

## A Necessidade de Clareza na Tributação e a Aplicação da Doutrina *Acte Clair* aos Tributos Diretos\*

Pasquale Pistone

*Professor de Direito Tributário Europeu e Internacional da Wirtschaftsuniversität Vienna (Áustria).  
Professor-associado de Direito Tributário da Universidade de Salerno (Itália).*

### *Resumo*

Este artigo é uma breve análise de alguns fatores que anunciam um aumento da atividade da Corte Europeia de Justiça em relação aos tributos diretos. A partir desta análise, examina-se a crescente importância da harmonização de novas decisões com a jurisprudência da Corte, evitando inconsistências do sistema e uma insegurança jurídica generalizada. Três exemplos apresentados no artigo dão uma clara idéia destes problemas. O autor argumenta que a necessidade de clareza torna-se evidente quando se considera que a evolução do Direito Tributário europeu está abrindo uma nova fase da sua jurisprudência relativa aos tributos diretos, na qual os tribunais nacionais passarão a exercer papel mais ativo. Tendo em vista esses argumentos, o autor conclui que a Corte Europeia de Justiça deve limitar suas decisões ao que é indispensável para a interpretação do direito comunitário. Uma aplicação apropriada deste mecanismo facilitaria a constituição de uma doutrina *acte clair* em matéria tributária, na presença da qual os tribunais nacionais não mais seriam obrigados a remeter demandas tributárias à Corte, propiciando inúmeras vantagens.

### *Abstract*

This paper briefly discusses some factors announcing a further increase in the activity of the ECJ concerning direct taxes. It then advances to an analysis of the increasing importance of reconciling new decisions with previous case law, avoiding inconsistency of the system and an overall legal uncertainty. Three examples provided in this paper give a clear idea of such problems. The author argues that the need for clarity becomes evident if one considers that the evolution of European tax law is opening up a new phase of its direct tax case law, which may more heavily rely on national courts. Taking this reasoning into account, the author concludes that the ECJ should limit its statements to what it is strictly indispensable for the interpretation of European law. A proper application of such mechanism would facilitate the establishment of a tax *acte clair*, in the presence of which national courts would no longer be obliged to refer a tax case to the ECJ, giving rise to numerous advantages.

\* “The Need for Tax Clarity and the Application of the *Acte Clair* Doctrine to Direct Taxes”, *Intertax* vol. 35, n° 10, Kluwer Law International, 2007, p. 534-536, traduzido para o português por Flávio Rubinstein.

O Direito Tributário europeu tornou-se uma criança madura: um sistema legal com seus próprios princípios, que enfrenta novos desafios, mas requer uma clara indicação dos direitos e obrigações dos contribuintes. Diversos fatores parecem indicar que é chegada a hora para atingir-se tal clareza.

De acordo com as estatísticas oficiais da Corte Européia de Justiça (CEJ), a matéria tributária representou em 2006 o grupo mais numeroso de casos completados: 55 de um total de 426, *i.e.*, 12.5% (ou um oitavo) do número total de decisões e ordens proferidas. Praticamente um a cada três casos em matéria tributária envolvem tributos diretos, demonstrando que este campo, cerca de 100 julgamentos depois da famosa decisão *avoir fiscal*, deixou de ser uma área periférica do Direito europeu deixada nas mãos dos Estados-membros, passando a configurar um dos cruzamentos mais importantes da integração européia.

O mecanismo de reenvio prejudicial<sup>1</sup> evidencia algumas anomalias na temática dos tributos diretos. As Cortes nacionais de alguns Estados-membros - como Itália, Espanha e Irlanda - dificilmente remetem à CEJ casos concernentes a esta temática, ao passo que, de outra parte, ondas de reenvio prejudicial relacionadas a tributos diretos vindas de outros países - especialmente da Holanda, da Alemanha (na atualidade, de longe a maior provedora de questões de tributação direta) e o Reino Unido - alcançaram a CEJ nos últimos anos.

Ademais, a complexidade das questões prejudiciais - em particular daquelas encaminhadas pelas Cortes nacionais do Reino Unido no contexto das demandas coletivas - tem significativamente levado a um aumento da extensão e do grau de dificuldade das decisões da CEJ; de fato, na decisão *Franked Investment Income* atingiu-se o recorde sem precedente de 226 parágrafos.

O uso do mecanismo de reenvio prejudicial no campo dos tributos diretos está se tornando mais freqüente nos novos Estados-membros. A Hungria e, mais recentemente, a Estônia (no dia 10 de maio de 2007, em relação a fundos de investimento) começaram a remeter os primeiros casos à CEJ.

Apesar de o número de reenvios prejudiciais registrados no campo dos tributos diretos ter ligeiramente diminuído no primeiro semestre de 2007, a Comissão está atualmente lançando uma campanha, oportuna e apropriada, de procedimentos por descumprimento de normas comunitárias (*e.g.*, sobre dividendos e fundos de pensão) contra os Estados-membros, os quais freqüentemente ignoram decisões que não os envolvam. Especialmente nos países em que os tribunais nacionais não remetem habitualmente à CEJ casos de tributos diretos no contexto do mecanismo de reenvio prejudicial, tais procedimentos por descumprimento irão gradativamente equiparar os direitos dos contribuintes de tais países com aqueles direitos verificados em outros Estados-membros, alcançando uma melhor conformida-

<sup>1</sup> N.T.: o mecanismo de reenvio prejudicial (*preliminary ruling procedure* em inglês e *renvoi prejudiciel* em francês) está previsto no art. 234 do Tratado de Constituição da Comunidade Européia. Trata-se de instrumento de cooperação judicial entre a CEJ e os tribunais nacionais dos Estados-membros, com o objetivo de assegurar a interpretação e a aplicação uniformes do Direito Comunitário por parte destes tribunais. O papel da CEJ nesse mecanismo limita-se a interpretar determinado dispositivo do Direito Comunitário ou a decidir sobre a validade de tal dispositivo, não procedendo à aplicação das normas comunitárias nos casos concretos sob julgamento, tarefa esta que cabe aos tribunais nacionais.

de com o Direito europeu. Todos estes fatores anunciam um aumento na atividade da CEJ em relação aos tributos diretos.

Ninguém duvida que a CEJ tenha aptidão para enfrentar esse desafio. Todavia, harmonizar novas decisões com a jurisprudência anterior está se tornando um objetivo cada vez mais difícil: uma situação da qual a Corte certamente está ciente.

Sinais empíricos indicam que a CEJ está se esforçando ao máximo para conduzir a integração negativa dos tributos diretos em direção a um crescimento econômico sustentável, ao mesmo tempo mantendo consistência sistemática no âmbito do mercado interno e, quiçá, até além deste. Nesse sentido, a CEJ primeiro abre um novo caminho judicial para depois gradualmente o expandir. Nas decisões e ordens judiciais da Corte, evita-se fazer declarações amplas até que a resolução dos problemas de compatibilidade com as liberdades fundamentais em uma dada área tributária tenha sido completada. Trata-se de uma aproximação passo a passo, constituindo um quebra-cabeça *à la carte* com base nos dispositivos comunitários que os tribunais nacionais de tempos em tempos requerem que a CEJ interprete. Apesar de o Direito europeu basear-se em uma regra de que os precedentes não são vinculantes, há pouca dúvida de que harmonizar cada nova decisão com a jurisprudência prévia adquire uma importância crescente. Desconsiderar um precedente pode, com efeito, colocar em risco a consistência do sistema como um todo e dar origem a uma insegurança jurídica geral.

Três exemplos dão uma clara idéia de tais problemas. Primeiramente, a CEJ talvez não tenha identificado de modo preciso a questão da limitação de benefícios na questão preliminar inicial do caso *ACT Group*, acabando por igualá-la às cláusulas de nação mais favorecida. Se a Corte tivesse considerado a jurisprudência do caso *Open Skies*, a conclusão alcançada seria distinta, e talvez mais apta a reconhecer os problemas gerados pelas cláusulas de limitação de benefícios.

Em segundo lugar, a retenção de tributos na fonte tem sido tema de diversas decisões. No caso *Scorpio* a Corte justificou a incidência tributária sobre os rendimentos pagos a não-residentes, com base na ausência de qualquer diretiva à época acerca da assistência mútua na arrecadação de tributos entre Holanda e Alemanha, sequer mencionando o precedente da decisão *Gerritse*, a qual, de outra parte, foi confirmada posteriormente pela decisão *Denkavit France*. A incerteza torna-se ainda maior se considerarmos que tal diretiva agora se aplica a tributos diretos, e que desde as decisões *Hoechst* e *Metallgesellschaft* até a *Denkavit France* a Corte tem, via de regra, reconhecido que a incidência de tributos retidos na fonte traz um problema - de certa forma evidente - relativo à desvantagem de fluxo de caixa para não-residentes. Espera-se que os procedimentos por descumprimento de normas comunitárias sobre dividendos possam resolver a matéria.

Outrossim, diferentes definições de abuso no âmbito do Direito Tributário europeu são possíveis, conforme se faça referência às decisões *Halifax*, *Cadbury Schweppes*, *Thin Cap Group Litigation* e *Kofoed*. E não se trata de mera questão de nuances. Não obstante, nesses quatro casos - todos decididos entre 21 de fevereiro de 2006 e 5 de julho de 2007 - a CEJ não mencionou os precedentes, tendo estruturado as decisões cada vez de modo diverso.

De acordo com a decisão do caso *Halifax* - que versa sobre IVA -, ocorre abuso quando uma transação não pode ser justificada em termos objetivos que não sejam tributários. Esta definição enquadra as práticas abusivas na moldura da eli-

são de tributos, seguindo, portanto, os critérios adotados por inúmeras legislações domésticas. Parece claro que as medidas domésticas de combate à elisão tributária devem, a partir de agora, conformar-se aos padrões estabelecidos pela decisão *Halifax*, ao menos para propósitos relativos ao IVA.

De forma contrastante, a decisão do caso *Cadbury Schweppes* - o qual, versando sobre tributos diretos, discutia a compatibilidade da legislação CFC do Reino Unido com as liberdades fundamentais - conduz a questão do abuso de volta ao contexto tradicional de estruturas jurídicas puramente artificiais (matéria pioneiramente tratada na decisão *ICI*). As referências desta decisão às práticas abusivas (sem qualquer menção à elisão ou à evasão de tributos) superam as tradicionais inconsistências lingüísticas (entre elisão e evasão tributárias). Todavia, poder-se-ia questionar se o requisito de identificação de estruturas jurídicas puramente artificiais é por sua própria natureza compatível com mecanismos de elisão tributária ou se, de outra parte, só pode ser adotado em casos de evasão tributária, tais como “sociedades de caixa-postal” (*letter-box companies*), explicitamente mencionadas pela CEJ na decisão *Cadbury Schweppes*. Caso essa indagação seja respondida de forma negativa (relacionando-se, assim, o abuso à evasão tributária), então todas as medidas nacionais de combate à elisão de tributos em operações transnacionais podem ser consideradas restrições injustificadas ao exercício das liberdades fundamentais: uma interpretação que a Corte pode não ter verdadeiramente pretendido, e que poderia ter sido evitada se fosse levada em consideração a decisão do caso *Thin Cap Group Litigation*.

A decisão do caso *Thin Cap Group Litigation* basicamente reproduz diversos temas que já haviam sido abordados na decisão *Lankhorst-Hohorst*, com exceção à questão do terceiro país, a qual foi analisada pela Corte de modo relativamente restritivo. Normas de juro sobre capital próprio são, por sua própria natureza, regras antielisão tributária: isto é inegável. Mesmo a referência à *Cadbury Schweppes* e à fórmula das operações puramente artificiais (também contida na *Lankhorst-Hohorst*) não poderia transformar o gato em rato para propósitos tributários. Com efeito, caberia questionar se as estruturas puramente artificiais podem ser interpretadas de modo mais flexível, considerando que - até mesmo para além do caso das “sociedades de caixa-postal” - um esquema pautado na economia de tributos pode ser puramente artificial quando, apesar de sua substância, elementos objetivos demonstrarem que ele foi adotado basicamente para fins tributários<sup>2</sup>.

A clareza em relação ao abuso, infelizmente, não foi alcançada na decisão *Kofoed*, um caso de tributação direta que dizia respeito às trocas de ações à luz da Diretiva de Fusões. Possivelmente, em virtude da composição diferente da Corte (e do juiz relator) neste caso, bem como da redação distinta do artigo “11.1.a” da Diretiva de Fusões, o qual permite que os Estados-membros recusem a aplicação desta diretiva em face de estruturas que tenham como objetivo principal - ou um dos objetivos principais - a elisão ou evasão de tributos, a CEJ tenha conferido à

<sup>2</sup> Essa conclusão pode ser fundamentada pela referência ao verbo “impedir” (comportamentos que consistam em criar expedientes puramente artificiais) em várias versões lingüísticas do parágrafo 74 da decisão *Thin Cap Group Litigation*, apesar das referências explícitas aos parágrafos 55 e 56 da decisão *Cadbury Schweppes*.

questão do abuso ainda outra dimensão. Após reconhecer que tal dispositivo da Diretiva de Fusões reflete o princípio comunitário geral de que o abuso de direito é vedado, a Corte decidiu que os contribuintes “não podem auferir vantagem imprópria ou fraudulenta do direito comunitário”, definindo práticas de abuso como “transações conduzidas não no contexto de operações comerciais normais, mas somente com a finalidade de injustificadamente obter vantagens previstas pelo direito comunitário” e fazendo uma referência final aos casos *Halifax* e *Cadbury Schweppes*. Embora expressões como “impropriamente” e “injustificadamente” (auferir vantagens do Direito Comunitário) claramente dêem uma idéia de práticas abusivas, qualquer definição mais precisa em consonância com um único esquema parece uma tarefa relativamente árdua. Ademais, a referência às operações comerciais normais poderia significativamente alargar o escopo das justificações baseadas em fundamentos antiabuso. Após a decisão *Kofoed* seria possível até concluir que haveria não apenas uma noção de abuso para a legislação secundária no campo do IVA e uma segunda noção distinta para tributos diretos, mas também que esta última pudesse diferir caso se estivesse lidando com liberdades fundamentais (como no caso *Cadbury Schweppes*), ou com um domínio harmonizado (como no caso *Kofoed*). Seria esta uma exigência do Direito europeu? Em minha opinião, não.

Abuso de direito, ou - talvez mais corretamente - abuso de formas legais no campo do Direito Tributário, reflete um princípio geral comunitário, singular e unitário, que não retira dos Estados-membros o direito de aplicar suas medidas nacionais antiabuso mesmo na presença de normas secundárias. Com efeito, não deve importar se uma questão específica é ou não regulada por uma diretiva, uma vez que o Direito europeu nunca pode ser utilizado para propósitos impróprios. Não obstante, tudo o que os advogados e acadêmicos podem fazer é chamar atenção para a necessidade de clareza, a qual ainda permanece uma matéria de exclusiva competência do intérprete único do Direito europeu, *i.e.*, a CEJ.

A necessidade de clareza em relação ao abuso e a outras questões torna-se ainda mais importante se nós considerarmos que a evolução do Direito europeu está abrindo uma nova fase de sua jurisprudência de tributos diretos: uma fase de maturidade, que pode fiar-se com maior peso nas Cortes nacionais. A CEJ deve limitar suas declarações ao que seja estritamente indispensável para a interpretação do Direito europeu. Sob esta perspectiva, a Corte deve aumentar sua tendência de elaborar definições precisas e fazer declarações conceituais, com o objetivo de permitir que as Cortes nacionais lidem com as demais questões remanescentes do modo mais apropriado. Acreditamos que uma aplicação apropriada deste mecanismo facilitaria a constituição de uma doutrina *acte clair*<sup>3</sup> tributária, na presença da qual os tribunais nacionais não mais seriam obrigados a remeter um caso à CEJ<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> N.T.: a “doutrina *acte clair*” preceitua que a correta aplicação do Direito Comunitário pode ser tão óbvia que passa a não deixar margem para qualquer dúvida razoável à forma pela qual a questão suscitada no caso concreto deva ser solucionada; nesta situação, o tribunal pode prescindir de remeter o caso à CEJ. Para determinar quando se deve fazer referência a tal doutrina, a CEJ estabelece uma série de requisitos, cuja presença deve ser verificada pelos tribunais nacionais na análise das demandas concretos.

<sup>4</sup> Um congresso foi organizado nos dias 17 e 18 de setembro de 2007, na Universidade de Lisboa, com o propósito de definir e constituir uma doutrina *acte clair* para os tributos diretos.

Essa situação proporcionaria diversas vantagens. Em primeiro lugar, as tecnicidades tributárias seriam deixadas para as Cortes nacionais, que poderiam interpretá-las e aplicá-las à luz dos critérios estabelecidos pela CEJ. Ademais, os contribuintes obteriam proteção imediata, a qual - na presença da doutrina *acte clair* - poderia até afastar a aplicação de dispositivos da legislação doméstica que fossem incompatíveis com as liberdades fundamentais. Ainda, evitar-se-ia sobrecarregar da CEJ com questões legais já apreciadas em julgamentos prévios, ainda que elas houvessem sido examinadas por tribunais nacionais de Estados-membros e não fossem estritamente idênticas<sup>5</sup>. Por fim, seriam resolvidos problemas de proteção jurídica surgidos em países cujas Cortes nacionais presentemente não analisam, ou que já analisaram somente em raras ocasiões, casos de tributos diretos.

Contudo, não se deve esquecer que a doutrina *acte clair* apenas subsiste quando o tribunal nacional está convencido de que a matéria é igualmente óbvia para os tribunais dos demais Estados-membros e para a CEJ<sup>6</sup>. Este requisito não estaria presente, por exemplo, em relação às possíveis implicações da decisão *Scorpio* sobre retenção tributária na fonte, após a Diretiva 76/308/CEE ter sido estendida a tributos diretos. Em contraste, um bom exemplo de aplicação, por um tribunal nacional, da doutrina *acte clair* em matéria tributária, é a decisão de 10 de Maio de 2007 da Suprema Corte Administrativa da Finlândia, a qual - baseada no direito ao tratamento nacional declarado pela CEJ na decisão *Saint-Gobain* - obrigou a Finlândia a conceder, a uma sociedade de Luxemburgo com estabelecimento permanente finlandês que recebia *royalties* da China, *tax sparing* nas mesmas condições aplicáveis sob a égide do acordo de bitributação Finlândia-China.

<sup>5</sup> Cf. decisão da CEJ, de 6 de outubro de 1982, caso 283/81, *Cifit and Lanificio di Gavardo*, parágrafo 14.

<sup>6</sup> *Ibidem*, parágrafo 16.