causa nesse acórdão incidia, pois, claramente sobre uma situação em curso no momento da sua adopção e punha em causa o benefício de direitos adquiridos pelos centros de coordenação relativamente a operações futuras.

22 — V., nomeadamente, acórdãos de 1 de Julho de 1965, Toepfer e Getreide-Import Gesellschaft/Comissão (106/63 e 107/63, Colect. 1965-1968, pp. 525, 533), de 23 de Novembro de 1971, Bock/Comissão (62/70, Colect., p. 897), de 18 de Novembro de 1975, CAM/CEE (100/74, Colect., p. 471, Recueil, p. 1393); de 27 de Novembro de 1984, Agricola commerciale olio e o./Comissão (232/81, Recueil, p. 3881), e Savma/Comissão (264/81, Recueil, p. 3915); de 18 de Maio de 1994, Codorniu/Conselho (C-309/89, Colect., p. I-1853), e Comissão/Infront WM, já referido (n.º 72).

67. Por esse motivo, considero que o Tribunal de Primeira Instância, ao considerar, no quadro da apreciação que efectuou da admissibilidade do recurso, que a decisão impugnada dizia individualmente respeito à KFF, cometeu um erro de direito que justifica a anulação do acórdão recorrido.

68. Em consequência, proponho que o Tribunal de Justiça declare procedente o primeiro fundamento invocado pela Comissão e anule o acórdão recorrido na medida em que o Tribunal de Primeira Instância considerou admissível o recurso de anulação da decisão impugnada interposto pela KFF.

69. Caso o Tribunal de Justiça não siga a minha proposta e considere que a decisão impugnada diz individualmente respeito à KFF e que, além disso, esta dispõe de interesse em agir, indicarei os motivos pelos quais entendo que deve, em todo o caso, ser dado provimento ao recurso do acórdão do Tribunal de Primeira Instância.

70. Passo a examinar dois fundamentos que considero, a este respeito, dirimentes, a saber, o fundamento relativo à violação do princípio da protecção da confiança legítima e o fundamento relativo à violação do princípio da igualdade de tratamento.

B — *A título subsidiário, quanto ao segundo fundamento, relativo à violação do princípio da protecção da confiança legítima*

71. O artigo 2.º da decisão impugnada concede um período de transição às empresas que eram beneficiárias do regime CFA quando a Comissão que deu início ao procedimento formal de investigação do auxílio, em 11 de Julho de 2001. A Comissão baseou-se na confiança legítima destas empresas na compatibilidade do regime CFA com as regras do Tratado e nas circunstâncias particulares do processo [23].

72. No acórdão recorrido, o Tribunal de Primeira Instância considerou que a Comissão violou, por isso, o princípio da protecção da confiança legítima ao não prever qualquer medida transitória relativamente aos contribuintes, como a KFF, cujo pedido de autorização se encontrava ainda pendente no momento da notificação da decisão impugnada.

73. Antes de iniciar a análise deste fundamento e a fim de melhor apreciar a forma como o Tribunal de Primeira Instância o examinou no acórdão recorrido, parece-me importante recordar, em primeiro lugar, o conteúdo deste princípio à luz da jurisprudência comunitária.

23 — V. n.os 111 a 118 da fundamentação da decisão impugnada.

1. Jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao princípio da protecção da confiança legítima

74. O princípio da protecção da confiança legítima constitui um princípio geral de direito comunitário, que permite controlar a legalidade dos actos das instituições comunitárias [24].

75. Como referiu o advogado-geral P. Léger nas suas conclusões no processo que deu origem ao acórdão Bélgica e Forum 187/ /Comissão, já referido [25], este princípio constitui o corolário do princípio da segurança jurídica, que exige que a legislação comunitária seja certa e a sua aplicação previsível para os particulares, no sentido de que visa, em caso de alteração da norma jurídica, garantir a protecção das situações legitimamente adquiridas por uma ou várias pessoas singulares ou colectivas em particular [26].

76. À luz da aplicação do princípio da protecção da confiança legítima na jurisprudência do Tribunal de Justiça, o advogado-geral P. Léger recordou que se entende haver violação deste princípio quando estão preenchidos os seguintes requisitos.

77. Em primeiro lugar, deve existir um acto ou uma conduta da administração comunitária susceptível de ter gerado essa confiança e de criar expectativas fundadas. Com efeito, segundo a jurisprudência, o princípio da protecção da confiança legítima só pode ser invocado relativamente a um acto comunitário se a própria Comunidade tiver previamente criado uma situação susceptível de gerar essa confiança [27]. Além disso, a administração comunitária deve fornecer garantias precisas [28].

78. Em segundo lugar, essa confiança deve ser legítima, isto é, a pessoa interessada não deve ter tido a possibilidade de prever a alteração da linha de conduta adoptada anteriormente pela administração comunitária. Com efeito, segundo a jurisprudência, quando um operador económico prudente e sensato estiver em condições de prever a adopção de um acto comunitário susceptível de afectar os

24 — V., nomeadamente, acórdãos de 14 de Maio de 1975, CNTA (74/74, Colect., p. 533, n.º 44), de 26 de Junho de 1990, Sofrimport/Comissão (C-152/88, Colect., p. I-2477, n.º 26), de 19 de Maio de 1992, Mulder e o./Conselho e Comissão (C-104/89 e C-37/90, Colect., p. I-3061, n.º 15), de 14 de Outubro de 1999, Atlanta/Comunidade Europeia (C-104/97 P, Colect., p. I-6983, n.º 52), de 4 de Outubro de 2001, Itália/Comissão (C-403/99, Colect., p. I-6883, n.º 35), e de 7 de Junho de 2005, VEMW e o. (C-17/03, Colect., p. I-4983, n.º 73).

25 — Remeto para os n.os 365 a 433 das suas conclusões.

26 — V., nesse sentido, acórdãos de 15 de Fevereiro de 1996, Duff e o. (C-63/93, Colect., p. I-569, n.º 20), e de 18 de Maio de 2000, Rombi e Arkopharma (C-107/97, Colect., p. I-3367, n.º 66).

27 — Acórdãos de 19 de Maio de 1983, Mavridis/Parlamento (289/81, Recueil, p. 1731, n.º 21), de 10 de Janeiro de 1992, Kühn (C-177/90, Colect., p. I-35, n.º 14), Rombi e Arkopharma, já referido (n.º 67), de 15 de Julho de 2004, Gerekens e Procola (C-459/02, Colect., p. I-7315, n.º 29), bem como Bélgica e Forum 187/Comissão, já referido (n.º 147 e jurisprudência referida).

28 — Acórdãos de 25 de Maio de 2000, Kögler/Tribunal de Justiça (C-82/98 P, Colect., p. I-3855, n.º 33), de 6 de Março de 2001, Connolly/Comissão (C-274/99 P, Colect., p. I-1611, n.º 113), e Bélgica e Forum 187/Comissão, já referido (n.º 147 e jurisprudência referida), e despacho de 13 de Dezembro de 2000, Sodima/Comissão (C-44/00 P, Colect., p. I-11231, n.os 50 a 52).

seus interesses não pode, quando este acto é adoptado, invocar o princípio da protecção da confiança legítima [29]. A confiança gerada pelo acto ou pela conduta da administração comunitária é portanto «legítima» e deve, por conseguinte, ser protegida quando a pessoa interessada podia razoavelmente confiar na manutenção ou na estabilidade da situação assim criada, como podia fazê-lo um operador económico «prudente e sensato».

79. Em terceiro lugar, o interesse comunitário prosseguido pelo acto impugnado não deve opor-se à adopção de medidas transitórias necessárias à protecção da confiança legítima do interessado. Este último requisito está preenchido quando a ponderação dos interesses em presença demonstre que, nas circunstâncias do caso concreto, o interesse comunitário não prevalece sobre o da pessoa interessada na manutenção da situação que podia legitimamente considerar estável [30].

80. Há que referir ainda que estes três requisitos são cumulativos.

29 — V., a este respeito, acórdãos de 15 de Abril de 1997, Irish Farmers Association e o. (C-22/94, Colect., p. I-1809, n.º 25), de 15 de Julho de 2004, Di Lenardo e Dilexport (C-37/02 e C-38/02, Colect., p. I-6911, n.º 70), bem como Bélgica e Forum 187/Comissão, já referido (n.º 147 e jurisprudência referida).

30 — V., como exemplos dessa ponderação dos interesses em presença, acórdãos de 17 de Abril de 1997, de Compte/Parlamento (C-90/95 P, Colect., p. I-1999, n.º 39) e de 17 de Julho de 1997, Affish (C-183/95, Colect., p. I-4315, n.º 57).

81. Foi à luz destes três requisitos que o Tribunal de Primeira Instância examinou e confirmou que a KFF tinha o direito de invocar o benefício do princípio da protecção da confiança legítima.

2. Argumentos das partes

82. Em apoio deste fundamento, a Comissão apresenta vários argumentos.

83. Em primeiro lugar, a Comissão critica o Tribunal de Primeira Instância por, nos n.os 125 e 126 do acórdão recorrido, considerar que não é relevante saber se a KFF é ou não beneficiária do regime CFA ou se preenche os requisitos de aplicação deste regime para determinar a existência de uma confiança legítima por parte da KFF.

84. Em segundo lugar, a Comissão põe em causa a apreciação do Tribunal de Primeira Instância relativamente à verificação dos três requisitos necessários para reconhecer a existência de uma confiança legítima por parte da KFF.

85. No que respeita ao primeiro requisito relativo à existência de uma confiança legítima, a Comissão recorda que nunca forneceu, relativamente à KFF, garantias precisas

quanto à compatibilidade do regime CFA com o mercado comum.

86. Reconhece que as suas posições repetidamente manifestadas a respeito do regime fiscal belga poderão, de facto, ter suscitado «alguma confiança». No entanto, não se tratava de um compromisso específico relativamente à KFF, mas apenas de uma decisão respeitante a outro regime de auxílios, de algum modo comparável. Além disso, a Comissão salienta que ignorava a própria existência desta empresa, uma vez que a KFF não se manifestou perante a Comissão no quadro do procedimento previsto no artigo 88.º, n.º 2, CE.

87. No que respeita ao segundo requisito relativo à legitimidade desta confiança, a Comissão sustenta que a KFF não agiu como um operador económico «prudente e sensato».

88. Por um lado, esta empresa nunca obteve uma autorização, ao contrário de alguns dos centros de coordenação visados no processo que deu origem ao acórdão Bélgica e Forum 187/Comissão, já referido.

89. Por outro lado, partindo do princípio de que a KFF realizou, de facto, investimentos consideráveis para preencher os requisitos de aplicação do regime CFA, aquela empresa apresentou o seu pedido de autorização apenas em 27 de Dezembro de 2000. Ora, segundo a Comissão, um operador prudente e sensato deveria saber, muito antes de 1 de Janeiro de 2000, que a Comissão poderia considerar o regime CFA um auxílio de Estado incompatível com o mercado comum. A este respeito, a Comissão refere a Resolução do Conselho e dos representantes dos governos dos Estados-Membros de 1 de Dezembro de 1997, relativa a um código de conduta no domínio da fiscalidade das empresas. Refere, igualmente, a Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas, de 11 de Novembro de 1998. Refere ainda um comunicado de imprensa de 23 de Fevereiro de 2000 que relata uma declaração do Comissário europeu para a Concorrência, M. Monti [31].

90. Por último, a Comissão critica o n.º 134 do acórdão recorrido, de acordo com o qual a Comissão convidou os interessados a apresentar observações sobre uma eventual confiança legítima que se opunha à recuperação dos auxílios pagos. Com efeito, a Comissão salienta que este argumento não diz respeito a uma empresa como a KFF, que nunca obteve um auxílio no âmbito do regime CFA.

91. No que respeita ao terceiro requisito, relativo à ponderação dos interesses, é a título complementar que a Comissão critica a linha de pensamento do Tribunal de Primeira

31 — Declaração do Comissário M. Monti relativa ao controlo dos auxílios estatais de carácter fiscal (IP/00/182).

Instância. De acordo com a Comissão, o n.º 139 do acórdão recorrido enferma de falta de fundamentação e de erro de facto.

92. Antes de mais, o Tribunal de Primeira Instância não explica em que medida não existe qualquer interesse de ordem pública que obste a que a KFF invoque o princípio da protecção da confiança legítima. De acordo com a Comissão, o facto de ter concedido um regime transitório aos beneficiários efectivos do regime CFA não permite justificar a fundamentação do Tribunal de Primeira Instância, uma vez que esse regime assentava na diminuição progressiva do número dos beneficiários.

93. Seguidamente, a Comissão sustenta que a análise do Tribunal de Primeira Instância tende a pôr em causa o efeito útil do procedimento formal de investigação previsto no artigo 88.º, n.º 2, CE. Com efeito, de acordo com o Tribunal de Primeira Instância, os potenciais beneficiários do regime CFA podiam requerer o benefício de medidas transitórias pela simples razão de que apresentaram um pedido de autorização, mesmo que não se tenham manifestado no quadro do procedimento formal de investigação do auxílio.

94. Por último, a Comissão critica a referência ao acórdão Bélgica e Forum 187/ /Comissão, já referido, nomeadamente ao n.º 165 deste acórdão, uma vez que o que estava em causa neste processo era a renovação de uma autorização.

95. Em terceiro lugar, a Comissão sustenta que o Tribunal de Primeira Instância cometeu um erro de facto ao afirmar, no n.º 139 do acórdão recorrido, que os beneficiários efectivos do regime CFA podem continuar a beneficiar deste regime «até 2010». A Comissão remete, a este respeito, para o teor exacto do artigo 2.º da decisão impugnada.

96. Em quarto lugar, a Comissão alega que, nos n.os 141 a 143 do acórdão recorrido, o Tribunal de Primeira Instância considerou que não era relevante saber se a Comissão tinha, de facto, conhecimento da situação concreta da KFF em 11 de Julho de 2001 para apreciar a existência de violação do princípio da protecção da confiança legítima.

97. Segundo a Comissão, esta linha de pensamento é contrária à jurisprudência comunitária, de acordo com a qual a legalidade de uma decisão em matéria de auxílios de Estado apenas deve ser apreciada em função dos elementos de informação de que a Comissão podia dispor no momento em que a tomou. Ora, no caso presente, a Comissão sustenta que nunca teve conhecimento da situação concreta em que a KFF se encontrava, dado que esta empresa nunca apresentou quaisquer observações à Comissão. De acordo com esta instituição, o Tribunal de Primeira Instância deveria, por isso, ter verificado se a Comissão dispunha, de facto, deste elemento de informação e, em caso negativo, julgar inadmissível qualquer fundamento ou argumento baseado nesse elemento de informação.

98. A Comissão acrescenta que, no sistema de fiscalização dos auxílios de Estado, um potencial beneficiário não pode invocar argumentos relativos a uma situação de facto que a Comissão ignorava, dado que não se manifestara perante a Comissão no quadro do procedimento previsto no artigo 88.º, n.º 2, CE.

99. A KFF sustenta, antes de mais, que nada na jurisprudência permite pensar que a protecção da confiança legítima deve assentar, unicamente, em compromissos concretos assumidos por uma instituição comunitária. A KFF salienta, além disso, a existência de contradições na defesa da Comissão. Embora, na decisão impugnada, a Comissão afirme que a decisão que adoptou relativamente à compatibilidade do regime fiscal belga criou uma confiança legítima junto dos beneficiários do regime CFA, na sua petição, sustenta que aquela decisão diz respeito a um regime «de algum modo comparável» e que não se trata de um compromisso específico relativamente à KFF.

100. Em seguida, a KFF critica os argumentos da Comissão no sentido de que a KFF não agiu como um operador económico «prudente e sensato». Compara a sua situação com a dos beneficiários do regime fiscal belga no processo que deu origem ao acórdão Bélgica e Forum 187/Comissão, já referido. Não vê por que razão estes beneficiários, que aguardavam uma resposta aos seus pedidos de renovação da autorização, são operadores prudentes e sensatos, enquanto que a KFF, que aguardava uma resposta ao seu pedido de autorização, o não é. A KFF sustenta, além disso, que o início, em 11 de Julho de 2001, do procedimento formal de investigação, não pode significar o desaparecimento, nessa data, da confiança legítima. Por outro lado, quanto à ponderação dos interesses, o facto de a confiança legítima ter um «carácter muito genérico» é irrelevante. Com efeito, a partir do momento em que é estabelecida a confiança legítima, independentemente da forma como a Comissão a criou, o interesse das empresas em causa e o interesse comunitário devem ser ponderados. Em todo o caso, a KFF sustenta que a Comissão não avança qualquer argumento que impossibilite que se conceda um regime transitório a outras catorze empresas.

101. Por último, a KFF acrescenta que a Comissão não tem de dispor de informações sobre a situação individual de cada uma das empresas que, tal como a KFF, eram «beneficiárias do regime CFA». De acordo com a KFF, a Comissão devia ter-se apercebido de que, tendo em conta a própria economia do regime, poderia haver ainda pedidos de autorização pendentes. Nestas circunstâncias, a questão de saber se a KFF apresentou observações à Comissão nos termos do procedimento previsto no artigo 88.º, n.º 2, CE é irrelevante para o exame do presente fundamento.

3. Apreciação

102. Considero procedente o segundo fundamento invocado pela Comissão. Parece-me que, de facto, o Tribunal de Primeira Instância cometeu um erro de direito ao reconhecer a existência de uma confiança legítima por

parte da KFF na compatibilidade do regime CFA com as regras do Tratado.

a) Quanto à existência de confiança

103. No acórdão recorrido, o Tribunal de Primeira Instância admitiu que o comportamento da Comissão relativamente ao regime fiscal belga criou confiança na compatibilidade do regime CFA com o mercado comum.

104. O Tribunal de Primeira Instância baseou-se na fundamentação da Comissão constante dos n.os 111 e 112 da fundamentação da decisão impugnada, nos quais se admite a existência de uma confiança legítima por parte dos beneficiários do regime CFA, tendo em conta as posições que a Comissão tomou a respeito do regime fiscal belga.

105. Parece-me errada a apreciação do Tribunal de Primeira Instância a respeito deste primeiro requisito. De facto, entendo que não pode existir qualquer acto ou conduta da Comissão susceptível de ter gerado aquela confiança numa situação como a que está em causa, na qual o regime CFA não foi objecto de qualquer notificação prévia, em violação das regras de procedimento estabelecidas no artigo 88.º, n.º 3, CE.

106. É jurisprudência assente que um operador económico só pode ter e invocar a confiança legítima na regularidade de um auxílio se o mesmo tiver sido concedido com observância do procedimento previsto para o efeito, nomeadamente, das competências atribuídas à Comissão [32]. A este respeito, o Tribunal de Justiça considera que um operador económico diligente deve, normalmente, estar em condições de se assegurar de que esse procedimento foi observado [33].

107. Esta jurisprudência baseia-se no carácter imperativo da fiscalização dos auxílios de Estado e na necessidade de assegurar a eficácia da fiscalização preventiva instituída pela Comissão. Esta fiscalização assenta na obrigação de notificação desses auxílios, que o Tribunal de Justiça qualifica como «elemento central» [34]. Esta obrigação permite à Comissão assegurar a supervisão do mercado comum de acordo com os objectivos prosseguidos pelo Tratado. A referida obrigação tem por objectivo, nomeadamente, afastar eventuais dúvidas quanto à questão de saber se uma medida nacional constitui, ou não, um auxílio de Estado na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE. Assim, é pacífico que a obrigação de notificação dos auxílios de Estado tem como finalidade a segurança jurídica e deve, portanto, nesse sentido, ser rigorosamente respeitada [35].

32 — Acórdão de 22 de Abril de 2008, Comissão/Salzgitter (C-408/04 P, Colect., p. I-2767, n.º 104 e jurisprudência referida).

33 — V., nomeadamente, acórdão de 20 de Março de 1997, Alcan Deutschland (C-24/95, Colect., p. I-1591, n.º 25 e jurisprudência referida).

34 — Acórdão Comissão/Salzgitter, já referido (n.º 104 e jurisprudência referida). Refira-se, igualmente, que num despacho de 3 de Maio de 1996, Alemanha/Comissão (C-399/95 R, Colect. p. I-2441), o presidente do Tribunal de Justiça decidiu, igualmente, que a violação da obrigação de notificação da Comissão constitui uma «infracção especialmente grave, na medida em que [tal comportamento] é contrário a um sistema essencial para a protecção do mercado comum» (n.º 54 e jurisprudência referida).

35 — Acórdão de 15 de Fevereiro de 2001, Áustria/Comissão (C-99/98, Colect. p. I-1101, n.º 73).

108. Assim, na medida em que um Estado-Membro não tenha tomado a precaução de notificar a Comissão de um auxílio que pretende aplicar, não pode confiar, tal como as empresas beneficiárias desse auxílio, na compatibilidade deste com o direito comunitário. A confiança que poderia invocar um operador económico como a KFF não pode, portanto, assentar em nenhuma garantia precisa.

109. Em consequência, e na medida em que a aplicação do regime CFA não foi objecto de qualquer notificação à Comissão, seja sob que forma for, apesar da natureza clara e incondicional desta obrigação, entendo que a KFF carece de fundamentos para sustentar uma violação do princípio da protecção da confiança legítima.

110. Admitir o contrário significaria, na minha opinião, pôr em causa o próprio princípio da obrigação de notificação previsto no artigo 88.º, n.º 3, CE.

111. A este respeito, parece-me importante recordar que o princípio da protecção da confiança legítima, por muito importante que seja, não pode ser aplicado de forma absoluta e a sua aplicação deve ser conjugada com a aplicação do princípio da legalidade. Se o respeito pelo princípio da protecção da confiança legítima impõe às instituições comunitárias um certo número de obrigações, implica, igualmente, o respeito, pelos Estados-Membros, das obrigações estabelecidas pelo Tratado, bem como uma certa diligência por parte dos operadores económicos interessados. Tal não foi o caso no presente processo.

112. Esta confiança não pode, além disso, assentar numa decisão que a Comissão tenha adoptado relativamente à compatibilidade de outro regime fiscal aplicado por outro Estado-Membro.

113. Ainda que a Comissão tenha considerado, em 1984, que o regime fiscal belga não constituía um auxílio de Estado, essa decisão só diz respeito ao regime dos centros de coordenação belgas, uma vez que tem como único destinatário o Reino da Bélgica. Além disso, se esse regime apresenta aspectos comuns com o que está em causa no presente processo, não é menos verdade, como resulta do teor da decisão impugnada, que a semelhança entre eles é discutível. Na verdade, embora no n.º 111 da fundamentação dessa decisão a Comissão saliente que «o regime CFA tem semelhanças com o regime introduzido na Bélgica», no n.º 101 da fundamentação da referida decisão refere que «é incontestável que não são idênticos, nomeadamente devido à técnica utilizada e à forma de concessão das vantagens».

114. Nestas circunstâncias, parece-me difícil admitir que a Comissão tenha podido fornecer à KFF garantias precisas susceptíveis de alicerçar a confiança na compatibilidade do regime CFA com o direito comunitário.

Basear esta confiança numa decisão que a Comissão adoptou relativamente a outro regime fiscal nacional põe em risco, uma vez mais, a obrigação de notificação prevista no Tratado, bem como todo sistema de fiscalização preventiva criado pela Comissão no quadro da fiscalização dos auxílios de Estado.

115. Tendo em consideração estes elementos, considero, contrariamente ao que decidiu o Tribunal de Primeira Instância, que não existe qualquer base para a confiança que a KFF invoca no presente processo.

116. Acrescento que tal confiança, se existisse, não seria, em todo o caso, legítima.

b) Quanto à legitimidade da confiança

117. Ao contrário do que sustenta o Tribunal de Primeira Instância nos n.os 132 a 138 do acórdão recorrido, entendo que não se encontra preenchido, igualmente, o segundo requisito exigido pela jurisprudência para reconhecer uma violação do princípio da protecção da confiança legítima, por dois motivos.

118. Em primeiro lugar, recordo que a KFF não goza de qualquer direito adquirido, uma vez que não é uma empresa beneficiária do regime CFA. Esta empresa não demonstrou que preenche os requisitos de aplicação deste regime e o Reino dos Países Baixos não lhe deu qualquer garantia quanto à obtenção da autorização CFA.

119. Em segundo lugar, penso que se a KFF tivesse sido um operador económico prudente e sensato, estaria em condições de prever a adopção de um acto comunitário susceptível de afectar os seus interesses.

120. De facto, recordo que em 11 de Julho de 2001 a Comissão adoptou uma decisão que deu início ao procedimento formal de investigação do auxílio. Como salienta o Tribunal de Primeira Instância no n.º 133 do acórdão recorrido, o início deste procedimento significa que a Comissão tem dúvidas sérias quanto à compatibilidade do regime CFA com as normas do Tratado. É verdade que, como indica o Tribunal, essas dúvidas sérias não implicam qualquer qualificação definitiva desse regime. Contudo, num caso como o que está em causa, em que o regime CFA não foi objecto de qualquer notificação à Comissão, entendo que a existência de dúvidas sérias quanto à compatibilidade desse regime é suficiente para recusar a legitimidade da confiança que a KFF invoca.

121. Parece-me, além disso, que os motivos apresentados na decisão de 11 de Julho de 2001 podiam permitir que a KFF previsse,

como suficientemente provável, que a Comissão poderia considerar o regime CFA um auxílio incompatível com o Tratado [36]. De facto, após um primeiro exame dos elementos desse regime, a Comissão referiu que este era susceptível de constituir um auxílio de Estado e não parecia poder beneficiar de qualquer das derrogações previstas no artigo 87.º, n.os 2 e 3, CE.

122. Além disso, quero acrescentar que o presente processo dificilmente pode ser comparado com o que deu origem ao acórdão Bélgica e Forum 187/Comissão, já referido. Existem, de facto, duas grandes diferenças entre estes dois processos: uma diz respeito à qualidade de potencial beneficiário da KFF e outra à ausência de notificação do regime CFA à Comissão.

123. Por um lado, como referi, a KFF nunca beneficiou de uma autorização CFA, ao contrário dos centros de coordenação belgas visados no acórdão Bélgica e Forum 187/Comissão, já referido, que solicitavam a renovação da sua autorização. No caso presente, a autoridade fiscal neerlandesa nunca confirmou que a KFF preenchia os requisitos necessários para a atribuição dessa autorização e que podia, consequentemente, ser considerada beneficiária do regime CFA.

124. Por outro lado, recordo que o Reino dos Países Baixos não tomou a precaução de notificar à Comissão o regime fiscal que pretendia aplicar. Assim, a Comissão nunca tomou posição quanto à compatibilidade desse regime com as normas do Tratado, ao contrário do que aconteceu quanto ao regime fiscal aplicado pelas autoridades belgas. De facto, neste último caso, o regime em causa fora objecto da devida notificação pelo Reino da Bélgica, em conformidade com o artigo 88.º, n.º 3, CE. A Comissão referira, então, nas suas decisões de 1984 e de 1987, bem como na resposta dada, em nome da Comissão, por L. Brittan, Comissário para a Concorrência, em 24 de Setembro de 1990, à pergunta escrita n.º 1735/90 do Sr. G. de Vries, deputado europeu [37], que esse regime não era abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 87.º, n.º 1, CE.

125. Por último, é importante referir que, no processo que deu origem ao acórdão Bélgica e Forum 187/Comissão, já referido, a confiança legítima dos centros de coordenação só foi admitida em condições muito restritivas e tendo em atenção as especificidades do processo. Parece-me, por conseguinte, muito difícil reconhecer à KFF uma confiança legítima na compatibilidade do regime CFA com as normas do Tratado, uma vez que não é uma empresa beneficiária desse regime e que este não foi objecto de qualquer notificação prévia à Comissão.

36 — V. apreciações da Comissão constantes dessa decisão.

37 — JO 1991, C 63, p. 37.

126. Estes elementos parecem-me suficientes para constatar que a confiança que a KFF invoca, se existe, não é, de modo algum, legítima.

127. Por conseguinte, na medida em que os três requisitos apontados pela jurisprudência para reconhecer a violação do princípio da protecção da confiança legítima são cumulativos, considero que a KFF carece de fundamentos para invocar esse princípio.

128. Atendendo a todos estes elementos, considero que o Tribunal de Primeira Instância cometeu, igualmente, um erro de direito ao decidir que a KFF podia invocar o benefício do princípio da protecção da confiança legítima. Se o Tribunal de Justiça decidir que o recurso interposto pela KFF é admissível, então o segundo fundamento suscitado pela Comissão deve, na minha opinião, ser declarado procedente e deve conduzir à anulação do acórdão recorrido.

C — *A título subsidiário, quanto ao terceiro fundamento, relativo à violação do princípio da igualdade de tratamento.*

129. O artigo 2.º da decisão impugnada concede um período de transição às empresas que eram beneficiárias do regime CFA em 11 de Julho de 2001, tendo em conta a confiança legítima destas empresas na compatibilidade deste regime com as normas do Tratado e as circunstâncias particulares do processo [38].

130. No acórdão recorrido, o Tribunal de Primeira Instância decidiu que, ao actuar desta forma, a Comissão violou o princípio geral da igualdade de tratamento ao não prever qualquer medida transitória relativamente aos contribuintes, como a KFF, cujo pedido de autorização se encontrava ainda pendente no momento da notificação da decisão impugnada. O Tribunal de Primeira Instância partiu do princípio de que esses contribuintes podiam, como todas as empresas que, em 11 de Julho de 2001, eram beneficiárias de uma autorização CFA, depositar uma confiança legítima na concessão de um período de transição razoável.

1. Argumentos das partes

131. Em apoio do terceiro fundamento, a Comissão alega que a apreciação do Tribunal de Primeira Instância relativa à violação do princípio da igualdade de tratamento é errada [39]. Sustenta, no essencial, que a situação da KFF não deve ser comparada com a das empresas que não só beneficiaram, efectivamente, do regime CFA, como também apresentaram observações no quadro do procedimento previsto no artigo 88.º, n.º 2, CE, e para as quais as autoridades neerlandesas pediram um regime de transição.

38 — V. n.os 111 a 118 da fundamentação da decisão impugnada.
39 — N.os 149 e 150 do acórdão recorrido.

132. A KFF sustenta que este fundamento é inadmissível na medida em que se refere a questões de facto que não podem ser objecto de fiscalização pelo Tribunal de Justiça no quadro de um recurso de um acórdão do Tribunal de Primeira Instância.

133. Alega que, de qualquer forma, aquele fundamento é improcedente. A única questão pertinente, no caso presente, é a de saber se existem diferenças objectivas importantes que justifiquem uma diferença de tratamento entre a KFF e as empresas que, em 11 de Julho de 2001, eram beneficiárias de uma autorização CFA. Ora, a KFF constata que nenhuma das pretensas diferenças referidas pela Comissão justifica tal diferença de tratamento.

2. Apreciação

134. Contrariamente ao que sustenta a KFF, proponho que o Tribunal de Justiça decida que o terceiro fundamento é admissível. Se é verdade que o Tribunal de Primeira Instância é o único órgão competente para apurar e apreciar os factos, é jurisprudência assente que o Tribunal de Justiça é competente para exercer a fiscalização da qualificação jurídica desses factos e das consequências jurídicas daí retiradas pelo Tribunal de Primeira Instância [40].

135. Ora, ao invocar este fundamento, a Comissão convida o Tribunal de Justiça a fiscalizar as consequências jurídicas retiradas pelo Tribunal de Primeira Instância quanto à comparabilidade das situações nas quais se encontram as diferentes empresas e quanto ao respeito pelo princípio da igualdade de tratamento.

136. Tendo em conta as considerações que antecedem, o referido fundamento parece-me ser, igualmente, procedente.

137. De facto, de acordo com jurisprudência assente, o princípio geral da igualdade de tratamento impõe que situações comparáveis não sejam tratadas de modo diferente e exige que situações diferentes não sejam tratadas de modo igual, excepto se esse tratamento diferente for objectivamente justificado [41].

138. Ora, parece-me evidente que a situação da KFF não pode ser tratada do mesmo modo que a das empresas que, em 11 de Julho de 2001, eram beneficiárias do regime CFA. De facto, como referi, a KFF, enquanto potencial beneficiária desse regime, não goza de qualquer direito adquirido e não pode invocar qualquer confiança legítima, ao contrário daquele grupo de empresas. Como

40 — V., nomeadamente, acórdãos de 21 de Setembro de 2006, JCB Service/Comissão (C-167/04 P, Colect., p. I-8935, n.º 106 e jurisprudência referida), e de 10 de Maio de 2007, SGL Carbon/Comissão (C-328/05 P, Colect., p. I-3921, n.º 41 e jurisprudência referida).

41 — V., nomeadamente, acórdão de 16 de Dezembro de 2008, Arcelor Atlantique e Lorraine e o. (C-127/07, Colect. p. I-9895, n.º 23 e jurisprudência referida).

realça a Comissão, esse aspecto coloca, assim, a KFF numa situação muito particular.

139. A apreciação do Tribunal de Primeira Instância, que se baseia na premissa inversa, de que a KFF podia, legitimamente, invocar o princípio da confiança legítima, parece-me, portanto, errada.

140. Consequentemente, se o Tribunal de Justiça decidir que o recurso interposto pela KFF é admissível, então, o terceiro fundamento, relativo à violação do princípio da igualdade de tratamento deve, na minha opinião, ser declarado procedente e deve conduzir à anulação do acórdão recorrido.

141. Atendendo a todos estes elementos, proponho, a título subsidiário, que o Tribunal de Justiça declare procedente o recurso interposto pela Comissão da decisão do Tribunal de Primeira Instância e anule o acórdão recorrido na medida em que o Tribunal de Primeira Instância decidiu que esta instituição violou os princípios da protecção da confiança legítima e da igualdade de tratamento ao não prever medidas transitórias para os contribuintes cujo pedido de autorização ainda estava pendente no momento da notificação da decisão impugnada [42].

42 — Entendo que não é necessário analisar o quinto fundamento que a Comissão invocou a título subsidiário. De facto, na medida em que considero que o acórdão recorrido deve ser anulado, não se torna necessário analisar se o Tribunal de Primeira Instância cometeu, efectivamente, um erro de direito ao reconhecer, na parte decisória deste acórdão, direitos a todos os operadores que se encontravam na mesma situação que a KFF.

**VII — Quanto às consequências da anulação do acórdão recorrido**

142. Como já referi, proponho, a título principal, que o Tribunal de Justiça anule o acórdão recorrido na medida em que o Tribunal de Primeira Instância julgou admissível o recurso de anulação interposto pela KFF.

143. Uma vez que, na minha opinião, o estado do processo o permite, convido, igualmente, o Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 61.º, primeiro parágrafo, do seu Estatuto, a pronunciar-se definitivamente sobre a excepção de inadmissibilidade suscitada pela Comissão.

144. Pelas razões que expus nos n.os 57 a 68 das presentes conclusões, entendo que o recurso interposto pela KFF deve ser julgado inadmissível, por falta de interesse individual da KFF.

**VIII — Quanto às despesas**

145. Nos termos do artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, aplicável, por força

do artigo 118.º, ao processo perante o Tribunal de Justiça que tenha por objecto um recurso de uma decisão do Tribunal de Primeira Instância, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. No presente processo, tendo a Comissão pedido a condenação da KFF e tendo esta sido vencida no essencial dos seus fundamentos, há que, em meu entender, condená-la nas despesas do presente recurso.

146. Por outro lado, o artigo 122.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça prevê que se o recurso for julgado procedente e o Tribunal de Justiça decidir, definitivamente, o litígio, decidirá, igualmente, sobre as despesas. No presente processo, o exame da excepção de inadmissibilidade invocada pela Comissão permitiu concluir que o recurso de anulação interposto pela KFF é inadmissível.

147. Nestes termos, há que condenar a KFF nas despesas relativas tanto ao presente processo como ao processo que correu os seus termos no Tribunal de Primeira Instância.

## IX — Conclusão

148. Face a todas das considerações que antecedem, proponho que o Tribunal de Justiça declare que:

«1) O acórdão do Tribunal de Primeira Instância das Comunidades Europeias, de 12 de Setembro de 2007, Koninklijke Friesland Foods/Comissão (T-348/03) é anulado na medida em que o Tribunal de Primeira Instância considerou o recurso admissível.

2) O recurso de anulação interposto para o Tribunal de Primeira Instância das Comunidades Europeias, tendo em vista a anulação da Decisão 2003/515/CE da Comissão, de 17 de Fevereiro de 2003, relativa ao auxílio concedido pelos Países Baixos a favor das actividades de financiamento internacional, é julgado inadmissível.

3) A Koninklijke Friesland Foods NV é condenada nas despesas relativas tanto ao presente processo como ao processo que correu os seus termos no Tribunal de Primeira Instância das Comunidades Europeias.»