

A Jurisprudência da Corte de Justiça da União Europeia em Matéria de Impostos Diretos: como o Direito Feito pelos Juízes Padroniza os Sistemas Fiscais*

Jacques Malherbe

Professor Emérito de Direito da Universidade Católica de Louvain. Advogado em Bruxelas.

Philippe Malherbe

Conferencista, Universidade Católica de Louvain. Advogado em Bruxelas.

Isabelle Richelle

Professora da Universidade de Liège. Advogada em Bruxelas.

Edoardo Traversa

Professor da Universidade de Louvain. Advogado em Bruxelas.

Resumo

Este estudo examina, por meio dos parâmetros do Tratado de Lisboa, que adaptou o funcionamento da União Europeia, a influência da Corte de Justiça da União Europeia nos sistemas fiscais da União. Ele não pretende ser exaustivo, se concentra na jurisprudência relacionada a relações empresariais, especialmente entre companhias e seus acionistas e credores.

Abstract

This study examines, within the framework of the Treaty of Lisbon adapting the functioning of the European Union, the influence of the Court of Justice of the European Union on the tax systems of Member States. It does not purport to be exhaustive, but concentrates on case-law concerning business relationships, especially between corporations and their shareholders and lenders.

Título I - O Direito Tributário Europeu

1. Instituições Europeias

1.1. Divisão de poderes na União Europeia

1.1.1. Competência funcional da União Europeia

Antes do Tratado de Lisboa¹, os tratados da União definiram funcionalmente a competência das instituições da União Europeia, pelos objetivos do tratado e não por critérios subjetivos.

* Tradução de Paulo Victor Vieira da Rocha e Lucas Melo Câmara. O presente estudo é uma atualização de: MALHERBE, J., MALHERBE, P., RICHELLE, I. e TRAVERSA, E., *Direct Taxation in the Case-Law of the European Court of Justice*, Bruxelas, Larcier, 2008. Foi apresentado originalmente como um relatório ao Comitê de Assuntos Econômicos e Monetários do Parlamento Europeu, presidido pela Sra. Pervenche Beres (França).

¹ Assinado em 13 de dezembro de 2007. Entrou em vigor em 1º de dezembro de 2009. Substitui os Tratados de Roma, estabelecendo a Comunidade Europeia (1957), Maastricht (Tratado da União Europeia, 1992) e Amsterdã (1997).

O Tratado de Lisboa esclareceu a matéria.

Isto compreende o Tratado da União Europeia (TUE) e o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE).

O TUE define os objetivos da União (art. 3º):

- promoção da paz, dos “valores” e do bem-estar;
- criação de uma área de liberdade, segurança e justiça, na qual o livre movimento de pessoas seja assegurado;
- o estabelecimento de um mercado interno.

As competências que não estão conferidas à União pelos Tratados permanecem com o Estado-membro (art. 4º, TUE).

A União é sucessora da União Europeia.

A competência exclusiva da União inclui (art. 3º, TFUE):

- união aduaneira;
- regras concorrenciais necessárias ao funcionamento do mercado interno;
- política monetária para os países do Euro;
- política comercial comum.

Competências que são divididas pela União com os Estados-membros se aplicam em muitas áreas (art. 4º, TFUE):

- mercado interno;
- política social, quando definida pelo TFUE;
- coesão;
- meio ambiente;
- proteção ao consumidor, etc.

A União tem competência para sustentar, suplementar ou coordenar a ação de Estados-membros em outras áreas: saúde, educação, etc. (art. 6º, TFUE).

Visando à descrição dos objetivos postos no TUE, o TFUE estabelece as regras legais de acordo com as quais os objetivos serão atingidos. Essa a base legal para a atuação da União². É digno de nota que a tributação, enquanto tal, está ausente - exceto no que se refere ao domínio aduaneiro - dos objetivos e ações definidos nos Tratados. Entretanto, o TFUE contém medidas para controlar as legis-

Antes do Tratado de Lisboa, as citações eram ao Tratado da Comunidade Europeia (CE) ou ao Tratado da União Europeia (EU), conforme renumeração dos dispositivos pelo Tratado de Amsterdã, que entrou em vigor em 1999.

² LENZ, C.O., e BÖRCHARDT, K.D., *EU-Verträge - Kommentar nach dem Vertrag von Lissabon*, 5th ed., Bundesanzeiger Köln, Linde Verlag, Viena, 2010; DE BURCA, G. e CRAIG, PP, *EU Law, Text, Cases and Materials*, 4th ed., Oxford, Oxford University Press, 2007; LENAERTS, K. e VAN NUFFEL, P, *Constitutional Law of the European Union*, 2nd ed., Londres, Sweet & Maxwell, 2005, p. 80; TESAURO, G., *Diritto Comunitario*, 4th ed., Pádua, Cedam, 2005; COLUCCI, M., e SICA, S., *L'Unione Europea. Principi-Istituzioni, Politiche, Costituzione*, Bolonha, Zanichelli, 2005; FALLON, M., *Droit Matériel Général de l'Union Européenne*, 2nd ed., Louvain la Neuve, Bruylant-Academia, 2002; VAN RAEPENBUSCH, S., *Droit Institutionnel de l'Union Européenne*, 4th ed., Bruxelas, Larcier, 2004; SCHWARTZ, J. (ed.), *EU-Kommentar*, Baden-Baden, Nomos, 2000; LÉGER, P (ed.), *Commentaire article par article des Traités UE et CE*, Basileia, Helbing & Lichtenbahn, Paris, Dalloz, Bruxelas, Bruylant, 2000; GORMLEY, L., KAPTEYN, P.J. e VERLOREN VAN THEMAAT, P, *Introduction to the Law of the European Communities*, 3rd ed., Haia, Kluwer Law International, 1998; *Commentaire J. Mégret: Le Droit de la CE et de l'Union Européenne*, Bruxelas, Free University of Brussels Editions, vários volumes; USHER, J.A., *General Principles of EC Law*, Londres e Nova York, Longman, 1998.

lações tributárias nacionais e harmonizar certas partes dos sistemas tributários nacionais, limitado ao campo dos tributos indiretos. Isso provavelmente pode ser explicado por razões históricas, já que em suas origens o Tratado focou em um mercado comercial entre os Estados-membros, baseado no livre movimento de bens, enquanto outras organizações internacionais tomaram iniciativa no campo da dupla tributação.

Os objetivos mesmo do Tratado não criam obrigações para os Estados-membros ou direitos para os indivíduos. Eles servem para interpretar as disposições do Tratado, frequentemente em conexão com o estabelecimento de um mercado interno. A União apenas exerce poderes conferidos sobre isso, de forma que sua ação deve ser fundada em uma base legal expressa no tratado, definindo a exata competência da União e os meios pelos quais essa competência deve ser exercida, quais sejam, os instrumentos legais e o procedimento de tomada de decisões³. Um poder que não é concedido à União permanece com os Estados-membros.

1.1.2. Atribuição de poderes à União: subsidiariedade e proporcionalidade

Os poderes da União são exercidos pelas instituições atuando de acordo com e por meio da estrutura fixada pelos Tratados. Um balanço é estabelecido entre as várias instituições que exercitam os poderes legislativo, executivo e judiciário.

As decisões de natureza política são adotadas, como regra, pelo Conselho em diálogo, mais ou menos forte, de acordo com a matéria, com o Parlamento.

A Comissão tem um papel triplo. Ela participa das atividades legislativas, por meio de iniciativa de diplomas legais. É também o órgão executivo da União. Além disso, a ela é confiado o controle do respeito pelas instituições e pelos Estados-membros das regras da União. Como tal, ela tem competência para iniciar processos perante a Corte Europeia.

Uma ação da União deve ser fundada num dispositivo específico do Tratado. Se o Tratado não garante expressamente à União os meios para atingir os objetivos para os quais é competente, tais meios são considerados implícitos no Tratado⁴.

De acordo com o princípio da subsidiariedade, para a ação da União ser justificada, é necessário que o objeto da ação proposta não possa ser provido suficientemente pela atuação dos Estados-membros na estrutura dos seus sistemas nacionais e possam, portanto, ser melhor atingidos pela União⁵. Apesar de expresso no art. 5º do TUE, o princípio da subsidiariedade é objeto de uma definição mais completa em um protocolo sobre a aplicação do princípio da subsidiariedade e da proporcionalidade anexado aos Tratados⁶.

³ Art. 5.1, TUE.

⁴ Um poder implícito deve ser diferenciado de uma competência implícita, a qual só pode ser inferida quando for necessária para suplementar uma competência explícita.

⁵ Art. 5.3, TUE.

⁶ Protocolo n. 2, anexo aos Tratados, sobre a aplicação dos princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade, substituindo um protocolo similar anexado ao Tratado de Amsterdã. Constantinesco, V., "Le Traité d'Amsterdam. Les Clauses de Coopération Renforcées. Le Protocole sur l'Application des Principes de Subsidiarité et de Proportionnalité", *RTDE*, 1997, p. 751.

Uma ação pela União⁷ é justificada apenas se seus objetivos não puderem ser atingidos pelos Estados-membros e puder, por razões de escala ou de efeitos da ação, ser atingida em nível da União.

A ação da União é também fundada no princípio da proporcionalidade “de acordo com o qual nenhuma ação pela União pode, por seu conteúdo ou forma, ir além do que seja necessário para atingir os objetivos dos Tratados”⁸. Isso implica que a ação da União seja tão simples quanto possível, de modo que a legislação seja tomada apenas o necessário, e que as diretivas sejam preferidas a regulamentações, e diretivas estruturais a medidas detalhadas⁹. Diretivas deixam ao Estado-membro a escolha de forma e meios de implementação. Esse princípio vai normalmente ser usado pela Corte de Justiça para decidir se medidas que intervenham sobre liberdades básicas podem ser justificadas: tais medidas não podem ser aceitas se outras medidas puderem ser menos restritivas aos objetivos do Tratado¹⁰.

A aplicação dos princípios deve ser justificada em uma declaração acompanhando qualquer minuta de ato legislativo da União¹¹. Minutas de atos legislativos da União são enviadas aos parlamentos nacionais ao mesmo tempo em que o são ao legislador da União¹².

O princípio da preempção autoriza Estados-membros a agirem até onde a União não tiver agido. Uma vez que a União tiver agido, é preciso checar se há ainda espaço para Estados-membros exercitarem seu poder concorrente.

Esses três princípios conjuntamente governam a extensão da ação da União e a sua relação com a competência dos Estados-membros. Subsidiariedade e proporcionalidade se aplicam a todas as instituições. A União tem competências exclusivas e não exclusivas. A maioria das competências da União é não exclusiva¹³. A tributação, como tal, é uma competência não exclusiva¹⁴. Algumas competências são exclusivas, como a União Aduaneira.

No que diz respeito aos Estados-membros, eles devem, de acordo com o art. 4º do TUE, tomar todas as medidas para assegurar o cumprimento das obrigações geradas fora do Tratado ou de ações tomadas pela União e eles devem se abster de qualquer medida que possa por em risco o atingimento dos objetivos do Tratado.

1.2. Relação entre direito comunitário e direito nacional

A especialidade do direito comunitário - também sua força - reside no reconhecimento de sua primazia sobre os ordenamentos nacionais, bem como do efeito direto de alguns dispositivos dos Tratados ou artigos de Diretivas que podem ser

⁷ Art. 5.3, TUE.

⁸ Art. 5.4, TUE.

⁹ Ver o antigo protocolo, parágrafo 6º.

¹⁰ Ver: TRIDIMAS, T., *The General Principles of EU Law*, Oxford, Oxford University Press, 2nd ed., 2006, p. 139.

¹¹ Protocolo n. 2, art. 5.

¹² Protocolo n. 2, art. 4.

¹³ LENAERTS, K. e Van NUFFEL, P., *Europees Recht*, 3rd ed., Antuérpia/Apeldoorn, Maklu, 2003, p. 120, n. 86.

¹⁴ Ver: MEEUSEN, J. e HINNEKENS, L., “Fiscaal recht in de Europese Unie: een schets van het institutioneelrechtelijk kader”, in: Peeters, B. (ed.), *Europees belastingrecht*, Bruxelas, Larcier, 2005, pp. 5-77, esp. p. 41.

sustentados por indivíduos. O direito comunitário tem primazia. Isso inclui o “direito primário” (os Tratados propriamente e suas alterações), “direito secundário” (por exemplo: as regras criadas pelas instituições da União - regulamentações, diretivas e decisões) e princípios gerais do ordenamento jurídico comunitário. No direito internacional, um Estado determina ele mesmo o status do direito internacional no seu sistema interno. Ao contrário, o status do direito comunitário no ordenamento jurídico interno dos Estados-membros é definido pelo próprio direito comunitário. O direito comunitário, enquanto tal, tem um efeito sobre os próprios sistemas nacionais.

1.2.1. Primazia do direito comunitário

O direito comunitário tem precedência sobre o direito interno dos Estados-membros. Por causa da sua natureza de regramento especial, o direito comunitário não pode ser “descumprido por dispositivos domésticos, apesar de moldado, sem ser privado de seu papel como direito comunitário e^[15] sem o fundamento da União mesmo sendo chamado à questão”¹⁶. Se o efeito do direito comunitário pudesse variar de Estado para Estado, isto comprometeria o atingimento dos objetivos do Tratado¹⁷ e possivelmente criaria discriminação: “a integração dos ordenamentos de cada Estado-membro de disposições que derivem da União, e mais geralmente os termos e o espírito do Tratado, torna isso impossível aos Estados, como consequência, para outorgar precedência a uma medida subsequente e unilateral sobre um sistema legal aceito por eles com base na reciprocidade. Tal medida não pode, portanto, ser incoerente com aquele sistema legal. A eficácia executiva do direito comunitário não pode variar de um Estado para o outro, em respeito a leis internas subsequentes, se ameaçar o atendimento dos objetivos do Tratado estabelecidos no art. 5º (2) e dar margem à discriminação prevista no art. 12.”¹⁸

Sob a perspectiva da Corte de Justiça, o direito comunitário vai ter sempre precedência sobre o direito constitucional de vários Estados¹⁹. Entretanto, princípios que são comuns aos ordenamentos constitucionais dos Estados-membros, inclusive democracia e direitos fundamentais, são parte do direito comunitário.

O princípio da primazia deve ser lido em conexão com o princípio da interpretação conforme o direito comunitário, com vistas a se evitar um conflito entre eles²⁰. Se o dispositivo nacional não puder ser interpretado de forma consistente com o direito comunitário, os dispositivos colidentes existentes são tornados automaticamente inaplicáveis pela entrada em vigor e nenhuma legislação nacional que puder ser incompatível com o direito comunitário pode ser validamente adotada²¹. O dispositivo doméstico não pode ser aplicado por nenhuma corte ou órgão público.

¹⁵ CEJ, 5 de fevereiro de 1963, Caso 26/02, *Van Gend & Loos*, 1; LENAERTS, K. e VAN NUFFEL, P., *op. cit.*, p. 595, n. 630.

¹⁶ CEJ, 15 de julho de 1964, Caso 6/64, *Costa v Enel*, Coletânea da Jurisprudência da CE - CJCE (*European Court Report*) 585.

¹⁷ Princípio da cooperação de boa-fé.

¹⁸ CEJ, 15 de julho de 1964, Caso 6/64, *Costa v Enel*, CJCE 585.

¹⁹ LENAERTS, K. e Van NUFFEL, P., *op. cit.*, p. 596; CRAIG, P., de BURCA, G., *EU Law - Text, Cases and Materials*, 3ª ed., Oxford, Oxford University Press, 2003, pp. 276-285.

²⁰ CEJ, 13 de novembro de 1990, Caso C-106/98, *Marleasing*, CJCE, p. I-4135.

²¹ CEJ, 9 de março de 1978, Caso 106/77, *Simmenthal*, CJCE 629.

1.2.2. Eficácia direta

No começo dos anos 1960, a Corte reconheceu o princípio da eficácia direta do direito comunitário, que pode ser inferido dos objetivos do tratado, por ex., estabelecer um mercado comum, em cujo funcionamento os indivíduos têm interesse próprio, a partir do preâmbulo do tratado, que se dirige, não apenas aos Governos, mas também aos cidadãos, e a partir do mecanismo de decisões preliminares, que autoriza as jurisdições nacionais, provocadas por indivíduos, a questionar a Corte de Justiça.

O primeiro caso emblemático envolveu *Van Gend en Loos*. Em primeiro de janeiro de 1958, as tarifas de importação foram proibidas entre os Estados-membros, o art. 12 do Tratado de Roma incluiu uma cláusula de bloqueio impondo aos Estados modificarem suas legislações aduaneiras. *Van Gend en Loos*²² propôs em face da jurisdição holandesa um aumento do imposto de importação. A proibição de “fazê-lo” posta no art. 12 é clara, completa e não permissiva de qualquer medida discricionária de implementação e, portanto, foi reconhecida sua eficácia direta: o contribuinte pode com base nela provocar as jurisdições nacionais²³.

O efeito direto se aplica apenas entre cidadãos e Estados: é vertical.

Por outro lado, o efeito horizontal direto não é reconhecido às diretivas, de modo que elas não podem impor obrigações a um indivíduo nem a ele ser opostas²⁴. A doutrina do efeito direto interessa quando um Estado-membro não implementou o direito comunitário completa ou satisfatoriamente. Portanto, não há espaço para o efeito direto quando as medidas nacionais estão conforme o direito comunitário.

1.3. Medidas judiciais no direito comunitário europeu

Com vistas a assegurar a primazia e a eficácia do direito comunitário, existem medidas judiciais para o caso de violação das obrigações da União Europeia pelos seus Estados-membros.

1.3.1. Responsabilidade dos Estados-membros

Quando uma regra nacional não é compatível com uma regra do direito comunitário que não tem eficácia direta, a plena efetividade do direito comunitário “impõe que deva haver direito à reparação”²⁵. O princípio de uma possível responsabilidade dos Estados-membros foi consagrado pela Corte no caso *Francovich*: “A plena efetividade das regras comunitárias seria desarticulada e a proteção dos direitos que ela confere seria enfraquecida se os indivíduos não estivessem aptos a obter reparação quando seus direitos fossem infringidos por uma infração ao di-

²² CEJ, 5 de fevereiro de 1962, Caso C-26/02, *Van Gend & Loos*, CJCE, p. 1.

²³ Implicitamente, a Corte também reconheceu o princípio da primazia, pois a norma nacional em questão era posterior ao Tratado: reconhecer a aplicabilidade deste sobre aquela, portanto, significa reconhecer a primazia do Tratado.

²⁴ COM (93) 252 final, SYN 390 e 391. Por exemplo, não obstante a Itália tenha falhado em implementar a Diretiva 85/577, protegendo consumidores em relação a contratos negociados fora das premissas comerciais, decidiu-se que o consumidor não poderia se apoiar na diretiva para extinguir um contrato, apesar de aquele direito ser concedido incondicionalmente pela diretiva (CEJ, 14 de julho de 1994, Caso 91/92, *Faccini Dori*, CJCE I-3325).

²⁵ CEJ, 19 de novembro de 1991, Casos unificados C- 6/90 e C-9/90, *Francovich and Bonifaci*, para. 39.

reito comunitário pela qual um Estado-membro pudesse ser responsabilizado.”²⁶ O pedido de reparação está sujeito a três condições: “a primeira dessas condições é que o resultado prescrito por uma diretiva possa vincular a garantia de direitos individuais. A segunda condição é que deve ser possível identificar o conteúdo desses direitos na base das prescrições da diretiva. Finalmente, a terceira condição é a existência de nexo de causalidade entre o descumprimento das obrigações de um Estado e a perda e dano sofridos pelas partes lesadas.”²⁷ De acordo com a Corte, a violação deve ser “suficientemente séria”²⁸.

A responsabilidade é governada pelo direito comunitário e não com referências ao direito interno. Ela vincula a responsabilidade de qualquer órgão de um Estado, inclusive, aqueles com as funções legislativa e judicial, mesmo que este não seja o caso no direito doméstico. Em caso de falha em implementar uma diretiva no período devido, “a plena eficácia daquela regra do direito comunitário requer que haja o direito à reparação” (desde que as três condições acima estejam preenchidas)²⁹. A incorreta transposição de prescrições de uma diretiva quando muitas interpretações são possíveis e não há uma tendência jurisprudencial não impõe isso³⁰. A reparação dos danos em si é regrada pelas normas de responsabilidade civil do direito interno. Mas elas não podem tornar a reparação impossível ou extremamente difícil³¹.

1.3.2. Outros procedimentos judiciais à disposição do contribuinte

1.3.2.1. Decisões preliminares

Há outros remédios judiciais visando a assegurar que o Estado-membro cumpra o direito comunitário. Uma primeira possibilidade para o contribuinte aproveitar o direito comunitário consiste em basear suas pretensões em prescrições normativas da União (que têm eficácia direta) perante as jurisdições nacionais. Essas jurisdições têm a possibilidade³² ou a obrigação³³ de remeter o caso à Corte para uma normatização preliminar interpretando as prescrições relevantes da União Europeia. Entretanto, segundo a doutrina do *acte clair*, a jurisdição nacional, mesmo tendo que regrar, em última instância, não é obrigada a remeter o caso à Corte se entender que não há espaço para interpretação do direito comunitário no caso.

²⁶ Decisão *Francovich*, parágrafo 33.

²⁷ Decisão *Francovich*, parágrafo 40. Em relação à última condição, ver também: CEJ, 5 de março de 1996, Casos unificados C-46/93 e C-48/93, *Brasserie du Pêcheur and Factortame*, CJCE, p. 1-1029, parágrafos 40-42, citados na nota 21; CEJ, 23 de abril de 2008, Caso C-201/05, *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue* (order).

²⁸ Ver: CEJ, 17 de outubro de 1996, Casos unificados C-283/94, C-291/94 e C-292/94, *Denkavit International BV, VITIC Amsterdam BV and Voormeer BV v. Bundesamt für Finanzen*, CJCE, p. 1-05063, parágrafo 48; *Brasserie du Pêcheur and Factortame*, parágrafo 49.

²⁹ Decisão *Francovich*, parágrafo 39.

³⁰ Decisão *Denkavit International*, parágrafo 53.

³¹ FINES, F., “Quelle Obligation de Réparer pour la Violation du Droit Communautaire? Nouveaux Développements Jurisprudentiels sur la Responsabilité de l’Etat Normateur”, *RTDE*, 1997, p. 69. Ver também a pesquisa sobre a aplicação do direito comunitário pelas Cortes nacionais, anexa ao relatório anual da Comissão encarregada de monitorar a aplicação do direito comunitário.

³² Quando ainda há solução no direito nacional.

³³ Em relação aos órgãos jurisdicionais contra cujas decisões não há remédio judicial no direito interno (art. 267 do TFUE).

O processo é então suspenso, até decisão da corte de justiça. O juiz nacional vai então decidir conforme a interpretação dada pela Corte. O procedimento de decisão preliminar é objetivo, sem a presença de partes; as partes, no procedimento principal, o Conselho, a Comissão e o Parlamento Europeu, assim como os Estados-membros, têm o direito de se manifestar no feito³⁴. O seu propósito é assegurar a interpretação do direito comunitário.

Por meio de suas decisões preliminares, a Corte dá a sua interpretação das normas da União Europeia, sejam elas de direito primário (tratados, princípios gerais de direito comunitário, direitos fundamentais) ou de direito secundário (regulamentações, diretivas e decisões). Esta interpretação vincula o juiz nacional que tiver remetido o caso. É também vinculante a outros juízes nacionais, mesmo de outros Estados-membros, na decisão de casos semelhantes. Ademais, o legislador nacional, de todos os Estados-membros, deve levar em conta a interpretação dada pela corte, com vistas até a alterar sua legislação, se necessário para cumprir essa interpretação. Em casos baseados em normas de não discriminação, entretanto, enquanto o juiz tem que prover o tratamento mais favorável ao contribuinte, o legislador pode fazer uso de várias possibilidades para remover a norma atacada.

A decisão primária tem, como regra, efeito *ex tunc*, por ser a determinação do sentido que já existia desde o momento em que passou a vigor o dispositivo interpretado. Apenas a Corte de Justiça tem poder para limitar a eficácia no tempo, e irá fazê-lo apenas quando o Estado-membro puder razoavelmente ter entendido que aquele dispositivo do direito comunitário não se aplicaria ao caso concreto. Consequências financeiras, como devolução de tributos pagos indevidamente, não constituem uma razão suficiente para tal limitação temporal³⁵.

1.3.2.2. Ações por violação (do direito comunitário)

Além do procedimento de decisão preliminar, os contribuintes podem também contar com as decisões da Corte Europeia em ações por violação. Comparado a procedimentos comuns de direito internacional, a ação por violação é muito original. Ações por violação devem ser propostas perante a Corte de Justiça pela Comissão ou pelos Estados-membros³⁶. Na prática, no entanto, apenas a Comissão o fez. Violações podem consistir em descumprimento do direito comunitário primário ou secundário, de um acordo internacional obrigatório para União Europeia ou de um princípio geral de direito comunitário europeu.

O descumprimento da autoridade da “coisa julgada” inerente às decisões da Corte constitui uma violação às obrigações do tratado; portanto, se a Corte entender haver tal violação e se os Estados-membros não se submeterem àquele entendimento, eliminando a violação, a Corte pode considerar uma nova violação, consistente no descumprimento ao art. 260 do TFUE. Ademais, desde o Tratado de

³⁴ Estatuto da Corte Europeia de Justiça, art. 23.

³⁵ CEJ, 24 de setembro de 1998, Caso C-35/97, *Commission v France*, CJCE, p. I-5325, parágrafos 49-52; CEJ, 19 de março de 2002, Caso C-426/98, *Commission v Greece*, CJCE, p. I-2793, parágrafos 42-44. Ver também: LENAERTS, K., ARTS, D. e MASELIS, I., *Procedural Law of the European Union*, 2nd ed., Londres, Thomson-Sweet & Maxwell, 2006, p. 193.

³⁶ Arts. 258 e 259, TFUE.

Mastrique, a Corte pode fortalecer a eficácia das suas decisões, condenando ao pagamento de uma multa ou outra penalidade o Estado-membro que não adote as medidas necessárias para se conformar à decisão que o condene por violação³⁷.

Está entre as atribuições da Comissão conferir se os Estados-membros adaptam corretamente as suas legislações às decisões da Corte. Nesta estrutura, a ação por violação pode constituir um meio pontual de ação da Comissão visando à harmonização de certas regras fiscais.

Assim, no que diz respeito à tributação de dividendos, em consequência de uma decisão da Corte, a Comissão moveu uma ação contra alguns Estados violadores³⁸.

Um contribuinte pode, a partir de uma ação por violação, nela se basear perante a jurisdição nacional para questionar os tributos a que estiver obrigado. Apesar do efeito *ex tunc* das decisões da Corte, nem todo tributo recolhido em violação ao direito comunitário deve ser devolvido ao contribuinte: de fato, a Corte esclareceu que a repetição de indébitos tributários deve ser feita de acordo com o procedimento previsto no direito interno³⁹. *Ipsa facto*, há uma certa limitação temporal às decisões da Corte. Os Estados-membros, não podem, entretanto, adotar regras que restrinjam o direito de pleitear a repetição de indébito⁴⁰.

2. O Poder das Instituições Europeias em Matéria Tributária

2.1. Tributação direta no mercado interno

Os Estados instituem tributos para financiar o seu orçamento. A tributação é, portanto, diretamente ligada ao exercício da soberania. Desde o começo do século XX, a tributação direta sobre a renda se tornou um importante componente do total das receitas do Estado⁴¹.

A tributação sobre a renda primeiramente incide sobre a renda dos indivíduos. Ela também grava o ganho de entes personificados, renda esta que, por um lado, deve achar sua substância nos dividendos distribuídos por suas controladas ou subsidiárias, que pagaram imposto de renda e, por outro lado, eventualmente, são distribuídos às pessoas físicas. A tributação da mesma renda em termos econômicos, no nível da controlada ou subsidiária, da controladora e dos indivíduos acionistas dá ensejo ao problema da “bitributação econômica”.

Os Estados tradicionalmente afirmam sua competência para tributar com base em um critério que envolve um nexos com a renda. Essa ligação pode existir em

³⁷ Art. 260, TFUE.

³⁸ Comissão de Imprensa (*Commission Press Release*) IP/07/1152 de 23 de julho de 2007.

³⁹ Ver: CEJ, 14 de dezembro de 1995, Caso C-312/93, *Peterbroeck*, *CJCE*, p. 4599; CEJ, 17 de julho de 1997, Caso C- 90/94, *Haahr Petroleum*, *CJCE*, p. I-4085; SCHERMERS, H. G. e WAELEBROEK, D. F., *Judicial Protection in the European Union*, 6th ed., Haia/Londres/Nova York, Kluwer Law International, 2001, p. 203; HUBEAU, F., “La Répétition de l’Indu en Droit Communautaire”, *RTDE*, 1981, p. 442; LANG, M., “Limitation of the Temporal Effects of Judgments of the ECJ”, *Intertax*, 2007, p. 230.

⁴⁰ CEJ, 2 de outubro de 2003, Caso C-147/01, *Weber’s Wine World*, *CJCE* I-11365.

⁴¹ Em 2005, a parcela de impostos diretos arrecadada pelos Estados-membros da UE alcançou o montante de um terço do seu total de receitas fiscais (incluindo contribuições sociais). Fonte: European Commission, *Taxation Trends in the European Union*, Luxemburgo, Escritório de Publicações Oficiais das Comunidades Europeias, 2007.

relação ao beneficiário da renda, que é, por exemplo o residente de um Estado, ou em relação à renda em si, que tem sua fonte em um outro Estado. O resultado da interação entre esses dois tipos de critério e de definições variadas deles é que a mesma renda é tributada por dois ou mais Estados, dando azo ao problema da “dupla tributação internacional”. Porque na tributação da pessoa jurídica os tipos de dupla tributação interagem e reforçam um ao outro, quando a controlada, a controladora e o acionista pessoa física estão localizados em Estados diversos, cada um deles pode ser menos propenso a resolver um problema que diz respeito a um contribuinte estrangeiro.

Alívios à dupla tributação internacional podem ser concedidos tanto por medidas unilaterais, pela qual um Estado abre mão da sua tributação, como por tratados internacionais contra a bitributação (TBTs). Dois principais métodos são propostos para evitar a dupla tributação internacional: o método da isenção e o método da imputação ou do crédito de imposto. De acordo com os Comentários à Convenção Modelo da OCDE contra a dupla tributação, no método da isenção, o Estado da Residência R não tributa a renda que, de acordo com o tratado, possa ser tributada pelo Estado da Fonte. Pelo método da imputação ou do crédito de imposto, “o Estado da Residência permite, como uma dedução do seu próprio imposto de renda sobre seu residente, o montante pago ao outro Estado..., mas a dedução é restrita ao limite do seu próprio imposto”⁴². Impende salientar que esses métodos servem não apenas para amenizar a dupla tributação jurídica, mas também para aliviar ou eliminar a dupla tributação econômica, esteja ela no nível doméstico ou internacional.

Qual desses métodos - isenção ou crédito - conduz à ótima alocação dos fatores da economia? De acordo com alguns economistas, a melhor alocação é alcançada pela tributação da renda em bases universais, combinada com um sistema de crédito. Essa combinação assegura “neutralidade de exportação” (*capital export neutrality*), significando que onde quer que o contribuinte invista, pagará a mesma quantidade de imposto no seu país de residência. Por outro lado, “neutralidade de importação” (*capital import neutrality*) implica tributação apenas no país da fonte, tendendo à territorialidade, o que significa dizer que a diferente carga tributária depende do país da fonte.

A neutralidade de importação permite a investidores estrangeiros competir no Estado da fonte em condições iguais às do investidor local. Sob esta perspectiva, neutralidade de importação ou neutralidade de exportação são apreciadas do ponto de vista do Estado da residência. A maioria dos sistemas tributários tem uma estrutura híbrida de regras de neutralidade de importação e neutralidade de exportação. Entretanto, pode ser observada uma grande variedade de regimes refletindo a diversidade das políticas fiscais adotadas pelos países⁴³.

⁴² Convenção Modelo da OCDE (2008), Comentários, 23A e 23B, 13-15.

⁴³ Os métodos de isenção e imputação podem ambos ser aplicados em uma base “geral” (*overall*) ou “por país” (*per country*). Com uma limitação “por país” um crédito fiscal excedente em relação a um Estado não pode ser compensado contra créditos fiscais remanescentes e não utilizados em relação a outro Estado. A limitação “geral” permite que o crédito seja calculado sobre o montante total da renda produzida no exterior.

No âmbito da União Europeia, a maioria dos tratados contra dupla tributação celebrados pelos Estados-membros segue a Convenção Modelo da OCDE⁴⁴. Esta Convenção Modelo inclui, primeiramente, normas gerais sobre a aplicação e definições também gerais dos termos usados no modelo, seguidas das chamadas “regras distributivas”, definidas nos artigos 6 a 22 da Convenção Modelo, dividindo a competência tributária entre as partes no tratado. O modelo também contém normas sobre o intercâmbio de informações e, algumas vezes, procedimentos de arbitragem.

Como a tributação sobre a renda pode ser considerada um custo ligado à produção da renda, ela influencia escolhas econômicas. O resultado óbvio da dupla tributação internacional é desencorajar atividades econômicas transnacionais, por meio disso, impedindo diretamente o atingimento de um mercado interno da União Europeia.

2.2. Extensão e escopo da competência da Comunidade Europeia em matéria fiscal

2.2.1. Normas do Tratado da Comunidade Europeia relacionadas a impostos

Diversamente dos Estados-membros, a União Europeia não exerce sua competência em matéria de impostos visando a objetivos fiscais. As regras que governam o financiamento da União Europeia, na verdade, têm bases legais e instituições diferentes. Essas diferenças vêm refletidas no Tratado da Comunidade Europeia pela distinção posta entre “normas fiscais” (arts. 10 a 113 do TFUE) sob o Título III (Políticas Comuns) e “normas financeiras” (arts. 310 a 325, do TFUE).

Portanto, o direito tributário europeu existe a despeito da ausência de um verdadeiro sistema tributário europeu⁴⁵. Como consequência, aqueles poucos artigos do TFUE que explícita ou implicitamente se referem à tributação acham sua justificativa na sua contribuição para as políticas da União e, em particular, para o objetivo de ser alcançado o seu mercado interno. Com vistas a expandir o mercado interno, o TFUE prevê dois tipos de normas tributárias que visam a remover obstáculos ao comércio interno que resultam do exercício da competência tributária pelos Estados-membros.

⁴⁴ A Convenção Modelo da OCDE rege a relação entre os países desenvolvidos. A Convenção Modelo da ONU (cuja primeira edição foi publicada em 1980) foi desenvolvida com vistas à cobertura de necessidades específicas de tratados celebrados entre países desenvolvidos e em desenvolvimento, baseada na premissa de que o Modelo OCDE era menos adequado aos países importadores de capital ou “em desenvolvimento”. O padrão geral dos artigos segue o do Modelo OCDE (*Introdução aos Comentários à Convenção Modelo da OCDE*, item 14). Entretanto, o Modelo ONU de forma geral garante maior competência tributária ao Estado da Fonte (*Introdução aos Comentários à Convenção Modelo da ONU*, item 3).

⁴⁵ Até o momento, apenas os tributos instituídos sobre salários e pensões de servidores da União Europeia (Regulamento n. 260/68, estendido a membros do Parlamento Europeu - *MEPs* - e tradutores juramentados) podem ser considerados tributos realmente comunitários. Ademais, algumas ligações entre competências da CE e receitas da CE existem. Tributos aduaneiros e sobre a agricultura mostram características muito fortes de um tributo da União Europeia. Um IVA harmonizado entra em cena em certa medida, quando se calculam os recursos próprios da UE. Ver o Regulamento do Parlamento Europeu de 29 de março de 2007 sobre o futuro dos recursos próprios da União Europeia, Documento A6-0066/2007 (2006/2205/INI), *Report on the Future of European Communities own Resources*, Committee of Budgets, 13 de março de 2007, DOC A6-0066/2007 (relator: A. Lamassoure) e *Report on the Proposal for a Council Decision on the System of European Communities own Resources*, Committee of Budgets, 23 de julho de 2006, DOC A6-0223/2006 (relator: A. Lamassoure). Ver também: LANG, M.(ed.), *EU-Tax*, Viena, Linde Verlag, 2008.

O primeiro tipo dessas normas no TFUE habilita o Conselho (apenas o Conselho) a adotar diretivas de harmonização fiscal. O segundo tipo se refere a proibições gerais aos Estados-membros estabelecerem ou manterem obstáculos ao comércio e movimentação dentro da União. Sob a perspectiva do contribuinte, tais proibições criam direitos e liberdades individuais diretamente oponíveis aos Estados-membros perante suas jurisdições e a corte Europeia.

Em relação à tributação indireta, uma distinção entre regras de atribuição de poder e - diretamente aplicáveis - proibições de tributação são claramente desenhadas no TFUE. Por um lado, o art. 113, do TFUE atribui poder ao “Conselho para (...) por unanimidade, a partir de uma proposta da Comissão e após consultar o Parlamento Europeu e o Comitê Social e Econômico, adotar medidas de harmonização da legislação (...) de tributação indireta até onde tal harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e funcionamento de um mercado interno (...)”. Este poder legislativo em matéria de tributação indireta foi exercitado em relação ao imposto sobre o valor agregado, encargos sobre o consumo de alguns produtos e impostos indiretos sobre o aumento de capital⁴⁶. Por outro lado, o art. 110, do TFUE, proíbe tributação interna discriminatória⁴⁷. Juntamente com o art. 30 do TFUE, que proíbe impostos aduaneiros ou encargos de efeito equivalente, essas vedações à tributação visam a assegurar o livre movimento de bens na Comunidade e a efetividade da união aduaneira⁴⁸.

Em relação à tributação direta, os dois tipos de normas acima mencionados - regras de competência positivas e negativas - são encontradas no TFUE, apesar de seu texto não se referir expressamente à tributação. Em relação aos dispositivos dos tratados relacionados que fundamentam o poder de positivizar regulamentações e diretivas em matéria de impostos diretos, cumpre salientar que o TFUE não concede explicitamente competência legislativa ao Conselho sobre essa matéria, nem de forma exclusiva nem concorrentemente com o Parlamento Europeu⁴⁹.

Outrossim, o art. 114 do TFUE explicitamente exclui a tributação do seu escopo objetivo. Isso não quer dizer, entretanto, que atos legislativos relacionados à tributação direta não possam ser adotados, senão que tais normas somente podem ser postas sob a forma de cláusulas gerais, como o art. 115, e apenas até o ponto em que tais dispositivos sirvam aos objetivos da União.

Mais ainda, e independentemente das normas sobre tributação, os tratados conferem aos cidadãos europeus direitos gerais e liberdades visando a garantir a

⁴⁶ Uma lista completa da legislação da União em matéria de impostos indiretos está disponível no *site* EUR-Lex (<http://eur-lex.europa.eu/>).

⁴⁷ O art. 111, do TFUE - sobre o repagamento de impostos de exportação excessivo - e o art. 112, do TFUE, sobre os tributos diretos pagos afetando-se as exportações, perderam sua relevância inicial, devido à evolução da estrutura legislativa em matéria de tributação de bens e produtos. Ver: FARMER, P., e LYAL, R., *EC Tax Law*, Oxford, Clarendon Press, 1994, pp. 77-82.

⁴⁸ Os arts. 30 e 110 do TFUE preveem hipóteses normativas distintas, mas complementares. Ver: CEJ, 8 de junho de 2006, Caso C-517/04, *Visserijbedrijf D. J. Koornstra & Zn. vof v Productschap Vis*, CJCE I-5015; 9 de setembro de 2004, Caso C-72/03, *Carbonati Apuani v Comune di Carrara*, CJCE I-8027.

⁴⁹ Art. 239, sobre tratados contra a dupla tributação, agora retirado, era visto como mera exortação aos Estados-membros a negociarem acordos visando a eliminar a dupla tributação. Ele não outorga competência à União e não é diretamente aplicável pelas Cortes (CEJ, 12 de maio de 1998, Caso C-336/96, *Gilly v Directeur des Services fiscaux du Bas-Rhin*, CJCE I-2793, parágrafos 15-17). Ademais, foi revogado pelo Tratado de Lisboa.

não discriminação e a liberdade de circulação e o exercício de atividades econômicas por toda a União Europeia. Esses direitos e liberdades são o livre movimento de trabalhadores (arts. 45 a 48 do TFUE), o direito de estabelecimento (arts. 49 a 55 do TFUE), a liberdade de prestar e tomar serviços (arts. 56 a 67 do TFUE), o livre movimento de capital e de pagamentos (arts. 65 e 66 do TFUE) e, desde o Tratado de Maastricht, o direito de se mudar e de residir em qualquer lugar do território da União Europeia (art. 21 TFUE). Como o objeto de proteção desses direitos e liberdades não está limitado à extensão da competência legislativa da União, ele baliza as normas de tributação direta dos Estados-membros. De acordo com a jurisprudência sedimentada, “apesar de o direito comunitário se fixar no presente, a tributação direta como tal não se limita ao texto do Tratado da União Europeia, e a competência detida pelos Estados-membros deve ser exercida conforme o direito comunitário”⁵⁰.

2.2.2. *Atos legislativos da Comunidade Europeia em matéria de tributação direta*

É Relativamente escassa a legislação secundária posta pelo Conselho em matéria de tributação direta, com base no art. 115 do TFUE, sobre aproximação entre as legislações. Tributos diretos podem causar distorções na alocação do emprego, do investimento em empresas e seu estabelecimento na União Europeia. Esses obstáculos ao atingimento de um mercado único foram objeto de dois “pacotes” de legislação comunitária adotados em 1990 e 2003.

Em relação à tributação das empresas, o Conselho adotou três diretivas. A Diretiva sobre Fusões e Aquisições⁵¹ visa a mitigar as consequências fiscais negativas que derivam de reorganizações societárias em nível europeu. A Diretiva sobre Controladora e Controlada⁵² assegura que pagamentos de dividendos dentro do mesmo grupo de empresas sediadas em diferentes Estados-membros não sofram dupla tributação econômica. A Diretiva sobre Juros e Royalties⁵³ promove a eliminação da dupla tributação de juros e royalties entre empresas relacionadas que sejam residentes em diferentes Estados-membros, isentando-as da imposição no Estado da fonte⁵⁴.

Essas três diretivas são suplementadas pela Convenção de Arbitragem, celebrada pelos Estados-membros com base no antigo art. 239 do Tratado da Comunidade Europeia, com vistas a resolver os problemas de preços de transferência de bens, serviços e ativos intangíveis entre partes relacionadas⁵⁵.

⁵⁰ CEJ, 14 de fevereiro de 1995, Caso C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt v Schumacker*, CJCE I-225, parágrafo 21; 13 de dezembro de 1967, Caso 17/67, *Neumann Hauptzollamt Hoff/Saale*, CJCE 441.

⁵¹ Diretiva do Conselho 2009/133/EC de 19 de outubro de 2009, *D.O.*, L-310, 25.11.2009, pp. 34-46, regulamentando a Diretiva do Conselho 90/434/EEC de 23 de julho de 1990, *D.O.* L 225, 20.8.1990, pp. 1-5, emendada pela Diretiva do Conselho 2005/19/EC de 17 de fevereiro de 2005, *D.O.* L 58, 4.3.2005.

⁵² Diretiva do Conselho 90/435/EEC de 23 de julho de 1990, *D.O.* L 225, 20.8.1990, pp. 6-9, significativamente alterada pela Diretiva do Conselho 2003/123/EC de 22 de dezembro de 2003, *D.O.* L 741, 13.1.2004.

⁵³ Diretiva do Conselho 2003/49/EC de 3 de junho de 2003, *D.O.* L 157, 26.6.2003, pp. 49-54.

⁵⁴ Em junho de 2006, a Comissão Europeia publicou uma pesquisa sobre a implementação da Diretiva sobre Juros e *Royalties*, disponível no *site* DG TAXUD (http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm).

⁵⁵ Convenções 90/436/EEC, *D.O.* L 225, 20.8.1990, pp. 10-24 e *D.O.* C 160, 30.6.2005, pp. 11-22, alteradas pela Convenção de 21 de dezembro de 1995, sobre a adesão da Áustria, Finlândia e Suécia.

Na área da tributação pessoal, o único ato legislativo adotado pelo Conselho é a Diretiva sobre Poupanças⁵⁶. Essa diretiva não harmoniza as normas dos Estados-membros concernentes à tributação de juros decorrentes de poupanças. Seu objetivo é, na verdade, promover o intercâmbio de informações entre os Estados-membros, e mesmo entre os Estados-membros e alguns terceiros países (Suíça, Andorra, Liestensteine, São Marino e Mônaco). No seu papel intraunião, ela visa a reforçar os mecanismos de cooperação administrativa na Diretiva de Mútua Assistência 77/799 CEE⁵⁷ e na Diretiva 76/308 CEE sobre assistência mútua para cobertura de demandas⁵⁸.

2.2.3. Outros atos e iniciativas da União Europeia em matéria de tributação direta

Além da legislação da União Europeia e da jurisprudência da sua corte de justiça, muitas iniciativas da Comissão da Comunidade Europeia merecem menção⁵⁹. Essas ações não foram adotadas apenas com vistas a fomentar a coordenação dos sistemas tributários nacionais e remover os obstáculos às liberdades de movimento, mas também para reduzir a competição fiscal danosa entre os Estados.

2.2.3.1. O combate à competição fiscal danosa

Os problemas causados por divergências entre os sistemas de tributação da pessoa jurídica dos Estados-membros, entre os quais a competição fiscal (danosa)⁶⁰, foram objeto de inúmeros relatórios e estudos aos cuidados da Comissão desde o começo da integração europeia⁶¹. Nos anos 90, as dificuldades enfrentadas pela comissão, no seu propósito de atingir um consenso entre os Estados-membros em um diploma legal sobre a matéria, levaram-na a uma aproximação de “soft law”, refletida no Relatório Monti⁶². Este método foi a base do Código de Conduta para

cia, à Convenção de Arbitragem, o Protocolo de 25 de maio de 1999, alterando a Convenção de Arbitragem firmada em 8 de dezembro de 2004 pela República Tcheca, Estônia, Chipre, Letônia, Lituânia, Hungria, Malta, Polônia, Eslovênia e Eslováquia sobre sua adesão à Convenção de Arbitragem. Esse instrumento ainda não trouxe resultados significativos. Entretanto, vários comunicados contendo diretrizes (*guidelines*) podem tornar sua aplicação mais efetiva. Mais detalhes sobre o Fórum da União Europeia de Preços de Transferência estão disponíveis no *site* DG TAXUD (ver nota 76).

⁵⁶ Diretiva do Conselho 2003/48/EC de 3 de junho de 2003, *D.O.* L 157, 26.6.2003, pp. 38-48.

⁵⁷ Diretiva do Conselho 77/799/EEC de 19 de dezembro de 1977, *D.O.* L 336, 27.12.1977, pp. 15-20.

⁵⁸ Diretiva do Conselho 76/308/EEC de 15 de março de 1976, *D.O.* L 73, 19.3.1976, p. 18.

⁵⁹ Ver: van ARENDONK, H.M. “Fifty Years of European Co-operation and the Tax Policy of the European Commission”, e AUJEAN, M., “L'évolution de la Fiscalité en Europe sous l'Impulsion de la Commission”, in: HINNEKENS, L. and HINNEKENS, P. (ed.), *A Vision of Taxes within and outside European Borders. Festschrift in Honor of Prof. Dr. F. Vanistendael, Alphen aan den Rijn*, Wolters Kluwer, 2008, p. 1; p. 21.

⁶⁰ Sobre a definição do conceito de competição fiscal danosa (*harmful tax competition*), ver, dentre outros: PINTO, C., *Tax Competition and EU Law*, Kluwer Law international, Haia/Londres/Nova York, 2003, capítulo 1.2.

⁶¹ Ver, e.g.: *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation* (Ruding Report) Commission of the European Communities, março de 1992. Para referências mais antigas, ver: European Commission, Fiscal and Financial Committee, *Report on Tax Harmonization in the Common Market* (Neumark Report), 8 de julho de 1962; *The Development of a European Capital Market* (Segré Report), novembro de 1966; VAN DE TEMPEL, A.J., *Corporation Tax and Individual income tax in the European Communities*, 1970.

⁶² European Commission, *Taxation in the European Union*, Discussion Paper for the Informal Meeting of Ecofin Ministers, SEC(96) 487 final, 20.3.1996. Ver também: Comunicação de 2 de junho de 1993

Tributação de Empresas elaborado pelo Conselho⁶³, cuja implementação, especialmente pelo Relatório Primarolo, levou ao desmantelamento de sistemas tributários nacionais que haviam sido tachados de “danosos” (*harmful*), como os Centros de Coordenação Belgas, o Centro Internacional de Serviços Financeiros da Irlanda (em Dublin) ou as companhias financeiras holandesas. O Código foi estendido aos novos Estados-membros⁶⁴.

2.2.3.2. *A proibição de ajuda fiscal estatal e ao uso de incentivos fiscais*

A eficácia da abordagem “soft law” foi fortalecida pelas ações paralelas da Comissão concernentes a benefícios fiscais. Realmente, medidas fiscais danosas podem também se caracterizar como ajuda fiscal incompatível com o Mercado Comum, nos termos do disposto pelos artigos 107 e 108 do TFUE. Em 1998, seguindo o Código de Conduta, a Comissão lançou uma “Observação sobre a aplicação das regras contra auxílio fiscal a medidas relacionadas à tributação direta das empresas”, cuja implementação foi examinada em um relatório da Comissão em 2004⁶⁵. Esses documentos confirmam a aplicabilidade dos artigos 107 e 108 do TFUE a medidas de tributação direta e dão orientações (*guidelines*) para os Estados-membros. A Corte de Justiça concorda substancialmente com os entendimentos da Comissão sobre auxílios fiscais, apesar de certas divergências puderem ser observadas em relação aos períodos de implementação do Código de Condutas, bem como aos regimes que são abrangidos pelos artigos 87 e 88 do Tratado da Comunidade Europeia⁶⁶ e à tributação regional⁶⁷. Além disso, incentivos fiscais em favor de empreendimentos foram também objeto de mais atenção pelas instituições da União Europeia, em especial, no campo da pesquisa e desenvolvimento, em consonância com os objetivos do Tratado de Lisboa⁶⁸.

2.2.3.3. *Rumo à coordenação e harmonização da tributação das empresas*

O Código de Condutas e as regras contra ajuda estatal restringem o poder dos Estados-membros de adotar medidas que sejam capazes de afetar a competição fis-

sobre a melhoria da efetividade do mercado único - *improving the effectiveness of the single market* - (a strategic program for the Internal market), versão final, de 22 de dezembro de 1993. Ver: van ARENDONK (2008), p. 12.

⁶³ Conclusões da Reunião do Conselho Ecofin de 1º de dezembro de 1997, *D.O.* C 2, 6.1.1998, pp. 2-6.

⁶⁴ O Relatório de 23 de novembro de 1999, do Grupo para o Código de Condutas - *Code of Conduct Group* - (tributação de empresas), para o Conselho da União Europeia (Primarolo Report, SN 4901/99), listou 66 medidas fiscais danosas (*harmful tax measures*).

⁶⁵ Observações da Comissão (*Commission Notice*) sobre a aplicação de regras contra ajuda estatal a medidas relacionadas à tributação direta das empresas, *D.O.* C 384, 10.12.1998, p. 3; Relatório da Comissão (*Commission Report*) de 9 de fevereiro de 2004 sobre a implementação da Nota da Comissão, de 1998.

⁶⁶ CEJ, 22 de junho de 2006, Caso C-399/03, *Commission v Council*, *CJCE* I-05629, Casos unificados C-182/03 e C-217/03, *Kingdom of Belgium and Forum 187 ASBL v Commission*, *CJCE* I-5479.

⁶⁷ CEJ, 6 de setembro de 2006, Caso C-88/03, *Portugal v Commission*, *CJCE* I-7115.

⁶⁸ Comunicado da Comissão de (*Commission Communication*) de 22 de novembro de 2006, “Towards a more Effective Use of Tax Incentives in Favour of R&D”, COM (2006) 728. Ver também: European Parliament, Resolução de 24 de outubro de 2007 sobre a contribuição da tributação e da política aduaneira à Estratégia de Lisboa, Relatório de 15 de outubro de 2007, Comissão de Assuntos Econômicos e Monetários (relator: Sahra Wagenknecht), Document A6-0391/2007 (2007/2097(INI)).

cal livre e justa entre empreendimentos e, até certa medida, entre os próprios Estados-membros. Entretanto, iniciativas recentes tendem a promover uma maneira mais cooperativa de se atingirem os objetivos de um mercado único, enquanto levam em conta as necessidades dos Estados-membros de preservar seus recursos fiscais e de combater a evasão e a elisão fiscais. Além das iniciativas em matéria de preços de transferência (implementação da Convenção de Arbitragem 90/436 CEE), a Comissão trata de assuntos concretos, em consonância com a estratégia estabelecida em 1996 no Relatório Monti e nas Circulares programáticas de 2001, 2003 e 2006⁶⁹. Soluções coordenadas foram propostas em duas áreas nas quais a Corte de Justiça tomou importantes decisões que impulsionaram a necessidade de se adotar uma abordagem comum, por exemplo sobre os “impostos de saída” (*exit taxes*) e a compensação de perdas no exterior⁷⁰ - esse último assunto também foi objeto de uma resolução do Parlamento⁷¹. A luta contra a fraude e a evasão fiscais também foi objeto de recentes iniciativas, em ambas as áreas de tributação direta e indireta⁷². No entanto, em relação à tributação das empresas, o projeto mais significativo da Comissão foi sua proposta de uma “base consolidada Comum de tributação das empresas” - BTECC - (*Common consolidated corporate tax base - CCCTB*), anunciada para o final de 2008. Esse ambicioso projeto já tinha sido sugerido em 2001 na linha da Estratégia de Lisboa⁷³. Desde 2004, grupos de trabalho de expertos dos Estados-membros e delegados da Comissão têm fixado os fundamentos. O Parlamento fixou resoluções para embasar o projeto e a Comissão pretendeu apresentar uma proposta que, infelizmente, não se materializou.

2.3. O papel da Corte Europeia de Justiça (CEJ) em matéria de tributação direta

Em relação à tributação direta, a Corte de Justiça se envolve seguindo ou um procedimento de violação proposto pela Comissão (e, possivelmente, por um Estado-membro, art. 259 do TFUE) ou a pedido de um órgão jurisdicional nacional

⁶⁹ Comunicado da Comissão (*Commission Communication*) de 23 de maio de 2001, “Tax Policy in the European Union - Priorities for the Years Ahead”, COM (2001) 260, D.O. C 284, 10.10.2001, p. 6; Comunicado da Comissão (*Commission Communication*) de 23 de novembro de 2003, “An Internal Market without Company Tax Obstacles: Achievements, Ongoing Initiatives and Remaining Challenges”, COM (2003) 726; Comunicado da Comissão (*Commission Communication*) de 19 de janeiro de 2006, Co-ordinating Member States’ direct tax systems in the Internal Market, COM (2006) 823.

⁷⁰ Comunicado da Comissão (*Commission Communications*) de 19 de janeiro de 2006, Treatment of Losses in Cross-Border Situations, COM (2006) 824 and Exit taxation and the need for co-ordination of Member States’ tax policies, COM (2006) 825. Esses comunicados se referem respectivamente ao caso *Marks and Spencer* (C-446/03), de *Lasteyrie du Saillant* (C-9/02) e ao Caso N. (C-470/04).

⁷¹ Parlamento Europeu, Resolução de 13 de dezembro de 2007, Tax Treatment of Losses in Cross-Border Situations, Relatório de 30 de novembro 2007, Comitê de Assuntos Econômicos e Monetários (relator: Piia-Noora Kauppi), Documento A6-0481/ 2007 (2007/2144/INI).

⁷² Ver, dentre outros: Comunicado da Comissão (*Commission Communication*) de 10 de dezembro de 2007, *The Application of Anti-abuse Measures in the Area of Direct Taxation - within the EU and in Relation to third Countries*, COM (2007) 785; Comunicado da Comissão (*Commission Communication*) de 31 de maio de 2006 relativo à necessidade de se desenvolver uma estratégia coordenada para melhorar o combate à fraude fiscal (*concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud*), COM (2006) 254; Comunicado da Comissão (*Commission Communication*) de 22 de fevereiro de 2008 sobre possíveis medidas para combater fraudes ao IVA - *possible measures to combat VAT fraud (Introduction of taxation for intra-Union supplies and introduction of a generalised reverse charge)*, COM (2008) 109.

⁷³ COM (2001) 260, p. 19; COM (2003), p. 18. Ver também: EP Resolution de 24 de outubro de 2007.

para uma decisão preliminar sobre a interpretação do direito comunitário. Ao contrário dos processos por violação, em que a Corte pode declarar normas de direito interno incompatíveis com o direito comunitário, o procedimento de decisões preliminares admite apenas controle indireto da legislação nacional. De fato, em uma decisão preliminar, a Corte interpreta o direito comunitário até onde ele possa afetar as normas legais específicas questionadas em processos específicos perante um juízo nacional⁷⁴.

Por força do art. 43 do TFUE, os Estados-membros são obrigados a aceitar todas as consequências das decisões da Corte e a implementá-las no seu direito interno, de acordo com os princípios gerais que integram o direito comunitário, tais como o da efetividade, da equivalência e da segurança jurídica⁷⁵. De acordo com a Corte, quando uma medida fiscal nacional ofende, em tese, o direito europeu, os contribuintes podem obter repetição do indébito⁷⁶, pleiteando-a perante os órgãos judiciais nacionais, de acordo com as regras processuais de direito interno, o que pode acarretar sérias repercussões financeiras no orçamento de um Estado-membro⁷⁷.

O papel da Corte não se restringe à estrita interpretação e aplicação do Tratado e da legislação secundária. Ela também desenvolveu uma ordem de princípios jurídicos relevantes em matéria tributária. Um exemplo emblemático pode ser visto com os princípios da proteção da confiança do contribuinte e da segurança do direito. Apesar de esse princípio não ser expresso no Tratado nem nas diretivas sobre matéria tributária, ele é parte do direito comunitário, e pode proteger os contribuintes contra, por exemplo, leis retroativas, ao menos nas searas em que houve harmonização⁷⁸. Um outro importante princípio em matéria fiscal é o princípio da proporcionalidade, de acordo com o qual, medidas nacionais que restrinjam liberdades individuais não podem exceder o que seja necessário ao cumprimento de objetivos legítimos. Em matéria fiscal, a Corte aplicou esse princípio com vista a limitar o objeto das normas antiabuso de direito interno⁷⁹.

Alguns casos são relativos à interpretação e aplicação de diretivas sobre matéria fiscal. No que tange à Diretiva sobre Controladora e Controlada, a Corte de Justiça, por exemplo, esclareceu as definições de “imposto retido na fonte” (*withholding tax*) - casos *Epson Europe*⁸⁰, *Athinaiki Zithopoïia*⁸¹, *Océ van der Grinten*⁸² - e de

⁷⁴ Para uma abordagem geral, ver: LANG, M., “Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions”, *EC Tax Rev.* 2009, p. 98, *Int. Tax.*, 2010, p. 434.

⁷⁵ Ver, por exemplo, CEJ, 3 de dezembro de 1998, Caso C-381/97, *Belgocodex v Belgian State*, *CJCE* I-8153.

⁷⁶ Ver, por exemplo: CEJ, 2 de outubro de 2003, Caso C-147/01, *Weber’s Wine World*, *CJCE* I-11365; 14 de janeiro de 1997, Casos unificados C-192/95 a C-218/95, *Comateb*, *CJCE* I-165.

⁷⁷ Sobre os efeitos no tempo dos julgamentos da Corte Europeia de Justiça em matéria tributária, ver: Pareceres dos AG’s Jacobs e Stix-Hackl no Caso C-475/03 *Banca Popolare di Cremona* *CJCE* I-9373 e no Caso C-292/04, *Meilicke*, *CJCE* I-1835; LANG, M., “Limitation of the Temporal Effects of Judgments of the ECJ”, *Intertax*, 2007, p. 230.

⁷⁸ CEJ, *Belgocodex* (fn. 99); 26 de abril de 2005, Caso C-376/02, *Stichting “Goed Wonen” v Staatssecretaris van Financiën*, *CJCE* I-03445.

⁷⁹ Ver, e.g.: CEJ, 13 de março de 2007, Caso C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, *CJCE* I-2107, parágrafo 83.

⁸⁰ CEJ, 8 de junho de 2000, Caso C-375/98, *Epson Europe*, *CJCE* I-4245.

⁸¹ CEJ, 4 de outubro de 2001, Caso C-294/99, *Athinaiki Zythopoïia v Elliniko Dimosio*, *CJCE* I-6797.

⁸² CEJ, 25 de setembro de 2003, Caso C-598/01, *Océ van der Grinten v Revenue Commissioners*, *CJCE* I-9809.

“período de detenção” (de ações em carteira) (*holding period*) - casos *Denkavit* e outros⁸³. Em relação à diretiva sobre Fusões e Aquisições, a Corte também contribuiu para a definição das operações que se inserem no seu âmbito de aplicação - casos *Andersen og Jensen*⁸⁴, *Leur-Bloem*⁸⁵ e *Kofoed*⁸⁶.

Entretanto, a grande maioria dos casos decididos pela Corte de Justiça tem por objeto a compatibilidade entre normas de tributação direta e as liberdades garantidas pelo TFUE, em particular, o livre movimento de pessoas, a liberdade de estabelecimento, a livre prestação de serviços e o livre movimento de capital⁸⁷.

O livre movimento de pessoas engloba o direito dos empregados de livremente fixar residência por motivos de trabalho (art. 45, do TFUE), e a liberdade de estabelecimento garante o direito de livre iniciativa (por exemplo, na constituição de empresas) e aos profissionais liberais o direito de se estabelecerem ou abrirem agências, filiais ou sucursais em outros Estados-membros (arts. 49-55, do TFUE). Em relação aos acionistas, a Corte decidiu que a situação deve ser vista sob a perspectiva da liberdade de estabelecimento quando “a detenção de ações der (aos acionistas) influência decisiva sobre as decisões da companhia e permitir a eles determinarem suas atividades”⁸⁸.

Ao contrário do direito de estabelecimento, que se refere a estabelecimentos de natureza permanente, o livre movimento de serviços baliza atividades econômicas temporárias exercidas em outro Estado-membro. O art. 56 do TFUE não apenas assegura ao prestador de um serviço o direito de ingressar no mercado de outro Estado-membro e de lá ser tratado da mesma forma que um prestador de serviço local, como também protege o tomador deste serviço.

O livre movimento de capital proíbe obstáculos aos investimentos estrangeiros, como aos investimentos diretos, investimentos em carteira, ou a aquisição ou venda de propriedade imobiliária. Isso se aplica a situações em que a pessoa não exerce atividade econômica nem possui presença permanente no Estado de onde provem a medida fiscal em questão⁸⁹, ou em que o acionista tiver em uma companhia um “nível de participação insuficiente” para se beneficiar do art. 49 do TFUE⁹⁰.

Para verificar que liberdade deve ser aplicada em cada caso, a Corte já decidiu que “o propósito da legislação em questão deve ser levado em consideração”⁹¹. A distinção entre o livre movimento de capital e outras liberdades é de particular importância em relação aos Estados não membros da União Europeia, pois a liber-

⁸³ CEJ, 17 de outubro de 1996, Casos C-283/94, C-291/94 e C-292/94, *Denkavit International v Bundesamt für Finanzen*, *CJCE* I-5063.

⁸⁴ CEJ, 15 de janeiro de 2002, Caso C-43/00, *Andersen og Jensen v Skatteministeriet*, *CJCE* I-379.

⁸⁵ CEJ, 17 de julho de 1997, Caso C-28/95, *Leur-Bloem v Inspecteur der Belastingdienst*, *CJCE* I-2471.

⁸⁶ CEJ, 5 de julho de 2007, Case C-321/05, *Kofoed v Skatteministeriet*.

⁸⁷ O livre movimento de bens raramente foi invocado em matéria de tributação direta. Ver: CEJ, 7 de maio de 1985, Caso 18/84, *Commission v France*, *CJCE* 1339; CEJ, 7 de março de 1990, Caso C-69/88, *Krantz v Ontvanger der directe belastingen*, *CJCE* I-583.

⁸⁸ CEJ, 21 de novembro de 2002, Caso C-436/00, *X and Y v Riksskatteverket*, *CJCE* I-10829, parágrafo 37; CEJ 13 de abril de 2000, Caso C-251/98, *Baars*, *CJCE* I-2787, parágrafos 22 e 28 a 31.

⁸⁹ Ver, e.g.: CEJ, 11 de outubro de 2007, Caso C-451/05, *Elisa v Directeur général des impôts*.

⁹⁰ *X e Y*, parágrafo 67.

⁹¹ Por exemplo, ver: CEJ, 24 de maio de 2007, C-157/05, *Holböck*, *CJCE* I-4051, parágrafo 22.

dade de capital se estende a esses terceiros Estados⁹², enquanto o exercício de outras liberdades está restrito às fronteiras da União.

As quatro liberdades se encerram em duas dimensões: um direito de circulação entre as fronteiras e a proibição de discriminação com base em nacionalidade. Aplicando-se as liberdades da União Europeia a questões tributárias, a Corte de Justiça primeiro examina se as normas de tributação nacionais criam uma discriminação aberta (direta) baseada em nacionalidade e, se não, se essas normas têm um efeito restritivo sobre o movimento entre as fronteiras, o que indiretamente conduz ao mesmo resultado (discriminação indireta ou velada)⁹³. O imposto sobre a renda impõe nesse contexto uma dificuldade específica, por geralmente se referir à residência como elemento de conexão mais que à nacionalidade. Entretanto, como a Corte considera que o uso, pelos Estados-membros, da residência como critério é tendente a favorecer os seus nacionais⁹⁴, a chave para identificar se uma medida é incompatível com o direito comunitário europeu está, portanto, em definir se uma diferença de tratamento injustificada é feita entre residentes e não residentes que estejam em situações “objetivamente comparáveis” (*objectively comparable*) para os fins de aplicação da medida fiscal questionada⁹⁵.

De acordo com a Corte de Justiça, discriminações deliberadas podem ser justificadas também pelo uso daqueles fundamentos definidos explicitamente no TFUE (como políticas públicas, segurança e saúde públicas), caso em que uma medida restritiva é permitida, mas “apenas se ela persegue um objetivo legítimo compatível com o Tratado e seja justificada por razões imperativas de interesse público” (*only if it pursues a legitimate objective compatible with the Treaty and is justified by imperative reasons in the public interest*). Por outro lado, ela deve “não ir além do que seja necessário para atingir o objetivo perseguido” (*not go beyond what is necessary to attain the objective pursued*)⁹⁶. No campo da tributação direta, uma série de justificativas podem potencialmente ser aplicadas: a necessidade de uma fiscalização tributária efetiva⁹⁷; necessidade de se manter a coesão fiscal⁹⁸; a prevenção ao abuso⁹⁹ ou a necessidade de se proteger a alocação equilibrada do poder de tributar entre os Estados¹⁰⁰. Ao contrário, a Corte nunca aceitou justificativas como a

⁹² Não obstante, o artigo 64, do TFUE, embasa um cláusula de barreira relativa às relações com terceiros países e permite a aplicação continuada de medidas restritivas que já existissem em 31 de dezembro de 1993.

⁹³ Por exemplo: CEJ, 13 de julho de 1993, Caso C-330/91, *Commerzbank*, CJCE I-4017, parágrafos 14, 15, 19.

⁹⁴ Decisão *Schumacker*, parágrafo 28: “However, national rules of that kind, under which a distinction is drawn on the basis of residence in that non-residents are denied certain benefits which are, conversely, granted to persons residing within national territory, are liable to operate mainly to the detriment of nationals of other Member States. Non-residents are in the majority of cases foreigners.”

⁹⁵ Um crescente número de decisões da CEJ parecem focar mais o efeito restritivo de medidas nacionais sobre o movimento sobre fronteiras (*non-discriminatory restrictions*). Por exemplo: CEJ, 15 de maio de 1997, Caso C-250/95, *Futura Participations and Singer*, CJCE I-2471, parágrafo 26.

⁹⁶ Por exemplo: CEJ, 11 de março de 2004, Caso C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, CJCE I-2409, parágrafo 49.

⁹⁷ Por exemplo: *Futura Participations and Singer*, parágrafo 31; CEJ, 8 de julho de 1999, Caso C-254/97, *Baxter*, CJCE I-4811, parágrafos 18-19; CEJ, 22 de março de 2007, C-383/05, *Talotta*, CJCE I-2555, parágrafos 34-37.

⁹⁸ CEJ, 28 de janeiro de 1992, Caso C-204/90, *Bachmann v Belgian State*, CJCE I-249.

⁹⁹ CEJ, 18 de julho de 2007, Caso C-231/05, *Oy AA*, parágrafos 62-63.

¹⁰⁰ Ver: CEJ, 8 de novembro de 2007, C-379/05, *Amurta*, parágrafo 56.

prevenção da redução de receitas fiscais¹⁰¹, ou a existência de outras vantagens fiscais compensadoras¹⁰².

Título II - A Jurisprudência da Corte Europeia de Justiça

1. A Tributação de Pessoas Físicas

Em relação à aplicação das liberdades da União Europeia, os temas desenvolvidos na área da tributação de pessoas cobrem uma gama de situações. Nos sistemas de tributação sobre a renda dos Estados-membros, as pessoas físicas são tratadas não apenas como agentes econômicos, mas também como indivíduos, gozando de certos direitos e benefícios relacionados às suas necessidades individuais e sociais, estejam essas ou não relacionadas com as suas atividades econômicas. Por exemplo, a maioria dos Estados-membros concede vantagens fiscais às pessoas casadas ou permitem a dedução fiscal de contribuições para sistemas de previdência. Ao longo dos anos, a Corte de Justiça desenvolveu um entendimento de que, a partir da aplicação das liberdades econômicas, progressivamente alargou seu âmbito de aplicação para um reconhecimento muito mais amplo da cidadania europeia em matéria fiscal, baseada nos artigos 18 a 21 do TFUE, introduzidos pelo Tratado de Maastricht¹⁰³.

1.1. Mudança de residência

A Corte examinou medidas fiscais nacionais que restringiam a possibilidade de um cidadão transferir sua residência de um Estado-membro a outro. Por exemplo, a instituição de impostos de saída sobre ganhos de capital não realizados e sobre ações detidas por indivíduos que transfiram sua residência para outro Estado-membro, ou ainda, a tributação de pessoas que emigrem para outro Estado-membro após sua aposentadoria, geralmente levam a situações de dupla tributação.

Entretanto, “O Tratado da Comunidade Europeia não oferece garantias a um cidadão da União de que a transferência de suas atividades para outro Estado-membro, diverso daquele em que previamente residiu será neutra em termos tributários”¹⁰⁴. O Tratado, na verdade, proíbe apenas discriminação direta ou indireta ou obstáculos injustificados ao exercício das liberdades da União Europeia. Ele não abrange desvantagens que surjam de meras disparidades entre os sistemas tributários dos Estados-membros, como a mudança de residência de um Estado-membro que imponha tributação progressiva sobre a renda a um Estado-membro que imponha um sistema similar só que com faixas mais elevadas.

¹⁰¹ CEJ, 16 de julho de 1988, Caso C-264/96, *ICI*, *CJCE* I-4695, parágrafo 28; CEJ, 21 de setembro de 1999, Caso C-307/97, *Saint-Gobain*, *CJCE* I-6163, parágrafo 50.

¹⁰² *Saint-Gobain*, parágrafo 53 e C-294/97, *Eurowings*, parágrafo 44.

¹⁰³ CEJ, 11 de julho de 2002, Caso C-224/98, *D’Hoop v Office national de l’emploi*, *CJCE* I-6191.

¹⁰⁴ CEJ, 12 de julho de 2005, Caso C-403/03, *Schempp v Finanzamt München*, *CJCE* I-6421, parágrafo 45. A Corte decidiu a mesma questão em casos envolvendo tributação indireta, por exemplo: CEJ, 29 de abril de 2004, Caso C-387/01, *Weigel v Finanzlandesdirektion für Vorarlberg*, *CJCE* I-4981, parágrafo 55 (sobre o artigo 39 CE) e também em casos concernentes a regras de seguridade social, e.g.: 19 de março de 2002, Casos C-393/99 e C-394/99, *INASTI v Herveinand Hervüller and Lorthiois and Contexbel*, *CJCE* I-2829, parágrafo 51 (sobre o artigo 43 CE).

1.2. Renda de atividade econômica no exterior (empregados e autônomos)

O núcleo da jurisprudência da Corte em matéria de atividades econômicas além das fronteiras é a discriminação pelos Estados-membros de trabalhadores não residentes, empregados ou profissionais liberais, independentemente do fato de já terem sido antes residentes do respectivo Estado. Para trabalhadores empregados, essas situações não são apenas abarcadas genericamente pelo art. 45 do TFUE, mas também são expressamente mencionadas no art. 7 do Regulamento 1.612/68, que prescreve que trabalhadores não residentes “podem gozar das mesmas (...) vantagens fiscais que os trabalhadores nacionais”¹⁰⁵.

De acordo com a Corte, essas normas não impedem a aplicação pelos Estados-membros de diferentes regras ou regimes fiscais a indivíduos residentes e não residentes, visto que essas duas categorias de pessoas geralmente não são comparáveis¹⁰⁶. No entanto, dependendo das circunstâncias do caso, a Corte pode considerar que um específico ônus fiscal imposto apenas a não residentes ou que a negativa de um Estado-membro a não residentes de vantagens fiscais disponíveis a residentes constitui uma discriminação, se “não houver uma diferença objetiva entre as situações dos dois que justifique tratamento diferente naquele aspecto” (*there is no objective difference between the situations of the two such as to justify different treatment in that regard*)¹⁰⁷.

Uma distinção pode ser feita, a bem da clareza, entre medidas nacionais negando a não residentes vantagens condicionadas à sua situação pessoal ou familiar, de um lado, e medidas nacionais negando a dedução de custo e despesas em relação a uma atividade econômica desenvolvida por não residentes, de outro.

1.2.1. Vantagens fiscais relacionadas à situação pessoal ou familiar

O caso emblemático desta matéria é o *Schumacker*¹⁰⁸, que trata de um residente belga empregado na Alemanha. Por causa da sua condição de não residente, ao senhor *Schumacker* foi negado na Alemanha o “regime de divisão” (*splitting regime*), um regime de imposto de renda que permite a casais se beneficiarem de uma progressividade menor de alíquotas, bem como uma vantagem de apuração, consistente em um imposto global sobre ativos somente ao final do ano, já que ambas as vantagens eram apenas concedidas a residentes alemães. Tal legislação foi considerada contrária ao art. 45 do TFUE.

¹⁰⁵ Regulamento do Conselho (*Council Regulation*) 1612/68 de 15 de outubro de 1968 sobre a liberdade de movimento de trabalhadores na União (*on the freedom of movement for workers within the Union*), D.O., English Special Edition 1968 (II), p. 475.

¹⁰⁶ De acordo com a Corte: “há diferença objetiva entre eles, ambos do ponto de vista da fonte da renda e do ponto de vista da sua capacidade contributiva ou da possibilidade de se levarem em conta suas circunstâncias pessoais e familiares” (“there are objective differences between them, both from the point of view of the source of the income and from the point of view of their ability to pay tax or the possibility of taking account of their personal and family circumstances”) (CEJ, Caso C-279/93, *Schumacker*, parágrafos 31-34; 11 de agosto de 1995, Caso C-80/94, *Wielockx v Inspecteur der Directe Belastingen*, CJCE I-2493, parágrafo 18; CEJ 27 de junho de 1996, Caso C-107/94 *Asscher*, CJCE I-3089 parágrafo 41). No caso *Asscher*, entretanto, a CEJ decidiu que aquele Estado-membro não podia aplicar uma alíquota de imposto mais elevada a não residentes sem uma justificativa própria (*Asscher*, parágrafo 49; ver também, CEJ, 12 de junho de 2003, Caso C-55/98, *Gerritse v Finanzamt Neukölln-Nord*, CJCE I-5933, parágrafo 54).

¹⁰⁷ Casos *Schumacker*, parágrafos 36-38, e *Asscher*, parágrafo 42.

¹⁰⁸ CEJ, 14 de fevereiro de 1995, Caso C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt v Schumacker*, CJCE I-225.

A doutrina *Schumacker* pode ser resumida da seguinte forma:

- a Corte aceita o princípio geral de direito tributário internacional, previsto na Convenção Modelo da OCDE, segundo o qual circunstâncias pessoais e familiares devem ser levadas em conta no Estado da residência que tribute a renda em bases universais¹⁰⁹;
- exceções a esse princípio devem ser feitas quando o contribuinte não residente desenvolver significativa atividade econômica no Estado-membro. Nesse caso, se presume que ele esteja em uma situação comparável àquela do contribuinte residente daquele Estado se ele deriva a sua renda completa ou quase exclusivamente da atividade econômica que ele desenvolva naquele Estado¹¹⁰.

Interessantemente, o julgamento da Corte em 1995 seguiu as pretensões mal sucedidas da Comissão de harmonizar os sistemas fiscais dos Estados-membros em relação a este aspecto, primeiro por meio da proposta, de 1979, da Comissão para uma diretiva relacionada à harmonização das normas de tributação sobre a renda em relação à liberdade de movimento de trabalhadores no âmbito da União, que foi retirada em 1993, e depois por meio de “soft law”, com a Recomendação da Comissão 94/79 CE, de 21 de dezembro de 1993, sobre a tributação de certos rendimentos recebidos por não residentes em um Estado-membro diverso daquele em que fossem residentes¹¹¹.

Mais geralmente, como resultado da jurisprudência da Corte, os Estados-membros não podem mais aplicar a não residentes um sistema fiscal diverso do que aplica aos seus residentes, como o imposto retido na fonte sobre a renda bruta auferida, negando qualquer reserva de mínimo existencial (faixa de isenção) ou dedução que exista para os residentes e que seja ligada a circunstâncias pessoais, desde que esses não residentes estejam na mesma situação de residentes¹¹². Esse princípio foi aplicado pela Corte no caso *Wallentin*, em que a Suécia recusou a reserva do mínimo existencial (*basic allowance*) - renda tributável mínima (*minimum taxable income*) - a um estudante alemão sem renda tributável na Alemanha, cuja única renda tributável tinha sido auferida na Suécia¹¹³.

Entretanto, as liberdades da União Europeia não obrigam os Estados-membros a conceder esses benefícios a não residentes em quaisquer circunstâncias.

¹⁰⁹ Ver também: CEJ, 14 de setembro de 1999, Caso C-391/97, *Gschwind v Finanzamt Aachen-Außenstadt*, CJCE I-5451, parágrafo 23; *Gerritse*, parágrafo 44; CEJ 6 de julho de 2006, Caso C-346/04, *Conijn v Finanzamt Hamburg-Nord*, CJCE I-6137, parágrafo 17.

¹¹⁰ Caso *De Groot* para. 89. Entretanto, de acordo com a Corte, a aplicação do critério adotado em tratados contra dupla tributação celebrado entre os Estados-membros poderia justificar, em certas circunstâncias, diferenças de tratamento entre contribuintes residentes e não residentes. Ver, em relação a trabalhadores estrangeiros, CEJ, 12 de maio de 1998, Caso C-336/96, *Gilly v Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin*, CJCE I-2793.

¹¹¹ D.O. L 039, 10.02.1994, pp. 22-28.

¹¹² Ao contrário, não há discriminação, direta ou indireta, baseada na nacionalidade no caso da exclusão holandesa de compensação de prejuízos por cédulas, já que o mesmo regime se aplica a residentes e não residentes. No original: “*A contrario*, there is no discrimination, direct or indirect, based on nationality as regards the Dutch exclusion of loss compensation amongst boxes, as the same regime applies to residents and non-residents.” (Hoge Raad Nederland, 7 dezembro de 2007, nº 43.258, *TNS Online*, 17 de dezembro de 2007)

¹¹³ Sobre a recusa legítima por um Estado-membro em conceder um mínimo isento a não residentes, ver também: *Gerritse*, parágrafos 51-54 e CEJ, 5 de julho de 2005, Caso C-376/03, *D. v Inspecteur van de Belastingdienst*, CJCE I-5821, parágrafo 36.

1.2.2. *Dedução de custos relacionados à atividade econômica do contribuinte*

A renda proveniente da atividade desenvolvida por não residentes não pode ser tributada de forma mais gravosa que a renda auferida por residentes, em relação a custos e despesas que estejam diretamente ligadas à atividade econômica que deu origem à renda tributável.

No caso *Gerritse*, a legislação alemã que excluiu quase inteiramente a dedução de despesas operacionais da renda bruta tributável auferida na Alemanha por não residentes, enquanto permitia essa dedução aos residentes, foi considerada incompatível com o art. 45 do TFUE¹¹⁴. Por outro lado, no caso *Scorpio*¹¹⁵, a Corte entendeu que a legislação que permitia a dedução de tais despesas por não residentes, mas apenas após o pagamento do imposto de renda, por meio de um procedimento de reembolso, de iniciativa do próprio contribuinte, era também contrária ao direito comunitário europeu. De acordo com a Corte, “como essa tal iniciativa envolve custos administrativos adicionais e ônus econômicos, e à medida que o procedimento é inevitavelmente necessário para o prestador de serviços, a legislação tributária em questão constitui um obstáculo à liberdade de prestar serviços (...)”¹¹⁶.

1.3. *Renda de investimentos estrangeiros*

No caso *Dijkman*, a Corte decidiu que era contrário à liberdade de movimento de capitais adicionar um percentual de imposto municipal sobre a apuração do rendimento de capital proveniente do exterior, quando tal adicional de imposto não fosse instituído sobre o rendimento doméstico de capital onde o imposto foi incidente na fonte¹¹⁷.

2. **Tributação de Companhias, Acionistas e Credores**

Começando pelo antigo caso *Avoir Fiscal*, a maioria dos julgamentos processados pela Corte envolvendo tributação de empresas se referiram a normas de tributação direta que restringiram a liberdade de estabelecimento¹¹⁸. Outros casos tratam da liberdade de prestação de serviços.

De acordo com os artigos 49 a 54 do TFUE, como interpretados pela Corte, a liberdade de estabelecimento inclui a liberdade de escolher a forma jurídica apropriada pela qual um agente econômico estabelecido em um Estado-membro empreende em outro Estado-membro. Discriminações ou restrições¹¹⁹, que só podem surgir quando duas situações “objetivamente comparáveis” (*objectively comparable*) recebem um tratamento fiscal diverso¹²⁰, podem ser vistas em sistemas de tributação direta de diversos Estados-membros.

¹¹⁴ Para um comentário a respeito, ver: HINNEKENS, L., “European Court Challenges Flat Rate Withholding Taxation of non-Residents: Comments on the Gerritse Decision”, *EC Tax Rev.*, 2003, p. 207.

¹¹⁵ CEJ, 3 de outubro de 2006, Caso C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH/Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel*, *CJCE* I-9461, parágrafo 44. Cf. *Futura Participations and Singer*, parágrafo 43.

¹¹⁶ Decisão *Scorpio*, parágrafo 47.

¹¹⁷ CEJ, 1º de julho de 2010, Caso C-233/09, *Dijkman v Etat belge*.

¹¹⁸ CEJ, 28 de janeiro de 1986 Caso 270/83 *Commission v France*, “*Avoir fiscal*”, *CJCE* 273, parágrafo 18.

¹¹⁹ *Avoir fiscal* parágrafo 22; CEJ 23 de fevereiro de 2006, Caso C-253/03 *CLT-UFA*, *CJCE* I-1831, parágrafo 14; CEJ 18 de julho de 2007, Caso C-231/05, *Oy AA*, parágrafo 40.

¹²⁰ Sobre a comparabilidade de situações na tributação de empresas, ver: DAHLBERG, M., *Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital*, Kluwer Law International, 2005, p. 106.

2.1. Estabelecimentos permanentes

Uma distinção pode ser feita entre, de um lado, decisões sobre regras nacionais de tributação direta do Estado-membro onde fica o segundo estabelecimento de um não residente (o Estado anfitrião - *the host State*) e, do outro lado, casos que tratam de medidas adotadas pelo Estado-membro onde uma empresa tem o seu primeiro estabelecimento (Estado da matriz - *home State*) que impedem o estabelecimento de controladas ou filiais em um outro Estado-membro.

2.1.1. No Estado anfitrião

No Estado anfitrião, o estabelecimento de uma companhia da União Europeia não residente pode ser afetado por meio da criação de estabelecimentos permanentes (por exemplo, uma filial) ou de controladas. Ao contrário de uma controlada ou subsidiária, uma filial, apesar de poder constituir uma entidade econômica separada de sua matriz, não possui personalidade jurídica, sendo apenas parte do ente identificado com a companhia¹²¹. Em relação às filiais, o direito comunitário europeu requer - em relação a certos benefícios fiscais - que o Estado anfitrião trate a filial de uma companhia não residente da mesma forma de que seria tratada uma companhia nacional. No que tange às controladas ou subsidiárias, o Estado anfitrião deve também tratar igualmente controladas por empresas não residentes e controladas por sociedades residentes. Isso será examinado mais à frente.

No caso *Avoir Fiscal*¹²² (1986), o primeiro decidido no campo da tributação direta, o sistema de crédito fiscal do acionista foi considerado contrário ao art. 49 do TFUE, na medida em que estava disponível somente para companhias residentes na França, mas não a filiais ou sucursais francesas de companhias residentes em outros Estados-membros. Não obstante este caso lide prioritariamente com um mecanismo fiscal cujo escopo é limitar a dupla tributação econômica de dividendos nas mãos de acionistas, ele ilustra um bom exemplo de discriminação de filiais ou sucursais de sociedades não residentes.

No caso *Royal Bank of Scotland*¹²³, a Grécia aplicou a lucros auferidos por uma filial de uma companhia não residente uma alíquota de imposto maior que aquela aplicável aos lucros percebidos por residentes. A Corte considerou que essa distinção não poderia ser justificada por diferenças objetivas entre sociedades residentes e não residentes, ainda que essas duas categorias de contribuintes geralmente não sejam comparáveis em relação à sua sujeição passiva tributária (renda universal *versus* renda de fonte doméstica)¹²⁴.

¹²¹ Para os propósitos deste estudo, os termos estabelecimento permanente, uma expressão de tratados sobre tributação, e filial ou sucursal, uma expressão de Direito Comercial, são usados como sinônimos.

¹²² Caso 270/83, *Avoir fiscal*.

¹²³ CEJ 29 de abril de 1999, Caso C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, CJCE I-2651.

¹²⁴ *Royal Bank of Scotland*, parágrafos 27-29. A Corte se refere à sua jurisprudência concernente à tributação da renda de pessoas físicas no caso *Schumacker*. A Grécia cumpriu a obrigação em 1º de janeiro de 1996, substituindo o sistema de duas alíquotas por uma única alíquota de 40% (*TNS Online*, 31 de maio de 1999). A Comissão remeteu a Espanha à CEJ por conta de diferentes alíquotas de imposto aplicadas a ganho de capital, a depender de serem realizados por residentes ou não residentes (caso C-562/07).

Ademais, para assegurar a liberdade de estabelecimento, um Estado-membro deve tratar igualmente filiais de não residentes e de residentes no que se referir a isenções. O fato de uma isenção ser concedida mesmo que em virtude de um tratado contra a bitributação celebrado com um terceiro Estado não membro da União Europeia não desobriga o Estado-membro em relação a isso. No caso *Saint Gobain*¹²⁵, uma desoneração fiscal introduzida pelo tratado firmado entre a Alemanha e os Estados Unidos da América foi parcialmente negada pela Alemanha a uma filial alemã de uma companhia francesa, sob o fundamento de que o tratado em questão se aplicava somente a sociedades com responsabilidade tributária ilimitada na Alemanha. Essa prática foi considerada incompatível com o direito de estabelecimento.

2.1.2. No Estado da residência

2.1.2.1. O problema¹²⁶

A maioria dos países tributa a renda em bases universais. Assim, eles tratam estabelecimentos permanentes estrangeiros pelos métodos de isenção ou de crédito.

Se um Estado aplica a isenção no seu direito interno ou no tratado, ele irá isentar os lucros de um estabelecimento permanente estrangeiro. Esses lucros serão tributados por um outro país. Se o estabelecimento permanente tiver perdas, ele as poderá aproveitar (compensar) “para frente” (*carry forward*) - ou para trás (*carry backward*) - nesse último país (de residência), se ele prover regras de aproveitamento de prejuízos (*carry over of losses*).

O Estado da residência pode também permitir que o prejuízo do estabelecimento permanente no estrangeiro seja deduzido dos lucros apurados na matriz.

Nesse caso, se irá “recuperar” (*recapture*) a perda que tiver sido deduzida quando o estabelecimento permanente no estrangeiro auferir lucro. Desta forma, tributar-se-á no ano de recuperação o lucro que seria normalmente isento no direito interno ou no tratado (Bélgica e Holanda).

Alguns Estados não permitem nenhuma dedução de perdas no exterior sob o argumento de que ambos, lucros e prejuízos estrangeiros, são excluídos, pelos tratados, da apuração da renda tributável doméstica (Alemanha).

Outros Estados aplicam às empresas um sistema de tributação com base na territorialidade e não levam em conta no direito interno os lucros ou prejuízos apurados por estabelecimentos no exterior (França).

Um outro problema surge quando a matriz apura prejuízo. Em regra, essa perda doméstica pode ser aproveitada em outros anos fiscais, nos termos das regras de compensação de prejuízos de cada país (*loss carry-over*).

Se, no mesmo ano, um lucro for realizado em um estabelecimento permanente, o prejuízo doméstico não deve ser compensado com esse lucro, que é tributável no exterior e isento no Estado da residência.

Se, no entanto, for levado em conta, então a isenção deverá ser levada para outro ano fiscal, para ser aplicada quando um lucro doméstico for apurado.

¹²⁵ CEJ 14 de setembro 1999, Caso C-307/97, *Saint-Gobain v Finanzamt Aachen-Innenstadt*, CJCE I-6163.

¹²⁶ Ver: TERRA, Ben J. M.; WATTEL, Peter J. *European Tax Law*, 5th ed., Kluwer Law International, 2008, p. 643.

A questão da compensação de perdas no exterior fez surgir problemas específicos que estão diretamente ligados com a estrutura dos sistemas fiscais dos Estados-membros. Quando as companhias detêm vários estabelecimentos no mesmo país, todos os seus lucros e prejuízos são agregados na apuração da sua renda tributável. Quando os locais de negócios estão estabelecidos em diferentes Estados, dificuldades surgem quando nem o Estado da residência nem o Estado onde são desenvolvidas as atividades permitem a dedução das perdas.

Como a Corte entende o tratamento de prejuízos percebidos por uma sociedade que tenha estabelecimento permanente em outro Estado-membro?

2.1.2.2. *Prejuízo doméstico e lucro no exterior*

No caso *AMID*¹²⁷, o que estava em questão era o tratamento fiscal de um prejuízo apurado no Estado de residência por uma empresa que tinha um estabelecimento permanente em outro Estado-membro, cujos lucros eram isentos de acordo com um tratado contra a bitributação. De acordo com o princípio da universalidade da tributação da renda, as perdas belgas da empresa seriam compensáveis com os lucros do seu estabelecimento permanente em Luxemburgo, que seriam normalmente isentos de acordo com o tratado. Essa compensação conduz a uma (dupla) tributação econômica pela Bélgica dos lucros auferidos em Luxemburgo, já que as perdas na Bélgica não poderiam ser “carregadas” para serem deduzidas de futuros lucros na Bélgica. A Corte comparou empresas tendo todos os seus estabelecimentos na Bélgica a empresas com um ou mais estabelecimentos permanentes no exterior. A Corte entendeu que por meio da compensação de perdas domésticas com lucros isentos pelo tratado, a legislação daquele Estado-membro conferiu um tratamento, diferente a essas duas categorias, incompatível com o direito comunitário europeu¹²⁸.

A Bélgica ainda não mudou sua legislação tributária. Entretanto, as autoridades fiscais cumprem a decisão, ainda que com uma leitura bastante restrita¹²⁹.

Uma situação similar envolvendo uma pessoa física foi resolvida da mesma forma¹³⁰. No caso *Mertens*, as perdas apuradas por um residente na Bélgica, no exercício das suas atividades profissionais nesse país, tinham sido compensadas com os lucros auferidos por uma outra atividade profissional na Alemanha, apesar do fato de que esse ganho era isento na Bélgica, de acordo com o tratado contra bitributação celebrado por esses dois países. A Corte apontou que “o tratamento fiscal desfavorável (...) é resultado direto da aplicação da legislação belga, não de uma inevitável disparidade entre os sistemas fiscais belga e alemão”¹³¹. Na ausência de justificativa, a Corte decidiu que as normas em questão contrariavam o livre movimento de pessoas.

¹²⁷ CEJ, 14 de dezembro de 2000, Caso C-141/99, *AMID v Belgian State*, *CJCE*, p. I-11619.

¹²⁸ Decisão *AMID*, parágrafos 23 e 31.

¹²⁹ Parl. Question n° 487 de 23 de setembro de 2004, Bull. *Q&R*. Chambre, 2006-2007, n° 162, pp. 31584-31586; ver também Parl. Question n° 555 de 11 de janeiro de 2001, Bull. *Q&R*. Chambre, 2002-2003, n° 141, pp. 17838-17840.

¹³⁰ CEJ, 12 de setembro de 2002, Caso C-431/01, *Mertens v Belgian State*, *CJCE*, p. I-7073.

¹³¹ Decisão *Mertens*, parágrafo 36.

2.1.2.3. *Perdas no exterior; lucros domésticos*

O Estado de residência de uma sociedade pode também criar um tratamento desfavorável de perdas incorridas em outro Estado em que esta tenha estabelecimento permanente.

Lidl Belgium, uma empresa alemã, teve negado o direito de deduzir perdas apuradas em estabelecimento permanente em Luxemburgo, sob o fundamento de que, de acordo com o tratado Luxemburgo-Alemanha, a renda desse estabelecimento permanente não estava sujeita à tributação na Alemanha. A Corte¹³² decidiu que a negativa da dedução, que teria sido concedida se o estabelecimento estivesse na Alemanha, constituía uma restrição à liberdade de estabelecimento.

Entretanto, a restrição era justificada pela necessidade de preservar a alocação de competências tributárias entre os Estados-membros envolvidos: a opção de deduzir as perdas em cada Estado reduziria a base tributável no Estado da residência e acabaria com a simetria entre o direito a deduções e sua admissão.

Uma segunda justificativa é encontrada na necessidade de evitar o risco de dupla dedução de prejuízos.

Ao contrário da opinião do Advogado Geral, a Corte entendeu que a negativa de deduções não excedia o requisito da proporcionalidade. A empresa tinha podido deduzir suas perdas em Luxemburgo em anos anteriores. O Advogado Geral entendeu que, por causa da desvantagem financeira implicada pela postergação da dedução, a medida tinha ido além do que era necessário para alcançar seu objetivo: uma regra combinando a dedução com uma obrigação de reintegrá-la ao lucro da matriz teria sido suficiente.

2.2. *Controladas e dividendos a acionistas*

As questões relativas à tributação dos acionistas estão principalmente relacionadas ao risco potencial (e muitas vezes real) da dupla tributação econômica dos rendimentos distribuídos. Embora a maioria dos Estados-membros tenha encontrado soluções que atenuam a dupla tributação econômica da renda, essas soluções nacionais variam de acordo com as escolhas políticas dos vários Estados-membros e, portanto, podem surgir problemas quando o rendimento das empresas ultrapassar suas fronteiras de origem.

No que diz respeito aos dividendos, uma distinção deve ser feita entre os *outbound dividends* (ou seja, dividendos pagos por uma empresa nacional para os acionistas estrangeiros, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas) e os *inbound dividends* (ou seja, os dividendos pagos por uma empresa de fora da União Europeia a acionistas europeus, pessoas físicas ou jurídicas). Com relação a esta distinção, as questões levantadas perante a Corte dizem respeito à igualdade de tratamento dos *outbound dividends* para pagar acionistas estrangeiros e domésticos e dos *inbound dividends*, que são pagos aos acionistas europeus a partir das fontes estrangeiras e domésticas.

Além disso, outras questões foram abordadas pela Corte, tais como a tributação dos ganhos de capital e a dedução dos custos relacionados com participações.

¹³² CEJ, 15 de maio de 2008, Caso C-414/06, *Lidl Belgium GmbH & Co-KG v Finanzamt Heilbronn*.

2.2.1. Tratamento tributário dos outbound dividends

2.2.1.1. Retenção na fonte dos outbound dividends

Tradicionalmente, o Estado da empresa que paga determinado dividendo vai impor um imposto retido na fonte. Às vezes, a retenção é dispensada em favor dos acionistas domésticos, especialmente para as empresas controladoras. Na maioria dos casos, a alíquota de retenção na fonte é reduzida por tratados contra a dupla tributação¹³³, dependendo da pessoa do acionista (empresa controladora ou não). O tratado geralmente prevê que o Estado de residência do acionista vai conceder um crédito tributário para a retenção no exterior. No entanto, para uma controladora estrangeira, o crédito tributário será muitas vezes ineficaz para prevenir a dupla tributação:

- Se o país de residência isenta os dividendos estrangeiros, nenhum imposto é devido e dessa forma nenhum crédito é concedido;
- Se o país de residência garante ambos, tanto um crédito tributário direto para a retenção, quanto um crédito tributário indireto para os tributos empresariais em questão, devidos no país de origem em relação aos dividendos, o crédito excederá frequentemente o montante do tributo nacional devido e o excesso de crédito será perdido.

A Corte emitiu uma série de decisões importantes sobre a compatibilidade das retenções na fonte de *outbound dividends* no direito comunitário europeu. No caso *Denkavit International*¹³⁴, a França aplicou um imposto retido na fonte sobre os dividendos pagos às controladoras estrangeiras. Os dividendos pagos às controladoras domésticas não estavam sujeitos a essa retenção na fonte e, além disso, a dupla tributação econômica dos dividendos foi eliminada por uma isenção de 95% para a controladora. A empresa controladora estabelecida em um outro Estado-membro seria, portanto, mais beneficiada do que a nacional. A Corte considerou que neste caso houve uma restrição à liberdade de estabelecimento. Na verdade, embora o tratado entre os países da controlada e das empresas controladoras previsse um crédito tributário no país da empresa controladora (neste caso, a Holanda) para levar em consideração o imposto retido na fonte, a restrição não foi eliminada, vez que o dividendo era isento na Holanda de modo que nenhum crédito foi efetivamente concedido.

No caso *Amurta*¹³⁵, a Corte foi confrontada com uma situação semelhante, mas na ausência de forte influência de acionistas. O caso foi analisado no âmbito da livre circulação de capitais e não no âmbito do direito de estabelecimento. A Corte considerou que a livre circulação de capitais era restrita e que a diferença no tratamento de não residentes e residentes não poderia ser justificada. Com efeito, a Corte considerou que uma vez que o país tributa residentes e não residentes sobre os dividendos distribuídos por uma empresa residente, ele os coloca em uma situação comparável e a própria coerência do sistema tributário não justificaria essa diferença de tratamento, pois não haveria ligação entre a isenção para empresas

¹³³ Na maioria dos casos, de 25% a 15% ou ainda 5 ou 0% em favor das empresas controladoras.

¹³⁴ CEJ, 14 de dezembro de 2006, Caso C-170/05, *Denkavit Internationaal v Ministre de l'Economie, CJCE* I-11949.

¹³⁵ CEJ, 8 de novembro de 2007, Caso C-379/05, *Amurta v Inspecteur van de Belastingdienst*.

residentes e um imposto compensável que se poderia tolerar. Foi alegado que o direito Português e o Tratado entre Portugal e a Holanda forneceram um crédito do imposto retido na fonte no Estado de residência. A Corte respondeu que, embora um Estado-membro não possa invocar um benefício tributário concedido unilateralmente por outro Estado-membro para justificar uma violação do direito comunitário, ele pode, no entanto, atingir a conformidade com a legislação da União por normas de tratados, sujeito ao escrutínio das Cortes nacionais.

2.2.1.2. *Créditos tributários para dividendos*

No caso *Fokus Bank*¹³⁶, a Corte da AELC - Associação Europeia de Livre Comércio (*European Free Trade Association - EFTA*), que interpreta o Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, no que diz respeito aos Estados da AELC (Islândia, Liechtenstein e Noruega), foi confrontada com a questão de um crédito tributário concedido aos acionistas a título de imposto pago por empresa distribuidora: tal crédito foi concedido na Noruega para os acionistas residentes, mas não para os acionistas não residentes. Contrariamente ao que a Corte de Justiça viria a entender depois, a Corte da AELC considerou que esta diferença de tratamento violava a livre circulação de capitais (art. 40 do Tratado do EEE), vez que ela dissuadia os não residentes de investir na Noruega.

Nos dois casos a seguir, os problemas surgiram a partir do sistema então em vigor no Reino Unido para evitar a dupla tributação económica. Um acionista que recebia um dividendo tinha direito a um crédito parcial relativo ao tributo pago pela sociedade distribuidora que dessa forma teve de pagar “imposto antecipado” (*Advance Corporation Tax - ACT*, abolido em 1999). Quando o beneficiário do dividendo fosse outra empresa, poder-se-ia aplicar o imposto antecipado contra o outro imposto antecipado, devido sobre sua própria distribuição, e um acionista no Reino Unido teria assegurado um crédito tributário.

No entanto, quando uma empresa não residente recebeu dividendos de uma sociedade residente no Reino Unido, aquela não era, em princípio, beneficiária de um crédito tributário, exceto se um tratado o previsse. O imposto antecipado era, contudo, devido pela companhia distribuidora.

Quando uma empresa controladora do Reino Unido detinha pelo menos 51% de uma subsidiária no Reino Unido, ambas as empresas poderiam fazer uma eleição do rendimento do grupo (tributável). Nesse caso, nenhum *ACT* era devido pela subsidiária quando da distribuição de dividendos. A empresa controladora não tinha direito a um crédito tributário. O imposto antecipado era devido apenas quando a empresa controladora redistribuísse os dividendos.

No caso *Metallgesellschaft/Hoechst*¹³⁷, a Corte considerou que a recusa da eleição do rendimento de grupo para a controladora estrangeira constituía uma restrição injustificada à liberdade de estabelecimento. Na verdade, de acordo com o regime de antecipação de imposto, subsidiárias no Reino Unido deveriam recolhê-lo sobre os dividendos pagos a acionistas não residentes (UE), ao passo que nenhum

¹³⁶ EFTA Court, 23 de novembro de 2004, Caso E-1/04, *Fokus Bank v The Norwegian State*, D.O. C 45, 23.2.2006, p. 10.

¹³⁷ CEJ, 8 de março de 2001, Casos C-397/98 e C-410/98, *Metallgesellschaft/Hoechst*, CJCE I-1727.

imposto antecipado era devido sobre os dividendos pagos aos acionistas residentes. Este sistema levou a uma desvantagem de fluxo de caixa prejudicial aos acionistas não residentes.

O *Litígio Coletivo ACT*¹³⁸ levantou várias questões relativas ao regime de antecipação do imposto (ver nota 141). Segundo a Corte, o fato de que uma empresa controladora residente que recebeu um dividendo ter direito a um crédito tributário, enquanto - salvo em certos acordos - uma empresa controladora não residente não tem esse direito, não constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento ou sobre a livre circulação de capitais. Com efeito, no que diz respeito à atenuação da dupla tributação econômica dos lucros nas mãos de uma subsidiária e da empresa controladora, uma empresa controladora não residente não está na mesma situação que a empresa controladora doméstica: é para o Estado de residência da empresa controladora evitar a dupla tributação. Ele não é obrigado a fazê-lo, exceto quando a Diretiva Controladora-Subsidiária¹³⁹ se aplica. Impor o encargo de evitar a dupla tributação ao Estado de residência da subsidiária privaria este Estado de seu direito de tributar os lucros que possam surgir no seu território.

A Corte de Justiça, além disso, considerou que o Reino Unido, em concedendo por tratado o direito a um crédito tributário total ou parcial para empresas controladoras residentes apenas nos Estados contratantes, não restringe indevidamente a liberdade de estabelecimento de empresas controladoras residentes em Estados em que nenhum tratado se aplica. Na ausência de harmonização tributária, particularmente no domínio da eliminação da dupla tributação, os Estados-membros são livres para atribuir competência tributária entre si por meio de acordos bilaterais.

O regime de imposto antecipado do Reino Unido foi abolido já em 1999 e substituído por um sistema de pagamento de parcela trimestral de imposto de renda das empresas¹⁴⁰.

2.2.2. O tratamento tributário dos inbound dividends

O tratamento dos *inbound dividends* também foi analisado pela Corte. Estes casos normalmente abordam a compatibilidade dos mecanismos nacionais com o direito comunitário europeu, destinados a evitar ou atenuar a dupla tributação econômica dos dividendos nas mãos dos acionistas, mas limitada aos acionistas residentes ou aos dividendos distribuídos por empresas residentes. Um outro grupo de decisões aborda especificamente a questão dos dividendos intragrupo entre as empresas controladoras e controladas que estão localizadas em diferentes Estados-membros.

2.2.2.1. Tributação diferenciada dos acionistas com base na residência da empresa

As legislações dos Estados-membros podem ser consideradas incompatíveis com as exigências da UE, no que diz respeito à introdução de distinções no trata-

¹³⁸ CEJ, 12 de dezembro de 2006, Caso C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue*, CJCE I-11673.

¹³⁹ Diretiva do Conselho 90/435/CEE sobre o sistema tributário comum aplicável ao caso de empresas relacionadas e subsidiárias em Estados-membros diferentes (“on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States”), D.O. L 225, 20.8.1990, p. 6.

¹⁴⁰ http://www.hmrc.gov.uk/stats/corporate_tax/introduction.pdf.

mento tributário daqueles acionistas (residentes) com base no Estado de residência da empresa em que os acionistas têm sua carteira de ações. Em *Verkooijen*¹⁴¹, a Corte entendeu que uma isenção holandesa disponível apenas para os dividendos recebidos de uma empresa nacional era contrária à livre circulação de capitais.

A discriminação também pode ocorrer em relação a uma diferença de alíquota de imposto sobre os *inbound dividends* estrangeiros e nacionais, como a Corte decidiu no caso *Lenz*¹⁴². O caso tratava da legislação austríaca, que previa que os dividendos das empresas nacionais eram tributados a um percentual reduzido, enquanto os dividendos de ações estrangeiras eram tributados em uma porcentagem normal do imposto de renda.

Um método para evitar a dupla tributação de dividendos consiste na concessão ao acionista de um crédito correspondente à totalidade ou parte do tributo pago pela empresa distribuidora. Na Finlândia, o acionista de uma empresa finlandesa recebeu esse crédito, que correspondia aos tributos finlandeses sobre as empresas. O crédito não se aplicava aos dividendos estrangeiros. Em *Manninen*¹⁴³, a Corte considerou que a recusa ao crédito por serem dividendos provenientes de outros Estados-membros constituía uma restrição à livre circulação de capitais.

Em reação ao julgado da Corte, a Finlândia aboliu o regime de crédito tributário¹⁴⁴, assim como a França¹⁴⁵, o Reino Unido e a Alemanha.

Chegou-se à mesma conclusão no caso *Meilicke*¹⁴⁶ em relação ao crédito tributário alemão concedido aos acionistas de companhias nacionais, correspondente ao (menor) tributo sobre os lucros distribuídos (30%).

2.2.2.2. Negação de crédito para retenção de estrangeiros

No entanto, um tratamento tributário desfavorável para dividendos estrangeiros nem sempre é contrário ao Tratado da UE. Em *Kerckhaert-Morres*¹⁴⁷, a Corte considerou que a lei belga não era contrária à livre circulação de capitais, vez que não fazia discriminação entre os dividendos belgas e dividendos provenientes de outros Estados-membros. Mesmo que um contribuinte belga pessoa física, que receba dividendos estrangeiros, esteja sujeito a imposto estrangeiro retido na fonte e mais à tributação belga sobre o dividendo líquido pelo percentual belga de re-

¹⁴¹ CEJ, 6 de junho de 2000, Caso C-35/98, *Staatssecretaris van Financiën v Verkooijen*, CJCE I-4073.

¹⁴² CEJ, 15 de julho de 2004, Caso C-315/02, *Lenz v Finanzlandesdirektion für Tirol*, CJCE I-7063.

¹⁴³ CEJ, 7 de setembro de 2004, Caso C-319/02, *Manninen*, CJCE I-7215.

¹⁴⁴ AIMA, K., "Finland", in: Brokelind (2007), p. 189. No que se refere a devoluções, ver: Bill HE 57/2005 vigente a partir de 15 de agosto de 2005 (*TNS Online*, 18 de agosto de 2005), estendendo devoluções a situações na EEE.

¹⁴⁵ Ver: *Finance Law* 2004. Em 21 de dezembro de 2006, a Corte Baixa Administrativa de Versalhes decidiu que a legislação francesa sobre o crédito de "avoir fiscal" e o "precompte" não eram compatíveis com o princípio do livre movimento de capitais e determinou uma devolução de 156 milhões de Euros. *TNS Online* (21 de fevereiro de 2007) menciona a possibilidade de o Estado francês ter um indêbito a devolver entre 3 e 5 bilhões de Euros.

¹⁴⁶ CEJ, 6 de março de 2007, Caso C-292/04, *Meilicke, Weyde, Stöffler v Finanzamt Bonn-Innenstadt*, CJCE I-1835.

¹⁴⁷ CEJ, 14 de novembro de 2006, C-513/04, *Kerckhaert-Morres v Belgische Staat*, CJCE I-10967; descrição dos fatos em MALHERBE, J.; WATHELET, M., "Pending Cases Filed by Belgian Courts: The Kerckhaert-Morres Case", in: LANG, M.; SCHUCH, J.; STARINGER, C., *ECJ - Recent Developments in Direct Taxation*, Viena, Linde Verlag, 2006, p. 53.

tenção na fonte, enquanto contribuintes belgas que recebam dividendos belgas pagam apenas a retenção na fonte deste país, resultando em um maior dividendo líquido, será aplicado o mesmo percentual do tributo na Bélgica para ambas as classes de renda. A situação em *Kerckhaert-Morres* é, portanto, diferente da encontrada nos casos *Vérkooijen*, *Lenz*, ou *Manninen*, onde o Estado de residência lida com dividendos estrangeiros diferentemente dos dividendos nacionais, negando ao primeiro o benefício tributário concedido ao último.

A Comissão Europeia parece não partilhar dessa opinião e decidiu levar o caso da Bélgica para a Corte¹⁴⁸.

2.2.2.3. Isenção

Se um Estado adota o método da isenção, ele não pode fazer como a Bélgica, fazer da isenção uma dedução, sob a condição de que a empresa beneficiária tenha lucros dos quais os dividendos poderiam ser deduzidos¹⁴⁹.

Se a empresa sofre uma perda, o dividendo seria compensado com a perda e a transferência da perda para outros anos tributários estaria “perdida”.

A Bélgica tem agora prevista uma transferência da dedução do dividendo recebido em caso de perda.

2.2.2.4. Dualidade de métodos para dividendos nacionais e estrangeiros

Finalmente, a questão do tratamento tributário dos dividendos intragrupo também foi tratada pela Corte. No Contencioso Coletivo de Investimento de Renda Franqueado (*FII - Franked Investment Income*)¹⁵⁰, a Corte teve de examinar várias diferenças no tratamento tributário de *inbound dividends* estrangeiros e nacionais recebidos pelas empresas controladoras do Reino Unido em relação ao imposto antecipado (ver nº 141). A aplicação simultânea de dois sistemas diferentes de prevenção da dupla tributação econômica dos dividendos (isenção para os dividendos nacionais, créditos diretos e indiretos para dividendos estrangeiros) foi considerada em conformidade com a liberdade de estabelecimento.

No entanto, se o método do crédito é negado a acionistas que tenham em carteira menos de 10% dos direitos de voto em uma subsidiária estrangeira, a liberdade de circulação de capitais é infringida.

2.2.3. Os custos relacionados às participações

A discriminação pode surgir com relação à possibilidade de deduzir os custos relacionados com participações em empresas estrangeiras. Por exemplo, no direito holandês, juros e custos relacionados com as participações podem ser deduzidos apenas se forem efetuados no âmbito dos lucros tributáveis na Holanda¹⁵¹, ou seja, quando a subsidiária for holandesa ou possuir um estabelecimento permanen-

¹⁴⁸ Infringement procedure 2005/4504 - Commission Press Release IP/07/67, de 22 de janeiro de 2007.

¹⁴⁹ CEJ, 12 de fevereiro de 2009, C-138/07, *Belgische Staat v Cobelfret NV*. Ver também: CEJ, 4 de junho de 2009, Casos unificados C-439/07, *Belgische Staat v KBC Bank* e C-499/07, *Belegde Risicokapitaal Beheer NV v Belgische Staat*.

¹⁵⁰ Caso C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, fn 271; Caso C-201/05, *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, fn 43 e 290.

¹⁵¹ Art. 13(1), Lei do Imposto das Empresas Holandesas (*Dutch Law on Corporation Tax*), 1969.

te no país. A Corte, no caso *Bosal* viu nessa limitação uma restrição ao direito de estabelecimento que dificultava a criação de subsidiárias em outros Estados-membros¹⁵². Com efeito, embora a Diretiva Controladora-Controlada permita aos Estados-membros prever que os encargos relacionados à carteira de ações (*holding*) não podem ser deduzidos quando a Diretiva é aplicada para atenuar a dupla tributação de dividendos, os Estados-membros devem exercer esse direito em conformidade com a legislação da UE.

No caso *Keller Holding*¹⁵³, a Corte foi confrontada com uma lei alemã que negava a dedução das despesas relacionadas aos dividendos recebidos de uma subsidiária localizada no exterior e isenta de tributos no âmbito de um tratado contra a dupla tributação¹⁵⁴. *Keller Holding*, empresa alemã, foi impedida de deduzir a parcela de seus custos de financiamento correspondentes à sua subsidiária austríaca - porque o dividendo estrangeiro era isento - enquanto um dividendo de origem alemã teria sido tributável, mas sujeito a um crédito alemão de imposto de renda subjacente que tem efeito de uma isenção¹⁵⁵. A Corte considerou que negar a dedução em relação aos dividendos estrangeiros legalmente isentos ao passo que a permitir em relação aos dividendos internos economicamente isentos seria uma restrição ao direito de estabelecimento.

2.2.4. Dedução de prejuízos decorrentes de participações

Uma outra questão é se uma empresa controladora que é autorizada a deduzir de sua base tributária em seu Estado de residência a perda sofrida pelas ações de uma subsidiária localizada no mesmo Estado deve ou não ser autorizada a proceder dessa forma em relação às ações de uma subsidiária localizada em outro Estado-membro.

Essa questão trata principalmente do conceito de tributação da renda (ou seja, o que é incluído ou excluído da tributação), vez que uma subsidiária é normalmente autorizada a transferir suas perdas em face de seus lucros no seu Estado de residência. Em *Rewe Zentralfinanz*¹⁵⁶, a Corte considerou que a negação da dedução - no Estado da empresa controladora - de baixas (*write-downs*) das ações de uma subsidiária localizada em outro Estado-membro, enquanto essa dedutibilidade foi concedida no caso das ações de uma subsidiária nacional (alemã), constituía uma restrição à liberdade de estabelecimento¹⁵⁷. Diversas justificativas foram rejeitadas pela Corte. Em particular, em resposta ao argumento baseado na “regra de simetria” entre o direito de tributar uma empresa e a obrigação de levar em consideração as perdas sofridas por esta mesma empresa, a Corte decidiu que “(...) uma diferença de tratamento entre empresas controladoras residentes conforme tenham ou não controladas estrangeiras não pode ser justificada meramente pelo fato de terem decidido ter atividade econômica em outro Estado-Membro, no qual o Estado em

¹⁵² CEJ, 18 de setembro de 2003, Caso C-168/01, *Bosal Holding v Staatssecretaris van Financiën*, CJCE, p. I-9401.

¹⁵³ CEJ, 23 de fevereiro de 2006, Caso C-471/04, *Keller Holding*, CJCE I-2107.

¹⁵⁴ Sec. 8 b(1), Lei do Imposto das Empresas Alemãs (*German Corporation Tax Law*), 1991.

¹⁵⁵ Sec. 36 (2) (3) Lei Alemã do Imposto de Renda (*German Income Tax Law*), 1990.

¹⁵⁶ CEJ, 29 de março de 2007, Caso C-347/04, *Rewe Zentralfinanz v Finanzamt Köln-Mitte*, CJCE I-2647.

¹⁵⁷ *Rewe Zentralfinanz*, parágrafo 36.

questão não pode exercitar seu poder de tributar (...)”¹⁵⁸. A Corte rejeitou a analogia com o caso *Marks and Spencer*, uma vez que “tal tratamento em separado de, primeiramente, utilizar as perdas sofridas pelas próprias subsidiárias e, em um segundo momento, as perdas sofridas pela empresa controladora, não pode, sob qualquer parâmetro, ser somada para usar duas vezes a mesma perda”¹⁵⁹.

2.3. *Ganhos de capital em ações*

Os acionistas podem estar sujeitos a tributos sob os ganhos de capital auferidos pela venda de suas ações. Nos termos da legislação belga, os ganhos de capital são tributados quando eles são auferidos por indivíduos que vendem parte substantiva de sua carteira de ações para uma empresa estrangeira, ao passo que eles não são tributados quando vendidos para uma empresa belga¹⁶⁰. Em *De Baeck*¹⁶¹, a Corte entendeu que essa diferença de tratamento era contrária à liberdade de estabelecimento caso a carteira de ações do vendedor garanta influência na gestão, e que essa diferença seria contrária à liberdade de capital se ocorresse no sentido contrário.

A Bélgica alterou seu estatuto para fazer essa disposição inaplicável quando a venda for em favor de uma empresa estabelecida na União Europeia ou na EEA¹⁶².

Os ganhos de capital são geralmente tributados no país de residência e no momento da alienação das ações. Esta situação pode levar os residentes da UE a transferirem a sua residência antes de venderem suas participações, a fim de se beneficiarem de um regime tributário mais favorável. Em *de Lasteyrie*¹⁶³, uma disposição francesa segundo a qual ganhos de capital não liquidados de acionistas (participações) importantes seriam tributáveis no momento da transferência de residência do contribuinte foi considerada contrária ao art. 49 do TFUE. Mesmo se diante de determinadas condições, o pagamento do tributo de saída pudesse ter sido diferido, a Corte entendeu que o contribuinte estava, estabelecendo-se no exterior, sujeito ao tributo sob um ganho não realizado, que ele não teria de pagar se ele ficasse na França.

No caso *N*¹⁶⁴, a Corte analisou a legislação holandesa sobre o imposto de saída no caso da detenção por um contribuinte de 100% das ações de uma empresa. A Corte entendeu que a liberdade de estabelecimento foi realmente impedida, mas apenas na medida de que o diferimento do tributo até a efetiva alienação estava sujeita a uma garantia do pagamento e uma diminuição no valor, subsequentemente à partida, restava excluída no computo do ganho. A Corte entendeu que o princípio da realização com pagamento diferido (*deferred*), em consonância com a alocação de competências tributárias, estava de acordo com o princípio da territorialidade¹⁶⁵.

¹⁵⁸ *Rewe Zentralfinanz*, parágrafo 43. Ver também o Parecer do AG, parágrafo 32.

¹⁵⁹ *Rewe Zentralfinanz*, parágrafo 48. A decisão do *Rewe Zentralfinanz* está em linha com as decisões tomadas nos Casos *Bosal* e *Keller Holding*.

¹⁶⁰ Art. 67 (8), do Código do Imposto de Renda belga, de 1964, agora artigo 90 (9) do Código do Imposto de Renda de 1992.

¹⁶¹ CEJ, 8 de junho de 2004, Caso C-268/03, *De Baeck v Belgische Staat* (Order), *CJCE* I-5961.

¹⁶² CIT, art. 90, 9º.

¹⁶³ CEJ, 11 de março de 2004, Caso C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, *CJCE* I-2409.

¹⁶⁴ CEJ, 7 de setembro de 2006, Caso C-470/04, *N v Inspecteur van de Belastingdienst*, *CJCE* I-7409.

¹⁶⁵ *N*, parágrafo 46.

2.4. Juros

Restrições ao direito de estabelecimento podem surgir em relação ao tratamento dos pagamentos de juros de uma empresa para acionistas não residentes.

Segundo a lei belga, o imposto retido na fonte é aplicado aos juros pagos para uma empresa não residente ao passo que ele não é aplicado aos juros pagos a uma empresa residente que, por sua vez, só é analisada por seus lucros.

O Estado de origem dos juros e o Estado de residência do devedor alocaram o poder de tributação entre eles, como eles podem fazer.

A diferenciação, entendeu a Corte no caso *Truck Center*¹⁶⁶, não constitui uma discriminação contrária à liberdade de estabelecimento ou à livre circulação de capitais, vez que a situação de uma empresa residente e a situação de uma não residente não são comparáveis. O Estado belga não pode arrecadar seus tributos rapidamente das empresas não residentes, assim, o imposto retido na fonte é o mais apropriado.

Segundo as regras de subcapitalização, quando um empréstimo é fornecido para uma subsidiária por uma empresa controladora na forma de um substituto para participação acionária *equity*, os juros pagos sobre o empréstimo não serão dedutíveis e serão tratados como um dividendo. Isso pode acontecer não somente quando os juros são excessivos, mas também quando a subsidiária não poderia ter obtido tal empréstimo de um terceiro.

Nos termos do direito tributário alemão, a dedução dos juros pagos por uma empresa alemã para uma empresa controladora estrangeira é negado, exceto quando o empréstimo poderia ter sido obtido junto a terceiros¹⁶⁷. *Lankhorst-Hohorst* foi uma subsidiária de uma empresa holandesa na Alemanha. A controladora holandesa dessa empresa holandesa havia concedido um empréstimo a *Lankhorst*, subordinado aos direitos de outros credores e acompanhado de uma carta de apoio em substituição a um empréstimo bancário mais dispendioso. *Lankhorst-Hohorst* estava em uma situação deficitária. As autoridades tributárias alemãs alegaram que nenhum terceiro teria concedido tal empréstimo e negaram a dedução dos juros. A Corte entendeu que a diferença no tratamento entre empresas controladoras não residente e residente estava em violação do direito de estabelecimento¹⁶⁸.

Posteriormente, nos Pedidos de Verificação no caso do Contencioso Coletivo de Subcapitalização (*Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation case*), as regras de subcapitalização do Reino Unido estavam em questão. Ao contrário do que poderia ser inferido a partir da decisão *Lankhorst-Hohorst*, a Corte considerou que estas regras podem ser uma ferramenta eficaz na prevenção do desvio de lucros. No entanto, com base na liberdade de estabelecimento, a Corte também concluiu que essa regulamentação seria compatível com a legislação comunitária apenas na medida em que fossem aplicadas por expedientes puramente artificiais realizados somente por razões tributárias¹⁶⁹.

¹⁶⁶ CEJ, 22 de dezembro de 2008, Caso C-282/07, *Etat Belge - SPF Finances v Truck Center SA*.

¹⁶⁷ Sec. 8a da Lei do Imposto das Empresas Alemãs (*German Corporation Tax Law*).

¹⁶⁸ CEJ, 12 de dezembro de 2002, Caso C-324/00, *Lankhorst-Hohorst v Finanzamt Steinfurt*, CJCE, p. I-11779.

¹⁶⁹ Caso C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (fn 104). Para um comentário, ver: STUYCK, J., "Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation", in: *Liber Amicorum Frans Vanistendael*, Knops Publishing, Herentals, 2007, pp. 359-366.

A legislação belga requalifica como dividendos os juros sobre adiantamentos feitos para empresas quando esses juros extrapolam a prática normal ou quando esses adiantamentos extrapolam o total do capital pago ao fim do ano fiscal e da reserva de lucro previamente tributada no início do ano fiscal¹⁷⁰. As normas qualificam como adiantamento os financeiros de diretores ou sócios em sociedades incorporadoras exceto se eles próprios forem empresas residentes¹⁷¹. Em *Lammers and Van Cleeff*, foi considerado como discriminação, *vis-à-vis*, o caso de empresas não residentes de outros Estados-membros das quais eram diretores de empresas belgas¹⁷².

Vale acrescentar que, se a situação for relativa a um credor estabelecido em um terceiro país, o direito de estabelecimento não se aplica, nem o direito comunitário. No caso *Lasertec*¹⁷³, uma controladora suíça concedeu o empréstimo para uma subsidiária alemã de cujo capital manteve para si dois terços. A dedução dos juros pagos foi negada com base na relação dívida-capital. A Corte entendeu que a restrição à livre circulação de capital era uma consequência inevitável da restrição à liberdade de estabelecimento e, dessa forma, a liberdade de estabelecimento era a disposição dominante. No entanto, esta disposição não pôde ser assegurada em face de relações com um terceiro país.

2.5. Tributação de grupo: transferência de perdas e consolidação

A maioria dos países restringe a compensação de perdas para o contribuinte que as tenha sofrido¹⁷⁴. Uma mudança na propriedade ou controle de uma empresa ou sua reestruturação (por exemplo, uma fusão) pode, portanto, restringir ou eliminar o direito à dedução de tais perdas. Além disso, como regra, prejuízos incorridos por uma empresa dentro de um grupo não podem ser compensados pelos lucros de outra empresa dentro do mesmo grupo, estejam ou não estabelecidas no mesmo país¹⁷⁵, exceto pela aplicação de disposições tributárias específicas na consolidação do grupo¹⁷⁶. O Regime de Tributação de Grupos geralmente se aplica apenas para empresas subsidiárias residentes, com algumas exceções (por exemplo, Dinamarca, França e Itália), e uma série de jurisdições expandem a hipótese de incidência do regime a corporações estrangeiras com estabelecimentos perma-

¹⁷⁰ CIT, art. 18, 3º.

¹⁷¹ CIT, art. 18, parágrafo 2.

¹⁷² CEJ, 17 de janeiro de 2008, Caso C-105/07, *N.V. Lammers & Van Cleeff v Belgische Staat*. De BROE, L., e de la SERNA, M., “Les Règles Fiscales Belges Destinées à lutter contre la Sous-Capitalisation des Sociétés à L’Épreuve du Droit Européen”, in: *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Bruxelas, Bruylant, 2006, p. 204.

¹⁷³ CEJ, Ordem de 10 de maio de 2007, Caso C-492/04, *Lasertec v FA Emmendingen*, CJCE, p. I-3775. Para um comentário, ver: CORDEWENER, A., KOFLE, G. W., SCHINDLER, C. P., “Free Movement of Capital and Third Countries: Exploring the Outer Boundaries with *Lasertec*, *A and B* and *Holböck*”, *Eur. Tax.*, 2007, p. 371.

¹⁷⁴ MASUI, Y., “General Report - Group Taxation”, International Fiscal Association, 2004, Vienna Congress, *Cah. dr. fisc. intern.*, 2004, Vol. 89b, pp. 21-67, sp. p. 46.

¹⁷⁵ Esta é uma diferença fundamental entre estruturação de grupos por meio de subsidiárias comparadas a estabelecimentos permanentes pertencentes a uma única pessoa jurídica. Nesse último caso, até onde se aplica o princípio da tributação universal, todos os lucros e prejuízos devem ser consolidados.

¹⁷⁶ Sobre os sistemas de consolidação (*consolidation*) possíveis e existentes, ver: MASUI (2004).

nentes (por exemplo, Áustria, Finlândia, Alemanha, Itália, Luxemburgo, Holanda, Espanha, Suécia e Reino Unido)¹⁷⁷.

2.5.1. *Compensação da perda em Grupos multinacionais da UE*

Com relação ao direito de compensar as perdas dentro de um grupo e o Estado de estabelecimento das subsidiárias, a Corte decidiu dois casos em que ambos lidam com o “regime de compensação intragrupo” do Reino Unido.

O *ICI* foi o primeiro caso sobre compensação de perda entre empresas. Juntamente com outra empresa do Reino Unido, a *ICI* formou um consórcio por meio do qual as duas empresas detinham em seu benefício as ações de uma *holding*, que tinha como única atividade manter as ações nas subsidiárias que operam em vários países. Uma dessas subsidiárias, localizada no Reino Unido, registrou perdas. A *ICI* tentou compensar sua parte nessas perdas com seus lucros tributáveis no período correspondente por meio de uma redução de imposto. O alívio fiscal foi negado porque, ao abrigo da legislação do Reino Unido, a redução para grupos poderia ser recusada para um grupo britânico no que se refere a perdas britânicas serem compensadas pelos lucros britânicos, caso a maioria das subsidiárias estivesse fora do Reino Unido, mesmo que determinado número delas estivessem na UE. A Corte de Justiça entendeu que tal legislação constituía uma desigualdade injustificada de tratamento, em relação à liberdade de estabelecimento, sob as disposições do Tratado e rejeitou todas as justificativas propostas pelo Reino Unido¹⁷⁸.

Comentaristas das decisões entenderam acerca da *ICI* que as perdas de uma subsidiária estabelecida em um Estado-membro diferente daquele em que a controladora se encontra devem ser levadas em consideração no âmbito de um regime de consolidação¹⁷⁹. A Corte de Justiça lidou com esta questão no caso *Marks and Spencer*¹⁸⁰. *Marks and Spencer*, constituída no Reino Unido, estabeleceu uma série de subsidiárias no próprio Reino Unido e em outros Estados-membros. No Reino Unido, a *Marks & Spencer* reivindicou compensações fiscais intragrupo no que diz respeito aos prejuízos de suas subsidiárias na Bélgica, França e Alemanha. A reivindicação pela redução de imposto foi negada em razão de que a compensação fiscal intragrupo só poderia ser concedida para perdas registradas dentro do Reino Unido.

A Corte de Justiça considerou que as perdas de uma controlada residente e de outra não residente eram tratadas diferentemente por razões tributárias, o que significaria uma restrição à liberdade de estabelecimento. No entanto, segundo a Corte, tal restrição é geralmente compatível com o Tratado da CE, vez que busca um objetivo legítimo e é justificada por razões imperativas do interesse público¹⁸¹.

¹⁷⁷ “This is a new trend among European countries especially since 2000.” Masui (2004), pp. 53-54.

¹⁷⁸ *ICI*, parágrafos 23-24. DIBOUT, P., “Territorialité de l’Impôt, Répression de l’Évasion Fiscale et Liberté d’Établissement dans la Communauté Européenne; a Propos de l’Arrêt ‘Imperial Chemical Industries (ICI)’”, *Dr. Fiscal*, 1998, p. 1475.

¹⁷⁹ BOON, R.; PELINCK, M., “De ICI-Zaak en Articles 15 en 13, eerste lid, Wet Vpb. 1969”, *WFR*, 1998, p. 1824.

¹⁸⁰ CEJ (Grand Chamber), 13 de dezembro de 2005, Caso C-446/03, *Marks & Spencer*, *CJCE* I-10837.

¹⁸¹ Decisão *Marks & Spencer*, parágrafo 51.

A Corte reconheceu a necessidade de se preservar a distribuição do poder de tributar entre os Estados-membros de forma a fazê-la “necessária para aplicar, nas atividades econômicas de empresas estabelecidas em um desses Estados, apenas as regras tributárias daquele Estado no que diz respeito a ambos, lucros e perdas”. Nesse contexto, “dar às empresas a opção de ter suas perdas levadas em consideração em um Estado-membro em que elas estão estabelecidas ou em outro, prejudicaria significativamente uma distribuição equilibrada dos poderes para instituir tributos entre os Estados-membros, vez que a base tributável aumentaria no primeiro Estado e diminuiria no segundo, na medida em que as perdas fossem transferidas”. A Corte também entendeu que os Estados-membros precisam estar preparados para prevenir a dupla dedução de perdas e estar cientes da necessidade de minimizar o risco de evasão fiscal por meio da qual as perdas poderiam ser transferidas para as empresas estabelecidas nos Estados-membros que aplicam as alíquotas de imposto mais elevadas¹⁸².

No entanto, a Corte considerou que, no caso em questão, a medida restritiva foi além do que era necessário para atingir os objetivos buscados, vez que a subsidiária não residente tinha exaurido todas as possibilidades, em seu Estado de origem, de dedução ou rolagem (*carry forward*) de suas perdas¹⁸³.

Como resultado da jurisprudência da Corte, um Estado-membro não pode limitar a compensação intragrupo de perdas incorridas em seu território por uma empresa nele residente, e que seja parte de um grupo, pelo simples fato de tal entidade ter subsidiárias em outros Estados-membros. Além disso, na medida em que os prejuízos não podem ser levados para o Estado de origem da controlada, o Estado de origem da controladora, quando concede um regime de compensação “intragrupo”, deve permitir que perdas estrangeiras sejam compensadas por lucros auferidos em seu território.

No entanto, em *X Holding BV*¹⁸⁴, a Corte entendeu que havia uma razão de interesse público válida para limitar o regime tributário holandês para subsidiárias nacionais: estendê-lo a subsidiárias estrangeiras seria equivalente a deixar a critério da empresa a escolha do país em que deduziria seus prejuízos.

Isso seria contrário à preservação da distribuição do poder de tributar entre os Estados¹⁸⁵.

É verdade que a Holanda permite a dedução de perdas ocorridas em filiais ou sucursais estrangeiras de uma empresa holandesa, por estar sujeita à recuperação disso quando tais estabelecimentos estrangeiros obtiverem lucro.

Isso não é motivo para estender o sistema a subsidiárias estrangeiras: uma subsidiária não está na mesma situação que uma filial ou sucursal estrangeira da empresa.

¹⁸² Decisão *Marks & Spencer*, parágrafos 45-49. É importante frisar que essas três justificativas são aceitas conjuntamente pela Corte, o que é inovador, já que a Corte normalmente considera as justificativas separadamente.

¹⁸³ Decisão *Marks & Spencer*, parágrafos 54-56. Cf. Também: AG Poirares Maduro, parágrafos 49-82.

¹⁸⁴ CEJ, 25 de fevereiro de 2010, Caso C-337/08, *H Holding BV v Staatssecretaris van Financiën*.

¹⁸⁵ Ver: *Oy AA*, n. 166.

2.5.2. *Transferências fiscais dedutíveis entre empresas de grupo*

Em contrapartida, a Corte, no caso *Oy AA*¹⁸⁶, confirmou uma lei finlandesa que permitia a uma subsidiária desse país fazer uma transferência financeira de imposto dedutível para uma controladora também finlandesa, mas não para uma controladora da UE, não residente na Finlândia. A Corte aceitou a combinação de dois fatores, a saber, resguardar uma distribuição equilibrada da competência tributária entre os Estados-membros e a necessidade de evitar a evasão fiscal. A Corte considerou que permitir que um cedente possa deduzir uma transferência internacional “intragrupo” de sua renda tributável resultaria em permitir que grupos de empresas escolham o Estado-membro em que os lucros de sua subsidiária seriam tributados. Isso enfraqueceria o sistema criado para equilibrar a distribuição dos poderes de tributar dos Estados-membros, porque o Estado-membro de residência da subsidiária, de acordo com a escolha do grupo de empresas em questão, seria forçado a renunciar a seu direito de tributar os lucros do grupo da subsidiária em benefício do Estado-membro de residência da empresa controladora¹⁸⁷. Além disso, de acordo com a Corte, a possibilidade de transferir a renda tributável de uma controlada para uma controladora não residente traz o risco de empresas estabelecerem organizações claramente artificiais a fim de que seja possível a transferência de renda para controladoras estabelecidas em Estados-membros que apliquem as menores alíquotas ou onde a renda em questão não seja tributável em absoluto¹⁸⁸.

2.6. *Medidas antiabuso*

2.6.1. *Empresas estrangeiras controladas*

Regras antiabuso também podem entrar em conflito com a liberdade de estabelecimento. O caso *Cadbury Schweppes*¹⁸⁹ tratou da legislação de Empresas Estrangeiras Controladas (EEC) - *Controlled Foreign Companies (CFC)* - do Reino Unido¹⁹⁰, que determinou a inclusão na base tributável de empresa residente os lucros auferidos por uma EEC em um Estado com menor tributação. A Corte entendeu que as empresas com EEC em Estados-membros de baixa tributação eram tratadas de forma menos favorecida do que as empresas residentes com subsidiárias no Reino

¹⁸⁶ *Oy AA*, CEJ, 18 de julho de 2007, Caso C-231/05, *Oy AA*.

¹⁸⁷ *Oy AA*, parágrafo 56.

¹⁸⁸ *Oy AA*, parágrafo 58.

¹⁸⁹ CEJ, 12 de setembro de 2006, Caso C-196/04, *Cadbury Schweppes*, *CJCE* I-7995; ECJ, 23 de abril de 2008, Caso C-201/05, *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation v Commissioners of Inland Revenue* (order).

¹⁹⁰ Regras CFC - de Empresas Estrangeiras Controladas (*Controlled Foreign Companies*) - adotadas pela maioria dos Estados-membros, mitigam o risco de seus residentes, pessoas físicas ou jurídicas, usarem sociedades estabelecidas em outros Estados, visando a reduzir a sua sujeição passiva no Estado de residência. Tais regras têm uma característica comum, de sujeitar uma renda auferida pela CFC controlada pelo acionista, como se fossem dividendos distribuídos. (No original: “Controlled Foreign Corporations (CFC) rules, adopted by most of the Member States, mitigate the risk that their residents, whether natural or corporate persons, use corporations established in other States in order to reduce their tax liability in their State of residence. Such rules have as a common characteristic to subject an income earned by the CFC in the hands of the shareholder as if it were a distributed dividend.”) Ver: MALHERBE, J.; de MONÈS, S.; JACOBS, F., SILVESTRI, A., *et al.*, “Controlled Foreign Corporations in the EU after the Cadbury-Schweppes”, 36 *Tax Management International Journal*, 2007, p. 607.

Unido ou em um Estado-membro que não possui um nível de tributação menor do que o praticado no Reino Unido. A legislação de EECs do Reino Unido foi considerada contrária à liberdade de estabelecimento. No entanto, essa situação foi considerada justificável se aplicável apenas para estruturas societárias artificiais, criadas com vistas a contornar a aplicação da legislação de um determinado Estado-membro.

2.6.2. *Preços de transferência*

Nos termos da legislação belga¹⁹¹, vantagens anormais ou gratuitas concedidas de uma empresa belga para uma empresa estrangeira com a qual a primeira tenha relações de interdependência podem ser adicionadas novamente ao lucro da empresa belga.

Isso não aconteceria se as vantagens fossem concedidas para outra empresa belga.

Essa legislação constitui um entrave para a liberdade de estabelecimento, mas que se justifica por razões imperiosas de interesse público, como decidido pela Corte no caso *SGI*¹⁹².

Não incidissem estas normas, empresas poderiam selecionar o país em que seus lucros seriam tributados, assim comprometendo a distribuição do poder de tributar entre os Estados-membros.

Além disso, elas poderiam evitar a tributação por meio de estruturas societárias claramente artificiais, transferindo os lucros: a prevenção de evasão fiscal é outra justificativa para a legislação.

Conforme a Comissão indicou em um Comunicado, a coordenação entre os Estados-membros nessa área é necessária, não somente por tributos de saída, mas também por medidas antiabuso em geral¹⁹³. No contexto de dentro da União Europeia, abordagens unilaterais poderiam até mesmo piorar a situação geral do contribuinte, por exemplo, nos casos em que um Estado-membro, a fim de cumprir formalmente o princípio da não discriminação, no lugar de renegociar os tratados contra a dupla tributação, finge estender uma regra antiabusiva para situações claramente domésticas (como, por exemplo, a Alemanha fez depois do caso *Lankhorst-Hohorst*). Além disso, a possível aplicação do art. 63 do TFUE em relação a terceiros países, juntamente com o risco de que uma falta de coordenação poderia erodir a base tributária dos Estados-membros em promover a necessidade de uma melhor coordenação.

Conclusão: Limites para o Método Jurisprudencial e a Necessidade de Iniciativas Legislativas

Como uma primeira conclusão, pode-se dizer que o progresso na integração dos sistemas de tributação direta dos Estados-membros é muito mais consequên-

¹⁹¹ CIT, art. 26.

¹⁹² CEJ, 21 de janeiro de 2010, Caso C-311/88, *Société de Gestion Industrielle SA (SGI) v Etat belge*.

¹⁹³ Comunicado da Comissão (*Commission Communication*) de 10 dezembro de 2007 sobre a aplicação de medidas antiabuso na área de tributação direta no âmbito da União Europeia e em relação a terceiros países ("on the application of anti-abuse measures in the area of direct taxation - within the EU and in relation to third countries"), COM (2007) 785.

cia de uma dinâmica jurisprudência da União Europeia do que de ação legislativa empreendida pelos Estados-membros. Este - notável - desenvolvimento da jurisprudência da Corte em matéria de tributação direta é uma implicação da - muito original - estruturação Comunitária, no que tange à repartição de competências entre as instituições comunitárias e os Estados-membros nesta matéria. Do ponto de vista econômico, a tributação (direta) é, sem dúvida, uma ferramenta essencial para ser usada com o fim de atingir o objetivo político do mercado interno. De uma perspectiva jurídica, deve-se reconhecer que o Tratado - e isso reflete a opinião de pelo menos alguns dos Estados-membros - não organiza explicitamente a competência legislativa da UE para atingir o nível de harmonização, aproximação ou coordenação em matéria de tributação direta que seria exigida a fim de eliminar os obstáculos tributários existentes ao comércio e à indústria comunitários.

A jurisprudência da Corte, portanto, é originada na incapacidade ou relutância dos sistemas nacionais de tributos diretos em proporcionar o reconhecimento adequado de situações “transfronteiriças”, ou seja, em considerar para fins tributários que o fato de ser estrangeiro não pode ser considerado como um fator de discriminação como tal. Como vimos, a jurisprudência da Corte tem tratado de todos os tipos de situações. Isto é provavelmente devido à característica mais interessante dos direitos e liberdades individuais da UE, ou seja, a sua “abertura ilimitada” (*open-endedness*). De fato, não há medida de restrição que não possa ser abrangida pelas liberdades fundamentais da UE. Quanto à proteção judicial dos cidadãos e das empresas europeias, isto é, sem dúvida, uma melhoria.

No entanto, a moeda tem outro lado que é a incerteza sobre o alcance exato da aplicação dessas liberdades e a *imprevisibilidade* quanto ao resultado dos processos pendentes na Corte¹⁹⁴. Além disso, a Corte decide sempre em função de uma situação específica: o julgamento depende, portanto, dos fatos que são apresentados perante si e a única maneira de ter certeza de que uma situação semelhante, mas não idêntica, terá a mesma decisão é, muitas vezes, apresentar uma nova questão à Corte. Por exemplo, podem-se ver os limites do método de jurisprudência quando, numa distinção técnica, regras semelhantes de CFC (*Controlled Foreign Company*) são condenadas no caso *Cadbury Schweppes* e acolhidas em outras circunstâncias. Outro exemplo pode ser encontrado em prejuízos no exterior: parece que o princípio estabelecido pela Corte é que o direito comunitário não obriga um Estado-membro a permitir que uma empresa em suas jurisdições possa utilizar as perdas de EP's (estabelecimentos permanentes) e subsidiárias situadas em outro Estado-membro, uma vez que seus lucros não são tributados no primeiro Estado. No entanto, os casos emblemáticos *ICI* e *Marks & Spencer* oferecem a solução oposta, o que torna difícil distinguir entre o princípio e a exceção.

Em defesa da Corte, é sempre difícil decidir um caso em que não há legislação (derivada da UE) promulgada de forma suficientemente precisa, e a legislação aplicável (dos Estados-membros) muitas vezes se persegue outros objetivos além da remoção dos obstáculos ao estabelecimento do mercado interno, ou - pior ainda -

¹⁹⁴ LANG, M., “Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions”, *International Taxation*, 2010, p. 13, *EC Tax Rev.*, 2009, p. 98.

a legislação aplicável deveria ter o objetivo de remover tais obstáculos, como o tratado contra a dupla tributação, mas apenas organiza a repartição da competência tributária entre dois Estados, sem levar em conta a situação de dupla tributação nas mãos do contribuinte¹⁹⁵.

No entanto, não há nenhum argumento convincente para fazer uma crítica fundamental à atitude da Corte e para interpretar no Tratado a negação do direito dos contribuintes europeus em buscar um remédio no âmbito das liberdades da UE. A tentativa má sucedida de alguns Estados-membros de limitar a competência da Corte em matéria de tributação direta é uma evidência eloquente de que esta interpretação não pode ser seguida¹⁹⁶.

Também é sintomático que a crítica à Corte vem acontecendo nos dois sentidos, alguns criticando-a por não levar suficientemente em consideração os interesses dos Estados-membros, por exemplo, por promover os princípios da territorialidade dos sistemas tributários ou de coerência fiscal, mas outros, lamentando que a Corte seja muito relutante em promover a plena implementação da ideia de mercado interno em matéria tributária, por exemplo, condenando a dupla tributação ou aplicando o princípio da nação mais favorecida aos Tratados celebrados pelos Estados-membros¹⁹⁷.

Neste contexto, não surpreende que a implementação das decisões da Corte varie entre os Estados-membros, mesmo ao nível das jurisdições nacionais. Basicamente, diante de uma situação discriminatória, o juiz nacional concederá o tratamento mais favorável à parte discriminada, enquanto o legislador tem uma ampla escolha. Por exemplo, após o caso *Marks & Spencer*, uma vez reconhecido o direito de consolidação das perdas em outras nações dentro de um grupo da UE em determinadas circunstâncias, os Estados-membros têm a opção de estender o seu regime de consolidação a subsidiárias não residentes estabelecidas no território da UE ou simplesmente acabar com toda consolidação. Nessa escolha, naturalmente, *impactos nas receitas* podem ser de suma importância¹⁹⁸.

Esta diferença na aplicação da jurisprudência da Corte entre os Estados-membros não é coerente com a ideia subjacente ao papel da Corte de Justiça, que é fornecer uma *interpretação e aplicação uniforme* do direito comunitário para todos os Estados-membros, como o Tratado exige.

¹⁹⁵ Ver, por exemplo, a tributação de dividendos sob o Tratado contra a Dupla Tributação celebrado entre França e Bélgica.

¹⁹⁶ Ver o Memorando apresentado pelo Reino Unido e pela Alemanha durante a Conferência Inter-governamental precedendo a adoção do Tratado de Amsterdã (1997).

¹⁹⁷ Cf. e.g., AVERY JONES, J.E., "A Comment on AMID: The Wrong Bridge or a Bridge too Far?", *Eur. Tax*, 2001, p. 251; WATTEL, P.J., "Corporate Tax Jurisdiction in the EU with Respect to Branches and Subsidiaries; Dislocation Distinguished from Discrimination and Disparity; a Plea for Territoriality", *E.C. Tax Rev.*, 2003, p. 194; Van THIEL, S., "Why the ECJ should interpret Directly Applicable European Law as a Right to Intra-community Most-favored-Nation Treatment and a Prohibition of Double Taxation", in: WEBER (2007), p. 118 ; VANISTENDAEL, F., "The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market", *Eur. Tax.*, 2006, p. 413.

¹⁹⁸ THÖMMES, O., "Effect of ECJ Decisions on Budgets of EU Member States: EC Law without Mercy?", *Intertax*, 2005, p. 560.

Sua harmonização dos tributos sobre a renda das empresas dos Estados-membros recai no âmbito do mercado interno, a harmonização plena dos sistemas nacionais de tributação direta dos Estados-Membros (incluindo, portanto, tributação sobre a renda de pessoa física) não é nem possível, nem necessária. Tributação sobre a renda de pessoa física reflete, de fato, muitos outros objetivos de política pública para serem vistos apenas como meros obstáculos às liberdades econômicas; as suas dimensões sociais, políticas e até mesmo ambientais também devem ser levadas em devida consideração.

No entanto, obstáculos injustificados à livre circulação das pessoas podem ser removidos sem comprometer as políticas públicas nacionais relativas à habitação, educação, proteção da família e da juventude, meio ambiente etc. Uma solução intermediária seria a de separar as questões em jogo, harmonizar a tributação das empresas e coordenar, ou seja, dividir a competência tributária em relação, à tributação dos rendimentos de trabalho (e rendimentos equiparados, como pensões) de acordo com os mesmos critérios que aqueles utilizados na seguridade social, ambos os instrumentos sob a jurisdição da Corte. Tratados contra a dupla tributação celebrados entre países da UE veriam o seu alcance reduzido a categorias não harmonizadas e não coordenadas de renda (principalmente o rendimento das pessoas físicas dos bens imóveis e de investimentos), em que a Corte aplicaria diretamente as liberdades do Tratado da CE.

Além disso, a coordenação ou harmonização das disposições de tributação direta, também aliviariam os Estados-membros de surpresas desagradáveis como o impacto das decisões judiciais nas suas receitas. Em vários casos de tributação direta, a questão de limitar os efeitos das decisões no tempo estava sujeita a discussões animadas pelos AGs (Advogados Gerais da União Europeia)¹⁹⁹ e acadêmicos²⁰⁰, uma vez que um efeito retroativo das decisões teria graves repercussões econômicas no Estado-membro em questão. No entanto, a Corte parece ter sido cuidadosa em limitar os efeitos no tempo²⁰¹.

Antes da decisão *Meilicke*, por exemplo, o legislador alemão estava perfeitamente consciente do fato de que o sistema de imputação alemã era contrário ao

¹⁹⁹ Ver o parecer do Advogado Geral - AG - Geelhoed, exarado em 6 de abril de 2006 no Caso C-446/04, *FII Group Litigation*, CJCE I-11753, parágrafos 140-146; parecer do AG Tizzano, exarado em 10 de novembro de 2005 (parágrafos 31-63) e do AG Stix-Hackl, exarado em 5 de outubro de 2006 (parágrafos 10-67), ambos no Caso C-292/04, *Meilicke* (fn 99). Ainda, as conclusões dos dois AGs no caso *IRAP*, referente à tributação indireta, são importantes para as consequências econômicas das decisões da Corte. Ver o parecer do AG Jacobs, exarado em 17 de março de 2005 (parágrafos 130-186) e do AG Stix-Hackl, exarado em 14 de março de 2006, ambos no caso C-475/03, *Banca Popolare di Cremona* (fn 100).

²⁰⁰ LANG, M., "Limitation of the Temporal Effects of Judgments of the ECJ", in: WEBER, D., *The influence of European Tax Law on Direct Taxation*, Kluwer Law International, 2007, p. 157; WATHELET, M. "Fiscalité Directe et Limitation dans le Temps des Effets des Arrêts de la Cour de Justice des Communautés Européennes", in: *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Bruxelas, Bruylant, 2006, p. 1143.

²⁰¹ A Corte o fez em uma série de decisões preliminares relacionadas à tributação indireta, e.g.: *casos Defrenne II* ou *EKW*, envolvendo enormes quantias de dinheiro. No que refere à tributação direta, por tempos a Corte se absteve de limitar seus efeitos no tempo. Ver: *Test Claimants in the FII Group Litigation*, parágrafos 221-225; *Meilicke*, parágrafos 32-37. No caso *Banca Popolare di Cremona*, a Corte decidiu que o imposto em questão não era contrário à Diretiva, pelo que não teve que examinar mais a questão de limitações temporais.

direito comunitário, tal como interpretado pela Corte em *Manninen*. Assim, ela alterou o prazo para pedidos de reembolso em potencial. De resto, a Alemanha não tomou medidas proativas para alterar a sua legislação, mas aguardou a decisão *Meilicke* e solicitou que a decisão da Corte tivesse efeitos para o futuro ou para os anos fiscais a partir do ano em que o caso *Verkooijen* foi decidido²⁰². Na verdade, permitir que os Estados-membros continuem a aplicar legislação que não seja compatível com a da UE, até que uma decisão contra a sua própria legislação nacional for proferida cria um incentivo para um comportamento de não conformidade. Graves consequências econômicas podem representar a motivação mais eficaz para que os Estados-membros tornem as suas disposições tributárias compatíveis com a legislação da UE.

Em conclusão, a evolução da jurisprudência da Corte em matéria de tributos diretos não é *nem surpreendente, nem contrária aos objetivos do processo europeu* e para o equilíbrio de poderes entre a Comunidade Europeia e os Estados-membros. No entanto, o método jurisprudencial tem várias limitações: ele é lento, e anos podem passar antes que um caso chegue à Corte e ainda outros anos mais até que um julgamento encontre seu caminho para a legislação nacional, anos esses durante os quais o mercado interno sofre; ele é caro e deixa a cargo do contribuinte o financiamento da elaboração da lei: pode, inclusive, ser dito que ele deturpa, uma vez que espera que os contribuintes e não os Estados-membros promovam o interesse comunitário. Mas o principal problema é que, no quadro existente, ele é insuficiente: a Corte só condena a discriminação e tem expressamente se recusado a condenar a dupla tributação, de modo que o método jurisprudencial seria suficiente para eliminar os obstáculos ao mercado interno, mas não para estabelecer justiça e eficiência na tributação “transfronteiriça” na Europa.

Isto traz a questão de saber se um *esquema mais abrangente*, como a harmonização da tributação das empresas ou qualquer outro instrumento da UE relativo à eliminação da dupla tributação, não serviria efetivamente apenas para os objetivos comunitários, mas também aos interesses dos Estados-membros. Os Estados-membros, para não mencionar os contribuintes, realmente não são sempre capazes de prever com um grau suficiente de certeza qual será o resultado dos casos que lhes dizem respeito. Considerando as consequências financeiras que as violações ao direito da UE podem acarretar para os Estados-membros, incluindo o reembolso de tributos indevidos, a harmonização pode ser preferível até por razões de miopia, embora as razões superiores continuem reforçando que, no mercado interno, é injusto e ineficiente “sobretributar” situações “transfronteiriças”.

²⁰² Ver: THÖMMES (2005), p. 560.