

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

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

20



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

Promovendo a Competitividade no Âmbito das Regras da Comunidade Européia Relativas a Auxílio Estatal e Concorrência Fiscal Prejudicial: o Exemplo da Bélgica¹⁻²

Jacques Malherbe

Professor da Universidade Católica de Louvain.

Resumo

O presente artigo trata da compatibilidade e da interação entre diversas medidas previstas pela legislação belga, para a proteção da competitividade, o auxílio à expansão econômica e, em especial, os incentivos fiscais e a restrições contidas no Tratado da Comunidade Européia no tocante aos chamados auxílios estatais e à concorrência fiscal prejudicial.

Abstract

This article deals with the compatibility and interaction between several measures established by the Belgian legislation, regarding the protection of competitiveness, aid for economic expansion and, specially, tax incentives and the restrictions provided under the EC Treaty with respect to the so-called State aids and to the harmful tax competition.

1. A promoção da competitividade através de auxílios diretos ou medidas tributárias ou de seguridade social tem sido uma figura constante de política econômica desde os anos de 1950. No caso da Bélgica, essa política certamente contribuiu para o ingresso de investimento americano nos anos de 1960. Posteriormente, a Bélgica, como todos os países da União Européia, teve que competir no ambiente regulatório do Mercado Comum Europeu.

A proibição do Tratado da Comunidade Européia³ no que se refere ao auxílio estatal e o acordo político corporificado no Código de Conduta da Comunidade Européia para eliminar a concorrência prejudicial criou um novo espaço de jogo⁴, ao qual a legislação doméstica deve se adaptar.

¹ Este estudo é baseado no relatório da Conferência Internacional sobre Competitividade e Concorrência Fiscal, realizada em Lisboa no ano de 2006, pela Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas e pelo Instituto de Direito Econômico Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

² Traduzido por Ricardo Maitto Silveira, mestrando em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo e advogado em São Paulo.

³ *Nota do tradutor:* o autor refere-se, aqui, ao art. 87 do Tratado da Comunidade Européia, que declara incompatíveis com o mercado interno “na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções” (cf. *website* da União Européia na Internet: <http://europa.eu/scadplus/leg/pt/lvb/126055.htm>).

⁴ *Nota do tradutor:* “espaço de jogo” foi a tradução utilizada para a expressão “level-playing ground”, que corresponde a uma área de jogo que não privilegia nenhum dos times; um espaço justo, onde cada adversário tem a mesma chance de ganhar.

O objetivo do presente artigo é fornecer uma visão geral do *status* de tais medidas, até 2006, na Bélgica, país que está situado no coração da União Européia e que abriga sua capital de fato, Bruxelas.

Será discutido o auxílio direto, bem como as medidas tributárias e sociais⁵.

Embora os esquemas utilizados não se alterem em relação à sua natureza, a escolha entre os instrumentos disponíveis varia com as necessidades do ciclo econômico e não apresentam um quadro “organizado”⁶.

A teoria econômica é relutante em relação à utilização de cortes fiscais para se atingir metas de investimento e emprego. O Professor Stiglitz, à época do governo Clinton, defendia um crédito fiscal de investimento, a ser concedido somente para acréscimos em investimento⁷.

Um crédito fiscal de investimento, quando comparado a depreciação acelerada, resulta numa redução tributária imediata, não somente numa postergação do tributo⁸. Assim também no caso de um dedução de investimento, por meio de um mecanismo diferente.

A depreciação acelerada favorece investimento de longo prazo; créditos e deduções fiscais de investimento favorecem investimentos em bens de curta duração.

I. Proteção da Competitividade

2. A lei belga de 26 de julho de 1996, relativa à promoção do emprego e à proteção preventiva da competitividade, introduz um mecanismo geral elaborado para garantir que os custos salariais na Bélgica não excedam aqueles encontrados em países de referência na União Européia (Alemanha, França e Holanda).

A importância de tais países no cálculo é expressada através de seu Produto Nacional Bruto.

O cálculo leva em consideração a evolução do emprego e dos custos salariais, por meio de seus acréscimos em comparação com os dois últimos anos e a previsão com relação aos dois anos seguintes, bem como uma comparação com os Estados de referência.

O Conselho Central de Economia e o Conselho Nacional do Trabalho publicam, duas vezes por ano, um relatório comum sobre essa evolução e sobre os seguintes aspectos estruturais de competitividade e emprego:

- estrutura setorial de investimento;
- despesas de pesquisa e desenvolvimento;
- divisão de mercado;
- relação geográfica de exportações;
- estrutura da economia;

⁵ Para uma discussão prévia, há vinte anos atrás, ver *École Supérieure des Sciences Fiscales, European Tax Conference, Economic Measures and Tax Incentives encouraging Investment*, Brussels, 25-26 april 1986; *Catholic University of Louvain, Department of Economic and Social Law, Obstacles et Stimulants Fiscaux et Sociaux à l'Investissement et à l'Emploi*, 2º vol., Louvain-la-Neuve, 14 november 1985.

⁶ A. Fantozzi, Italy, *op. cit.*, nota de rodapé nº 5, I, 1.

⁷ J. Stiglitz, *The Roaring Nineties*, London, Penguin, 2003, p. 175.

⁸ R. A. Musgrave e P. B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, 5ª ed., New York, Mc Graw Hill, 1989, p. 387.

- processos de inovação;
- estruturas de financiamento;
- fatores de produtividade;
- estruturas de formação e de educação;
- modificações na organização e desenvolvimento de empresas.

É possível fazer sugestões para melhorias.

Anualmente, o Conselho Central de Economia publica um relatório sobre as margens disponíveis para uma evolução de custos salariais, levando em consideração a inflação.

A cada ano, os chamados parceiros sociais (organizações de empregadores e sindicatos de empregados) determinam, por meio de um acordo interprofissional, medidas em favor do emprego e a margem máxima para a evolução de custos salariais, levando em consideração a evolução nos Estados de referência e considerando uma margem mínima correspondente aos reajustes indexados e a aumentos programados, em função de idade, promoções, etc.

Se os parceiros sociais não entrarem em acordo, o governo tenta uma mediação. Se a mediação falhar, o próprio governo pode determinar essa margem máxima para a evolução dos custos salariais.

Acordos coletivos de trabalho de empresas e de setores e acordos individuais devem manter a margem dentro do limite prescrito.

Uma exceção é prevista no caso de:

- participação nos lucros⁹;
- participação de trabalhadores no capital e nos lucros das empresas.

II. Auxílio para Expansão Econômica

3. O auxílio para expansão econômica tornou-se um assunto regional na Bélgica federativa.

É regulamentado em cada região por uma legislação geral¹⁰ e por legislação especial relativa, por exemplo, a empresas de pequeno e médio porte (EPMPs), Pesquisa e Desenvolvimento, *E-Business*, incentivos para proteção ambiental...

Os incentivos são de vários tipos:

- prêmios de investimento;
- prêmios de emprego;

⁹ Lei de 10 de julho de 1998, que determina as condições em que as participações nos lucros não são levadas em consideração para o cômputo da evolução dos custos salariais.

¹⁰ *Wallonia*: Decreto de Wallonia de 11 de março de 2004, relativo a incentivos regionais em favor de grandes empresas e decreto de execução de 6 de maio de 2004; decreto de Wallonia de 11 de março de 2004, relativo a incentivos em favor de pequenas e médias empresas e decreto de execução de 6 de maio de 2004; *Bruxelas*: Portaria da Capital Bruxelas de 1º de julho de 1993, relacionada à promoção da expansão econômica na região da Capital Bruxelas e decretos de execução de 7 de julho de 1994, 8 de dezembro de 1994 e 26 de novembro de 1998; Portaria da Capital Bruxelas relacionada a investimentos regionais e gerais em favor de micro, pequenas e médias empresas; *Flandres*: Decreto de Flandres de 15 de dezembro de 1993, para a promoção da expansão econômica na Região de Flandres e decretos de execução de 19 de janeiro de 1994, relativo a pequenas empresas, de 19 de janeiro de 1994, relativo a grandes e médias empresas; decreto de Flandres de 31 de janeiro de 2003, relativo à administração de auxílio econômico; decreto de Flandres de 10 de outubro de 2003, que concede auxílio a pequenas e médias empresas para investimentos na região de Flandres.

- subsídio para obtenção de consultoria, formação e assistência por um “tutor”: um exemplo é a “consultoria econômica de orçamento” da região de Flandres¹¹;
- isenção de tributo imobiliário, que é um imposto regional;
- prêmios de qualidade;
- garantia concedida pela Região.

Como os tributos regionais tornaram-se não dedutíveis na Bélgica em 2002, os subsídios regionais tornaram-se não tributáveis¹².

III. Medidas Fiscais

4. Diversos acréscimos com o objetivo de melhorar a competitividade são instituídos dentro do sistema tributário.

A. Alíquotas

1. Alíquota do imposto de renda das empresas

5. Mesmo se a base de cálculo for ampliada, um decréscimo na alíquota nominal do imposto de renda da empresa é visto como uma medida de competitividade. A partir de 2003, a Bélgica diminuiu sua alíquota padrão do imposto de renda das empresas, de 40,17% para 33,99%¹³.

A alíquota sobre as empresas com menor lucratividade foi também diminuída:

€ 0 - 25.000	24,98%
€ 25.000 - 90.000	31,93%
€ 90.000 - 322.500	35,54% ¹⁴

Uma comparação entre esta alíquota e outras alíquotas europeias é fornecida no Anexo 1¹⁵.

2. Imposto sobre capital

6. O imposto sobre capital, aplicável ao aporte de capital em empresas (0,5%), foi abolido em 2005.

A extinção deste antiquado imposto foi realizada em muitos países. Luxemburgo ainda cobra uma alíquota de 1%, mas com uma exceção, por exemplo, no caso em que o aporte é realizado através da contribuição de uma participação de 65% em uma empresa da União Europeia (*EU Company*).

¹¹ Decreto de 16 de dezembro de 2005, que concede auxílios a pequenas e médias empresas para serviços que promovam o empreendedorismo.

¹² Lei de 13 de dezembro de 2005, CIT, art. 193bis.

¹³ Alíquota padrão de 33% mais 3% do imposto, a título de contribuição complementar de crise.

¹⁴ Para tornar a alíquota gradualmente alinhada com a alíquota padrão.

¹⁵ Baseado em trabalho não publicado de P. P. Hendrickx e J. Santos, da firma Liedekerke, a quem agradecemos: Les Nouveaux Incitants Fiscaux Belges à l'Investissement dans un Cadre International, Vanham Seminar, Brussels, 23 march 2006.

B. Juros fictícios: dedução fiscal por patrimônio

7. A velha idéia de que dívida é favorável em relação a capital, no tocante ao imposto de renda da pessoa jurídica, soa familiar: juros são dedutíveis, dividendos não.

A partir de 2006 (ano fiscal 2007), as empresas belgas e os estabelecimentos permanentes de empresas estrangeiras na Bélgica podem deduzir juros fictícios ou presumidos em relação ao seu patrimônio¹⁶.

O percentual é equivalente à taxa de juros média das taxas do tesouro belga para dez anos (OLD's - "obligations linéaires - lineaire obligaties"), que foi de 3,5% em 2005¹⁷.

A variação de ano a ano não pode exceder 1% e a dedução é limitada a 6,5%. A taxa é acrescida de 0,5% para pequenas empresas¹⁸.

O patrimônio inclui capital, reservas e lucro acumulado de períodos anteriores, com a dedução de determinados itens, a saber:

- ações próprias detidas pela empresa e ações detidas como ativo permanente em outras empresas: as primeiras diminuem o patrimônio da empresa e as segundas representam o patrimônio de outra empresa, que gera uma dedução para aquela empresa. Empresas *holding* não serão, portanto, beneficiadas pela dedução;
- o patrimônio líquido de estabelecimentos permanentes estrangeiros isentos: o lucro de tais estabelecimentos é, de fato, isento na Bélgica, se um tratado for aplicável, mas uma perda pode ser dedutível, sujeita aos mecanismos de compensação com lucro disponibilizado no exterior (*recapture*);
- o valor líquido de propriedade imobiliária estrangeira isenta com base em tratado;
- o valor líquido de propriedade imobiliária utilizada por administradores e seus parentes ("villa companies").

Crédito fiscal acumulado ("carry over"¹⁹)

8. A dedução é computada após a "dedução de dividendos recebidos"²⁰ e antes dos prejuízos operacionais de anos anteriores, de forma a maximizar a sua utilização.

A dedução em si, se não utilizada, pode ser acumulada durante sete anos.

¹⁶ Lei de 22 de junho de 2005, CIT, art. 205bis-205nonies. C. Goossens, "La Déduction Fiscale pour Capital à Risque - Considérations Générales", *Revue Générale de Fiscalité* nr. 8-9, 2005, p. 2; P. P. Hendricks e J. Santos, "Intérêts Notionnels et Déduction Fiscale pour Capital à Risqué", *Comptabilité et Fiscalité Pratique*, 2005, p. 353; R. Vanpetegem e P. Van Hove, "Belgian Parliament Approves Bill on Notional Interest Deduction", *Tax Planning International Review* nr. 7, 2005, p. 13; W. Heyvaert e D. Deschrijver, "Belgium Stimulates Equity Financing", *Intertax*, 2005, p. 458; M. Vandaele e D. Van Laere, "De Wet van 22 Juni 2005: de Notionele Interestaftrek", *Fiscaal Praktijkboek - Directe belastingen*, 2005-2006, Mechlin, Kluwer, 2005, p. 173; M. De Wolf, "Une Nouvelle Réforme de l'Impôt des Sociétés: la Loi du 22 Juin 2005 instaurant une Déduction Fiscale pour Capital à Risque", *Droit des Affaires, Actualités et Perspectives*, Liège, ECCI, 2006, p. 229.

¹⁷ A partir de 2007 (ano fiscal 2008), será a alíquota média para o segundo ano anterior ao ano fiscal.

¹⁸ Não excedendo mais de um dos seguintes limites: (1) empregados: 50; (2) faturamento: € 7.300.000; (3) total do balanço: € 3.650.000 (Código das Empresas, art. 15).

¹⁹ *Nota do tradutor*: a expressão "carry over" é usualmente utilizada na terminologia tributária para referir-se a deduções fiscais relativas ao imposto de renda (especialmente no caso de prejuízos fiscais acumulados), que não são integralmente computadas num período de apuração do imposto,

Mudança de controle

9. Assim como a utilização de prejuízos operacionais de anos anteriores e o acúmulo da dedução de investimento²¹, o crédito fiscal acumulado é extinto em caso de mudança de controle que não seja justificada por legítimas necessidades econômicas ou financeiras²². Uma empresa com potencial para redução substancial da base tributável não pode ser adquirida com o mero propósito fiscal de utilização do crédito fiscal acumulado.

Compensação

10. Como compensação pelo custo tributário da dedução de juros fictícios, a dedução de investimento básico e o crédito fiscal para aumento de capital a que fazem jus as EPMPs foram abolidos.

11. O objetivo dessa inovação legal era, também, encontrar um substituto para os Centros de Coordenação Belgas, que foram rotulados como instrumentos de concorrência prejudicial, de acordo com o Código de Conduta da União Européia, e considerados pela Comissão da União Européia como sendo auxílio estatal, proibido pelo Tratado da Comunidade Européia²³.

Um centro de coordenação era tributado com base em “custo mais lucro”, sendo do custo excluídos, entre outros, os encargos financeiros. O centro de coordenação poderia, dessa forma, tomar emprestado de terceiros e conceder empréstimo às empresas do mesmo grupo sem ser tributado em relação à diferença das taxas de juros. Posteriormente, podia distribuir seus lucros como dividendos à sua controladora belga ou estrangeira, caso em que os dividendos podem usufruir o benefício de “dedução de dividendos recebidos”.

Além disso, a controladora poderia tomar emprestado de terceiros para capitalizar o centro e deduzir os juros, enquanto o lucro do centro permanecia não tributado.

Este último sistema pode, agora, ser utilizado com qualquer empresa belga. Como a medida é geral, não pode ser rotulada como auxílio estatal.

mas que podem ser utilizadas em períodos posteriores. No Brasil, o exemplo mais comum é o caso dos prejuízos fiscais, apurados pela empresa em determinado período de apuração, e que podem ser utilizados em anos posteriores, observado o limite equivalente a 30% do lucro tributável do período de apuração (art. 15 da Lei federal n° 9.065/95). Para os fins do presente artigo, para referência à expressão “carry over” ou “to carry over” será utilizado o termo “acúmulo” ou “acumular”.

²⁰ *Esclarecimento do autor*: na Bélgica, 95% dos dividendos recebidos por uma controladora de sua subsidiária são dedutíveis com relação aos lucros, desde que a participação na subsidiária atinja 10% ou o montante de € 1.200.000, seja detida por um ano e constitua um ativo permanente, não um mero investimento financeiro de curto prazo. Essa dedução não pode ser acumulada para anos seguintes, ao contrário dos prejuízos fiscais. Entendeu-se que essa situação é contrária à Diretiva da Comunidade Européia relativa às relações controladora-controlada (*EC parent-subsidiary directive*), que determina a isenção, e não a dedução de dividendos, quando o método da isenção (e não o método do crédito) é utilizado.

²¹ Ver abaixo n. 16.

²² CIT, art. 207, al. 3.

²³ Decisão de 17 de fevereiro de 2003, relativa ao velho sistema implementado pela Bélgica para os Centros de Coordenação estabelecidos na Bélgica (2003/755/EC), O.J.L. 282, 30 de outubro de 2003, p. 25; ECJ, 22 de junho de 2006, Case C-399/03 e casos conjuntos C-182/03 e C-217/03 confirmando a natureza de auxílio estatal, mas permitindo um período transitório até 2010. Ver J. Malherbe e M. Wathelet, casos pendentes envolvendo a Bélgica: “The Belgian Coordination Centres Cases”, in M. Lang, J. Schach e Cl. Staringer, *ECJ-Recent Developments in Direct Taxation*, Eucotax, Vienna, Linde, 2006, p. 31.

C. *Empresas de pequeno e médio porte*

12. Incentivos para empresas de pequeno e médio porte (EPMPs) são agora, freqüentemente, criados como formas de exceção às medidas gerais que foram impostas às empresas, geralmente como compensação pela diminuição das alíquotas do imposto de renda das empresas.

As EPMPs são geralmente definidas como empresas que podem se beneficiar das alíquotas reduzidas do imposto de renda²⁴. Isso não está em conformidade com a definição do Código das Empresas²⁵.

A definição do Código das Empresas será aplicada para fins de dedução dos juros fictícios e das regras de depreciação especial, bem como da dedução de acréscimo de investimento para equipamentos de segurança²⁶.

1. *Medidas em vigor*

a. *Reserva de investimento*

13. Uma EPMP pode criar uma reserva não tributável de 50% do acréscimo de seus lucros não distribuídos no período, com um máximo de €37.500 (sendo a reserva máxima de €18.750), se a reserva for contabilizada numa conta de intangíveis no passivo, não podendo ser utilizada para distribuições ou como base para o cômputo de remunerações e, ainda, se for investida na Bélgica²⁷ em ativos novos tangíveis ou intangíveis²⁸.

Uma empresa que tenha criado uma reserva de investimento não pode, durante o ano da criação e os dois anos seguintes, tomar a dedução por juros fictícios²⁹.

b. *Depreciação*

14. Desde 2003, uma empresa deve depreciar o custo de aquisição de ativos juntamente com o próprio ativo, enquanto no passado o custo de aquisição podia ser depreciado com a primeira anuidade³⁰ de depreciação do ativo.

A primeira anuidade de depreciação não abrange um ano, mas é proporcionalizada de acordo com a data de aquisição.

Essas duas medidas não se aplicam às EPMPs³¹.

c. *Pagamento antecipado de tributos*

15. As EPMPs não sofrerão um acréscimo tributário se não efetuarem o recolhimento do seu imposto de renda por meio de pagamentos antecipados durante o ano contábil. Isso será aplicado durante os três primeiros anos de atividade³².

²⁴ Ver acima n. 5.

²⁵ Art. 15: empresas que não excedam mais de dois dos seguintes limites: pessoal empregado: 50; faturamento: € 300.000; total do balanço: € 3.650.000.

²⁶ Ver abaixo n. 14 e n. 16, nota 35.

²⁷ Uma condição que é contrária à liberdade de estabelecimento determinada pelo Tratado da Comunidade Européia.

²⁸ CIT, art. 194quater.

²⁹ CIT, art. 205nonies. Ver acima n. 7.

³⁰ *Nota do tradutor*: anuidade refere-se à percentagem de depreciação anual do ativo, segundo esclarecimentos do autor.

³¹ CIT, art. 196, parágrafo 2.

³² CIT, art. 218, parágrafo 2.

Não é um favor verdadeiro, já que poucas empresas novas estarão em uma situação de lucro nos primeiros anos.

2. Medidas abolidas e substituídas pela dedução de juros fictícios

a. Dedução de investimento³³

16. As EPMPs poderiam ainda, ao contrário de outras empresas, beneficiar-se da dedução de investimento, que é uma espécie de dedução de superdepreciação³⁴. Um percentual de qualquer investimento em ativos novos depreciáveis pode ser deduzido.

O percentual básico é 3%³⁵, com um valor máximo de €1.000.000³⁶. O excesso acima do limite pode ser acumulado.

Para empresas que empreguem menos de 20 pessoas, a dedução pode ser diluída: 10% é adicionado a cada ano à anuidade de depreciação. A dedução temporal foi completamente abolida desde 2006, com a introdução da dedução de juros fictícios.

b. Crédito fiscal para aumentos de capital

17. Desde 1996, foi concedido um crédito às EPMPs de 7,5% de seu acréscimo de capital líquido ocorrido durante o ano contábil, limitado ao montante de €19.850³⁷.

Esse crédito fiscal foi abolido desde 2006, quando a dedução de juros fictícios foi introduzida.

D. Pareceres prévios (Advance rulings³⁸)

18. Pareceres prévios em relação ao tratamento fiscal de um projeto são por si só elementos de segurança fiscal que melhoram as condições para o investimento. O relatório Primarolo, que implementou o Código de Conduta Europeu, assinou certos sistemas de concessão de pareceres que eram muito gerais ou insuficientemente transparentes: para não ser considerado como concorrência fiscal prejudicial, os pareceres devem ser concedidos em base temporária (*ad hoc*), levando-se em consideração as circunstâncias do caso³⁹.

³³ *Esclarecimento do autor*: a dedução de investimento permitia ao investidor deduzir no ano do investimento, sobre a depreciação, um percentual fixo do custo de novos ativos. Aplicou-se primeiramente a todas as empresas, mas foi posteriormente limitado a pequenas e médias empresas.

³⁴ CIT, arts. 68-77 e 201.

³⁵ Um percentual de 14,5% aplica-se, para todas as empresas, a investimentos em pesquisa e desenvolvimento (a dedução pode ser substituída por um crédito - CIT, art. 284quater - 284nonies) ou em equipamentos para economia de energia. O mesmo percentual aplica-se para investimentos de segurança das EPMPs.

³⁶ De fato anualmente.

³⁷ CIT, art. 289bis, parágrafo 2.

³⁸ *Nota do tradutor*: “advance ruling” é a expressão utilizada para designar o documento formal produzido pelo Fisco, em que este interpreta e aplica a legislação tributária a partir de determinado fato ou série de fatos trazidos pelo contribuinte; esse tipo de parecer prévio é comum na Europa e nos Estados Unidos, em casos nos quais o contribuinte tenha dúvidas no tocante ao regime fiscal aplicável a determinada situação; no Brasil, o instrumento com maior proximidade conceitual é o processo de consulta (art. 161, parágrafo 2º, do Código Tributário Nacional).

³⁹ A. C. dos Santos, *La Regulation Communautaire de la Concurrence Fiscale une Approche Institutionnelle*, Thèse, Université Catholique de Louvain, Louvain-la-Neuve, 2005, pp. 406-412 e ref. cited.

Após uma primeira tentativa (1991-2002), durante a qual os pareceres prévios foram concedidos somente em relação a temas expressamente enumerados, foi introduzido um sistema generalizado de decisões antecipadas pela lei belga de 24 de dezembro de 2002, levando em consideração as recomendações do Código de Conduta da União Européia e da OCDE⁴⁰.

Não será concedido parecer quando elementos essenciais do assunto estejam relacionados com um paraíso fiscal não cooperativo, assim considerado pela OCDE, ou quando este não tiver substância econômica na Bélgica.

O parecer é vinculativo em relação à Administração Fiscal, exceto se a descrição dada pelo parecer for imprecisa, se a implementação estiver em desacordo com a descrição ou se o parecer for contrário a tratados, à lei comunitária ou ao direito interno, bem como se as normas que se aplicam à situação forem modificadas.

Os pareceres são publicados de forma a respeitar o sigilo profissional⁴¹.

Um contribuinte não pode se basear em um parecer concedido a outra pessoa⁴².

19. Além do agora extinto regime de centros de coordenação, a Bélgica desenvolveu dois regimes fiscais favoráveis específicos, aplicáveis a centros de serviços e centros de distribuição, ambos intragrupo.

Os centros de serviço abrangem atividades de natureza preparatória ou auxiliar, de informação (*call center*, por exemplo), atividades que contribuam de forma passiva (sic!)⁴³ para as vendas e algumas atividades que contribuam ativamente para as vendas, excluindo, porém, atividades que aumentem o faturamento, tal como a prospecção.

A tributação dos centros de serviço incide com base no “custo mais lucro” (5 - 15%) e, para aqueles que contribuíam diretamente com as vendas, com base no “preço de revenda menos lucro” (máximo de 5%)⁴⁴.

Os centros de distribuição adquirem, estocam ou acondicionam mercadorias, efetuam ou confirmam ordens sem poderes para aceitá-las, vendem ou transportam para empresas do mesmo grupo ou para terceiros por conta de empresas do mesmo grupo, enviam faturas e cumprem formalidades bancárias, aduaneiras e tributárias (Imposto sobre Valor Agregado - IVA).

Os centros de distribuição eram tributados com base no “custo mais lucro”, com o percentual de 105%⁴⁵.

A Bélgica protestou contra a condenação daqueles regimes por parte do Grupo Primarolo no anterior Código de Conduta da União Européia: eles eram, na visão do governo belga, somente formas de determinar um *safe haven* para preços de transferência.

⁴⁰ G. Verweken, “Het onderscheid tussen voorafgaande schriftelijke akkoorden en voorafgaande beslissingen”, *Bulletin de Documentation du Ministère des Finances*, 2002, p. 91; M. Eloy, “La Nouvelle Procédure de Ruling: des Décisions Anticipées en Matière Fiscale”, *Revue Générale de Fiscalité* nr. 3, 2003, p. 2.

⁴¹ Eles podem ser encontrados em Fisonet, um *website* da Administração Fiscal.

⁴² Antuérpia, 6 de setembro de 2005.

⁴³ *Nota do tradutor*: expressão constante da versão original do texto.

⁴⁴ Circular de 27 de julho de 1996.

⁴⁵ Circulares de 9 de agosto de 1989 e 5 de maio de 1994.

Entretanto, a Bélgica cumpriu as determinações do Código de Conduta, aboliu aqueles regimes e os substituiu pelo novo sistema de pareceres prévios⁴⁶. O parecer irá determinar o percentual a ser aplicado à base de cálculo, em linha com as peculiaridades do centro, em vez de utilizar uma alíquota padrão.

O contribuinte fornecerá uma descrição completa das operações realizadas entre as partes (natureza dos serviços, lista de empresas relacionadas, estrutura do grupo, identificação dos contratos, funções e riscos, elementos imateriais tais como direitos de propriedade intelectual). Na medida do possível, ele irá também comparar as transações com transações entre empresas independentes, por exemplo, pela utilização de bancos de dados externos, e listar os custos aos quais propõe aplicar o “custo mais lucro”.

E. Incentivos setoriais

1. Benefício fiscal - audiovisual

20. Uma empresa que invista em uma produção audiovisual, após a assinatura de um contrato base com uma empresa local de produção audiovisual, pode isentar até 150% do valor pago, até o limite de 50% de lucros acumulados, com valor máximo de € 750.000. O excesso pode ser acumulado para outros anos fiscais⁴⁷.

O objetivo é desenvolver a indústria cinematográfica belga e coincide com seu sucesso no Festival de Cannes.

A Comissão da Comunidade Européia isentou o benefício em questão do regime de proibição de auxílio estatal, com base na “exceção cultural”⁴⁸.

O auxílio estatal permitido não pode ser concedido exclusivamente a empresas criadas de acordo com a lei nacional. A dedução é concedida a empresas belgas e estabelecimentos belgas de empresas estrangeiras, mas o investimento, dentro de um contrato-base, deve ser realizado a partir do trabalho de um produtor belga. Considerou-se que tal benefício é compatível com o direito comunitário da União Européia.

2. Indústria de navegação

21. É de conhecimento comum que uma vasta proporção da marinha mercantil mundial navega sob bandeiras de conveniência. A Comunidade Européia sentiu a necessidade de encorajar esse setor marítimo e publicou diretrizes sobre auxílio estatal em 1989, 1997 e finalmente em 2004⁴⁹, este último a ser revisto em 2011⁵⁰.

⁴⁶ Circular de 20 de setembro de 2005.

⁴⁷ CIT, art. 194ter; Circular de 23 de dezembro de 2004, Lei de 2 de agosto de 2002. P. P. Hendrickx e A. Cardijn, “Le ‘Tax Shelter’, un Mode de Sponsoring Fiscalement Avantageux pour les Entreprises”, *Cahier du Juriste*, 2002, p. 91; id., “Le Tax Shelter, Comptabilité et Fiscalité Pratique”, 2004, p. 45; P. Bralins, “Régime du ‘Tax Shelter’: un Incitant Fiscal pour les Investissements dans l’Audiovisuel”, *Revue Générale de Fiscalité* nr. 4, 2005, p. 21; A. Rayet, “Le Tax Shelter en Belgique”, *Journal de Droit Fiscal*, 2005, p. 129.

⁴⁸ Tratado da Comunidade Européia, art. 87.3, d; Comunicação da Comissão da Comunidade Européia de 26 de setembro de 2001, relativa a trabalhos audiovisuais, Com. (2001) 534 final.

⁴⁹ Diretrizes da comunidade em relação a auxílio estatal para Transporte Marítimo (2004) C/13/03/OJ, C13 de 17 de janeiro de 2004, p. 3.

⁵⁰ B. Springael, “EC Guidelines to Maritime Transport e Belgian Maritime Tax Measures”, *Intertax*, 2005, p. 229.

Depois de diversos países da União Européia, a Bélgica publicou a legislação em conformidade com as Diretrizes da Comunidade Européia⁵¹.

a. Imposto da tonelagem

22. Empresas de navegação elegíveis podem optar pela tributação de acordo com a tonelagem diária por 100 toneladas líquidas, de acordo com a seguinte escala:

<i>Toneladas</i>	<i>€ por 100 toneladas líquidas</i>
0 - 1.000	1
1.001 - 10.000	0,60
10.001 - 20.000	0,40
20.001 - 40.000	0,20
> 40.000	0,05

A última alíquota aplica-se somente a navios novos ou navios que mudaram de uma bandeira não pertencente à União Européia após terem sido de bandeira estrangeira, a contar de sua chegada, em um prazo máximo de cinco anos.

A alíquota do imposto de renda (33,99%) será aplicada ao lucro assim determinado.

23. O regime fiscal é concedido por meio de parecer⁵², por um período de dez anos.

Os prejuízos de outras divisões da empresa não podem compensar o lucro determinado para fins do imposto de tonelagem. O prejuízo operacional acumulado é “congelado” até o momento em que o imposto de tonelagem não for mais aplicável.

Os ganhos de capital sobre os navios são incluídos no lucro sujeito ao imposto de tonelagem e não estão sujeitos a qualquer outro tributo.

24. Os lucros elegíveis são lucros de navegação marítima, incluindo:

- lucros da operação de um navio para o transporte de mercadorias e pessoas em uma rota marítima internacional; lucros de transporte de materiais extrativos decorrentes de exploração ou investigação de recursos naturais no mar;
- lucros da operação de um navio para reboque no mar;
- atividades diretamente relacionadas aos itens acima⁵³.

Se a empresa atuar na primeira atividade, o navio deve ter bandeira da União Européia, ressalvadas as condições definidas pela Comissão da Comunidade Eu-

⁵¹ Lei-programática de 2 de agosto de 2002, art. 1.15-127, alterada pela Lei de 27 de dezembro de 2004; Decreto Real de 7 de maio de 2003. Comp., *in* France, Code Général des Impôts, art. 209-0-B.

⁵² Ver acima, art. 16.

⁵³ Investimentos de curto prazo de ativos de atividades elegíveis, propaganda a bordo, corretagem de navios para obtenção de carga, venda de atividades operacionais. Não incluem venda de produtos de luxo, excursões e jogos de azar.

ropéia. De fato, as diretrizes da Comissão relativa ao auxílio estatal, no que se refere ao transporte marítimo (2004/C13/03), estabelecem que, em casos excepcionais, o navio pode ter a bandeira de certos territórios associados à Comunidade Européia (por exemplo: Antilhas Holandesas, Bermudas ou Cayman) ou da Ilha de Man, se a administração do navio se der na Comunidade e esta contribuir substancialmente para a atividade econômica e geração de emprego, no âmbito da Comunidade.

Para as duas últimas atividades, o navio deve ter bandeira belga e atuar 50% de seu tempo em atividade elegível.

25. A operação de um navio ocorre quando:

- i) o contribuinte é proprietário, co-proprietário ou licenciado⁵⁴ em relação a um navio administrado principalmente na Bélgica;
- ii) o contribuinte atua principalmente na Bélgica na administração comercial, na Bélgica, de um navio de outro contribuinte (empresa de administração de navio) se a tonelagem em relação aos navios administrados não exceder três vezes a tonelagem de navios detidos, co-detidos⁵⁵ ou licenciados pelo mesmo contribuinte belga;
- iii) o contribuinte detém na Bélgica um navio que é licenciado para viagem ou por tempo, sob as mesmas condições do item (ii).

As empresas belgas e os estabelecimentos de empresas estrangeiras são elegíveis.

Se a empresa possuir diversas divisões, a divisão marítima deve ser uma filial de acordo com a lei belga, *i.e.*, uma unidade de negócio independente, e manter contabilidade separada.

b. Incentivos para empresas de navegação não optantes pelo imposto de tonelagem
(i) *Depreciação acelerada*

26. Os seguintes percentuais de depreciação serão aplicados a navios novos ou navios que passem a ser detidos por contribuintes belgas:

<i>Ano</i>	<i>Percentual</i>
Primeiro	20
Segundo & Terceiro	15
Seguinte	10

Os mesmos percentuais serão aplicados a peças de reparo e a melhorias.

Isso é comparável com a depreciação normal de um navio, que é de 15 anos.

(ii) *Isenção de ganhos de capital*

27. São isentos os ganhos de capital sobre navios utilizados por empresas, as quais seriam de outra forma elegíveis para o imposto de tonelagem, e que tenham

⁵⁴ Sobre licenciamento de navios, Código Comercial, Livro II, arts. 112 *et seq.*

⁵⁵ Co-propriedade é contada como propriedade integral se atingir 5%.

sido um ativo permanente há mais de cinco anos, se os resultados da alienação forem reinvestidos em navios ou ações da uma empresa marítima da União Européia.

(iii) *Dedução de investimento*

28. Na aquisição de um navio novo ou no caso de navio que passe a ser detido por contribuinte belga, é concedida uma dedução de investimento de 30% do preço. Tal dedução pode ser acumulada na ausência de lucros suficientes.

IV. Conclusão

Os incentivos fiscais induzem o contribuinte a agir da forma desejada pelo legislador⁵⁶. Eles têm sido descritos como evasão fiscal “bem dirigida”⁵⁷. O Professor Schoueri, em sua revisão histórica dos incentivos fiscais, remete-se a lei de Cato contra o luxo em Roma⁵⁸. Internacionalmente, a utilização de incentivos é limitada pelas regras da Organização Mundial do Comércio (OMC)⁵⁹ que proíbem subsídios à exportação⁶⁰.

Na União Européia, o art. 87 do Tratado da Comunidade Européia, que proíbe o auxílio estatal que distorça a concorrência, é uma barreira adicional, com conseqüências bem mais amplas. Todos os Estados-membros da União Européia - a Bélgica é um exemplo - tiveram que remodelar seu padrão de incentivos econômicos - incluindo incentivos fiscais - para se acomodar às regras da União Européia.

O Código de Conduta relativo à tributação das empresas, que é uma acordo político, também foi considerado de influência definitiva no comportamento dos Estados-membros, muito embora tal código não estabeleça um mecanismo executivo (*enforcement mechanism*)⁶¹.

Em geral, a proibição da Europa com relação a auxílio estatal será mais restrita do que a proibição da OMC com relação a subsídios, já que nesse último caso as restrições aplicam-se somente para subsídios de exportação ou medidas de estímulo à substituição das importações. Uma diferença a ser considerada é que alguns tipos de auxílio estatal podem ser aceitos com base nas regras européias (por exemplo, incentivos de desenvolvimento regional), enquanto as regras da OMC não prevêm tais exceções⁶².

⁵⁶ L. E. Schoueri, *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*, Rio de Janeiro, Forense, 2005, p. 206.

⁵⁷ C. Bellstedt, *Die Steuer als Instrument der Politik*, Berlin, Duncker & Humblot, 1966, p. 298.

⁵⁸ *Op. cit.*, p. 109.

⁵⁹ Gatt, arts. VI, XVI e XXIII. Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias de 1994.

⁶⁰ L. E. Schoueri, *op. cit.*, p. 210.

⁶¹ M. Mors, “Tax Competition in Europe - an EU perspective”, in W. Schön, ed., *Tax Competition in Europe*, *European Association of Tax Law Professors*, Amsterdam, IBFD, 2003, p. 151.

⁶² R. H. C. Luja, “Assessment e Recovery of Tax Incentives in the EC and the WTO: a View on State Aids, Trade Subsidies and Direct Taxation”, Antwerp - Oxford - New York, Intersentia, 2003, p. 193.

Anexo 1

Alíquotas do Imposto das Empresas na União Européia

Áustria	25% ⁶³
Bélgica	33,99%
Chipre	10% ⁶⁴
República Tcheca	28% ⁶⁵
Dinamarca	28% ⁶⁶
Estônia	23% ⁶⁷
Finlândia	26% ⁶⁸
França	34,33% ⁶⁹
Alemanha	26,375% (não inclui tributos locais) ⁷⁰
Grécia	29% ⁷¹
Hungria	16% ⁷²
Irlanda	12,5% ⁷³
Itália	33% ⁷⁴
Letônia	15% ⁷⁵
Lituânia	15% ⁷⁶
Luxemburgo	29,63% ⁷⁷
Malta	35% ⁷⁸
Holanda	34,50% ⁷⁹

⁶³ Desde janeiro de 2005 (<http://www.fdblawyers.com/PDF/tax.pdf>).

⁶⁴ <http://www.lowtax.net/lowtax/html/jcydctx.html>.

⁶⁵ <http://www.worldwide-tax.com/czech/creecon.asp>.

⁶⁶ <http://www.investindk.com/visArtikel.asp?artikelIID=8123>.

⁶⁷ Será reduzida para 20% em 2009.

⁶⁸ Em vigor desde 1º de janeiro de 2005, anteriormente 29% (http://www.worldwide-tax.com/finland/fin_econonews.asp).

⁶⁹ 33,33%: contribuição complementar de 3% (http://www.triplet.com/40-10_corporate/40-70_taxlaw.asp).

⁷⁰ 25% + 5,5% imposto de solidariedade, mas a alíquota efetiva é de 38 a 42,5% com tributos locais (<http://www.horwath.de/htmlpage/taxation/companies.htm>).

⁷¹ Desde 1º de janeiro de 2006, anteriormente 32% (http://www.worldwide-tax.com/greece/gre_econonews.asp).

⁷² http://www.worldwide-tax.com/hungary/hungary_tax.asp.

⁷³ Desde 1º de janeiro de 2003 (<http://www.lowtax.net/lowtax/html/jirdctx.html>).

⁷⁴ Desde 1º de janeiro de 2004 (http://www.italcham.org.il/info_page.asp?info_id=962).

⁷⁵ Desde 1º de janeiro de 2004 (http://www.worldwide-tax.com/latvia/latvia_tax.asp.et http://www.strategic.ic.gcca/epic/internet/inimr-*ri.nsf/fr/gr113755f.html).

⁷⁶ http://www.worldwide-tax.com/lithuania/lithuania_tax.asp.

⁷⁷ Desde 1º de janeiro de 2006 ([http://www.ey.com/global/download.nsf/Luxembourg E/Luxembourg tax alert July 2005/\\$file%20alert%20final.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/Luxembourg_E/Luxembourg_tax_alert_July_2005/$file%20alert%20final.pdf)).

⁷⁸ http://www.worldwide-tax.com/malta/malta_tax.asp.

⁷⁹ <http://www.wfia.nl/goto.php?pageid=71&> Foi publicado que a alíquota do imposto de renda seria reduzida para 30% em 2007. Foi agora proposta a redução da alíquota para 26,9%. Essa alíquota é

Polônia	19% ⁸⁰
Portugal	27,25% ⁸¹
Eslováquia	19% ⁸²
Eslovênia	25% ⁸³
Espanha	35% ⁸⁴
Suécia	28% ⁸⁵
Reino Unido	30% ⁸⁶

menor do que a alíquota média dos 15 antigos Estados-membros e próxima à média de 20,5% de todos os Estados-membros (<http://www.gtlaw.com/pub/alerts/2005/0502.asp>).

⁸⁰ [http://www.worldwide-tax.com/poland/poland tax.asp](http://www.worldwide-tax.com/poland/poland%20tax.asp).

⁸¹ Incluindo tributos locais adicionais ([http://www.worldwide-tax.com/portugal/portugal tax.asp](http://www.worldwide-tax.com/portugal/portugal%20tax.asp)).

⁸² Desde 1º de janeiro de 2004 (<http://www.povodna.finance.gov.sk/msfr/msfr.nsf/0/3B119C0688AAB2E7C1256F6B0044EC34?OpenDocument>).

⁸³ [http://www.icl-directory.com/company formation detail.php?id=155](http://www.icl-directory.com/company%20formation%20detail.php?id=155).

⁸⁴ <http://spainaccountants.com/ct.html#Tax%20rates>.

⁸⁵ <http://www.invest.skane.se/brochures/Taxes%20in%20Sweden%20r%C3%B6d.pdf>.

⁸⁶ <http://www.hmrc.gov.uk/rates/corp.htm>.