

Regime dos *Auxílios Estatais*¹ em Matéria Tributária no Âmbito da União Europeia e sua Interpretação pela Comissão Europeia e pela CJUE: seria o Fim da Autonomia dos Estados-membros em Matéria de Política Fiscal?

Phelippe Toledo P. de Oliveira

Mestrando em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Procurador da Fazenda Nacional em São Paulo.

Resumo

O presente artigo trata dos auxílios estatais em matéria tributária no âmbito do Direito Comunitário europeu. Inicialmente, será feita uma análise dos requisitos para a caracterização de um auxílio estatal, mencionando diversos precedentes jurisprudenciais da Corte de Justiça da União Europeia, que demonstram como o regime de auxílio estatal limita a autonomia fiscal dos Estados-membros. Após, será analisado o procedimento de apreciação desse instituto pela Comissão Europeia tanto em relação aos auxílios novos quanto aos auxílios existentes e suas respectivas consequências. Por fim, veremos como o regime dos auxílios estatais impacta a política fiscal dos Estados-membros e os contribuintes, bem como algumas questões que permanecem em aberto.

Palavras-chave: auxílios estatais, autonomia fiscal, Direito Comunitário europeu.

Abstract

The present paper deals with the state aid regime in tax matters under the European Union law. Initially we will analyze the conditions that need to be filled out for the characterization of an advantage as a state aid citing various precedents from the Court of Justice of the European Union, which demonstrate how the state aid regime limits Member States' fiscal autonomy. After, we will focus on the procedure used by the European Commission to assess an existing or a newly submitted state aid and their consequences. Finally, we will see how state aids impact Member States' fiscal policy and taxpayers, as well as some issues that remain yet to be decided.

Keywords: State aid, fiscal autonomy, European Law.

¹ Em inglês: *State aids*; em francês: *Aides d'État*. Para o leitor não familiarizado com a questão, os auxílios estatais consistem, em linhas gerais, em vantagens ou benefícios concedidos pelos Estados - inclusive na forma de benefícios fiscais - que porventura possam, direta ou indiretamente, afetar a concorrência no âmbito da União Europeia. Uma análise detalhada de seus requisitos será efetuada no item II deste trabalho.

I. Introdução

Em teoria, os países são *soberanos para adotar as medidas de política fiscal* que entenderem convenientes, conforme seus próprios interesses. Justamente por conta dessa autonomia, os países utilizam sua legislação tributária não somente para fins arrecadatários, mas também como instrumento de consecução de outros objetivos econômicos: melhoria da balança comercial, atração de investimento estrangeiro, aumento da competitividade das empresas nacionais, diminuição do desemprego ou mesmo promoção de um determinado setor da economia. Em suma, a política fiscal de um país, além de ser meio para obtenção de receitas, é também um instrumento político-econômico, utilizado para intervir na economia, incentivando ou desincentivando comportamentos (chamadas *les politiques volontaristes d'incitation fiscale*)².

No entanto, nos últimos 50 anos, tem-se observado um aumento significativo das restrições à utilização dos tributos como forma de intervenção na política econômica dos países. Por um lado, há *circunstâncias de ordem prática* como a carga tributária em outros países que, em um contexto de globalização e interdependência econômica, influenciam a política tributária de um Estado - é a denominada concorrência fiscal internacional. Por outro, as *circunstâncias de ordem jurídica*, isto é, os compromissos internacionais (tais como, os *acordos bilaterais* para evitar a dupla tributação e os *acordos multilaterais* de livre comércio e integração econômica: GATT/OMC, Mercosul, Nafta etc.) impedem que os Estados estabeleçam livremente as diretrizes do seu sistema fiscal³. Desta forma, vê-se que a soberania dos países em matéria de política fiscal não é plena.

No âmbito da União Europeia, essas restrições são ainda maiores, dado o nível de integração político-econômica dos países. A criação do mercado comum pressupõe a proibição de medidas que atentem contra a liberdade de circulação de pessoas, bens, serviços e capitais (quatro liberdades fundamentais). Da mesma forma, o art. 90 do Tratado da Comunidade Europeia (art. 110 do Tratado de Funcionamento da União Europeia) proíbe que *seus países-membros adotem medidas consideradas discriminatórias ou protetivas*. Em relação à *tributação indireta*, fala-se em harmonização fiscal, o que implica uma soberania fiscal bastante limitada dos países-membros, particularmente a partir da Diretiva 77/388/CE, de 17 de maio de 1977, e do Tratado de Maastricht, de 1992⁴. Em relação à *tributação direta*, por sua vez, embora não se possa falar em harmonização, tem-se observado uma diminuição paulatina da autonomia dos países-membros, com a publicação de algumas diretivas em matéria fiscal⁵ e a crescente preocupação com a concorrência fiscal prejudicial no âmbito da União Europeia, que resultou: (a) no Código de Conduta do Conselho de Ministros de Economia e Finanças em matéria de política fiscal (1997);

² Cf. Michel Bouvier, *Introduction au Droit Fiscal général et à la théorie de l'impôt*. 11ª ed. Paris: LGDJ Lextenso, 2012, p. 208.

³ Cf. Bernard Castagnède, *Précis de fiscalité internationale*. 3ª ed. Paris: PUF, 2010, p. 17.

⁴ Cf. Maurice Cozian e Florence Doboissy. *Précis de fiscalité des entreprises*. 33ª ed. Paris: Litec, 2009-2010, p. 380.

⁵ Diretiva sobre o regime fiscal aplicável às "fusões, cisões e aumentos de capital" (Diretiva 90/434/CEE, de 23 de julho de 1990); e Diretiva sobre o regime tributário aplicável nas relações entre "matrizes e subsidiárias" (Diretiva 90/435/CEE, de 23 de julho de 1990).

(b) no Comunicado da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas (1998); e (c) no Relatório sobre a Implementação do referido Comunicado (2004).

É em meio a esse contexto, de restrição à utilização dos instrumentos de política fiscal para fins econômicos e de limitação à soberania dos Estados-membros da União Europeia em matéria fiscal, que está inserida a discussão sobre os auxílios estatais em matéria tributária no âmbito do mercado comum. Esse artigo visa expor os principais requisitos para a caracterização dos auxílios estatais como tal e demonstrar a evolução da interpretação desse instituto tanto pela Comissão Europeia quanto pela jurisprudência da Corte de Justiça da União Europeia (CJUE)⁶.

II. Requisitos para Caracterização dos Auxílios Estatais

As regras concernentes aos auxílios estatais não se inserem diretamente no âmbito das normas relativas à política fiscal dos países-membros. Tratam-se, em realidade, de normas que visam *eliminar distorções em relação à concorrência* no âmbito da União Europeia⁷. No entanto, a questão fiscal tem ganhado importância significativa. É que a concessão de benefícios fiscais pelos Estados pode indiretamente afetar a concorrência das empresas no comércio intracomunitário. Com efeito, ainda que a política fiscal se insira no contexto da soberania dos Estados-membros, deve ela se conformar também com as normas relativas aos auxílios estatais e com o Direito Comunitário.

De acordo com o art. 107, parágrafo 1º, do TFUE (anterior art. 87 do TCE), consideram-se incompatíveis com o mercado interno, “na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções”. Identificam-se, portanto, quatro requisitos para que uma medida seja considerada como auxílio estatal vedado pelo Direito Comunitário: (1) vantagem econômica; (2) proveniente de recursos estatais; (3) que afete a concorrência no âmbito da União Europeia; (4) de caráter seletivo. Esses requisitos foram ao longo dos anos desenvolvidos pela Comissão Europeia e pela CJUE⁸.

II.1. Vantagem econômica

Primeiramente, para que a medida seja considerada como auxílio estatal, ela deve conferir uma vantagem de natureza econômica ao seu beneficiário. Esta vantagem pode ser: (a) *positiva*, sob a forma de subvenção; ou (b) *negativa*, sob a forma

⁶ Embora venhamos a nos referir neste artigo constantemente à jurisprudência da Corte de Justiça da União Europeia, fazemo-lo de maneira a evitar eventual confusão do leitor não familiarizado com a evolução do Direito Comunitário europeu e a alteração do nome de seus órgãos ao longo dos anos, que poderia levar o leitor a pensar tratar-se de órgãos completamente distintos. A esse respeito, importa salientar que até 1º de dezembro de 2009, data de entrada em vigor do Tratado de Lisboa, a corte denominava-se Corte de Justiça da Comunidade Europeia (CJCE), somente então sendo denominada Corte de Justiça da União Europeia (CJUE).

⁷ Título VII: As regras comuns relativas à concorrência, à fiscalidade e à aproximação das legislações; Capítulo 1: As regras de concorrência; do TFUE.

⁸ Cf. Comunicado da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas (98/C 384/03), de 10 de dezembro de 1998.

de diminuição dos encargos aos quais normalmente está sujeito o orçamento de uma pessoa ou empresa. Com efeito, já em 1974, no caso *Textil Italien*, 173-73, na época da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço, a Corte daquele órgão decidiu que a redução, mesmo que parcial e temporária, de contribuições sociais configuraria auxílio estatal⁹. Esse entendimento foi reiterado pela CJUE, no caso *Banco Exterior de Espanha*, C-387/92, onde se entendeu que as intervenções negativas, embora não impliquem transferência direta de recursos estatais, coloca seus beneficiários em situação de vantagem econômica, com efeitos idênticos ao da subvenção, razão pela qual devem ser também controladas¹⁰.

Os auxílios estatais podem ser concedidos por meio de uma redução, direta ou indireta, dos encargos da empresa sob as mais *variadas formas*. No âmbito econômico-financeiro, podem ser caracterizados como auxílios estatais os aportes de capital, empréstimos sem juros, empréstimos em condições preferenciais, concessão de garantias a empréstimos etc. No âmbito fiscal, por sua vez, a Comissão Europeia manifestou-se no sentido de que são vantagens passíveis de serem consideradas como auxílios estatais: as deduções, amortizações extraordinárias, crédito de imposto, isenção, diferimento, remissão, moratória, reembolso ou ainda qualquer outra vantagem independentemente da forma que revista¹¹. Na verdade, conforme se depreende das decisões da Comissão Europeia e da jurisprudência da CJUE, não existe um critério único e bem definido para a caracterização da vantagem como auxílio estatal, devendo a medida ser analisada no seu contexto, caso a caso.

A título exemplificativo, a CJUE julgou, no caso *Banco Exterior de Espanha*, C-387/92, que isenções fiscais concedidas a empresas públicas configuram auxílio estatal. De maneira semelhante, a Comissão Europeia entendeu que isenções de impostos sobre bens móveis e imóveis aplicáveis aos regimes de centro de coordenação belgas, bem como a isenção parcial da imposição fixa anual aplicável aos centros gerais de operação e centros logísticos franceses poderiam caracterizar auxílios estatais¹². No caso *Adrian Wien Pipeline*, C-143/99, a CJUE decidiu que, presentes outros requisitos, o reembolso parcial de impostos sobre energia incidentes sobre o gás natural e a energia elétrica poderia também ser considerado como vantagem econômica vedada¹³.

Essa multitudine de formas sob a qual pode ser outorgada a vantagem econômica pode ocorrer tanto na *fase de imposição* propriamente dita (anteriormente ou logo em seguida à ocorrência do fato gerador), como na *fase de cobrança da dívida* (quando da execução fiscal do débito de natureza tributária). De fato, uma isenção, redução ou reembolso do tributo pode dar ensejo à sua qualificação como auxílio estatal da mesma forma que um perdão ou remissão, total ou parcial, da dívida na

⁹ Cf. Decisão 173-73, *Textiel Italien*, de 2 de julho de 1974.

¹⁰ Cf. C-387/92, *Banco Exterior de Espanha*, de 1º de dezembro de 1998.

¹¹ Cf. Comunicado da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas (98/C 384/03), de 10 de dezembro de 1998.

¹² Cf. Relatório sobre a implementação da Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam a fiscalidade direta das empresas C(2004)434, de 9 de fevereiro de 2004.

¹³ Cf. C-143/99, *Adrian Wien Pipeline GmbH*, de 8 de novembro de 2001.

fase executiva - evidentemente quando os demais requisitos estiverem presentes. No caso *Ecotrade, C-200/97*, entendeu-se que a redução de tributos ou isenção de multas quando de um processo de execução coletiva pode constituir auxílio estatal¹⁴.

Não é demais lembrar que a Comissão Europeia entendeu que *métodos alternativos de tributação das empresas* podem também ser considerados como auxílios estatais. Assim, considerou-se que a utilização do método do “cost plus”, em que se tributa um contribuinte, não com base no método analítico (receitas - despesas), mas com base nos custos incorridos pelo fornecedor, poderia configurar uma vantagem econômica, especialmente quando não levasse em consideração custos e despesas relacionadas às atividades da empresa. Nesse sentido, foram considerados como incompatíveis com o Direito Comunitário a tributação pelo método do “cost plus” dos centros de coordenação belgas, alemães e das sociedades de financiamento luxemburguesas¹⁵.

Por fim, importa ressaltar que a intervenção estatal pode se dar tanto por via de disposições fiscais de natureza legislativa, regulamentar ou administrativa como por meio de práticas reiteradas da Administração Fiscal. Com efeito, no caso *Espanha v. Comissão, C-480/98*, a CJUE entendeu que a tolerância contínua por parte do governo espanhol em não arrecadar os tributos e outros créditos de que seria titular implica auxílio estatal vedado pelo Direito Comunitário¹⁶.

II.2. Proveniente de recursos estatais

Como segundo critério, para ser caracterizado como auxílio estatal, é necessário que a vantagem econômica seja também concedida pelo Estado ou através de recursos estatais. Essa condição é interpretada pela jurisprudência da CJUE de forma ampla. Ora, conforme visto no item II.1 acima, a renúncia de receita tributária (despesa tributária) é, do ponto de vista econômico, equivalente à efetiva transferência de recursos estatais na forma de subvenções para financiar uma empresa ou uma atividade. Dessa forma, a renúncia de receitas tributárias também pode ser considerada uma vantagem econômica concedida através de recursos estatais.

Além do mais, o financiamento estatal pode se dar de maneira *direta* ou *indireta*. Diretamente, quando é o próprio Estado que concede a vantagem/benefício, como no caso *Bélgica v. Comissão, C-142/87 (Tubemeuse)* por meio da injeção de capital¹⁷. Indiretamente, quando são organismos públicos ou privados controlados pelo Estado que outorgam a vantagem. Assim, de acordo com a decisão no caso *Air France v. Comissão, T-358/94*, o fato de eventual vantagem ter sido concedida por órgão público dotado de independência em relação ao Estado não é suficiente, por si só, para excluir a medida como auxílio estatal¹⁸. É que, conforme precisou a CJUE no caso *França v. Comissão, C-482/99 (Stardust Marine)*, é importante analisar, nesse

¹⁴ Cf. C-200/97, *Ecotrade*, de 1º de dezembro de 1998.

¹⁵ Cf. Relatório sobre a implementação da Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam a fiscalidade direta das empresas C(2004)434, de 9 de fevereiro de 2004.

¹⁶ Cf. C-480/98, *Espanha v. Comissão*, de 12 de outubro de 2000.

¹⁷ Cf. C-142/87, *Bélgica v. Comissão (Tubemeuse)*, de 21 de março de 1990.

¹⁸ Cf. T-358/94, *Air France v. Comissão*, de 12 de dezembro de 1996.

contexto, se o Estado possui ou não uma influência dominante sobre o órgão que outorga o benefício em questão¹⁹.

Vale ressaltar, no entanto, que, tanto no caso *Bélgica v. Comissão, C-142/87 (Tubemeuse)*, como no caso *França v. Comissão, C-482/99 (Stardust Marine)*, a CJUE decidiu que, embora o financiamento de uma empresa privada pelo Estado possa ser considerado como auxílio estatal, deve-se analisar, *in casu*, as condições de mercado, bem como o comportamento de um ente privado em circunstâncias similares. Com base nesse fundamento, enquanto no primeiro caso a Corte entendeu que os aportes de capital efetuados pelo Estado, quando improvável que investidores privados o fizessem, eram auxílios estatais, no segundo, considerou que auxílios financeiros efetuados em condições normais de mercado não eram auxílios estatais.

Igualmente, benefícios concedidos por subdivisões políticas - entes regionais ou locais - também podem constituir auxílios estatais. Para tanto, desconsidera-se a organização política do Estado-membro (federal ou centralizado). Com efeito, mesmo um benefício outorgado por um estado federativo ou um ente local com autonomia política em relação ao governo central ou federal pode ser considerado como um auxílio estatal vedado pelo Direito Comunitário²⁰.

Por fim, importa salientar ser irrelevante o fato de um benefício fiscal outorgado por um Estado ser potencialmente capaz de aumentar as receitas orçamentárias, na medida em que termina por atrair empresas de outros países a nele se instalarem. É que, segundo a Comissão Europeia e a CJUE, a análise da origem dos recursos como estatais não deve ser efetuada sob um aspecto de possíveis efeitos positivos da medida no orçamento dos Estados. Do contrário, qualquer vantagem deixaria de ser um auxílio estatal, desde que atraísse uma empresa para o Estado-membro²¹.

II.3. Afetação da concorrência e das trocas comerciais

Como terceiro requisito, a medida em causa deve ser apta a afetar a concorrência e as trocas comerciais entre os Estados-membros da União Europeia. Este requisito pressupõe que o beneficiário da medida exerça uma atividade econômica, bem como que a vantagem econômica outorgada pelo Estado de alguma forma possa fortalecer sua posição em relação aos seus competidores e afetar o comércio intracomunitário. Todavia, para que a medida seja considerada um auxílio estatal ilegal, não é necessário que sejam provados efeitos concretos da medida na concorrência e no comércio intracomunitário, o que seria extremamente difícil em relação aos benefícios e vantagens recém concedidos ou ainda não implementados.

Ademais, se por um lado considera-se que esse requisito estará preenchido sempre que o beneficiário for uma empresa multinacional apta a operar no mer-

¹⁹ Cf. C-482/99, *República Francesa v. Comissão das Comunidades Europeias*, de 12 de maio de 2002. Nesse julgamento, a CJUE entendeu que a independência de um órgão é afetada especialmente quando, de acordo com o seu estatuto, é o próprio governo que nomeia seus dirigentes.

²⁰ Essa questão será mais aprofundada quando tratarmos da seletividade geográfica no item II.4.2 deste trabalho.

²¹ Cf. Relatório sobre a implementação da Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam a fiscalidade direta das empresas C(2004)434, de 9 de fevereiro de 2004.

cado comunitário, por outro, não se faz necessário que a empresa beneficiária efetivamente exerça atividades comerciais em outros países da União Europeia. É que, ainda que o beneficiário opere exclusivamente no âmbito de seu mercado nacional, a vantagem indevidamente outorgada poderá reforçar a posição dessa empresa em relação a empresas concorrentes estabelecidas em outros países da União Europeia, dificultando a entrada destes agentes econômicos no mercado local. Portanto, para que esse requisito esteja preenchido, basta que o setor em questão esteja aberto à concorrência comunitária²².

Além disso, embora, em teoria, o TFUE não tenha previsto qualquer valor mínimo para que uma ajuda seja considerada como auxílio estatal e, portanto, vedada pelo Direito Comunitário, na prática, isso não é bem assim. É que a Comissão Europeia entendeu por bem limitar sua atuação aos eventuais auxílios estatais fornecidos quando esses superassem um determinado valor. Isso porque, no entender da Comissão, os auxílios de valores reduzidos, também denominados *auxílios de minimis* não teriam um efeito potencial sobre a concorrência e as trocas comerciais intracomunitárias. Sendo assim, os benefícios concedidos que, num período de três anos consecutivos, não ultrapassem em sua totalidade 200.000 € para cada empresa, não são considerados como auxílios estatais vedados pelo Direito Comunitário²³.

Vale notar ser irrelevante para caracterização como auxílio estatal o fato do beneficiário (a) ter reduzida participação no mercado comunitário; (b) não exercer qualquer atividade de exportação; ou (c) exportar a quase totalidade de sua produção para fora da comunidade europeia. Mesmo que o beneficiário não atue substancialmente no mercado externo ou no mercado interno, nada impede que no futuro venha a fazê-lo. Nesse sentido, no caso *Bélgica v. Comissão, C-142/87 (Tubemeuse)*, a CJUE entendeu que haveria auxílio estatal, mesmo que a empresa beneficiária da vantagem destinasse suas mercadorias, em sua quase totalidade (90%), à exportação para fora da União Europeia (ex-União Soviética), especialmente quando era previsível que o objetivo da vantagem era a reorientação das atividades para o mercado intracomunitário²⁴.

Por fim, importa destacar que a existência de benefícios ou vantagens semelhantes concedidos por outros países-membros não constitui justificativa plausível para a concessão de medida análoga por outro país. É que, as medidas devem ser analisadas em relação ao “padrão de referência” de cada Estado-membro, conforme se verá a seguir, no item II.4. Com efeito, no caso *Vlaams Gewest v. Comissão, T-214/95*, entendeu-se que o fato de outros Estados-membros desrespeitarem obrigação estipulada em tratado, outorgando auxílios estatais a outras empresas de transporte internacional em seus respectivos territórios, não permite aos demais de fazerem o mesmo²⁵.

²² *Idem.*

²³ De acordo com o Regulamento (CE) nº 1998/2006 da Comissão Europeia. Esse valor foi temporariamente aumentado para 500.000 € para o período de 2008-2010, como forma de relançar a economia e enfrentar a crise, conforme Comunicado 2009/C 16/01, de 22 de janeiro de 2009.

²⁴ Cf. C-142/87, *Bélgica v. Comissão (Tubemeuse)*, de 21 de março de 1990.

²⁵ Cf. T-214/95, *Vlaams Gewest v. Comissão*, de 30 de abril de 1998.

II.4. Seletividade

O último requisito para a caracterização de auxílio estatal é a seletividade ou especificidade da medida. Quer dizer, contrariamente às medidas de caráter geral, que beneficiam todos os agentes econômicos que operam no território de um determinado Estado (*e.g.*, alíquotas, regras de depreciação e amortização), a vantagem dita seletiva ou específica é restrita, beneficiando somente “certas empresas ou certas produções”²⁶. *A seletividade ou especificidade da medida pode se dar tanto em razão de um setor de atividade, quanto em razão de um determinado território*. Disso resulta que, de acordo com a Comissão Europeia, o critério da seletividade pode ser apreciado sob diferentes contextos, donde: (a) seletividade material; e (b) seletividade geográfica.

II.4.1. Seletividade material

A seletividade material resulta do favorecimento de certas empresas ou certas atividades econômicas. Trata-se, na espécie, de medida de caráter excepcional, que beneficia apenas algumas empresas ou alguns setores específicos. Assim, medidas fiscais que beneficiam apenas um ou mais *setores da economia* (*e.g.*, setor exportador, de seguros, industrial, siderúrgico, automobilístico), constituem auxílio estatal. Da mesma forma, benefícios fiscais concedidos exclusivamente a certas *formas de empresas* (*e.g.*, sociedade limitada, cooperativas) ou algumas *funções determinadas* (*e.g.*, serviços intragrupo, centros de coordenação, sociedades criadas especificamente para o financiamento de operações) também podem vir a ser considerados auxílios estatais²⁷.

O caráter “seletivo” da medida, porém, não impede a repartição da carga tributária entre os fatores de produção, nem implica a impossibilidade de algumas empresas ou setores se beneficiarem mais do que outros de algumas regras fiscais. Por exemplo, medidas destinadas a reduzir a tributação sobre os rendimentos do trabalho e aumentá-la em relação aos rendimentos do capital não constituiriam, em princípio, medidas seletivas, ainda que favoreçam as indústrias com forte intensidade de mão de obra²⁸. No entanto, decidiu-se no caso *Textil Italien, 173-73*, que uma medida destinada a isentar parcialmente os encargos sociais incidentes sobre a mão de obra feminina poderia ser considerada como auxílio estatal ilegal, pois que privilegiava o setor têxtil italiano (setor específico), composto em sua maioria de trabalhadores do sexo feminino²⁹.

Para a aferição da seletividade ou especificidade da medida, necessário que ela se constitua em um regime de exceção ao sistema fiscal dito “normal” ou “de referência”. Para tanto, primeiramente, é necessário fazer uma análise do sistema fiscal de um país como um todo, para que se possa determinar o padrão de refe-

²⁶ Cf. Redação do art. 107, parágrafo 1º, do TFUE (anterior art. 87 do TCE), em sua versão em português.

²⁷ Cf. Relatório sobre a implementação da Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam a fiscalidade direta das empresas C(2004)434, de 9 de fevereiro de 2004.

²⁸ Cf. Comunicado da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam a fiscalidade direta das empresas (98/C 384/03), de 10 de dezembro de 1998.

²⁹ Cf. Decisão 173-73, *Textiel Italien*, de 2 de julho de 1974.

rência em questão. Somente a partir de então é que se analisa se a *medida ou vantagem estatal de alguma forma derroga esse padrão de referência*, podendo se caracterizar como seletiva ou específica. Talvez aqui esteja a maior complexidade desse critério, haja vista a dificuldade em se definir o padrão de referência de um sistema fiscal³⁰.

Em vista dessas circunstâncias, no caso *Ecotrade*, C-200/97, a CJUE entendeu que a aplicação do regime de administração extraordinária, que se caracterizava pela redução de tributos e multas, especialmente às *grandes empresas industriais em dificuldade*, poderia vir a constituir auxílio estatal. Da mesma forma, no caso *Adrian Wien Pipeline*, C-143/99, decidiu-se que o reembolso parcial de impostos sobre energia somente em favor das *empresas cuja atividade principal era a produção de bens corpóreos* deveria ser considerado como auxílio estatal. Igualmente, no caso *Paint Graphos*, C-78/08, a CJUE entendeu que isenções concedidas às *sociedades cooperativas* constituiriam auxílio estatal vedado pelo Direito Comunitário³¹.

De acordo com o entendimento da Comissão Europeia, mesmo medidas que, em princípio, beneficiariam todos os setores, poderiam ser consideradas como seletivas quando condições estritas de elegibilidade para seu gozo restrinjam os beneficiários efetivos da medida. Por exemplo, as vantagens outorgadas a *empresas “seguradoras cativas”*, que prestam serviços somente dentro do mesmo grupo foram consideradas como seletivas, pois, embora em tese concedidas a todos os setores, na realidade limitavam-se às empresas de grande porte e às empresas multinacionais. Em outra oportunidade, a Comissão Europeia decidiu que a limitação de alguns *benefícios a empresas criadas após uma certa data* também seria seletiva, pois que excluiria as empresas existentes anteriormente à criação do benefício³².

Como se vê, diversas são as formas pelas quais um benefício outorgado com recursos estatais pode ser considerado como materialmente seletivo.

II.4.2. Seletividade geográfica

Uma medida pode também ser considerada seletiva *em razão do território geográfico* sobre o qual a vantagem ou benefício é outorgado. É considerada seletiva qualquer medida que implique a redução “de fato” da carga fiscal nacional em uma parte apenas do território geográfico de um Estado-membro. Para tanto, compara-se a carga tributária a que uma empresa está efetivamente sujeita em uma parte determinada do território com aquela a que supostamente estaria sujeita uma empresa no mesmo quadro de referência localizada no restante do território nacional.

É irrelevante a esse respeito que a redução da carga fiscal se dê pelo governo central (ou federal) ou pelas suas subdivisões políticas ou administrativas. Nesse sentido, vantagens e benefícios concedidos por entidades regionais e locais dos Estados-membros podem também ser consideradas como seletivas. No caso *Região Autónoma de Açores*, L-150, a Comissão entendeu, inicialmente, que a redução do

³⁰ Cf. Kelyn Bacon, *European Community law on state aid*. Oxford University Press, 2009, p. 81.

³¹ Cf. C-78/08, *Paint Graphos*, 8 de setembro de 2011.

³² Cf. Relatório sobre a implementação da Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam a fiscalidade direta das empresas C(2004)434, de 9 de fevereiro de 2004.

imposto de renda pelo governo desta região, dotada de autonomia fiscal segundo a Constituição de Portugal, tinha caráter seletivo, quando comparado ao padrão de referência nacional³³.

Uma das grandes discussões envolvendo a seletividade geográfica é justamente a definição do “padrão de referência” a ser utilizado. Quando do julgamento do recurso *Portugal v. Comissão (Região Autónoma de Açores)*, C-88-03, a CJUE esclareceu que o padrão de referência a ser utilizado seria aquele estabelecido pelo governo regional ou local (em contraposição ao padrão de referência estabelecido pelo governo central), quando estas *entidades infraestatais possuísem autonomia de natureza: institucional, procedimental e econômico-financeira*³⁴.

Com efeito, conforme melhor detalhado no caso *UGT-Rioja*, C-428/06, sobre as regras fiscais adotadas pela *Comunidade Autónoma do País Basco* espanhol, a entidade regional ou local deve possuir um estatuto político-administrativo distinto do governo central (autonomia institucional). Além disso, a decisão tomada pela autoridade regional ou local deve se dar de maneira independente, isto é, sem sofrer influência direta do governo central (autonomia procedimental). Por fim, não deve haver qualquer forma de compensação das medidas fiscais adotadas pelas autoridades regionais ou locais por meio de subvenção ou outras transferências financeiras por parte do governo central (autonomia econômico-financeira)³⁵.

Com base nos critérios acima estabelecidos pela jurisprudência da Corte, entendeu-se ainda que a reforma fiscal de *Gibraltar*, T-211/04, não deveria ser qualificada como auxílio estatal, pois que o padrão de referência nesse caso deveria corresponder aos limites geográficos do território de Gibraltar e não aos do Reino Unido³⁶. Da mesma forma, a Comissão Europeia entendeu que as alterações da legislação tributária na coletividade de *Saint Martin*, que integra o território da República Francesa, não se caracterizava como geograficamente seletiva, na medida em que essa região é competente para adotar as referidas medidas e que ela assumia as consequências político-financeiras do conjunto de medidas adotado³⁷.

Cabe ressaltar que, ainda que a entidade regional ou local goze de autonomia institucional, procedimental e financeira em relação à entidade central, quando porventura uma medida por ela adotada vier a favorecer apenas algumas empresas em detrimento de outras, poderá haver seletividade - não mais geográfica, mas material³⁸. Nesse sentido, recentemente, a CJUE reverteu o julgamento de 1ª instância no caso *Reino Unido v. Comissão (Gibraltar)*, C-106-09, estabelecendo que a criação de um imposto com base no número de funcionários e um imposto sobre ocupação de locais profissionais, limitados em todo o caso a 15% do rendimento, seria seletivo, na medida em que beneficiaria sobretudo as empresas “off shore”, que não operam efetivamente nesse território³⁹.

³³ Cf. L-150, Decisão de 18 de junho de 2003.

³⁴ Cf. C-88/03, *Portugal v. Comissão*, de 6 de setembro de 2006.

³⁵ Cf. C-428/06, *UGT-Rioja*, de 11 de setembro de 2008.

³⁶ Cf. T-211/04, *Governo de Gibraltar*, de 18 de dezembro de 2008.

³⁷ Cf. Decisão C(2009)4026, de 3 de junho de 2009.

³⁸ Cf. Bernard Castagnède, *op. cit.*, p. 48.

³⁹ Cf. C-106/09, *Reino Unido v. Comissão (Gibraltar)*, de 15 de novembro de 2011. No julgamento do recurso, a CJUE deixou de analisar a questão da seletividade geográfica da reforma fiscal de Gi-

II.4.3. *Justificativa*

Conforme visto anteriormente, as vantagens ou benefícios outorgados pelo Estado ou provenientes de recursos estatais que falseiem ou ameacem falsear a concorrência e as trocas comerciais entre os Estados-membros, “favorecendo certas empresas ou certas produções”, são consideradas auxílios estatais. No entanto, não é toda e qualquer medida que favoreça empresas específicas ou determinadas atividades ou setores econômicos, afastando-se do padrão de referência do sistema fiscal de um determinado Estado, que é contrária ao Direito Comunitário.

Para que uma vantagem seja efetivamente considerada como seletiva e contrária ao Direito Comunitário, *a medida também deve ser injustificada*. De fato, existem derrogações ao padrão de referência que “pela natureza ou economia do sistema” são justificáveis. Nesse sentido, seriam justificáveis as derrogações ao padrão de referência de um Estado-membro que decorram diretamente dos princípios fundadores ou diretores intrínsecos do sistema fiscal do país em causa⁴⁰.

A Comissão Europeia é bastante rigorosa quando da análise das medidas que se justificariam “pela natureza ou economia do sistema”. A uma, considera ser tarefa do Estado-membro demonstrar de que forma a medida é justificada pela natureza ou economia do sistema. A duas, somente em poucas hipóteses aceitou que uma medida materialmente seletiva fosse assim justificada. De acordo com a Comissão, especificidades de certos setores e tipos de operação podem eventualmente justificar um tratamento fiscal derogatório quando forem inerentes ao sistema fiscal em questão. A esse respeito, a Comissão Europeia esclareceu que a progressividade do imposto de renda é justificável pela lógica redistributiva desse tipo de imposto. Da mesma forma, seria justificável pela natureza do sistema fiscal a isenção de imposto de renda de algumas entidades sem fins lucrativos⁴¹.

Conforme o Relatório sobre a Implementação dos Auxílios Estatais (2004), no caso *Dinamarca, N-53/99*, entendeu-se que a isenção parcial de imposto sobre a propriedade rural concedida ao setor agrícola era justificável em razão do papel da propriedade rural na produção agrícola do país. Além disso, no caso *N-214/06*, esclareceu-se que a isenção parcial do imposto sobre a propriedade rural concedida ao setor agrícola visava compensar os aumentos da base de cálculo decorrentes da valorização imobiliária da propriedade rural. Da mesma forma, num caso envolvendo a *Itália, Decisão de 5 de junho de 2002*, a Comissão entendeu que a isenção de imposto sobre transferência de ativos, quando da transformação de uma empresa pública em privada, não seria seletiva, pois visava obter a “neutralidade fiscal” da operação, inserida na lógica do sistema italiano⁴².

Em sentido oposto, conforme visto no caso *Reino Unido v. Comissão (Gibraltar), C-106-09*, é de difícil justificação o tratamento tributário mais favorável atribuído

braltar, na medida em que, constatada a seletividade material, essa, por si só, seria suficiente para caracterizar um auxílio estatal.

⁴⁰ Cf. Comunicado da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam a fiscalidade direta das empresas (98/C 384/03), de 10 de dezembro de 1998.

⁴¹ *Idem*.

⁴² Cf. Relatório sobre a implementação da Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam a fiscalidade direta das empresas C(2004)434, de 9 de fevereiro de 2004.

aos não residentes em relação às empresas residentes. Em outro caso relativo à *Itália*, *Decisão de 11 de dezembro de 2001*, a Comissão Europeia entendeu que a necessidade de reestruturação do setor bancário não justificaria os benefícios fiscais concedidos às operações de fusão do setor. Igualmente, num caso envolvendo os *Países Baixos*, *Decisão de 17 de fevereiro de 2003*, a Comissão Europeia entendeu como indevida a isenção fiscal relativa à reserva constituída para cobrir determinados riscos concedida a grupos multinacionais com empresas em pelo menos quatro países ou dois continentes. Segundo a Comissão, as condições objetivas de elegibilidade para o gozo do benefício não eram coerentes com o sistema holandês⁴³.

Como se vê, a questão da seletividade é bastante complexa. Em tese, considera-se contrária ao Direito Comunitário a medida que derroga o padrão de referência do sistema fiscal de um Estado, admitindo-se, excepcionalmente, que a medida fiscal derogatória seja justificável pela natureza ou economia do sistema. Entretanto, na prática, tanto a definição do padrão de referência, quanto dos elementos que denotam sua derrogação e eventuais justificativas plausíveis em função de sua natureza ou da economia do sistema, são difíceis de serem avaliados. Talvez por essa razão, a seletividade seja um dos critérios mais complicados em relação aos auxílios estatais.

III. Compatibilidade dos Auxílios Estatais

Vale ressaltar que o princípio da vedação dos auxílios estatais no âmbito da União Europeia sofre algumas atenuações. O art. 107, parágrafo 2º, do TFUE (anterior art. 87 do TCE) dispõe *serem compatíveis* com o mercado interno: (a) os auxílios estatais de caráter social, concedidos aos consumidores individuais com a condição de serem concedidos sem qualquer discriminação relacionada com a origem dos produtos; (b) os auxílios destinados a remediar os danos causados por calamidades naturais ou por outros acontecimentos extraordinários; e (c) os auxílios atribuídos à economia de certas regiões da República Federal da Alemanha afetadas pela divisão da Alemanha, desde que sejam necessários para compensar as desvantagens econômicas causadas por esta divisão.

Por sua vez, o art. 107, parágrafo 3º, do TFUE (anterior art. 87 do TCE) dispõe que *podem ser considerados compatíveis* com o mercado interno, os auxílios estatais destinados: (a) a promover o desenvolvimento econômico de regiões em que o nível de vida seja anormalmente baixo ou em que exista grave situação de desemprego; (b) a fomentar a realização de um projeto importante de interesse europeu comum ou a sanar uma perturbação grave da economia de um Estado-membro; (c) a facilitar o desenvolvimento de certas atividades ou regiões econômicas, quando não alterem as condições das trocas comerciais; (d) a promover a cultura e a conservação do patrimônio, quando não alterem as condições das trocas comerciais e da concorrência; e (e) outras categorias de auxílios determinadas por decisão do Conselho, sob proposta da Comissão.

Nesse diapasão, a Comissão Europeia entende que, para serem considerados como compatíveis com o mercado comum, os auxílios estatais destinados a favore-

⁴³ *Idem.*

cer o desenvolvimento econômico de determinadas regiões devem ser “proporcionais e aptos aos objetivos pretendidos”. Ademais, os critérios de apreciação dos auxílios com finalidade regional devem levar em consideração outros eventuais efeitos destes auxílios, em especial: (i) sua contribuição para o desenvolvimento regional; (ii) a correspondência das medidas com as desvantagens regionais reais; e (iii) uma análise em relação aos efeitos negativos do auxílio nos demais Estados-membros⁴⁴.

Com efeito, foram declarados compatíveis com o mercado comum os regimes tributários derogatórios aplicáveis à *Zona Econômica Especial das Canárias (Espanha)*, N-708/98 e da *Zona Franca da Ilha da Madeira (Portugal)*, N-204/86, E-13/91, E-19/94, N-222/A/2002. É que as medidas fiscais adotadas nesses territórios visavam favorecer o desenvolvimento econômico das referidas regiões insulares, de localização remota e desenvolvimento econômico bastante reduzido. Assim, segundo a Comissão Europeia, considerando que o nível de auxílio estatal era proporcional às deficiências que as medidas pretendiam atenuar, entendeu-se que o regime fiscal aplicado em ambos os territórios era compatível com o Direito Comunitário⁴⁵. No entanto, esse tipo de auxílio é normalmente concedido por uma duração limitada e é regressivo ao longo dos anos.

Além das hipóteses acima referidas, a Comissão entendeu ainda que algumas outras categorias de auxílios estatais são compatíveis com o Direito Comunitário. Entre essas podemos destacar: os auxílios a pequenas e médias empresas, os auxílios ao emprego, auxílios à formação, alguns auxílios de natureza regional e os auxílios *de minimis* já mencionados. Além disso, a Comissão Europeia estabeleceu diretrizes, donde se depreendem alguns critérios em relação aos auxílios estatais, especialmente no que tange aos auxílios relacionados à proteção do meio-ambiente, medidas de investimento, auxílios econômicos de caráter geral etc.

IV. Procedimento

A Comissão Europeia, órgão administrativo encarregado da análise da existência e da compatibilidade dos auxílios estatais com o Direito Comunitário, deve efetuar uma análise permanente destes. O procedimento de análise de um auxílio estatal está previsto no Regulamento CE nº 659/1999 (alterado pelo Regulamento CE nº 1791/2006). De acordo com o regulamento, os trâmites relativos ao procedimento e às consequências da caracterização de uma medida como auxílio estatal diferem segundo se trate de uma medida já existente ou uma medida nova.

IV.1. Auxílios existentes

Auxílios existentes são aqueles implementados antes da entrada em vigor do Tratado ou da adesão do Estado-membro em questão. Da mesma forma, também são considerados como auxílios existentes aqueles que tenham sido anteriormente

⁴⁴ Cf. Comunicado da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam a fiscalidade direta das empresas (98/C 384/03), de 10 de dezembro de 1998.

⁴⁵ Cf. Relatório sobre a implementação da Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam a fiscalidade direta das empresas C(2004)434, de 9 de fevereiro de 2004.

te autorizados pela Comissão, mas que tenham se transformado em auxílio ilegal em razão da “evolução do mercado comum”.

Em consonância com o art. 108, parágrafo 1º, do TFUE (anterior art. 88 do TCE), a Comissão procede, em colaboração com os Estados-membros, ao exame permanente dos regimes de auxílios existentes nesses Estados. Para que isso ocorra, os Estados-membros devem apresentar, anualmente, à Comissão, relatórios sobre os regimes de auxílios estatais existentes. No caso de reduções fiscais ou de isenção parcial ou total de impostos, os relatórios devem fornecer uma estimativa das perdas de receitas orçamentárias. Após uma análise preliminar, a Comissão poderá permitir que o Estado-membro apresente observações justificando a adoção das referidas medidas.

A Comissão examina, então, a compatibilidade dos auxílios estatais existentes com os dispositivos do tratado. Caso ela julgue as medidas compatíveis com o mercado comum, o Estado-membro poderá continuar a adotá-las. Caso, ao contrário, a Comissão julgue-as incompatíveis, ela poderá propor ao Estado em questão (i) a supressão da medida; ou (ii) adaptações úteis visando eliminar a distorção concorrencial resultante do auxílio estatal. No entanto, tratando-se de auxílios existentes, em princípio, a Comissão não pode determinar o reembolso dos valores pelos beneficiários das medidas julgadas incompatíveis com o mercado comum, salvo na hipótese de o Estado-membro não adotar as proposições efetuadas pela Comissão, hipótese em que a medida torna-se ilegal.

Por fim, importa salientar que, em relação aos regimes de auxílio estatal existentes, é necessário fazer uma distinção entre as alterações substanciais do regime (que alteram a essência do regime inicial) e as alterações acessórias (claramente destacáveis desse regime). Assim, quando uma alteração amplia a aplicação de um regime a determinadas operações ou adiciona um beneficiário, essa alteração pode ser considerada como destacável, pois que não altera o funcionamento do regime em sua essência. Segundo a Comissão Europeia, as alterações destacáveis, em regra, não afetam a qualificação de um regime como existente⁴⁶. Desta forma, caso julgadas incompatíveis com o mercado comum, não dão ensejo ao reembolso dos valores pelos seus beneficiários.

IV.2. Auxílios novos

Em se tratando de auxílios novos, estes devem ser notificados à Comissão Europeia ainda na fase de projeto, quer dizer, antes de sua implementação pelo Estado-membro. A Comissão, imediatamente após sua recepção, procederá à análise da notificação, podendo decidir: (i) pela compatibilidade da medida; (ii) pela incompatibilidade da medida; (iii) pela insuficiência das informações fornecidas para seu pronunciamento conclusivo sobre o caso, hipótese em que deverá solicitar novas informações ao Estado-membro interessado.

Os auxílios não devem ser implementados antes de uma decisão por parte da Comissão, autorizando-os. Eventual implementação da medida pelo Estado-mem-

⁴⁶ Cf. Relatório sobre a implementação da Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam a fiscalidade direta das empresas C(2004)434, de 9 de fevereiro de 2004.

bro antes da referida autorização pela Comissão Europeia é considerada ilegal, podendo a Comissão, inclusive, determinar uma medida cautelar para suspender o auxílio até a análise conclusiva do caso.

Contrariamente ao que ocorre com os auxílios existentes, para os auxílios novos, o reconhecimento da ilegalidade da medida e sua incompatibilidade com o Direito Comunitário poderá acarretar a *determinação de reembolso das vantagens recebidas* pelos beneficiários. Disso decorre que os auxílios novos outorgados pelos Estados-membros sem prévia aprovação pela Comissão podem acarretar impactos consideráveis no bolso do contribuinte.

Na hipótese de auxílio estatal sob forma fiscal, o montante a ser reembolsado é calculado com base numa comparação entre o imposto efetivamente pago pelos beneficiários da medida e aquele que deveria ter sido pago se tivessem sido aplicadas as regra gerais que formam o padrão de referência de determinado Estado-membro. Sobre este montante devem ainda ser acrescidos juros. Os juros são devidos a partir da data em que o auxílio ilegal foi colocado à disposição do beneficiário até o momento da sua recuperação. Não fossem aplicados juros sobre os valores a serem restituídos seria como permitir a concessão de um auxílio estatal sob a forma de um empréstimo sem juros.

Cabe ressaltar que o Regulamento CE nº 659/1999 obriga a recuperação dos auxílios estatais contrários ao Direito Comunitário. Trata-se de uma forma de dar efetividade à decisão que julga uma medida como ilegal, de forma a restabelecer o *statu quo ante*. Mesmo a dificuldade em se localizar os beneficiários ou calcular o benefício fiscal a ser recuperado não exime o Estado-membro do cumprimento da decisão da Comissão. Assim, após a qualificação como auxílio estatal de uma isenção outorgada, sem prévia notificação à Comissão, foi determinado à França que recuperasse os respectivos valores junto aos beneficiários da medida. A não execução dessa *determinação acarretou na condenação da França pela CJUE, no caso Comissão v. França, C-214/07*⁴⁷.

No entanto, de acordo com o regulamento, a Comissão não deve exigir a recuperação do auxílio se isso for contrário a um princípio geral de Direito Comunitário. Um desses princípios é o *princípio da confiança legítima*. Estão abrangidos por esse princípio os comportamentos dos contribuintes que possam ter sido influenciados por uma decisão de alguma das instituições comunitárias. Isso ocorre, por exemplo, quando um regime idêntico à medida em questão tenha sido anteriormente declarado, pela Comissão ou pela CJUE, como compatível com o mercado comum. Com efeito, com base no princípio da confiança legítima, entendeu-se, no caso *Bélgica v. Comissão, C-182/03*, que o regime fiscal privilegiado atribuído aos centros de coordenação belgas poderia ser mantido, pelas empresas que já gozavam do benefício, até o prazo final de sua concessão⁴⁸.

V. Considerações Finais

Os Estados-membros da União Europeia não estão mais livres para adotar medidas fiscais conforme sua conveniência. O Direito Comunitário impõe limita-

⁴⁷ Cf. C-214/07, *Comissão v. França*, de 13 de novembro de 2008.

⁴⁸ Cf. C-182/03, *Bélgica v. Comissão*, de 22 de junho de 2006.

ções à soberania de seus membros. Uma dessas restrições consiste na vedação dos denominados “auxílios estatais”, quer dizer: auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência e as trocas comerciais, favorecendo certas empresas ou certas produções, conforme previsto no art. 107, parágrafo 1º, do TFUE. Embora essa restrição vise, em princípio, eliminar distorções em relação à concorrência, ela tem tido *um impacto significativo na autonomia dos Estados-membros da União Europeia*.

No âmbito fiscal, a Comissão Europeia e a CJUE evidenciam que os auxílios estatais podem assumir diversas formas, tais como deduções, amortizações extraordinárias, crédito de imposto, isenção, diferimento, remissão, moratória, reembolso etc. Além do mais, resta claro que existem situações em que o Direito Comunitário considera a medida como justificável ou compatível com o mercado comum, especialmente nos casos em que tal medida tenha natureza social e for destinada ao consumidor final (art. 107, parágrafo 2º), promover o desenvolvimento econômico de algumas regiões (art. 107, parágrafo 3º, “a”), ou ainda facilitar o desenvolvimento de algumas atividades (art. 107, parágrafo 3º, “c”).

Os auxílios estatais, inclusive aqueles de natureza fiscal, são controlados pela Comissão Europeia nos termos do art. 108 do TFUE. A Comissão tem procedimentos distintos conforme se tratem de auxílios existentes ou novos. Tratando-se de auxílios existentes, a Comissão examina a compatibilidade dos auxílios propondo medidas para eliminar eventual distorção na concorrência. Já as medidas novas devem ser comunicadas à Comissão previamente à sua implementação pelo Estado-membro, sob pena de serem consideradas ilegais e darem ensejo à recuperação do benefício perante os respectivos beneficiários das medidas. As decisões da Comissão podem ser objeto de impugnação perante a Corte de Justiça da União Europeia.

De fato, o controle dos auxílios estatais configura mais uma limitação à autonomia fiscal dos Estados-membros da União Europeia, que vem se adicionar às restrições decorrentes da harmonização dos impostos indiretos e aquelas decorrentes das liberdades fundamentais no âmbito do mercado comum. Porém, assim como as demais, trata-se de uma limitação ao poder de tributar consentida por seus próprios membros, que voluntariamente outorgaram poderes à uma Comissão para que esta diga e, eventualmente, sancione aquilo que é contrário ao interesse comum.

Em realidade, um dos principais problemas relacionados aos auxílios estatais não está na perda da autonomia fiscal dos Estados-membros, nem na legitimidade do seu controle pela Comissão Europeia e pela CJUE, mas sim na vagueza de seu conceito e na ausência de objetividade de seus critérios, que impedem uma definição precisa da abrangência do instituto do “auxílio estatal”, instaurando um cenário de insegurança jurídica, que dificulta uma orientação dos governantes quando da elaboração de suas políticas fiscais.

Com efeito, se por um lado a evolução jurisprudencial reflete o desenvolvimento da União Europeia e a integração político-econômica de seus membros, por outro, gera grande insegurança para os governos dos Estados-membros, que buscam evitar que as medidas fiscais por eles elaboradas se caracterizem como “seletivas” e incompatíveis com a ideia de um mercado comum. Os contribuintes também

sofrem com essa disputa, pois ainda que sejam, em um primeiro momento, beneficiados com a concessão de um auxílio estatal, podem vir a ser obrigados a restituir os benefícios recebidos, independentemente de sua boa-fé.

Além do mais, muitas questões restam em aberto: até que ponto a concessão de regimes fiscais por acordos prévios pode configurar uma medida seletiva e, como tal, um auxílio estatal? Como fica a questão da transação tributária face à vedação dos auxílios estatais? Como obter a restituição da vantagem indevidamente recebida quando a empresa beneficiária tiver encerrado suas atividades? E na hipótese de sucessão empresarial (fusão, aquisição, cisão), deve o sucessor restituir as vantagens recebidas pela sucedida? Nessa hipótese, importa saber se a transação se deu a valor de mercado ou não? Quais são as hipóteses em que um Estado pode alegar impossibilidade absoluta de cumprimento de uma decisão de recuperação dos auxílios estatais concedidos indevidamente?

Enfim, essas são apenas algumas das questões envolvendo os auxílios estatais que deverão ser melhor esclarecidas num futuro próximo pela Comissão Europeia e pela CJUE.