

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

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

23



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

Ascensão e Queda dos Incentivos Fiscais no Cenário Internacional*¹

Jacques Malherbe

Professor Emérito da Universidade Católica de Louvain Sócio (Liedekerke, Bruxelas).

Resumo

O objetivo do presente artigo é discutir os principais tipos de incentivos fiscais e seus efeitos sobre o comércio e a concorrência. Ademais, também os limites impostos ao uso de tais incentivos pelas regras da OMC sobre a proibição de subsídios e pela proibição de auxílios estatais (*State aid*) como uma distorção da concorrência na União Europeia são analisados.

Abstract

The aim of the present article is to discuss the main types of tax incentives and their effects on trade and competition. Furthermore, also the limits which have been set to the use of incentives by the WTO rules on the prohibition of subsidies and by the prohibition of State aid as a distortion of competition in the European Union are analyzed.

Capítulo I. Análise

Um incentivo fiscal é um desvio legal das disposições aplicáveis aos investimentos em geral, *i.e.*, um afastamento do sistema tributário padrão².

Seção I. Apreciação

São criticados, na teoria, por causarem distorções nas decisões relativas a investimentos e, na prática, por serem ineficientes. Não obstante, são amplamente utilizados.

1. Distorções

Incentivos distorcem as decisões empresariais e a concorrência entre aqueles que recebem tais incentivos e os que não os recebem. Isso não causa espanto, já que o seu objetivo é alterar as decisões empresariais.

* Texto traduzido por Natalie Matos Silva e Jefferson Ferreira Antunes de Souza.

¹ Palestra proferida no III Congresso Internacional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo, 2009.

² A. Easson, *Tax Incentives for Foreign Direct Investment*, Haia - Londres - Nova York, Kluwer Law International, 2004, 63; "Obstacles et Stimulants Fiscaux et Sociaux à L'investissement et à L'emploi". *Journée D'études du 14 novembre 1985*, 2 vol., Louvain-la-Neuve, Université Catholique de Louvain, Faculté de Droit, 1985; Ecole Supérieure des Sciences Fiscales, "European Tax Conference", *Economic Measures and Tax Incentives Encouraging Investment*, Brussels, 25-26 de abril de 1986, 3 vol., ESSF, 1986.

2. Ineficiência

Incentivos são eficientes somente caso atraíam investimentos que não teriam sido feitos na ausência do incentivo. A alíquota geral do imposto é de maior relevância, de acordo, *e.g.*, com o Relatório Ruding, de 1991, na União Europeia.

Todavia, os incentivos podem influenciar certos tipos de investimento:

- investimentos orientados para a exportação;
- “centros” especiais para distribuição, financiamento, pesquisa ou seguros;
- incentivos regionais:
 - zonas econômicas especiais na China (alíquota de 15 % *vs.* 30 % em geral)
 - Irlanda: 10 % para manufaturas e financiamento, enquanto 12,5 % em geral
- atividades no exterior, as quais podem ser prestadas sem tributação nos paraísos fiscais.

A alíquota do tributo, seja geral ou especial, é mais importante do que incentivos específicos. A OCDE e a União Europeia exercem pressão em favor da não diferenciação, o que resulta em uma alíquota geral baixa.

Seção II. Tipos de incentivos fiscais

Incentivos são:

- financeiros, na forma de subvenções ou empréstimos;
- fiscais, principalmente em países emergentes, onde não há fundos suficientes para a concessão de subvenções;
- “normativos”, na forma de derrogações de leis trabalhistas, sobre vistos de trabalho ou transferência de capitais.

Lidamos com incentivos fiscais para investimento estrangeiro direto (FDI).

Incentivos fiscais:

- são baseados no lucro caso reduzam o imposto de renda das pessoas jurídicas; não são baseados no lucro caso reduzam a tributação da propriedade ou sobre as importações;
- reduzem o custo de investimento caso sejam de fruição imediata (isenção sobre as importações, créditos tributários para investimentos ou amortização de investimentos); aumentam a taxa de retorno se forem diferidos ao longo dos anos (redução do tributo sobre ganhos de capital para investimentos detidos por determinado período, isenção de tributos sobre a propriedade).

São concedidos, principalmente, às subsidiárias locais, mas podem, às vezes, ser concedidos à matriz estrangeira (isenção do imposto retido na fonte).

1. Isenções ou reduções do imposto de renda das pessoas jurídicas

Isenção geral

Aplicável às atividades no exterior.

a) *Reduções gerais de alíquota*

Aplicável a alguns setores ou áreas.

b) *Tax holidays* (isenções com prazo determinado)

São concedidos por períodos entre um a dez anos, ou até mesmo por 20 anos.

Iniciam-se a partir da incorporação, do início da produção, do primeiro ano em que haja lucro ou do primeiro ano em que a renda é declarada. A compensação futura de prejuízos (*carry-forward*) é importante e determina o primeiro ano lucrativo.

Os prejuízos podem ser compensados após o *tax holiday*? As respostas variam.

O *tax holiday* beneficia o investimento inicial. Não influencia investimentos adicionais, exceto se uma extensão for concedida (Cingapura). Está sujeito a manipulações, *e.g.*, pela definição de despesas ou pelos preços de transferência.

2. Amortizações de investimentos e créditos de investimentos

a) Amortização de investimentos

É adicionado à depreciação e reduz a renda tributável, na forma de uma porcentagem do investimento.

b) Crédito de investimento

É compensado contra o tributo. Reduz o tributo como um *tax holiday*, mas está relacionado a um investimento inicial ou novo. Os créditos de investimento são mais direcionados e previsíveis.

c) Amortizações para reinvestimentos

Ocorrem sob duas formas: ou a tributação da subsidiária não se aplica às quantias reinvestidas, ou à matriz é concedido o reembolso do tributo pago pela subsidiária em função da quantia reinvestida.

Alcançam o que o regime de tributação internacional já proporciona: é recomendável o reinvestimento dos lucros no país da origem para se evitar a retenção na fonte.

d) Depreciação acelerada

Afeta o momento da tributação, não o tributo em si. Não proporciona efeitos imediatos em períodos de prejuízos, tal como todos os incentivos ligados a investimentos.

e) Deduções majoradas

Um múltiplo da dedução é concedido, *e.g.*, para despesas promocionais fora do país ou para a criação de empregos.

3. Alívio do imposto retido na fonte

Aplicável a dividendos, juros ou *royalties*. A retenção na fonte é geralmente um incentivo à não repatriação de lucros.

4. Concessões na tributação de expatriados

Os salários dos expatriados são maiores do que os salários locais e são tributados pela faixa mais elevada do imposto de renda. Os seus custos de vida também são mais elevados. Logo, regimes especiais destinam-se a reduzir seus custos para o empregador.

5. *Tributos sobre o consumo*

O imposto sobre valor agregado (IVA), ou o imposto sobre bens e serviços, implicam isenção para exportações, mas o reembolso pode demorar: as isenções para insumos (*inputs*) aliviam esta situação.

6. *Tributação das importações*

Disposição incluirá isenções para bens de capital ou suspensão de encargos sobre bens usados na produção para exportação.

Conclusão

Se assumirmos que os incentivos fiscais são eficientes, o tipo de incentivo deveria corresponder ao seu alvo: *e.g.*, a transferência de tecnologia é melhor beneficiada por incentivos ao investimento do que por meio de um *tax holiday*.

Seção III. Zonas de investimento com tributação favorecida

As zonas francas estão sujeitas a um regime aduaneiro especial, enquanto as zonas de tributação favorecida beneficiam-se da isenção ou da redução de outros tributos.

A. Zonas Francas

Uma zona franca é tratada como se estivesse situada no território de outro país. Os bens são considerados importados quando entram no país vindos desta zona; e são considerados exportados quando entram na zona franca vindos de outras partes do país. Os bens não são considerados importados quando entram na zona franca vindos do exterior, da mesma forma que não são considerados exportados quando deixam a zona franca para o exterior.

Na União Europeia, o pagamento de tributos é suspenso dentro da zona franca.

Empresas na zona franca têm o seu fluxo de caixa beneficiado, uma vez que não lhe são impostos o pagamento de IVA na importação e dos encargos aduaneiros, além de poderem requerer o reembolso ao exportar. As zonas francas atraem principalmente investimentos adicionais, os quais não teriam ocorrido em situação diversa. Tais zonas oferecem também vantagens fiscais em razão da concorrência com as demais zonas francas.

1. Zonas de livre comércio

Favorecem o armazenamento e o envio em portos gratuitos ou em entrepostos próximos a aeroportos. Os benefícios fiscais indiretos estão de acordo com as normas da OMC (ver adiante).

2. Zonas de manufatura e processamento

O seu modelo foi o da Zona Livre de Shannon, na Irlanda (nos anos de 1960). Zonas de processamento de exportação produzem bens para exportação. Os privilégios concedidos em tais zonas podem entrar em conflito com as regras da OMC (ver adiante).

B. Zonas de tributação favorecida

São beneficiadas por *tax holidays*, alíquotas reduzidas do imposto de pessoas jurídicas e outras vantagens fiscais (isenção sobre a propriedade ou outros tributos locais, depreciação acelerada, isenções quanto à seguridade social). Algumas zonas transfronteiriças existem informalmente.

Capítulo II. Restrições aos Incentivos Fiscais

Seção I. Normas da OMC³

O Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, GATT (1947), agora incorporado ao GATT (1994) pelo Tratado de Marrakesh, exige que os produtos vindos dos Estados-Membros recebam o tratamento da nação mais favorecida (NMF) após o pagamento dos encargos de importação e que a tributação doméstica não seja utilizada como encargo de importação disfarçado ou como um subsídio à exportação.

O Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (SCM - Código de Subsídios) é um dos acordos multilaterais sobre troca de bens que fazem parte do Acordo que estabelece a Organização Mundial do Comércio (OMC).

Subsídios

Um subsídio implica uma contribuição financeira por um governo ou entidade pública, pelo qual o tributo devido é dispensado ou não é recolhido, e um benefício é conferido a um destinatário⁴.

O propósito das normas da OMC é evitar distorções no comércio internacional. Existem os subsídios proibidos e os subsídios sujeitos a ações na OMC.

1. Subsídios proibidos

a) Subsídios de estímulo às exportações

Estão “vinculados de fato ou de direito ao desempenho exportador, quer individualmente, quer como parte de um conjunto de condições”⁵.

Incentivos fiscais diretos estão incluídos na lista⁶.

A vinculação *de facto* às exportações implica que o subsídio depende do desempenho das exportações. Não basta uma mera antecipação nas exportações.

Medidas visando a evitar a dupla tributação (isenção ou crédito) sobre rendimentos de fontes estrangeiras não se qualificam como subsídios⁷. Dentre tais medidas, uma que gere discriminação pode constituir um subsídio⁸, *e.g.*, a aplicação da isenção em vez do crédito para rendimentos de exportações mercantis.

Preços entre empresas sob o mesmo controle devem ser *arm's length*⁹. Uma economia “substancial” pode resultar em um subsídio.

³ M. Prodhomme-Sadowsky, *Droit OMC, Droit Communautaire et Fiscalité Directe*, Tese, Universidade Paris I-Panthéon-Sorbonne, 2008.

⁴ Artigo 1.1. do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias.

⁵ Artigo 3.1(a) do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias.

⁶ Anexo I ao Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias.

⁷ Nota de rodapé nº 59 do *Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias*.

⁸ R. Lujá, *Assessment and Recovery of Tax Incentives in the EC and the WTO: A View on State Aids, Trade Subsidies and Direct Taxation*, Antuérpia-Oxford-Nova York, Intersentia, 2003, 130.

⁹ Nota de rodapé nº 59 do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias.

b) Subsídios de substituição de importações

Estão “vinculados de fato ou de direito ao uso preferencial de produtos nacionais em detrimento de produtos estrangeiros, quer individualmente, quer como parte de um conjunto de condições”¹⁰. Exportações de outro Estado-Membro são, deste modo, substituídas por bens subsidiados originados dentro de um Estado-Membro.

O Código de Subsídios não dispõe de lista a respeito.

A exigência de que uma porcentagem do valor adicionado ao bem seja de origem doméstica não é suficiente: tal exigência pode se aplicar a outros elementos, além de bens domésticos, como à mão de obra.

Procedimento

O procedimento aplicável consta do Entendimento sobre Solução de Controvérsias (DSU), incluindo consulta, e então submissão da questão ao Órgão de Solução de Controvérsias (DSB).

Um painel para a resolução da controvérsia é indicado. O auxílio de especialistas é possível. O painel publica um relatório final que pode requerer a retirada imediata do subsídio. O Órgão de Solução de Controvérsias aprova o relatório, a não ser que haja uma apelação ou consenso em não aprová-lo.

A apelação é direcionada ao Corpo de Apelação. A decisão do Corpo de Apelação é aprovada pelo Órgão de Solução de Controvérsias, a menos que haja um consenso em não aprová-la. O painel referido no artigo 21.5 determinará se as recomendações foram obedecidas. O seu relatório é adotado pelo Órgão de Solução de Controvérsias. Este relatório pode conceder a autorização para que sejam adotadas contramedidas da mesma magnitude que o valor total do subsídio, seja em bens subsidiados ou em outros bens. A devolução do subsídio pode ser uma forma de adequação.

2. Subsídios sujeitos a ações na OMC

São subsídios que são específicos e têm um efeito adverso sobre os interesses de outros membros da OMC.

a) Especificidade

São concedidos a uma empresa ou indústria, ou a um grupo de empresas ou indústrias¹¹.

Um subsídio não é específico se a elegibilidade é baseada em critérios objetivos e condições neutras, não favorecendo certas empresas ou setores, ou se for horizontal (*e.g.*, baseado no tamanho da empresa, ou no número de empregados).

Um subsídio é específico quando é concedido a empresas localizadas em determinada área geográfica, a menos que a incidência do tributo seja determinada por um ente governamental inferior (Estado de uma federação, regime autônomo)¹².

¹⁰ Artigo 3.1(b) do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias.

¹¹ Artigo 2 do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias.

¹² Artigo 2.2 do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias: “Fica entendido que não se considerará subsídio específico para os propósitos do presente Acordo o estabelecimento ou a alteração de taxas geralmente aplicáveis por todo e qualquer nível de governo com competência para fazê-lo.”

b) Efeitos adversos

Efeitos adversos incluem prejuízos à indústria doméstica, impedimentos aos benefícios proporcionados pelo GATT (eliminação das restrições quantitativas às importações, abolição da tributação indireta incidente especificamente sobre bens importados, concessões tarifárias) ou séria discriminação aos interesses de outro Membro, proporcionando um dano. O dano é material, ou ameaça de dano, incluindo o aumento no volume de importações subsidiadas ou o declínio de preços.

O impacto aos produtores domésticos deve ser comprovado, bem como seu nexo causal.

Discriminações significativas serão evidenciadas quando o subsídio substituir os produtos domésticos por importações no Estado em que o subsídio é concedido, transferir as exportações para outro país (exportações subsidiadas), reduzir os preços substancialmente, ou aumentar a participação de um produto primário no mercado.

Existiam presunções, que não foram renovadas, cobrindo um subsídio *ad valorem* maior do que 5%, a cobertura de prejuízos operacionais ou o perdão de débitos devidos ao governo.

O procedimento é semelhante ao explicado acima.

Conclusão

As normas da OMC formam um corpo legal coerente, o qual pode ser aplicado aos incentivos fiscais, como mostra o longo conflito entre os Estados Unidos e a União Europeia diante das vantagens concedidas às exportações pelo sistema tributário norte-americano às empresas exportadoras¹³.

Todavia, não há qualquer coordenação entre os sistemas tributários, a rede internacional de tratados bilaterais em matéria tributária e a lei de comércio internacional presente nos acordos da OMC¹⁴.

Seção II. Normas de auxílios estatais na União Europeia

De acordo com o artigo 87.1 do Tratado de Roma, são incompatíveis com o mercado comum os auxílios concedidos por Estados ou por meio de recursos estatais (elemento de benefício) sob qualquer forma que distorça ou ameace distorcer a concorrência, ao favorecer determinadas empresas ou atividades produtivas (elemento de seletividade), na medida em que são capazes de afetar o comércio entre Estados-Membros.

1. Histórico

Inicialmente, tem-se a impressão de que os elaboradores do Tratado contemplavam o auxílio na forma de concessões ou subsídios, ou pela ação de empresas estatais. Logo, todavia, a Corte de Justiça decidiu que o fato de o auxílio poder ser proporcionado na forma de auxílio fiscal não o exclui da aplicação do regime de auxílios estatais¹⁵.

¹³ Ver, e.g., Ch. H. Gustafson, R.J., Peroni and R. Crawford Pugh, *Taxation of International Transactions, Materials, Text and Problems*, 3ª ed., St-Paul, Mn, Thomson-West, 2006, p. 847.

¹⁴ Y. Brauner, "International Trade and Tax Agreements may be Coordinated, but not Reconciled". *25 v. Tax Rev.* 251, 2005, p. 283.

¹⁵ E.C.J., Caso 173/73, 2 de junho de 1974, Italy vs. Commission, ECR 709.

Em 1996, um primeiro Memorando do Comissário Monti sobre a Tributação na União Europeia propôs, entre outras coisas, o combate à concorrência fiscal prejudicial (*harmful tax competition*).

Um Grupo de Nível Elevado foi formado pelos Estados-Membros.

O trabalho do grupo resultou em um segundo Memorando de Monti, em outubro de 1996.

Um pacote tributário foi adotado de acordo com seus preceitos em 1997, incluindo:

- um Código de Conduta para lidar com a concorrência fiscal prejudicial¹⁶, o qual foi implementado por um Grupo de Trabalho liderado pela Sra. Primarolo, Secretária de Estado do Tesouro Britânico;
- duas minutas de diretivas sobre:
 - i. a tributação de juros e *royalties* entre empresas associadas de Estados-Membros distintos;
 - ii. a tributação de rendimentos oriundos de economias na forma de pagamento de juros.

O Conselho tomou conhecimento de que parte das medidas fiscais abrangidas pelo Código poderiam ser consideradas auxílios estatais.

Atendendo aos interesses do Conselho, a Comissão publicou, em 11 de novembro de 1998, um comunicado sobre a aplicação de normas de auxílios estatais para lidar com a tributação direta de empresas¹⁷.

O Relatório Primarolo foi finalizado em 29 de novembro de 1999.

Em fevereiro de 2004, a Comissão publicou um relatório sobre a implementação de suas recomendações¹⁸.

2. *Aplicação das normas de auxílio estatal às medidas tributárias*

É possível a aplicação de normas de auxílios estatais às medidas tributárias quando os Estados-Membros têm, em princípio, domínio sobre a sua soberania tributária, ao menos no que diz respeito à tributação direta¹⁹.

Duas objeções foram levantadas:

- 1ª O artigo 94 do Tratado dispõe que a aproximação das legislações no campo da tributação direta somente pode ter eficácia por meio de diretivas adotadas de forma unânime.

¹⁶ Resolução do Conselho e dos representantes dos Governos dos Estados-Membros, elaborada em encontro do Conselho, em 1º de dezembro de 1997, formalizando o chamado Código de Conduta para tributação empresarial.

¹⁷ OJ C384, 10 de dezembro de 1998, 3; veja, em geral, os textos sobre leis tributárias na Comunidade Europeia, K. van Raad, *Materials on International and EC Tax Law*, vol. 2, 9ª ed., Leiden, 2009, p. 2.902.

¹⁸ COM (2004) 434; K. van Raad, *op. cit.*, p. 2.336.

¹⁹ A. Maitrot de la Motte, *Aides D'état sous Forme Fiscale - Champ du Contrôle Communautaire*, *Jurisclasseur Fiscal Impôts Directs Traité*, fisc. 1.160, 9º; W. Schön, *Taxation and State Aid Law in the European Union*, 36 CMLR 1999, 911; L. E. Schoueri, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 225; B. J. M. Terra and P. J. Wattel, *European Tax Law*, 5ª ed., Alphen-aan-den-Rijn, Kluwer Law International, 2008, p. 202.

2ª O artigo 96 determina que se a Comissão entender que uma disparidade entre as disposições aplicáveis nos Estados-Membros distorce a concorrência no mercado, tais Estados-Membros serão consultados e, em caso de não haver um acordo, o Conselho poderá, por meio de uma maioria qualificada, adotar as diretivas necessárias. Todavia, o texto acrescenta: a Comissão e o Conselho podem tomar quaisquer outras medidas úteis previstas pelo Tratado.

Se os Estados-Membros pudessem escapar das proibições aos auxílios estatais substituindo as concessões financeiras por isenções tributárias, o efeito prático do artigo 87 seria prejudicado. Atualmente, 40% dos auxílios são de natureza fiscal.

Se Estados-Membros são soberanos quanto a questões fiscais, eles devem exercer a sua competência em conformidade com o Tratado.

Isto foi repetidamente decidido pela Corte, em combinação com as liberdades básicas (estabelecimento, movimento de capital etc.) e no campo dos auxílios estatais.

Todavia, o regime de auxílio estatal, na medida em que se aplica a medidas tributárias, tem sido considerado tanto como inclusivo, por cobrir medidas fiscais, quanto como intrusivo, uma vez que afeta a soberania dos Estados-Membros²⁰.

Medidas tributárias excluídas da definição de auxílio estatal

Dada a natureza especial do auxílio fiscal - o Estado é, por definição, envolvido em questões fiscais como elaborador do sistema tributário - será feita uma distinção entre:

- medidas que constituem auxílio estatais, entre outras razões, por serem seletivas (ver abaixo);
- medidas as quais são gerais ou que são justificadas pela natureza do esquema geral do sistema tributário.

Medidas tributárias gerais incluirão medidas técnicas, tais como o estabelecimento de uma alíquota geral, regras de depreciação, regras de aproveitamento de prejuízos e disposições para evitar a dupla tributação.

Também incluirão medidas relacionadas aos objetivos de uma política geral, tais como o fomento à Pesquisa e ao Desenvolvimento (P&D), proteção ambiental e treinamento de pessoal.

Tais medidas podem beneficiar determinados setores, tais como os que têm utilização intensa de mão de obra ou investimentos em P&D. Ainda assim, permanecem como medidas gerais²¹.

Medidas ligadas à lógica do sistema incluirão, por exemplo, aquelas relacionadas com o recolhimento de tributos ou a tributação progressiva.

Isenções sobre cooperativas, por exemplo, são justificadas pela natureza do sistema tributário que tributa a renda no nível de seus membros²².

²⁰ E. Dubout, citado em *Les Aides d'Etat sous Forme Fiscale - Compte-rendu du Colloque Organisé par l'Université Paris 12 les 25 et 26 septembre 2008*, Dr. fisc., 2008, n° 48, p. 10.

²¹ 1998 Notice, par. 13-14.

²² 1998 Notice, par. 25.

3. Aplicação dos critérios do auxílio estatal aos incentivos fiscais²³

a) Um benefício sem contrapartida

Um tributo é, evidentemente, um encargo, e não um benefício. Quando algumas empresas são total ou parcialmente isentas da carga tributária geral, que corresponde ao “padrão” no país, tais empresas serão colocadas em uma situação mais favorável do que outras: a redução de um ônus é um benefício da mesma forma que um acréscimo aos seus recursos seria.

Benefícios diretos ou indiretos

Um benefício fiscal concedido a um investidor pode ser qualificado como um auxílio à empresa em que ele investe.

Um alívio fiscal que beneficia indivíduos que investem em companhias localizadas em Berlim, ou Länder alemães, foi considerado um auxílio às companhias que receberam investimentos de tais indivíduos²⁴.

Contrapartida: obrigação de serviços públicos

De acordo com o artigo 86.2 do Tratado da Comunidade Europeia, as empresas encarregadas da gestão de serviços de interesse econômico geral somente estão sujeitas às normas de concorrência na medida em que a sua aplicação não constitua obstáculo ao cumprimento de suas funções. Uma medida estatal como contrapartida a tais serviços não será, portanto, qualificada como auxílio estatal²⁵.

Uma isenção fiscal aplicada ao total de lucros do La Poste foi classificada como auxílio estatal por ter sido aplicada tanto às receitas oriundas de serviços comerciais, como ao serviço público. Como o valor da isenção era menor do que o custo da prestação do serviço público, tal isenção não foi considerada um auxílio estatal²⁶.

Em *Ferring vs. Acoss*, houve a incidência tributária sobre as vendas diretas de produtos farmacêuticos por laboratórios. Os atacadistas foram isentos, pois deles era exigida, como um serviço público, a manutenção de estoques suficientes para suprir as necessidades da população a qualquer momento. A Corte sustentou que não haveria nenhum auxílio estatal, se a tributação imposta aos laboratórios não excedesse os custos do serviço público prestado pelos atacadistas²⁷.

²³ J. P. Keppenne, *Politiques Fiscales Nationales et Contrôle Communautaire des Aides d'Etat*, JTDE, 2000, 25; K. J. Visser, *Fiscale Maatregelen en Communautaire Steunmaatregelen: Materieel Recht*, WFR, 2000, 841; M. Dony, “Aides d'Etat, in Examen de Jurisprudence (1993 a 2005)”. In J. F. Bellis *et al.*, *Droit Economique de la Communauté Européenne*, RCJB, 2008, 73; P. Rossi-Maccanico, “Gli Aiuti di Stato e u Regime Fiscale Agevolativi”. In Di Pietro (coord.), *Lo Stato della Fiscalità nell'Unione Europea, L'esperienza e L'efficacia Dell'armonizzazione*, vol. II, Ministero dell'Economia e delle Finanze, 2003, 963; A.C. dos Santos, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, 311; A. Maitrot de la Motte, *Souveraineté Fiscale et Construction Communautaire, Recherche sur les Impôts Directs*, Paris, LGDJ, 84; M. Dony, *Aides d'Etat* (1º de janeiro - 31 de dezembro de 2006, Chronique, JDE, 2009, 137; C. Pinto, *Tax Competition and EU Law*, Amsterdam, University of Amsterdam, 2002, 98.

²⁴ ECJ, Caso C-156/98, 19 de setembro de 2000, *Germany vs. Commission*, ECR I-6857.

²⁵ C. Panayi, *State Aid and Tax the Third Way*, 32 *Intertax* 2004, 283-298.

²⁶ CFI, Caso T-106/95, 27 de fevereiro de 1997, *FFSA vs. Commission*, ECR II-229, mantido na apelação, ECJ, Caso C-174/97, 25 de março de 1998, *FFSA vs. Commission*, ECR I-1303.

²⁷ ECJ, Caso C-53/100, 22 de novembro de 2001, *Ferring SA vs. Acoss*, ECR I-9067.

Com vistas a esclarecer as dúvidas, a Corte em *Altmark* definiu as condições que devem ser preenchidas por uma medida compensadora da obrigação de serviço público:

- o beneficiário deve ser responsável por uma obrigação de prestar serviço público claramente definida;
- os parâmetros de compensação devem ser definidos de forma transparente;
- a compensação não pode exceder a cobertura dos custos da obrigação de serviço público, levando-se em conta:
 - as receitas relevantes;
 - um lucro razoável;
- quando o beneficiário não for selecionado por meio de uma concorrência pública, que assegure a escolha do candidato capaz de fornecer o serviço pelo menor custo, a compensação deve ser calculada com base na análise dos custos de um empreendimento típico, bem gerido e equipado de forma apropriada²⁸.

Este não foi o caso quando a tributação sobre o carregamento e descarregamento de navios em portos italianos afetou largamente os “Aziende”, estabelecimentos públicos que administram os equipamentos de carregamento e áreas de estocagem dos portos.

A sua missão de serviço público não foi claramente definida. Os parâmetros não definiam o custo do serviço público: a única controvérsia alegada pela Itália era de que a tributação era necessária para manter a tarifa aplicável em patamares suportáveis. Além disso, o subsídio era vinculado ao volume e não ao custo suportado pelos “Aziende”²⁹.

b) Auxílio concedido por um Estado-Membro ou por meio de recursos estatais

O auxílio deve ser concedido pelo Estado ou por meio de recursos estatais, incluindo-se aí os poderes públicos descentralizados em qualquer nível. O auxílio deve ser oriundo de recursos estatais ou resultar de uma decisão do Estado.

Auxílios concedidos por uma subsidiária da *Crédit Lyonnais*, um banco público, a uma empresa criada com fundos públicos enquanto o banco era controlado pelo Estado, mas a decisão foi tomada pelo banco, e não pelo Estado³⁰.

No caso *Sloman-Neptun*, uma derrogação do regime geral de seguro social foi concedida para marinheiros estrangeiros em navios inscritos no registro internacional de navios alemão. Tal ação foi uma modificação do regime contratual e não um uso de recursos estatais³¹.

²⁸ ECJ, Caso C-280/00, 24 de julho de 2003, *Altmark Trans GmH, Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmH*, ECR I-7747.

²⁹ ECJ, Casos 34/01 a 38/01, 27 de novembro de 2003, *Enirisorse*.

³⁰ ECJ, Caso C-482/99, 16 de maio de 2002, *France vs. Commission (Stardust Marine)*, ECR I-4397, CML Rev., 2003, 729. Ver M. Merola, “Le Critère de L’utilisation des Ressources Publiques”. In M. Dony and C. Smets, *Aides d’Etat*, Brussels, Ed. Université Libre de Bruxelles, 2005, 19.

³¹ ECJ, Casos conjuntos C-72/91 e C-73/9, 17 de março de 1993, *Firma Sloman-Neptun Schiffahrts AG*, ECR I-887.

Medidas impostas pelo Direito Comunitário

Uma isenção do imposto sobre o consumo para o fornecimento de óleo mineral para companhias aéreas não é um auxílio estatal, como alegado pelas ferrovias alemãs: trata-se da aplicação da diretiva sobre a harmonização da tributação do óleo mineral. Companhias aéreas, em razão da concorrência internacional, não estão na mesma posição que as companhias ferroviárias³².

*Tributos especiais e incidências parafiscais**Incidências parafiscais com um propósito geral*

Um tributo que é imposto com um propósito especial, mas que não favorece certos empreendimentos, não caracteriza um auxílio estatal, *e.g.*:

- um tributo sobre as atividades de colheita para financiar a Comissão Grega do Algodão³³;
- um tributo dinamarquês sobre a venda de novas baterias para cobrir as despesas das companhias com a eliminação dos produtos após o seu uso³⁴;
- um tributo sobre prêmios de seguro com alíquota mais alta (17,5%) do que a alíquota padrão (4%), quando a política de seguros estivesse vinculada ao fornecimento de bens ou serviços: o propósito era desencorajar planejamentos nos quais a incidência do IVA (17,5%) sobre o fornecimento era evitada³⁵.

Tem sido argumentado que cargas fiscais excepcionais *per se* não ensejam auxílios estatais e devem ser tratadas de acordo com a disciplina do artigo 96³⁶.

Incidências especiais que têm ligação direta com uma medida de auxílio

Se a receita de um tributo é afetada diretamente a uma medida de auxílio, o tributo constitui um auxílio estatal³⁷.

Este foi o caso do tributo incidente na revenda de carne (“taxe d’équarissage”), com vistas a financiar a eliminação de carcaças. Tal medida foi um auxílio estatal a criadores e matadouros³⁸. O tributo não havia sido notificado e, portanto, teve que ser reembolsado.

O referido tributo foi subsequentemente afetado ao orçamento geral e desvinculado de um uso especial. Entretanto, ele foi, então, dentro do orçamento da agricultura, afetado ao serviço público de despejo de animais mortos. Foi esta alteração suficiente para desqualificá-lo como auxílio estatal? Existem dúvidas a respeito.

³² CFI, Caso T-351/02, 8 de abril de 2006, Deutsche Bahn AG *vs.* Commission and Council.

³³ ECJ, Caso C-553/03 P, 2005, The Panhellenic Union of Cotton Ginners and Exporters *vs.* Commission.

³⁴ 25º Relatório sobre Políticas Competitivas (1995), 234.

³⁵ ECJ, Caso C-308/01, 30 de abril de 2004, GIL Insurance Ltd *vs.* Commissioners of Customs and Excises, ECR I-4777.

³⁶ Opinião do Advogado-Geral Geelhoed no mesmo caso, parágrafos 72-74.

³⁷ G. Bénard, “Aides d’Etat: le Temps de l’insouciance est-il révolu?”, *RJF*, março de 2007, 198.

³⁸ ECJ, Caso C-126/01, 20 de novembro de 2003, SA Gemo, ECR I-13769, Dr. Fisc., 2004, comm. 440, obs. B. Boutemy and E. Meier, *RJF*, 2004, nº 205, Chron. J. Turot, 90; comp. ECJ, Casos C-261/01 e C-262/01, Van Calster *vs.* Belgium, 13 de dezembro de 2003, ECR-12249.

Por outro lado, o tributo incidente sobre grandes fachadas comerciais (“taxe d’aide au commerce et à l’artisanat”, Taca), recolhido pela Organic, uma instituição de seguro social, e usado em parte para financiar os benefícios de aposentadoria dos trabalhadores não assalariados, não foi considerado auxílio estatal porque o montante então usado era determinado a cada ano pelo Governo. O produto do tributo, portanto, não influenciava o montante do benefício concedido³⁹.

Uma isenção do tributo sobre o lixo, financiada pelo aumento da quantia do mesmo tributo, não é entendida como um auxílio: a receita fiscal não tem impacto sobre a isenção⁴⁰.

A notificação de um auxílio deve, portanto, também incluir o seu modo de financiamento.

Benefício global para o Estado

Mesmo que um auxílio seja globalmente positivo para as receitas do Estado, por atrair empresas estrangeiras e aumentar outras receitas tributárias, a proibição permanece: o efeito do auxílio deve ser avaliado no nível do empreendimento, e não do Estado.

Um crédito tributário para transportadores rodoviários italianos caracterizou-se como um auxílio estatal, apesar de seu objetivo ser o de colocar tal grupo nas mesmas condições que as de seus pares localizados em outros Estados-Membros, porque o imposto sobre consumo era particularmente alto na Itália⁴¹.

c) Possibilidade de efeito no comércio entre Estados-Membros

Os dois critérios de efeito sobre o comércio e distorção ou ameaça de distorção da concorrência são analisados conjuntamente.

Parágrafo 1º Efeito sobre o comércio

O comércio é afetado tão logo o beneficiário do auxílio pratique uma atividade econômica. Este não será o caso, *e.g.*, do tributo cobrindo as despesas das Câmaras de Comércio e Ofício na França: tais Câmaras servem somente ao interesse geral de comércio e não competem com organizações profissionais⁴².

Ainda que o empreendimento favorecido somente tenha atuação no mercado doméstico, o auxílio pode fortalecer a sua posição e tornar a penetração de competidores estrangeiros mais difícil.

O mesmo argumento aplica-se se o auxílio resultar principalmente em benefícios fora da União Europeia.

Ainda que o auxílio seja insignificante ou que o beneficiário seja de pequeno porte, a proibição se aplicará.

³⁹ ECJ, Casos 266/04 e outros, 27 de outubro de 2005, *Distribution Casino France SAS et al. vs. Organic*, ECJ I- 9481, *Droit fiscal* 2006, nº 8, comm. 196, RJF, janeiro de 2006, nr. 111.

⁴⁰ ECJ, Caso 174/02, 13 de janeiro de 2005, *Streekgewest Westelijk Noord-Brabant vs. Staatssecretaris van Financiën*, ECR I-85.

⁴¹ ECJ, Caso C-6/97, *Italy vs. Commission*, ECR I-2981.

⁴² CAA Lyon, 28 de junho de 2007, *Société Bellerivedis*, AJDA, 5 de novembro de 2007, 2.100.

Parágrafo 2º Distorção da concorrência

Qualquer auxílio que favoreça certas atividades distorcerá a concorrência.

Não é justificativa suficiente argumentar que o auxílio coloca a carga tributária de um setor nos patamares de carga tributária de setores similares em outros Estados-Membros. O panorama competitivo existente é distorcido pelo auxílio.

d) Seletividade

O principal critério que permite à Comissão determinar se uma medida constitui um auxílio estatal é a sua seletividade: a medida favorece determinados empreendimentos ou a produção de certos bens⁴³.

Como mencionado acima, certas medidas podem, todavia, ser justificadas pela natureza ou pelo panorama econômico do sistema tributário.

A seletividade pode resultar do fato de que o auxílio é concedido de forma discricionária, aplicado somente a certos setores da economia ou apenas em uma área geográfica limitada.

Parágrafo 1º Auxílio discricionário

Qualquer decisão discricionária que se afaste do regime geral para beneficiar uma atividade específica gera a presunção de auxílio⁴⁴.

Um regime tributário especial foi concedido com ampla discricionariedade ao Grupo de Interesses Econômicos (EIGs), particularmente ativo no transporte marítimo.

Sob o Código Tributário Geral, a depreciação dedutível de equipamentos alugados por um EIG não pode exceder o valor de seu aluguel.

Uma derrogação foi concedida, sob concordância ministerial, para equipamentos cujo tempo estimado de vida fosse maior que oito anos.

O EIG teve de transferir dois terços do benefício fiscal para os usuários finais do equipamento, *e.g.*, sob a forma de redução do aluguel.

O regime foi considerado um auxílio estatal e foi finalmente substituído por uma medida geral.

Foi sugerido que o regime francês de consolidação universal dos lucros deveria também ser considerado um auxílio fiscal em razão de sua discricionariedade⁴⁵.

Parágrafo 2º Seletividade setorial

A isenção a bancos públicos de um tributo municipal sobre o uso de estabelecimentos foi considerada como um auxílio estatal seletivo⁴⁶.

⁴³ M. T. Soler Roch, "Las Medidas Fiscales Selectivas en la Jurisprudencia del TJCE sobre Ayudas de Estado", *Quincena Fiscal* nº 14, julho de 2006, 13; D. Waelbroek, "La Condition de Sélectivité de la Mesure", in M. Dony and C. Smits, *Aides d'Etat*, Brussels, Ed. Université Libre de Bruxelles, 2005; G. Mameli, *Aiuti di Stato e Coerenza du Sistemi Tributari*, Thesis, Universidade de Bolonha, 2006, 125, spéc. 86.

⁴⁴ 1998 Notice, 22.

⁴⁵ M.C. Bergerès, Des fissures dans le régime du bénéfice mondial consolidé, *Dr. Fisc.*, 2005, 638.

⁴⁶ ECJ, Caso C-387/92, 15 de março de 1994, Banco Exterior de España *vs.* Ayuntamiento de Valencia, ECR I-877.

De acordo com a reforma bancária italiana, bancos públicos tornaram-se fundações bancárias, possuindo ações do antigo banco, as quais poderiam ser transferidas.

Vários incentivos fiscais foram introduzidos. Bancos que se submeteram a fusões ou reestruturações similares se beneficiaram de alíquotas reduzidas do imposto de renda das pessoas jurídicas de 12,5%, durante cinco anos, se os lucros correspondentes fossem registrados com uma reserva especial não passível de distribuição durante três anos. Um teto para a reserva foi estabelecido, equivalente a 1,2% da diferença entre o total de débitos e créditos das partes ao incorporador e o mesmo montante para o maior banco participante da transação. Tais medidas conferiram vantagens a grandes compradores.

Os bancos poderiam transferir às fundações, sem tributação dos ganhos de capital, os bens que não fossem necessários ao cumprimento de sua função social.

O esquema foi considerado seletivo no contexto econômico e também no setor bancário⁴⁷.

No caso *Adria-Wien*, a lei austríaca concedeu uma isenção do tributo sobre a energia para empreendimentos ligados à produção de bens, quando tal tributo superasse 0,35% do valor líquido de produção. Tal ação foi seletiva vis-à-vis o setor de serviços⁴⁸.

Quando a isenção foi estendida aos serviços foi considerada seletiva porque o piso da isenção favorecia grandes consumidores de energia⁴⁹.

Um regime favorável a afiliadas de companhias seguradoras localizadas no arquipélago de Aland era seletivo porque somente era acessível a determinados grupos de companhias⁵⁰.

Uma isenção da seguridade social aplicável a atividades que empregam trabalhadores braçais é geral, mas uma isenção específica para setores expostos à concorrência internacional é seletiva⁵¹.

Um tributo especial e um regime de seguridade social aplicáveis a todos os contribuintes que regularizem o seu status fiscal, abandonando a economia informal, não são nem discricionários, nem seletivos: estão abertos a todos os negócios que preencham determinados critérios estabelecidos pela lei italiana⁵².

⁴⁷ ECJ, Caso C-66/02, 15 de dezembro de 2005, *Italian Republic vs. Commission*, ECJ, Caso C-148/04, 15 de dezembro de 2005, *Unicredito italiano vs. Agenzia della entrate, Ufficio Genova I*, ECR I-10901.

⁴⁸ ECJ, Caso C-143/99, 8 de novembro de 2001, *Adria-Wien Pipeline GmbH vs. Finanzlandesdirektion für Kärnten*, ECR I-8365.

⁴⁹ Decisão da Comissão 2005/565/EC, OJ 2005, L. 190/13.

⁵⁰ Decisão da Comissão de 10 de julho de 2002, OJ 2002.

⁵¹ ECJ, Caso C-75/97, 17 de junho de 1999, *Belgium vs. Commission (Maribel bis e terceiros)*, ECR I-3671.

⁵² Decisão da Comissão nº 674/2001, Itália - *Misure per la regolarizzazione dell'economia sommersa*, OJ 2002, C 30/15.

*Parágrafo 3º Seletividade geográfica*⁵³

De acordo com notificação da Comissão, a limitação regional de uma medida implicaria, necessariamente, seletividade. Uma medida tributária apenas seria geral se fosse estendida a todo o Estado-Membro considerado⁵⁴.

Quando o auxílio tributário para investimentos adotado por três autoridades da região basca foi submetido à Corte, o Advogado-Geral Saggio adotou a visão de que, embora os povoados que adotaram as medidas tivessem uma competência exclusiva nesse campo, tal critério formal não poderia exonerar tais medidas da seletividade. Seria então possível a um Estado modificar a divisão interna de competências para tornar a medida geral, em vez de seletiva. Além disso, em regra, um auxílio deve ser apreciado com base em seus efeitos⁵⁵. O caso foi, então, retirado.

A Corte de Primeira Instância entendeu que um auxílio concedido em Alava, incluindo um crédito tributário para grandes investimentos, constituía um auxílio estatal para uma companhia que tinha se mudado de Rioja para Alava. O auxílio foi seletivo, uma vez que favorecia grandes investidores, e foi discricionário, com a autoridade local estabelecendo prazos, restrições e porte do investimento⁵⁶.

A Corte, posteriormente, adotou um ponto de vista diferente, seguindo a opinião do Advogado-Geral Geelhoed⁵⁷.

Três situações devem ser distinguidas:

1ª Um Estado decide aplicar um regime tributário favorável em certa área geográfica. Tal ação resulta em um auxílio estatal.

2ª Todas as autoridades locais de mesmo nível podem definir a alíquota aplicável em seu território. Nenhum auxílio deriva de tais diferenças.

3ª Uma autoridade regional investida de poderes suficientemente autônomos define a alíquota em sua área de competência.

Neste caso, a moldura legal pertinente para se apreciar a seletividade pode estar limitada a esta área, se três condições forem preenchidas:

1ª O corpo infra-Estatal tem autonomia institucional e decide sobre medidas tributárias sem intervenção do Estado.

2ª Tal corpo desfruta de autonomia procedimental: a decisão é adotada sem intervenção do Estado no que diz respeito ao seu conteúdo.

Não estão excluídos:

- um controle jurisdicional de legalidade. O propósito é que cada instituição respeite os limites de sua competência;
- uma cooperação entre os vários níveis de poder;

⁵³ E. Traversa, *L'autonomie Fiscale des Régions et des Collectivités Locales des Etats Membres Face au Droit Communautaire - Quelques Réflexions à la Lumière des Expériences Belge et Italienne*, Thèse, Universidade Católica de Louvain, 2007, 276.

⁵⁴ 1998 Notice, 17.

⁵⁵ Opinião do Advogado-Geral Saggio, julho de 1999, Casos C-400/97, 401/97 e 402/97, Administración general del Estado *vs.* Juntas generales de Guipuzcoa, Alava e Vizcaya, ECR, 2000, I-010713.

⁵⁶ CFI, Casos T-92/00 e T-103/00, 6 de março de 2002, Disputación Foral de Alava e outros. *vs.* Commission (Ramondin), ECR II-1385.

⁵⁷ Opinião do Advogado-Geral Geelhoed, 20 de outubro de 2005, Caso C-88/03, Portugal *vs.* Commission, ECR, 2006, I-07115. Ver C. Quigley, *European State Aid Law and Policy*, Oxford-Portland, Oregon, Hart Publishing, 2009, p. 79.

- uma obrigação, sob o princípio da solidariedade, *de* levar em conta o equilíbrio econômico entre as várias partes do território nacional, ou uma obrigação, sob o princípio da harmonização, de manter em todos os lugares uma pressão fiscal global equivalente.

Este é, na verdade, somente um dos elementos a se levar em conta quando uma medida tributária é adotada.

As medidas em Vizcaya foram mantidas sob tais circunstâncias⁵⁸.

Em Gibraltar, embora o Reino Unido tivesse, em tese, o poder para intervir através do Governador representante da Rainha, este poder foi somente excepcionalmente exercido e nunca foi usado em assuntos tributários⁵⁹. Tal poder teve, portanto, de ser interpretado como o poder para o governo central assumir suas responsabilidades vis-à-vis a população de Gibraltar e cumprir suas obrigações internacionais.

3ª A autonomia econômica deve ser tal, que as consequências financeiras do favor fiscal em âmbito local não sejam compensadas por uma transferência do governo central ou de outras regiões.

O regime tributário de Azores fracassou na terceira condição, pois a redução de alíquota foi compensada por transferências orçamentárias do governo central de Portugal⁶⁰.

Em Vizcaya, pelo contrário, embora existissem transferências financeiras sob o Acordo Econômico com a Espanha, nenhuma relação causal pareceu existir entre tais transferências e as medidas tributárias locais.

O mesmo se aplicou entre Reino Unido e Gibraltar.

Esta linha de casos restringe a aplicação da proibição do auxílio estatal da mesma forma que a exclusão do auxílio concedido por empresas públicas sem a intervenção do Estado⁶¹.

Justificação de uma medida seletiva pela natureza ou pela economia do sistema tributário

Como visto acima, medidas tributárias beneficiam-se de uma justificativa especial: ainda que sejam seletivas, elas não serão consideradas auxílios estatais caso sejam justificadas pela natureza ou pela economia do sistema tributário⁶².

Destarte, é necessário que, em primeiro lugar, o sistema tributário padrão seja identificado. Esta foi precisamente a falha da Comissão no caso de Gibraltar supra-mencionado. Para obedecer ao Código de Conduta, Gibraltar alterou sua tributa-

⁵⁸ ECJ, Casos conjuntos C-428/06 e C-434/06, 11 de setembro de 2008, Unión General de Trabajadores de la Rioja (UGT-Rioja) *et al.* vs. Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya *et al.*; Comm. Ch. Vautrot-Schwartz, *Appréciation de la Sélectivité d'une Mesure Régionale*, Dr. Fisc. 2008, nº 48, comm. 599.

⁵⁹ CFI, Casos T-211/04 e T 215/04, 18 de dezembro de 2008, Governo de Gibraltar e Reino Unido vs. Commission.

⁶⁰ ECJ, Caso C-881/03, 6 de setembro 2006, Portugal vs. Commission, ECR I-07115.

⁶¹ M. Merola and L. Cappelletti, *Une Analyse des Derniers Développements en Matière d'Aides Fiscales et de Sélectivité Régionale Dans le Cadres des Tendances Actuelles du Contrôle des Aides d'Etat*, in ICHEC-ESSF, *Fiscalité Européenne: Actualité et Points Sensibles*, Bruxelles, Bruylant-Anthemis, 2009, p. 117.

⁶² 1998 Notice, 16, 23, 24; P. Rossi-Maccanico, *The Notion of Indirect Selectivity in Fiscal Aids: A Reasoned Review of the Community Practice*, EstAQ, 2009, 161-169.

ção baseada nos lucros empresariais e um misto de isenções para uma tributação baseada na folha de pagamento e na ocupação de propriedades empresarias, mas limitada a 15% dos lucros. O governo arguiu que este era o seu sistema geral por direito. A Comissão não apoiou a sua decisão de que o regime constituía uma derrogação.

Doutrinadores têm insistido que o novo sistema também permite alíquotas complementares para companhias de serviços essenciais e financeiros, e que a seletividade pode resultar da aplicação de diferentes alíquotas⁶³.

A Comissão também examinou um tributo belga sobre empreendimentos estrangeiros para investimentos coletivos (UCITS) e entendeu que a isenção de fundos belgas em unidades localizadas no exterior resultava da lógica do sistema.

4. *Compatibilidade dos auxílios com o Mercado Comum*⁶⁴

a) *Compatibilidade de iure*

Alguns auxílios são compatíveis *de iure* (de direito) com o mercado comum.

- auxílios sociais concedidos a consumidores individuais;
- auxílios em decorrência de desastres naturais;
- auxílios em compensação à antiga divisão da Alemanha⁶⁵.

É exigida uma ligação direta entre um auxílio e um evento excepcional: a minoração de um tributo sobre as vendas de terras agrícolas não está relacionadas com o aumento do preço do óleo⁶⁶.

b) *Auxílio declarado compatível*

De outro modo, auxílios podem ser declarados compatíveis pela Comissão, caso persigam certos objetivos:

- o desenvolvimento econômico de regiões em que o padrão de vida é excepcionalmente baixo ou onde há elevado patamar de desemprego;
- a promoção de um importante projeto de interesse econômico ou a correção de sérias perturbações na economia de um Estado-Membro;
- o desenvolvimento de certas atividades ou de certas regiões econômicas, desde que as condições comerciais não sejam afetadas de maneira contrária ao interesse comum;
- auxílios culturais sob as mesmas condições.

⁶³ P. Rossi-Maccanico, *Gibraltar and the Unsettled Limits of Selectivity in Fiscal Aids*, ESTAL, 2009, 63 at 71; “The Gibraltar Judgement and the Point of Selectivity in Fiscal Aids”, *EC Tax Law Rev.*, 2009, p. 67.

⁶⁴ J. P. Keppenne, *Politiques Fiscales Nationales et Contrôle Communautaire des Aides d’Etat*, JTDE, 2000, 25; K.J. Visser, *Fiscale Maatregelen en Communautaire Steuemaatregelen: Materieel Recht*, WFR, 2000, 841; M. Dony, “Aides d’Etat, in Examen de Jurisprudence (1993 a 2005)”. in J.F. Bellis et al., *Droit Economique de la Communauté Européenne*, RCJB, 2008, 73; P. Rossi-Maccanico, “Gli Aiuti di Stato e u Regime Fiscale Agevolativi”. In Di Pietro (coord.), *Lo Stato della Fiscalità nell’Unione Europea, L’esperienza e L’efficacia Dell’armonizzazione*, vol. II, Ministero dell’Economia e delle Finanze, 2003, 963; A. C. dos Santos, *Auxílios de Estado e Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2003, 311; A. Maitrot de la Motte, *Souveraineté Fiscale et Construction Communautaire, Recherche sur les Impôts Directs*, Paris, LGDJ, 84; M. Dony, *Aides d’Etat* (1º janeiro - 31 de dezembro 2006), *Chronique*, JDE, 2009, 137; C. Pinto, *Tax Competition and EU Law*, Amsterdam, University of Amsteram, 2002, 98.

⁶⁵ Artigo 87.2 CE

⁶⁶ ECJ, Caso 73/03, 11 de novembro 2004, Espanha vs. Commission.

O Conselho pode adicionar outras categorias em decorrência de proposta da Comissão.

A Comissão publicou diversas diretrizes para assegurar a previsibilidade neste campo.

Também publicou, em conformidade com os poderes concedidos pelo Conselho, regulamentações de bloqueio a isenções, as quais foram consolidadas pelo Regulamento da Comissão (CE) nº 800/2008⁶⁷.

Auxílios cobertos pelo Regulamento não devem ser notificados.

Em geral, auxílios operacionais são proibidos. Auxílios devem ser transparentes, *i.e.*, capazes de serem medidos como um percentual de investimento.

Auxílios fiscais devem, portanto, estabelecer um limite máximo, devendo-se assegurar que tal limite não seja excedido⁶⁸. A intensidade do auxílio é medida com base no montante bruto concedido, e não mais no montante líquido concedido após a tributação.

Auxílios oriundos de todas as fontes devem ser cumulados. Auxílios às exportações dentro da União Europeia são proibidos. Os auxílios devem ser incentivos e não se aplicam a investimentos que já se iniciaram, ou que conduzem ao aumento do projeto. Esta condição não se aplica ao auxílio fiscal se um direito em consonância com critérios objetivos e sem o exercício de discricionariedade foi estabelecido antes do início do projeto⁶⁹.

Reduções tributárias podem ser concedidas ao transporte marítimo (tributação por tonelada) para fazer frente à concorrência ensejada pelos terceiros países.

5. Devolução do auxílio estatal ilegal

O auxílio estatal ilegal deve ser devolvido⁷⁰. Juros devem ser cobrados.

Embora a Comissão tenha a competência exclusiva para decidir sobre a compatibilidade de um auxílio, cortes nacionais têm o poder de apreciar sua legalidade. Se uma medida não foi notificada, ela é ilegal: o “*octroi de mer*” incidente nas importações em departamento estrangeiro pode ser recuperado quando alguns importadores locais são isentos e, desta forma, obtêm um auxílio⁷¹.

A devolução de um auxílio estatal não deve ser comparada à cobrança fiscal. Se a atividade foi financiada através de um tributo ilegal, os contribuintes devem buscar o pagamento do tributo, independentemente de terem sido afetados pela distorção na concorrência.

Se o auxílio foi concedido na forma de uma tributação mais baixa para certos empreendimentos, os responsáveis devem ser convocados para pagar a quantia

⁶⁷ OJ 2008 L 214/3; K. Deiberova and H. Nyssens, *The new General Block Exemption Regulation (GBER): What changed?*, EStAL 2009, 27.

⁶⁸ Reg., artigo 5 (1) (d).

⁶⁹ Reg., artigo 8 (1)-(4).

⁷⁰ Regulamento do Conselho (CE) nº 659/1999, art. 15; ver, *e.g.*, Assonime, *Circolare n. 37 de 9 de setembro de 2009, Applicazione negli Stati Membri della Disciplina Comunitaria Degli Aiuti di Stato: Ruolo dei Giudici e Recupero degli aiuti Illegali*, www.assonime.it.

⁷¹ Cass. (fr.) caso, 23 de setembro de 2008, comm. A. Maitrot de la Motte, Dr. Fisc. 2008, nº 48, comm. 600. Ver também: *Communication of the Commission of 4 April 2009 on the Application of State aid Rules by National Judges (2009) C 85/01*, OJ 2009, C 85; T. Jestaedt, J. Derenne, T. Ottervanger, *Study on the Enforcement of State Aid Law at National Level*, março de 2006 (estudo apresentado à Comissão).

suplementar. A corte nacional não pode ordenar que os seus competidores sejam reembolsados pela diferença do tributo pago por eles: tal medida seria equivalente a uma nova concessão de auxílio estatal.

Somente a impossibilidade absoluta de devolução será obstáculo à ação do Estado.

A França foi acusada de ter introduzido um auxílio estatal em favor de empresas em dificuldades, conferindo isenção do imposto de renda das pessoas jurídicas durante dois anos aos empreendimentos criados para assumir os bens das companhias liquidadas⁷². A França foi, então, sentenciada por não visar à recuperação do auxílio, alegando que esta seria legalmente complexa⁷³.

O beneficiário do auxílio pode se fiar na proteção das expectativas legítimas, mas somente se surgidas por ação da Comissão, como um atraso desarrazoado para agir, ou de uma decisão da Corte⁷⁴. Tal beneficiário não pode confiar na expectativa de que a disposição de uma lei nacional é pretensamente válida, ou no princípio da certeza legal.

A ação pela Comissão está sujeita a uma limitação estatutária de dez anos⁷⁵. Qualquer ação da Comissão ou de um Estado-Membro interrompe o período de limitação.

O impacto da limitação estatutária de Direito Tributário na recuperação é discutido⁷⁶.

6. Ação para anulação

Decisões sobre auxílios estatais da Comissão podem ser anuladas pela Corte de Primeira Instância das Comunidades (CFI)⁷⁷. Apelações são propostas diante da Corte Europeia de Justiça (ECJ) para questões de direito⁷⁸.

Ações para anulação não suspendem a decisão, mas pode ser feito um requerimento para um alívio provisório⁷⁹.

A Corte não pode substituir sua visão pela decisão da Comissão. A decisão é, por fim, declarada nula, cabendo à instituição em questão tomar as medidas necessárias para adaptação.

Capítulo III. Concorrência Fiscal Prejudicial

Pelo Código de Conduta da Comunidade Europeia, certas medidas serão consideradas prejudiciais, a depender dos seguintes fatores:

⁷² Decisão da Comissão, 2004/343/EC, 16 de dezembro de 2003, JOL 108, 38.

⁷³ ECJ, Caso C 214/07, 13 de novembro de 2008, *Commission vs. France*, revisão A. Maitrot de la Motte, Dr. Fisc. 2008, nº 51, artigo 365.

⁷⁴ F. Gallo, "L'inosservanza delle Norme Comunitaria Sugli Aiuti di Stato e sue Conseguenze nell'Ordinamento Fiscale Interno". Capítulo 2, *Aiuti di Stato nel Diritto comunitario e misure fiscali*, Fisconline.

⁷⁵ *Adria-Wien*, supra: decisões sucessivas.

⁷⁶ J. L. Burlada Echeveste, I.M. Burlada Echeveste, *La recuperacion de las ayudas de Estado ilegales*, Nueva Fiscalidad, 2007, 23.

⁷⁷ Protocolo do Estatuto da ECJ, para. 49-51.

⁷⁸ Artigo 230 CE.

⁷⁹ Artigo 243 CE.

- disponibilidade somente a não residentes ou a transações com não residentes;
- não afetarem o mercado doméstico;
- ausência de atividade econômica real ou presença substancial;
- afastamento dos princípios internacionalmente aceitos para a determinação de lucros;
- falta de transparência⁸⁰.

*Diferença*⁸¹

O Código de Conduta visa a eliminar disparidades transfronteiriças e está privado de força legal. A proibição ao auxílio estatal visa a eliminar derrogações seletivas em um sistema tributário nacional. É executável.

Os critérios de auxílio estatal não coincidem com os critérios do Código de Conduta⁸². A proibição ao auxílio estatal é executável. As recomendações no Código de Conduta são de natureza política e não são exequíveis, embora sejam eficazes.

Exemplos

O regime de crédito tributário maltês, que substituiu antigas isenções, foi inocentado pela Comissão, mas não pelo grupo do Código de Conduta, uma vez que se manteve favorável a acionistas estrangeiros⁸³.

O regime das *Holdings Companies* de Luxemburgo, de 1929, foi inocentado pelo Grupo quando a isenção foi abolida para dividendos de países de baixa tributação, mas foi considerado um auxílio estatal, pois atividades financeiras permaneceram isentas⁸⁴.

Medidas não abarcadas pelo Código de Conduta foram consideradas auxílios estatais.

Os Tesouros Corporativos Centrais eram isentos na França até o limite aplicável à dedutibilidade dos juros pagos a empresas associadas. O esquema era seletivo, pois apenas era aplicável a grupos estabelecidos em pelo menos três países⁸⁵. Para o grupo Primarolo, essa era exceção às regras de subcapitalização.

O regime aplicável ao Centro Internacional de Negócios da Ilha da Madeira teve de ser reformado. As baixas alíquotas aplicam-se à Zona Industrial de Livre Comércio, mas em 2011 deixarão de ser aplicadas ao Centro de Serviços Interna-

⁸⁰ A. C. dos Santos, *L'Union Européenne et la Régulation de la Concurrence Fiscale*, Brussels, Bruylant, LGDJ, 2009, p. 294; G. Marino, Paradisi e Paradossi Fiscali, *il Rovescio del Diritto Tributario Internazionale*, Milano, EGEA, 2009, p. 69.

⁸¹ A. Fantozzi, "The Applicability of State Aid Rules to Tax Competition Measures: a Process of 'de facto' harmonization in the tax field?" in W. Schön, *Tax Competition in Europe*, Amsterdam, IBFD, 2003, 121.

⁸² P. Rossi-Maccanico, *Community Practice in the Application of State Aid Rules to Direct Business, Tax Measures, in ICHEC-ESSF, Fiscalité Européenne: Actualités et Points Sensibles*, Brussels, Bruylant-Anthemis, 2009, 61 at 70.

⁸³ Decisão da Comissão de 22 de março de 2006, OJL 240/2005.

⁸⁴ Decisão da Comissão de 19 de julho de 2006, OJL 366/47.

⁸⁵ Decisão da Comissão de 19 de dezembro de 2003, OJL 330/23.

cional⁸⁶. Os favores tributários estão ligados ao número de empregados postos a trabalhar, que é impróprio em uma área remota, onde investimentos geralmente não se utilizam de intensa mão de obra.

Os Centros de Coordenação Belgas - equivalentes a bancos intragrupo para grandes grupos internacionais -, estiveram sujeitos a extensos procedimentos de auxílios estatais após terem sido identificados pelo grupo Primarolo⁸⁷.

Finalmente, a Bélgica os substituiu por uma dedução geral de juros “fictos”, calculada com base no patrimônio das companhias.

Novos procedimentos foram abertos, relativamente:

- à amortização, na Espanha, do ágio na aquisição de companhias estrangeiras por uma *holding* espanhola⁸⁸;
- ao sistema holandês de tributação dos juros, incidente sobre o montante líquido dos juros recebidos e pagos dentro de um grupo sob uma alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas minorada⁸⁹.

Conclusão

O uso de incentivos fiscais tem sido uma ferramenta de política econômica tanto em países desenvolvidos, quando nos países em desenvolvimento. O seu oposto é a política protecionista, que pode ser favorecida por uma crise econômica.

Foram instituídos limites ao uso de incentivos pelas normas da OMC sobre a proibição de subsídios e pela proibição de auxílios estatais enquanto distorção da concorrência em áreas economicamente unificadas, como a União Europeia.

As definições de instrumentos proibidos sob tais regras não necessariamente coincidem. Especificidade, de acordo com as normas da OMC, deve, por exemplo, ser distinguida do conceito de seletividade nas regras de auxílio estatal da União Europeia. Tais instrumentos impõem limitações à liberdade dos Estados de elaborar suas políticas tributárias.

O paradoxo é que a proibição ao auxílio estatal tem foco na seletividade dentro de um Estado, enquanto a concorrência em um Estado é alvo das normas internacionais.

⁸⁶ R. Nascimento, “The International Business Center of Madeira: Profile, Tax Incentives and Perspectives”. *Eur. Tax.*, 2007, 74.

⁸⁷ J. Malherbe e M. Wathelet, “Pending Cases involving Belgium: the Belgian Coordination Centres Cases”. In M. Lang, J. Schuch and C. Staringer, *ECJ-Recent Developments in Direct Taxation, Vienna*, Linde Verlag, 2006, 31; J. Malherbe, “Aides d’Etat et fiscalité dans l’Union européenne”. In A. Spiritus, C. Nourissat et R. Wtterwulghé, *Le Juge de Commerce Face au Droit Communautaire de la Concurrence*, 22; id., “Harmful Tax Competition and the Future of Financial Centres in the European Union”. *Intertax* 2002, 219.

⁸⁸ Aid Nr C 45/07, OJ C-311/2007.

⁸⁹ Aid Nr C 4/07, OJ C-66/2007.