

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

21



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

A Noção de Abuso Fiscal à Luz da Jurisprudência do Direito Comunitário*

Claudio Sacchetto

Professor Titular de Direito Tributário da Universidade de Torino.

Resumo

O objeto do presente estudo é a reconstrução da noção de abuso no Direito europeu, a qual emerge da jurisprudência do Tribunal de Justiça da Comunidade Européia, à luz das mais recentes sentenças que definiram os limites de sua aplicação em termos mais claros.

Abstract

The object of this study is the reconstruction of the idea of abuse in European Law which rises from the case law of European Community Supreme Court, in accordance to recent judgment which establishes the limits of its use.

“Le droit cesse Là où l’abus commence.”

(Planiol)

A área semântica do termo abuso, *abuse*, engloba uma série de acepções e de especificações, para alguns coincide com a noção de elisão, para outros invade a área da elisão, mas mantém como categoria conceitual uma autonomia própria. O *International Tax Glossary* (Glossário Internacional Tributário), do IBDF, define a expressão *Abuse of Law* como uma “Civil law doctrine, not restricted to tax law, which is broadly equivalent to the substance over the form doctrine often encountered in common law”. A categoria jurídica do abuso no contexto tributário sempre gerou equívocos, seja por ser um conceito tomado emprestado do Direito Civil e na seqüência adaptado às situações tributárias, seja porque no contexto europeu o termo foi algumas vezes copiado de outras ordenações, mas a sua *tradução* interna, inclusive conceitual, não foi sempre corrigida.

A primeira exigência, portanto, para quem se aventura nesta pesquisa é delimitar a noção, *id est*, o conteúdo. Esta preocupação científico-sistemática parece ainda mais motivada pelo fato que existem ordenamentos - como o italiano - que não conhecem, em sua tradição jurídica, a categoria do abuso de direito, com aplicação ao Direito Tributário.

O tema do abuso de direito não é novo, nem mesmo para o Direito Tributário. As grandes escolas francesas, alemãs e italianas (tenha-se em mente Griziotti e a escola de Pavia) forneceram, no passado, contribuições fundamentais para o progresso do esclarecimento deste problema. Neste estudo, por ações de economia expositiva, não poderei fazer as interessantes referências ao passado.

* Traduzido por Ricardo Fernandes.

A única concessão é a surpreendente analogia dos problemas atuais ao passado, como evidencia uma sentença que remonta a *US Supreme Court, Gregory v. Helvering*¹, de 1935, na qual afirmava-se que: “the legal right of a taxpayer to decrease the amount of what otherwise would be his taxes, or altogether avoid them, by means which the law permits (...), cannot be doubted”. A Corte Europeia de Justiça pode apresentar precedentes ilustres!

Ademais, sempre por motivos de economia expositiva, evitaremos o confronto da noção com a de evasão e com a de elisão, que fornecem em contraste contribuições esclarecedoras, e que no presente, se dão como conhecidas.

Para os fins limitados deste relatório, pode, no entanto, ser útil se referir a uma noção de abuso segundo a abordagem dos países que seguem a *Civil Law*, na definição que é proposta por Cirille David como: “an use of one or more statutory rules explicitly conflicting with the meaning, purpose and scope of that rule or series of rules. It is any use or application otherwise than in accordance with the purpose of the rule.”²

O objeto do presente relatório será dirigido em sua maior parte na reconstrução da noção de abuso, a qual emerge da jurisprudência do Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia, à luz, sobretudo, das mais recentes sentenças que definiram os limites em termos mais claros.

A exigência de conhecer com exatidão o conteúdo e os efeitos da noção de abuso no contexto da norma tributária da comunidade europeia tem uma relevância tanto teórica geral - independentemente do contexto normativo em que tem origem - seja uma relevância para efeitos práticos de que tal noção assumiu. Do ponto de vista teórico, basta citar a afirmação do Adv. Geral Maduro na sentença *Halifax*³, na qual eleva a noção de abuso “a princípio geral de interpretação do direito comunitário [da comunidade europeia]” “se não até mesmo a princípio geral *tout court* do direito comunitário”.

O interesse pelo estudo desta categoria reside no fato de que esta se põe como emblemática para quem pretende estudar o direito comunitário, e que este está sendo constituído e desenvolvido como sistema de princípios com base jurisprudencial.

Uma importância que é teórica e prática, ao mesmo tempo, da noção de abuso é a de ser pertinente e instrumental para esclarecer o que - de acordo com quem escreve - é um dos objetivos fundamentais do tratado, porém ainda não adequadamente conhecidos e determinados, como, por exemplo, a noção de *mercado, mercado comum, de mercado único, de mercado com livre concorrência*.

A importância prática e operacional da categoria de abuso é tal que se pode peremptoriamente afirmar que, após as sentenças de *Cadbury*⁴ e de *Halifax* de 2006, nenhum *International tax planning* sobre IVA (Imposto de Valor Agregado) e impostos diretos podem mais ignorar a doutrina do abuso. A categoria do abuso fiscal

¹ US Supreme Court, *Gregory v. Helvering*, 293 US 465 (1935).

² *Riv. Dir. Fin.*, 1995.

³ Tribunal de Justiça Europeu, sentença de 21 de fevereiro de 2006, causa C-255/02, *Halifax plc v. Commissioners of Customs and Excises*.

⁴ Tribunal de Justiça Europeu, sentença de 12 de setembro de 2006, causa C-196/04, *Cadbury Schweppes plc v. Commissioners*.

comunitário tem importância de fato operacionalmente pelas relações muito estreitas e condicionantes sobre o papel, as funções e os limites das normas nacionais sobre o *CFC*. Estas afirmações serão mais claras durante a minha apresentação.

Antes de entrarmos em *medias res* sobre a noção na comunidade europeia de abuso, pode ser útil fazermos uma referência sobre o estado da elaboração teórica e os *approches* mais gerais sobre a política tributária sobre o tema, até o momento prevalentes.

A abordagem internacional sobre a noção tributária de elisão e de abuso permeia uma grande não-homogeneidade conceitual, com diversas abordagens e técnicas de acordo como esta se apresenta nos Estados regidos pelo *civil law* ou *common law*.

No que se refere ainda ao conceito de abuso nas convenções internacionais sobre questões fiscais, o Modelo de Convenção OCDE não contém em si mesmo uma definição explícita do conceito de abuso, nem contém referência explícita sobre a norma nacional. As únicas referências que se encontram no Comentário de 2003 nos arts. 1, 10, 11 e 12 do Modelo OCDE, que não usa o termo abuso, mas admite explicitamente que a luta contra a elisão e a evasão fiscal internacional faz parte das finalidades das convenções internacionais sobre assuntos tributários.

No Comentário do art. 1, na verdade, amplia-se o espectro do abuso das convenções internacionais, incluindo dentro deste conceito todos os casos em que o contribuinte busca vantagens que não lhe seriam cabíveis com base no disposto na convenção, realizando atos significativamente destinados a esta finalidade e contrários ao objeto e à finalidade da convenção. Existe sim aqui uma preciosa referência para que se possa entender qual foi, posteriormente, a posição do Tribunal de Justiça europeu, um órgão jurisdicional muito sensível ao dar importância nas motivações das suas decisões, com finalidades e objetivos substanciais, econômico-financeiros das leis tributárias. Para a Corte da União Europeia não é tão importante o respeito à forma, quanto a sua substância. O que conta é garantir e preservar a finalidade a que uma disposição se presta.

Voltando nossos olhos para os Estados Unidos, nota-se como aspecto da luta contra o abuso dos tratados tem uma relevância de primeiro plano, de acordo com a política própria dos EUA de utilizar as convenções não somente como instrumento para garantir a eliminação da dupla tributação, mas também e, sobretudo para enfrentar a elisão e a evasão fiscal. Eis a principal diferença entre os modelos dos EUA e da OCDE: o modelo dos EUA inclui disposições antiabuso (ex.: como as *Limitations on benefits, LOB*) especificamente designadas para enfrentar as formas de abuso das convenções internacionais conhecidas como *treaty shopping*, as quais restringem muito a aplicação das convenções assinadas pelos Estados Unidos nos casos em que indivíduos residentes sejam controlados por sociedades ou pessoas residentes em outros países, evitando assim a abertura de benefícios da convenção bilateral a estes indivíduos.

Aproximando-se da abordagem europeia, considera-se que a noção de abuso é movida - e se move - colocando como próprio fundamento diversos *formadores*, no caso tratado, as diretivas e as sentenças. Na abordagem na União Europeia, fundamental é a consideração dos interesses em jogo, que para a Comunidade Europeia são, de um lado, o respeito às liberdades fundamentais (em aplicação do di-

reito primário) e das diretivas relacionadas direta e indiretamente (direito secundário) e, de outro lado, os interesses fiscais dos Estados.

Na ausência de referências textuais sobre o Tratado, as mais diretas se encontram nas diretivas. A Diretiva 90/435/CEE, relacionada ao regime tributário comum sobre a distribuição dos dividendos, *ressalva* a “aplicação de disposições nacionais ou convenções necessárias para evitar as fraudes ou os abusos”, enquanto a Sexta Diretiva IVA, no art. 27, parágrafo 1, reconhece aos Estados-membros o *poder para descumprir* as suas disposições, também com a finalidade de “evitar tais fraudes e evasões fiscais”.

As passagens “ressalva” e “poder para descumprir” permitem atribuir uma primeira implicação sistemática imediata a estas disposições, no sentido de que estas se portam como sistemas normativos nacionais, em descumprimento à norma da comunidade europeia que, como se sabe, ao menos em princípio, sempre se apresenta como preponderante comparada à nacional.

Ademais, a Diretiva 90/434/CEE, conhecida como *Merger and acquisitions Directive*, sanciona que “o fato de que uma das operações previstas no art. 1 não seja efetuada por motivos econômicos válidos (...) pode constituir a suposição de que esta última tenha como objetivo principal, ou como um dos seus objetivos principais, a fraude ou a evasão fiscal” onde a ênfase da disposição reside nos pressupostos dos “motivos econômicos válidos”. Na verdade, se trata de uma suposição que não é privada de fundamentos lógicos e de confronto com a praxe. Quais motivos existem, senão os fiscais, além dos motivos econômicos válidos?

Sobre esta diretiva se extrai algo além do fundamento e da razão destes sistemas em descumprimento. Este descumprimento parece significativo - em um quadro em que domina a superioridade do direito comunitário - sobretudo porque a sua aplicação depende da verificação de condições de fato que somente os juizes nacionais podem estabelecer.

Os estados podem suspender os benefícios das diretivas caso haja o abuso.

Conforme já antecipado, é, todavia sobre o aspecto jurisprudencial - em particular sobre o aspecto das sentenças da Corte de Justiça da Comunidade Europeia - que se firma a base na qual se desenvolveu o conceito de abuso na norma tributária da comunidade europeia. O TJCE (Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia), como menciona a doutrina, há tempos está tentando dar solidez e homogeneidade aos termos e às cláusulas antiabuso contidas nas diretivas, aplicando a estas os princípios gerais da norma tributária⁵.

O TJCE reafirma aquela que se tornou uma função reconhecida talvez por todos, não somente de *uniformização exegética das leis*, vale mencionar de intérprete exclusivo do significado das normas da comunidade, mas também *nomopoiética*, de indivíduo *criador*, no sentido próprio, do direito.

O percurso de reconstrução da noção de abuso comunitário foi feito em graus e pode-se dizer que ainda está em andamento e não ocorre, em total autonomia, uma vez que, por ordem da mesma Corte, a evolução do conceito de abuso “se baseia no direito comunitário dos Estados membros que se inspiram no *civil law*”⁶.

⁵ Sobre o item vide Pasquale Pistone, *Abuso del Diritto ed Elusione Fiscale* (Abuso do direito e elisão fiscal), Pádua, 1995.

⁶ Proc. La Pergola, in *Centros Ltd.* (C-212/97).

A atividade do uniformizador TJCE sobre o termo abuso é mais valorizada, pois há - no âmbito dos países europeus - conforme mencionado no início, uma não-homogeneidade não somente das abordagens teóricas, não somente dos conteúdos, mas também uma não-homogeneidade lingüística (pensemos na dicotomia mal entendida entre os termos em inglês *tax avoidance* e o francês *evasion fiscale* e entre o termo *tax evasion e fraude à la loi*: termos de difícil compreensão que não tiveram impacto idêntico nos contextos jurídicos internacionais).

A experiência mostra então que em nível de incidência nas normas dos países, o direito comunitário freqüentemente não foi corretamente aplicado, no sentido de ter sido usado para fins de proteção do sistema fiscal nacional⁷. Em alguns casos, as Administrações Tributárias nacionais tentaram usar o conceito de abuso como uma justificativa para medidas internas em contraste com as quatro liberdades fundamentais.

Com relação mais especificamente à noção de abuso na jurisprudência da comunidade européia, o ponto de partida é que a noção de abuso é formada sobre dois binários distintos: o do IVA e o dos impostos diretos. Comum a ambos é a ausência de uma cláusula antielisão geral e, portanto, a necessidade de retirá-la do sistema das fontes do direito comunitário.

Sobre o IVA, os primeiros sinais são as sentenças *Direct Cosmetics*⁸, *Kefalas*⁹ e *Imperial Chemical Industries (ICI)*¹⁰ (com as quais pela primeira vez se relaciona à elisão com as liberdades fundamentais e a defesa dos interesses fiscais dos Estados), a sentença *X & Y*¹¹ e as duas mais recentes sentenças *Halifax* e *Cadbury Schweppes*.

O método adotado pelo Tribunal de Justiça da Comunidade Européia é um critério reconstrutivo do tipo aditivo. Com a sentença *Leur Bloem* esta assume posição sobre a existência dos *motivos econômicos válidos*, dando a estes uma dimensão muito mais ampla: diz-se que na verdade “os motivos econômicos válidos” - ex-Diretiva 90/434/CEE, *Merger Directive* - existem mesmo no caso de reorganização societária com a troca de ações e constituição de uma sociedade de *holding* devidamente constituída, *mesmo que esta não desempenhe nenhuma atividade econômica*¹².

O TJCE também determinou que “o poder de descumprir as suas disposições (IVA) encontra um forte limite no princípio da proporcionalidade, e que as disposições nacionais devem ter menor efeito restritivo que o direito comunitário”¹³.

A conseqüência é que não são válidas nem as suposições absolutas, como na causa *Leur Bloem*¹⁴, nem - em alguns casos - aquelas relativas, como na sentença

⁷ F. Vanistendael, “Halifax and Cadbury Schweppes: One Single European Theory of Abuse in Tax Law?”, *EC Tax Review* n. 4/2006. Segundo Vanistendael, “outside taxation there is a flourishing theory of abuse of Community law, but apparently tax lawyers prefer to spend their time in their own garden instead of visiting the garden of Community law and learning something from the flowers that are growing there”.

⁸ Tribunal de Justiça Europeu, sentença de 12 de julho de 1998, causas reunidas C-138 e 139/86.

⁹ Tribunal de Justiça Europeu, sentença de 12 de maio de 1998, causa C-367/96.

¹⁰ Tribunal de Justiça Europeu, sentença de 16 de julho de 1998, causa C-264/96.

¹¹ Tribunal de Justiça Europeu, sentença de 21 de novembro de 2002, causa C-436/00.

¹² Si veda, a tale proposito, a causa *Leur Bloem* (C-28/95).

¹³ Tribunal de Justiça Europeu, sentença de março de 1999, causa C-212/97, *Centros ltd.*

¹⁴ Seguindo do recente TJCE de 5 de julho de 2007 C-321/05, *Hans Markus Kofoed v. Skatteministeriet*, em vias de publicação.

*Schumaker*¹⁵. Chega-se até a afirmar que não são válidas nem mesmo as suposições simples com inversão do ônus da prova, uma vez que são incompatíveis com as liberdades fundamentais¹⁶.

O que surge progressivamente da observação da reconstrução da noção de abuso é que o Tribunal acaba por dar a esta uma dimensão muito ampla, estendendo-a inclusive para as normas nacionais quando têm algum efeito sobre o direito comunitário¹⁷.

Nesta obra progressiva de esclarecimento, um resultado importante na verdade é o de distinguir de um lado a noção de abuso *do direito* comunitário, ou seja, do abuso em sentido estrito dentro do direito comunitário, e de outro a noção de abuso *de direito comunitário*, isto é, o abuso de elaboração do direito comunitário.

Mas é com as duas sentenças já mencionadas, *Halifax* e *Cadbury Schweppes*, verdadeiros *miles stones* nesta evolução, que se dá um salto genérico esclarecedor: ambas as causas têm em comum o conceito de abuso do direito comunitário, não do ponto de vista da norma interna, mas sim do ponto de vista do direito comunitário: *Halifax* refere-se à Sexta Diretiva IVA, enquanto *Cadbury Schweppes* está relacionada às liberdades fundamentais.

Mais detalhadamente: a *Halifax* é uma instituição bancária que tinha a intenção de organizar algumas obras de construção. Sendo a maior parte dos seus serviços isentos de IVA, esta poderia recuperar somente uma parte mínima de tal imposto. A *Halifax* elaborou, então, um plano que permitia, por meio de uma série de operações em que estavam envolvidas diversas sociedades ou organizações, por fim recuperar na prática a integralidade do IVA recolhido totalmente nas obras de construção.

A instituição bancária pediu então o reembolso do IVA recolhido totalmente sobre as operações realizadas, mas os *Commissioners of Customs and Excises* ingleses recusaram tal pedido, considerando que uma operação - independentemente da sua real natureza - realizada somente para o fim de elidir o IVA, não seria, por si só, nem uma “cessão” ou uma “prestação”, nem uma medida tomada no âmbito de uma “atividade econômica” para os fins do IVA.

O Tribunal de Justiça destaca que os sujeitos de direito não podem valer-se fraudulentamente ou abusivamente do direito comunitário: este princípio da proibição de comportamentos abusivos é aplicado também no setor do IVA. Este considera, ainda, que a Sexta Diretiva IVA se opõe ao direito do indivíduo passivo de deduzir o IVA recolhido no total, quando as operações que fundam tal direito integrem um comportamento abusivo.

De fato, segundo o TJCE, para que possa ser configurado um comportamento abusivo, é necessário que se passe em dois *testes*: de um lado, é necessário verificar se as operações controversas, não obstante a aplicação formal das condições previstas pelas disposições pertinentes da Sexta Diretiva e pela legislação nacional

¹⁵ Tribunal de Justiça Europeu, sentença de 14 de fevereiro de 1995, causa C-279/93.

¹⁶ Vide a causa *Bent Veergaard* (C-55/98).

¹⁷ Vide a tal propósito as sentenças do Tribunal de Justiça Europeu, sentença de 14 de fevereiro de 1995, causa C-279/93, *Schumaker*, e Tribunal de Justiça Europeu, sentença de 21 de setembro de 1999, causa C-307/97, *Saint Gobain*.

que a transpõe¹⁸, levam à obtenção de vantagem fiscal, concessão seria contrária ao objetivo de tais disposições¹⁹; por outro lado, deve também resultar de uma somatória de elementos objetivos que tais operações tenham *essencialmente* (não é claro se como um único fim ou como finalidade principal) o objetivo de obter uma vantagem fiscal, ou ainda, que sejam *purely Vat-driven constructions*. O “essencialmente” indica que se trata de um elemento que é provado e que admite a prova contrária.

Esta verificação sobre os *testes* articula-se em duas fases: sobre o primeiro teste decide o Tribunal de Justiça, enquanto teste de interpretação sobre as normas do direito comunitário, enquanto sobre o segundo, as questões de fato, estas estão no âmbito da avaliação dos Tribunais nacionais.

A conclusão relevante que se obtém sobre o percurso reconstrutivo do IVA é que mesmo que não exista alguma referência formal ou textual sobre a disciplina das Diretivas, existiria um princípio como princípio geral de interpretação.

São abordadas outras faces do abuso na sentença de *Cadbury Schweppes* no âmbito dos impostos diretos. No caso concreto, a multinacional inglesa *Cadbury Schweppes plc*, sociedade matriz do grupo *Cadbury Schweppes*, opera no setor de bebidas e doces e é constituída e tem sede no Reino Unido. Na época dos fatos (em 1996) possuía controladas em outros países, entre os quais o próprio Reino Unido, países membros da União Européia e outros países fora da União Européia.

A sociedade detinha a totalidade das participações em duas sociedades com sede na Irlanda, *Cadbury Schweppes Treasury Services* (CSTS) e *Cadbury Schweppes Treasury International* (CSTI), as quais prestavam serviços financeiros e fundos a todo o grupo. Segundo o juiz da pronúncia, esta atividade induziu a situar as duas sociedades na área de Dublin denominada *International Financial Service Centre*, na qual a alíquota do imposto incidente sobre estas era equivalente a 10%. Desta forma, a *Cadbury Schweppes* podia se beneficiar do favorável regime fiscal do IFSC (*International Financial Service Centre*) e escapar da aplicação de algumas disposições fiscais do Reino Unido.

Sendo assim, foi aplicada a *CFC legislation* britânica, que prevê a imputação da renda à controladora caso a sociedade controlada seja submetida a uma transação inferior a 75% com relação àquela normalmente aplicada no Reino Unido.

O Tribunal de Justiça lembra que sociedades e cidadãos de um Estado-membro não podem se valer abusivamente ou fraudulentamente do direito comunitário; a circunstância, todavia, em que a sociedade tenha sido criada em um Estado-membro para gozar de uma legislação muito mais vantajosa não constitui, por si só, um abuso da liberdade de estabelecimento.

O resultado é que a *Cadbury Schweppes* não incorreu em abuso somente pelo fato de ter decidido constituir controladas em Dublin para o fim declarado de beneficiar de um regime fiscal favorável e não foi, portanto, barrada para a multinacional a possibilidade de invocar o direito comunitário.

O Tribunal observa que a legislação *CFC* comporta uma disparidade de tratamento entre as sociedades nacionais, em função da alíquota de impostos que in-

¹⁸ Reflete-se aqui o princípio de *substance over form*.

¹⁹ Trata-se da interpretação teleológica.

cide sobre as respectivas controladas: tal disparidade cria uma desvantagem fiscal para a sociedade nacional a que se aplica a *CFC legislation*. A disciplina sobre a *CFC* compõe, portanto, uma restrição à liberdade de instalação no sentido do direito comunitário (c.d. *Home State restriction*).

Conseqüentemente, na análise da *CFC legislation*, é necessário verificar se a restrição à liberdade de instalação pode ser justificada por motivos de combate a manobras fictícias; esta não deve encontrar aplicação quando as operações realizadas pela *CFC* resultam de uma efetiva motivação econômica e de uma efetiva instalação no Estado de estabelecimento.

A partir da motivação e do percurso lógico do Tribunal se deduz que: são dois os pressupostos que integram a noção de abuso. Primeiramente, considera a condição subjetiva, ou seja, a vontade de obter uma vantagem da norma comunitária, que pode remontar à *fraus legis romana*²⁰, em analogia com a *fraus legis* holandesa, que remonta a 1026; em segundo lugar, existe também uma condição objetiva, ou seja, o conjunto das circunstâncias objetivas cuja verificação é de competência do juiz nacional.

A sentença de *Cadbury Schweppes* não responde a todas as indagações e, entre estas aquelas que dizem respeito mais do que à solução da questão específica, mas aos quesitos de política fiscal geral. Entre aqueles específicos, todavia, deve-se perguntar com relação a qual liberdade fundamental a sociedade *Cadbury Schweppes* praticou abuso: com relação à norma sobre a liberdade de instalação ou sobre a de circulação de capitais para a qual, entre outros, o *ex art. 56* é aplicado a demais países? E, de forma mais geral, existe uma ordem hierárquica com relação às normas protegidas pelas liberdades fundamentais?

A liberdade de instalação envolve a realização ou o exercício de uma atividade econômica, enquanto a livre circulação de capitais afeta somente o portfólio. Poderia, então, tentar ser dito que as normas *CFC* limitariam a liberdade de instalação.

Em segundo lugar, existe uma contraposição entre as normas *CFC* e o direito comunitário derivado, uma vez que a Diretiva “Matriz-Filial”²¹ coloca a questão da possível taxação dos lucros da controlada estrangeira no país de residência da controladora, propondo o *fictitious dividend approach* e o *look-through approach*, juntamente com os conceitos de transparência e de lucros recebidos.

O terceiro e último problema leva a nos perguntarmos se se beneficiar de um regime estrangeiro mais favorável é visto como um abuso de liberdade fundamental ou não. A resposta do TJCE está na motivação da sentença. No âmbito do balanceamento com os interesses fiscais dos Estados, no item 35 da sentença, considera-se que “os cidadãos de um país membro não podem tentar, graças às possibilidades oferecidas pelo Tratado, escapar do império das suas leis nacionais”, todavia, “ninguém pode ser privado da possibilidade de se valer das disposições do Tratado somente porque teve a intenção de aproveitar as vantagens fiscais ofereci-

²⁰ De acordo com este princípio, *ex art. 1.344* do Código Civil italiano, há na verdade abuso quando *salvis legis verbis, substantiam eius circumvenire*.

²¹ Diretiva 90/435/CEE.

das pelas normas em vigor em um Estado membro que não seja aquele onde reside”²². Mas qual é a solução? Qual é a diferença entre uso e abuso do Tratado?

O Tribunal de Justiça da Comunidade Européia ainda se posiciona, sustentando que o objetivo da liberdade de estabelecimento não é favorável à interpenetração econômica na comunidade, mas na essência e no conteúdo de tal liberdade existe um conteúdo econômico utilitário, um “tirar vantagens”: isso implica o efetivo exercício de uma *atividade econômica real* por um prazo de tempo indeterminado. Conseqüentemente, não abusa da liberdade de estabelecimento quem exerce uma atividade econômica real em um Estado-membro que não seja o de residência, mesmo que se motivado por razões de economia fiscal, e pelo contrário, os Estados violam as liberdades *ex arts. 43 e 48 TUE*, as normas *CFC*.

Parece ainda importante entender como é realizada a discriminação. Esta se evidencia no dever de encargos em nome da matriz, inclusive sobre a renda da controlada no mesmo período de produção: reside na obrigação de imputação do lucro da controlada na renda da matriz, sem considerar a decisão de distribuição da controlada, que é sociedade com personalidade jurídica. Obrigação que não é prevista para as matrizes que sejam chefes de grupos nacionais para controladas nacionais. Segundo o regime interno e a Diretiva Matriz-Filial, a sociedade matriz com filial nacional ou residente em Estado de *non-low tax*, não sofre qualquer extração dos lucros da controlada. O ponto 44 da sentença *Cadbury Schweppes* é explícito:

“Se uma sociedade residente constituiu uma SEC em um Estado membro onde esta última é sujeita a um menor nível de impostos no sentido da legislação sobre as SEC, os lucros realizados pela controlada são, nos termos de tal legislação, atribuídos à sociedade residente e taxados em seu nome. Ao contrário, se a controlada foi constituída e sujeita a impostos no Reino Unido ou em outro Estado membro no qual não existe um nível de impostos menor no sentido da legislação sobre as SEC, tal legislação não encontra aplicação e, de acordo com a legislação do Reino Unido sobre impostos societários, a sociedade residente não é mais taxada pelos lucros da controlada.”

Eis, portanto, uma discriminação entre as matrizes com sedes secundárias localizadas no território nacional e as matrizes com sedes localizadas no exterior.

Permanecem desconhecidos deste caso os motivos da escolha do país estrangeiro, ainda que o motivo seja a menor taxaçaõ. A única condição é que a condução de uma atividade econômica no exterior seja real. Eis aqui uma relevante diferença da sentença *Halifax*, que exigia como pressuposto de abuso somente o *fim de reduzir os impostos*.

Por fim, como sempre nos padrões das motivações das decisões do Tribunal Europeu é examinada a possibilidade de razões concorrentes superiores para justificar a não-aplicação do direito comunitário, conforme as *rules of reason*: mas aqui não chegam ao mencionado Tribunal nem razões fiscais de interesse público, nem mecanismos compensatórios da *competition* fiscal. O item 55 da sentença coloca em questão a *rule of reason* que não é aplicável ao direito de estabelecimento: “para que

²² Ponto 38 della causa C-196/04.

seja justificada por motivos de combate a práticas abusivas, uma restrição à liberdade de estabelecimento deve ter o objetivo específico de impedir comportamentos que consistam em criar *construções puramente artificiosas*, privadas de efetividade e com a finalidade de elidir o imposto normal sobre os lucros gerados por atividades desenvolvidas no território nacional”, entendendo com a expressão “construções artificiosas” as práticas de elisão²³. O abuso é, portanto, o limiar mínimo para a proteção dos interesses dos Estados.

Esta abordagem não pode ter uma recaída fundamental que se pode traduzir em uma pergunta: ainda há um sentido na legislação CFC dentro da União Europeia? Passaram a ser lícitos o *forum shopping* e o *rule shopping*? Existe, de fato, um perfil que continua “elidido”, e, isto é, se as conclusões da sentença forem compatíveis com a emergente política comunitária contra a conhecida *Harmful tax competition*: as sociedades *Cadbury Schweppes* eram de fato situadas em um centro *offshore*, e portanto de possível censura por parte do Código de Conduta - mesmo se tratando de uma norma de *soft law*. O caso *Cadbury Schweppes* teve relação com situações de controle de sociedades controladas, mas o que acontece no caso das coligadas?

As primeiras respostas da doutrina são pessimistas²⁴. A jurisprudência na sentença francesa *Schneider Electric*²⁵, de 2002, considera que a *CFC legislation* é compatível com o tratado entre a França e a Suíça.

As normas CFC europeias e norte-americanas encontram aval nos documentos da OCDE. As normas CFC são expressão de escolhas de política econômica internacional assumidas na Capital Export Neutrality (CEN) que protegem os sistemas fiscais governamentais, talvez até mesmo em sentido protecionista: seriam estas ainda compatíveis com o sistema comunitário? Com um sistema que clara e declaradamente parece caracterizado por um princípio fiscal antiprotecionismo? Têm ainda algum sentido, se a função destes se reduz a defender somente as práticas vetadas que consistam na realização de operações puramente fictícias? Mas quem é que realiza operações que não têm um real sentido econômico? São os sistemas fiscais dos países adequadamente protegidos pelas reservas de aplicação do direito comunitário em um sistema como o europeu, onde ainda falta um nível adequado de harmonização dos impostos diretos, sobretudo em sociedades materiais e as regras convencionais?

Todo o acima exposto pode ser estendido às medidas antiabuso contidas nas convenções internacionais, como as situações triangulares, o *treaty-shopping* e a *limitation-on-benefits clause*.

Ad abundantiam, é determinado o respeito ao requisito da proporcionalidade: as normas CFC soam, em princípio, válidas, mas - permanecendo inalteradas as condições - a sociedade controladora, a qual *cabe o ônus da prova*, deve também

²³ Como na causa *Marks&Spencer* (sentença de 7 de abril de 2005, causa C-446/03) as construções puramente artificiosas consistiam na organização de transferências de perdas dentro do grupo.

²⁴ Helminen M., “Is there a future for CFC- Regime in the EU.”, *Intertax*, n. 3, 2005, pp. 117-123, spec. 123. E Meussen G. T. K., “Cadbury Schweppes: The ECJ Significantly Limits the Application of CFC Rules in the Member States”, *European Taxation* n. 1, 2007, p. 13.

²⁵ Sentença do Tribunal de primeira instância (Primeira Seção) de 22 de outubro de 2002, *Schneider Electric SA* contra a Comissão das Comunidades Europeias, causa T-77/02.

poder provar elementos de *efetividade* da *CFC*, ativando os canais normais de informações, de acordo com o *ex art. 26* da Convenção Modelo da OCDE ou as diretivas comunitárias de 1977.

A sentença, no item 70, afirma que “a sociedade residente, que é aquela que reivindica para tal fim a melhor posição, deve ser colocada em condições de produzir elementos relativos à efetividade da sede da SEC e das suas atividades”: são abolidas as regras defensivas governamentais de dimensão geral e constituídas ações específicas. Isto significa que é zerada qualquer restrição da prova da efetividade: uma forte indicação de tendência, sobre a qual seria conveniente delongar-se. Na verdade, o mecanismo das *CFC* é uma suposição substancial, que se vale do ônus da prova; esta suposição não foi jamais construída em termos de suposição absoluta - impedida por razões de constitucionalidade - mas, freqüentemente, sob a vertente probatória, os Estados acabam contribuindo com o ônus da prova a cargo do contribuinte. Varia, ainda, o grau deste ônus, com a adoção de um número de provas legais específicas. Todo o acima exposto parece que deve ser abolido em razão do princípio da proporcionalidade.

A série das implicações relacionadas às mencionadas sentenças de *Cadbury e Halifax* não termina nas citadas acima. Sob um ponto de vista geral, confirma-se o papel secundário que ocupa o sistema fiscal, com relação aos interesses primários do mercado da União Européia da atividade de tributação, na perspectiva comunitária, é percebida somente como um dos instrumentos de política econômica e da concorrência ou, em outra perspectiva, é a confirmação da subvalorização desta que para “contra o sistema fiscal” subentende as economias de cada País e os objetivos constitucionais de igualdade e solidariedade política.

Não faltou, por fim, quem tenha feito perceber que a teoria do *abuse* do TJCE poderia dar lugar à desigualdade na divisão da carga tributária interna²⁶.

Em um contexto científico como este, existe a preocupação de ordem teórica de criar categorias lógicas para uma noção unitária de abuso, que é o desafio que a doutrina discute. O cenário das sentenças de *Halifax* e *Cadbury Schweppes* é destinado a abrir outros perfis, com o efeito de deixar algumas questões em aberto, como as diferenças entre os dois pressupostos de abuso para os fins dos impostos diretos e IVA, as comparações entre as doutrinas antiabuso, a possível continuidade na política fiscal do Tribunal de Justiça da Comunidade Européia. Como foi mencionado anteriormente, na sentença de *Halifax* aparece o único fim de reduzir o imposto, enquanto na de *Cadbury Schweppes* se fala de uma construção artificiosa, mesmo que com a única finalidade de reduzir impostos. Mas existem outros pronunciamentos iminentes que poderiam responder aos quesitos destacados.

Pareceria, portanto, não existir ainda uma noção única de abuso válida para o IVA e os impostos diretos. Talvez, se avaliássemos bem, nem haveria a necessidade disso. A tese em favor de uma noção única foi levantada recentemente por alguns autores²⁷, segundo os quais, o TJCE não distingue *entre fonte e fonte*, mas usa

²⁶ V. R. Amendral, “Tax Avoidance and the European Court of Justice: what is a Stake for European General Anti-avoidance rules?”, *Intertax* vol. 33, n. 12, 2005.

²⁷ Rousselle, Liebman, “Cross-border Merger and the Societas Europaea: Light at the End of the Tunnel?”, *Intertax* vol. 33, n. 4, abril de 2005.

expressão genérica *Community Legislation*²⁸. Todavia, trata-se de uma posição não totalmente convincente. Sempre, segundo a tese, o abuso pareceria um princípio geral que rege a interpretação do direito comunitário²⁹.

Diferentemente, a tese contrária a uma noção única de abuso foi desenvolvida com base em duas linhas normativas diversas, com diferentes finalidades: as quatro liberdades fundamentais e as três diretivas, matriz-filial, *merger directive*, juros e *royalties*³⁰. A consequência é que as normas antiabuso para impostos diretos não podem ser estendidas aos indiretos e ao IVA, enquanto para as normas relacionadas aos tributos diretos é levado em consideração o elemento subjetivo, para o IVA a finalidade é a eliminação das barreiras. Portanto, para o IVA, tem mais importância o elemento objetivo, ou seja, o objetivo contrário ao das normas comunitárias. Mas o Tribunal da União Européia parece ter tomado o caminho contrário.

A noção restritiva de abuso, portanto, encontra-se em conflito com os princípios de certeza e de confiança dos contribuintes, que também fazem parte do *Community Legal System*. O princípio base da tese negativa é o da liberdade de optar pela “least taxed route to conduct business in order to minimise costs”, bem como, considera o item 37 da sentença de *Cadbury Schweppes*: “the establishment of a company solely for tax purposes is not in itself an abuse of the freedom of establishment”.

Conclui-se que, atualmente, se faz uso de uma coexistência de diversas noções de abuso; como pode ser visto na sentença de *Cadbury Schweppes* a tentativa do TJCE de ir na direção de atribuir homogeneidade ao conceito, a fim de ter uma aplicação uniforme em cada Estado; na verdade, as diretivas permitem aos Estados inserir as suas normas para combater o abuso e a elisão e é sempre mais freqüente a preferência - por parte dos Estados, jurisdições e administrações - em usar normas internas em vez de princípios comunitários de abuso, obviamente, salva a falta de normas internas ou de tradução interna apropriada.

A conclusão é que não se pode desejar que o processo de harmonização fiscal na Europa, sobretudo, no que diz respeito a entidades e sociedades atinja resultados mais concretos e incisivos porque, como a experiência demonstra, um mercado comum se torna sempre mais livre na interdependência das relações econômicas, criando como epifenômeno um aumento das medidas de abuso e, por outro lado, estimulando os Estados à concorrente reação de autodefesa, introduzindo outros vínculos fiscais para que a noção de abuso, conforme atualmente configurada, continue a ter um nível de proteção dos interesses nacionais muito baixo.

²⁸ A teoria do abuso não seria somente fiscal: vide a causa *Centros ltd.* e F. Vaninstendael, cit.

²⁹ Adv. Gen. Maduro.

³⁰ Diretiva 2003/49/CE.