

RDIET, Brasília, V. 10, nº2, p. 354 – 391, Jul-Dez, 2015

**A INVALIDAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DE IVA CONTRÁRIOS AO DIREITO
COMUNITÁRIO EUROPEU E A TUTELA DO CONTRIBUINTE BENEFICIADO NA
JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA COMUNIDADE EUROPÉIA***

**The INVALIDATION OF VAT TAX BENEFITS CONTRARY TO COMMUNITY LAW
COMMITTEE AND PROTECTION OF TAXPAYER BENEFITED THE LAW OF
EUROPEAN COMMUNITY COURT**

Frederico Menezes Breyner**

RESUMO: O artigo analisa as limitações na competência exonerativa do IVA impostas pelo direito comunitário aos Estados-membros da União Européia em nome dos objetivos de neutralidade e harmonização tributária. Caso tais limitações sejam contrariadas por benefícios fiscais de IVA concedidos pelos Estados-membros contra o direito comunitário, o contribuinte beneficiado poderá ter sua situação jurídica afetada por exigência retroativas decorrentes da anulação do benefício. O objetivo do estudo é analisar como a jurisprudência do Tribunal de Justiça da Comunidade Européia tutela a segurança jurídica e a proteção da confiança do contribuinte que se encontra diante dessa situação.

PALAVRAS – CHAVES : BENEFÍCIOS FISCAIS. IVA. DIREITO COMUNITÁRIO.

ABSTRACT: The article analyzes the limitations of exonerative competence of VAT imposed by Community law on Member States of the European Union on behalf of neutrality goals and tax harmonization. If such restrictions are countered by tax benefits of VAT granted by Member States against EU law, the taxpayer may have benefited their legal position affected by retroactive requirement arising from the cancellation of the benefit. The objective of the study is to analyze how the Court of Justice of the European Community safeguarding legal certainty and the protection of the confidence of the taxpayer who is in this situation.

KEYWORDS: TAX BENEFITS. VAT. COMMUNITY LAW.

* Artigo recebido em: 23/10/2015

Artigo aceito em: 29/11/2015

* Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (FDUFMG), mesma instituição na qual obteve graduação em Direito. Professor de Direito Tributário em cursos de graduação e pós-graduação. Foi pesquisador-bolsista de iniciação científica pelo PIBIC/CNPq de 2005 a 2007, nas áreas de Direito Constitucional e Tributário, vinculado ao Departamento de Direito Público da FDUFMG e pesquisador-extensionista do Programa Pólos de Cidadania da FDUFMG de 2002 a 2004. Autor de artigos publicados em sites, revistas especializadas em Direito e Anais de Eventos Científicos. **E-mail: fredericobreyner@gmail.com**

1. INTRODUÇÃO

Tema sempre presente no contexto da União Européia é a harmonização do sistema tributário dos países que a integram.

No que toca à tributação das operações e prestações com bens e serviços o objetivo de harmonização é de grande importância, pois trata-se de incidência tributária que afeta diretamente a alocação de estabelecimentos e investimentos no território dos países integrados, na medida em que o tributo repercute sobre o consumidor final, o que pode distorcer suas escolhas.

Em razão da estrutura dos impostos incidentes sobre operações e prestações, o encargo do tributo é inerente ao valor e preço das mercadorias e serviços, que influenciam diretamente a competitividade dos agentes econômicos que atuam em mercados sujeitos a distintos sistemas de tributação.

No âmbito da União Européia essa preocupação está refletida em todo o direito comunitário, sendo de especial interesse aqui o IVA (Imposto sobre Valor Agregado).

Conforme informação institucional da União Européia,¹ “o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) é um imposto geral sobre o consumo, aplicado às atividades comerciais que implicam a produção e a distribuição de bens e a prestação de serviços”.

¹Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?qid=1435065167607&uri=URISERV:131057>

Trata-se de imposto que onera o consumo, na medida em que “é suportado em definitivo pelo consumidor final sob a forma de uma percentagem aplicada sobre o preço final do bem ou do serviço”.

Sua característica plurifásica se dá pelo fato de que incide “em cada fase de produção e de distribuição” de forma não-cumulativa, pois “o fornecedor de bens ou o prestador de serviços (o sujeito passivo) paga o IVA sobre os bens ou os serviços à administração fiscal nacional, após dedução do IVA que pagou aos seus próprios fornecedores”.

Diante dessas características é grande a possibilidade de que a ausência ou redução de tributação por meio de benefícios fiscais concedidos no âmbito do IVA por um Estado-membro seja utilizada como meio de atrair investimentos e desequilibrar a neutralidade junto às escolhas dos agentes empresariais.

Por isso, a primeira diretiva² da União Européia sobre o IVA teve o objetivo de impor a obrigatoriedade de adoção do imposto, como um primeiro passo para uniformizar a tributação das operações e prestações com bens e serviços. É ver a motivação constante da Primeira Diretiva do Conselho, de 11 de abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios:

Considerando que o objectivo essencial do Tratado é instituir, no âmbito de uma união económica, um mercado comum, que permita uma concorrência sã e apresente características análogas às de um mercado interno;

² As características das Diretivas serão abordadas oportunamente nesse estudo.

Considerando que a realização de tal objectivo pressupõe a aplicação prévia, nos Estados-membros, de legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios que não falseiem as condições de concorrência e não impeçam a livre circulação das mercadorias e dos serviços no mercado comum;

Para além dessa obrigatoriedade da adoção do IVA, o direito comunitário estabeleceu uma série de limitações à competência dos Estados-membros de conceder benefícios fiscais do IVA, em nome desses objetivos de harmonização.

E aqui adentramos nosso tema, uma vez que um benefício concedido por um Estado-membro contra o direito comunitário poderá ser invalidado, o que traz à discussão a situação jurídica do contribuinte beneficiado. Poderia ele ser exigido retroativamente por ter usufruído de benefício concedido invalidamente? Há possibilidade de preservar sua situação jurídica anterior à invalidação com base na segurança jurídica e seus aspectos da proteção da confiança e boa-fé?

Essas questões foram analisadas pelo Tribunal de Justiça da Comunidade Européia, e o presente estudo tem por objetivo expor suas conclusões e respostas às indagações aqui apresentadas.

2. A COMPETÊNCIA EXONERATIVA NO IVA

2.1. Os objetivos de integração e a supremacia do direito comunitário.

A competência exonerativa no IVA foi juridicamente limitada na Europa com a instituição da Comunidade Européia.

O Tratado de Constituição da União Européia (TCE) foi assinado em Roma, no dia 25 de março de 1957, em uma conjuntura de passagem da bipolarização para a multipolarização mundial, a demandar a formação de estruturas regionais aptas a se inserir nos problemas de alcance universal.³ Mostrou-se, então, um mecanismo de integração regional, que, concomitantemente, possibilita o acesso direto dos países a outros mercados e estruturas.

Essa integração encontra-se proclamada nos primeiros artigos do TCE, que prega, dentre outros objetivos, uma convergência de políticas econômicas (art. 2º), com livre circulação de bens, serviços e pessoas (art. 3º, nº 1), conduzidas por uma economia aberta e de livre concorrência (art. 4º).

O alcance desses objetivos demanda uma tributação neutra sobre o mercado, que não lhe influencie artificialmente, alterando a alocação de recursos, a formação dos preços e distorções na concorrência entre os agentes econômicos situados nos diversos Estados-membros. E como essas situações juridicamente indesejadas podem ser alcançadas pela outorga de exonerações tributárias, afirma-se que:

As exonerações tributárias em favor das empresas estão submetidas a constrangimentos jurídicos crescentes, derivados tanto do direito comunitário quanto das regras editadas no âmbito da OMC.

[...]

Além das estipulações gerais relativas à livre circulação e à livre concorrência entre empresas, o Tratado que institui as Comunidades Européias prevê, entre os instrumentos para fazer respeitar o direito

³ CASELLA, Paulo Borba. **Comunidade Européia e seu ordenamento jurídico**. São Paulo: LTr, 1994, p. 48-57.

da concorrência pelos órgãos públicos, o controle das ajudas públicas (arts. 87 a 89, antigos arts. 92-94), ditas "ajudas de Estado".⁴

Para afirmarmos os citados dispositivos do TCE como limitações jurídicas à competência exonerativa em matéria de IVA, é necessário, ainda que a vôo de pássaro (até mesmo por não consistir objeto do trabalho), demonstrar como foi construída a concepção relativa à superioridade do direito comunitário sobre o direito interno de cada Estado-membro.

Pelo ângulo teórico, a discussão envolve indagações de cunho político-filosófico, englobando desde a questão da soberania até a da sobrevivência e autonomia econômica dos Estados-membros. Porém, essa questão muitas vezes é resolvida no plano pragmático, pois subordinar o direito comunitário à posterior disposição interna contraria a própria noção de Comunidade,⁵ podendo inviabilizar o projeto de integração contido no TCE.⁶

Essa compreensão foi construída pelo Tribunal de Justiça da Comunidade Européia (TJCE), cujas funções são amplas, quais sejam:

- anular, a pedido de Instituição comunitária, Estado-membro ou particular diretamente visado, atos da Comissão, do Conselho ou

⁴ FRANÇA. Conselho de Impostos. 21º Relatório ao Presidente da República - Exonerações tributárias: por um reexame das despesas tributárias. Tradução de Igor Mauler Santiago e Misabel Abreu Machado Derzi. **Revista Internacional de Direito Tributário da ABRADT**. Belo Horizonte. v. 1, n. 1, jan/jun., 2004, p. 435.

⁵ CASELLA, Paulo Borba. **Comunidade Européia e seu ordenamento jurídico**. São Paulo: LTr, 1994, p. 313.

⁶ MARTINS, Patrícia Fragoso. O princípio do primado do direito comunitário sobre as normas constitucionais dos Estados-membros – dos tratados ao projecto de Constituição européia. Portugal: Ed. Princípia, 2006, p. 48.

emanados dos Governos nacionais e que sejam incompatíveis com os Tratados;

- pronunciar-se, a pedido de tribunal nacional, a respeito da interpretação ou validade das disposições do direito comunitário;

Além da tramitação judicial propriamente dita, o TJCE ainda tem por incumbência emitir pareceres – que se revestem de caráter vinculante – a respeito de acordos que a Comunidade entenda celebrar com terceiros Estados.⁷

MARTINS evidencia o importante papel do TJCE na construção do direito comunitário e afirmação de sua primazia:

O Tribunal de Justiça foi sem dúvida o grande responsável pela elaboração e consagração dos princípios estruturantes da ordem jurídica comunitária, a saber: o primado, o efeito directo e a preempção.

[...]

O desenvolvimento dessa jurisprudência teve lugar de maneira progressiva, eliminando os obstáculos um a um, e consolidando-se à medida do progresso atingido. Esse caminho foi favorecido pela ausência de trabalhos preparatórios oficiais e públicos, que poderiam ter levado a evolução jurisprudencial a cristalizar as interpretações pretendidas pelos autores dos Tratados. A lentidão dos mecanismos legislativos, por seu lado, levou o Tribunal a não se limitar à interpretação literal dos textos mas a atribuir uma importância determinante aos objectivos prosseguidos pelas Comunidades.⁸

Além da questão pragmática acima exposta, analisando os *leading cases* proferidos pelo TJCE na matéria, podemos sintetizar que a Corte firmou as balizas da afirmação do primado do direito comunitário.

7 CASELLA, Paulo Borba. **Comunidade Européia e seu ordenamento jurídico**. São Paulo: LTr, 1994, p. 120.

8 MARTINS, Patrícia Frago. O princípio do primado do direito comunitário sobre as normas constitucionais dos Estados-membros – dos tratados ao projecto de Constituição européia. Portugal: Ed. Princípia, 2006, p. 47.

No julgamento VAN GEND EN LOOS vs. Nederlandse Administratieve Belastingen (Processo 26/62, de 05.02.1962), foi declarado que “a Comunidade constitui um novo ordenamento internacional a favor do qual os Estados limitaram, ainda que em matérias específicas, seus direitos soberanos”.

A partir disso, no julgamento do caso COSTA vs. ENEL (Processo 6/64, de 15.07.1964), consolidaram-se as linhas básicas do entendimento pela primazia do direito comunitário, assim sintetizadas por CASELLA:

- (a) a força executória do direito comunitário não pode sofrer variação de um Estado-membro para outro;
- (b) as obrigações resultantes do Tratado não mais seriam incondicionais se pudessem ser atingidas por atos jurídicos de direito interno;
- (c) a possibilidade de salvaguarda na aplicação do direito comunitário somente pode ser decorrente de autorização específica, que, ademais, seriam esvaziadas de seu objeto, caso os Estados tivessem a possibilidade de se subtrair ao cumprimento de suas obrigações por meio de simples lei interna;
- (d) a preeminência do direito comunitário foi estipulada pelo art. 189 do Tratado CEE, nos termos do qual os regulamentos têm valor obrigatório, e são diretamente aplicáveis aos Estados-membros;
- (e) a transferência efetuada, pelos Estados-membros, dos direitos e obrigações, correspondentes às disposições do Tratado, acarreta limitação definitiva e voluntária do direito soberano dos Estados, que não poderiam fazer prevalecer ato jurídico interno subsequente, incompatível com a noção de Comunidade, como exceção para o descumprimento de suas obrigações comunitárias.⁹

Ante o entendimento firmado, alguns Estados-membros ofereceram certa resistência à submissão de suas ordens jurídicas ao TCE, conforme notícia

⁹ CASELLA, Paulo Borba. **Comunidade Européia e seu ordenamento jurídico**. São Paulo: LTr, 1994, p. 312-3.

MARTINS.¹⁰ Porém, a mesma autora evidencia a aceitação interna da primazia do TCE, cujos obstáculos foram sendo paulatinamente removidos e o primado acabou sendo tido, internamente, como princípio incontestável.¹¹

Terminamos a exposição apontando que o TJCE, no caso de contrariedade do direito interno com o TCE, entende pela absoluta inaplicabilidade do primeiro, salvo no caso de este ser posterior ao TCE, quando o Tribunal fala em nulidade ou incompetência na edição do direito interno. Eis as palavras de MARTINS:

Decisivo, porém, foi o entendimento fixado no acórdão “Simmenthal” onde o TJCE considerou que, “por força do princípio do primado do direito comunitário, as disposições do Tratado e os actos das instituições aplicáveis directamente têm por efeito, na sua relação com o direito interno dos Estados-Membros [...], tornar absolutamente inaplicável [...] qualquer disposição contrária da legislação nacional existente” e ainda “impedir a válida produção de novos actos legislativos nacionais, na medida em que estes sejam incompatíveis com as normas comunitárias”.¹²

Além do TCE, a Comunidade edita outros atos normativos, dentre os quais as Diretivas, que se destacam no campo tributário e encontra previsão, quanto à tributação, no art. 83º e 94º do TCE:

¹⁰ MARTINS, Patrícia Fragoso. O princípio do primado do direito comunitário sobre as normas constitucionais dos Estados-membros – dos tratados ao projecto de Constituição europeia. Portugal: Ed. Princípiã, 2006, p. 77.

¹¹ MARTINS, Patrícia Fragoso. O princípio do primado do direito comunitário sobre as normas constitucionais dos Estados-membros – dos tratados ao projecto de Constituição europeia. Portugal: Ed. Princípiã, 2006, p. 78.

¹² MARTINS, Patrícia Fragoso. O princípio do primado do direito comunitário sobre as normas constitucionais dos Estados-membros – dos tratados ao projecto de Constituição europeia. Portugal: Ed. Princípiã, 2006, p. 65.

Artigo 83º

1. Os regulamentos ou directivas necessários à aplicação dos princípios constantes dos artigos 81º e 82º são estabelecidos pelo Conselho, deliberando por maioria qualificada sob proposta da Comissão, após consulta ao Parlamento Europeu.

2. Os regulamentos e as directivas referidos no nº 1 têm por finalidade, designadamente:

a) Garantir o respeito das proibições referidas no nº 1 do artigo 81º e no artigo 82º, pela cominação de multas e sanções pecuniárias compulsórias;

b) Determinar as modalidades de aplicação do nº 3 do artigo 81º, tendo em conta a necessidade, por um lado, de garantir uma fiscalização eficaz e, por outro, de simplificar o mais possível o controlo administrativo;

c) Definir, quando necessário, o âmbito de aplicação do disposto nos artigos 81º e 82º, relativamente aos diversos sectores económicos;

d) Definir as funções respectivas da Comissão e do Tribunal de Justiça quanto à aplicação do disposto no presente número;

e) Definir as relações entre as legislações nacionais, por um lado, e as disposições constantes da presente secção e as adoptadas em execução do presente artigo,

Artigo 94º

O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, e após consulta ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social, adopta directivas para a aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-membros que tenham incidência directa no estabelecimento ou no funcionamento do mercado comum.

Passamos, então, a analisar as principais limitações à competência exonerativa no IVA, contidas no direito comunitário europeu.

2.2. Dos auxílios de Estado.

As medidas denominadas de “auxílios de Estado” são reguladas nos arts. 87º a 89º do TCE.

O n° 1 do art. 87° traz o conceito de auxílio de Estado, conceito este excepcionado pela lista, *numerus apertus* (letra “e” do n° 3 do art. 87°), contida nos números 2 e 3 do mesmo artigo. Trata-se, então, de um limite material à competência exonerativa dos Estados-membros, pois as exonerações do IVA somente serão lícitas se não se enquadrarem no conceito em questão (fato de difícil visualização, dada sua amplitude).

O art. 88° outorga à Comissão da Comunidade Européia¹³ competência para fiscalizar a compatibilidade das medidas dos Estados-membros, que possam ser enquadradas como ajudas de Estado. Decidindo pela natureza de auxílio de Estado, deve o Estado-membro suprimir ou modificar a medida, em prazo fixado, e o não cumprimento possibilita que o caso seja levado, por qualquer das partes, à decisão do TJCE. Pelo dispositivo, verifica-se que esse procedimento pode ser instaurado de ofício pela Comissão, ou por qualquer Estado-membro interessado.

Mais importante, porém, é a regra do n° 3 do art. 88°, que impõe verdadeira condição de eficácia às medidas tomadas pelos Estados-membros. Segundo o dispositivo, qualquer instituição ou alteração de auxílios deve ser

13 A competência outorgada à Comissão coaduna-se com sua função geral de garantir a integridade da Comunidade e de seu ordenamento jurídico. Isso resulta do art. 211° do TCE, *verbis*: “Artigo 211°. A fim de garantir o funcionamento e o desenvolvimento do mercado comum, a Comissão: — vela pela aplicação das disposições do presente Tratado bem como das medidas tomadas pelas instituições, por força deste, — formula recomendações ou pareceres sobre as matérias que são objecto do presente Tratado, quando este o preveja expressamente ou quando tal seja por ela considerado necessário, — dispõe de poder de decisão próprio, participando na formação dos actos do Conselho e do Parlamento Europeu, nas condições previstas no presente Tratado, — exerce a competência que o Conselho lhe atribua para a execução das regras por ele estabelecidas”.

comunicada à Comissão, e o Estado-membro somente pode colocar em execução a medida após decisão final da Comissão. Seu pronunciamento é, então, medida imperativa, requisito de validade do auxílio perante o ordenamento comunitário.

Trata-se de uma limitação formal à competência exonerativa. A competência exonerativa só é validamente exercida após o consentimento da Comissão. A distinção se dá no momento em que a limitação deve ser observada.

Por fim, o art. 89º outorga poder normativo aos órgãos comunitários para editar normas para a implementação das limitações aqui referidas.

A jurisprudência do TJCE acompanhou a amplitude da redação do art. 87º do TCE e adotou critérios interpretativos possibilitando que a regulamentação dos auxílios de Estado tivesse grande alcance. Foram, então, rejeitadas interpretações restritivas que visavam a excluir certas medidas de seu âmbito de aplicação.

Já em 1974, firmou-se a interpretação teleológica do dispositivo no Processo 173/73,¹⁴ onde se estabeleceu que o dispositivo “não distingue segundo as causas ou os objetivos das intervenções pretendidas, mas as define em função de seus efeitos”. Dessa forma, qualquer medida que contrarie o mercado comum e afete a concorrência tributária entre os Estados-membros está sujeita à regulamentação dos auxílios de Estado, podendo receber a censura dos órgãos comunitários. Dessa forma, como consignado no referido acórdão, “nem o caráter tributário, nem o eventual objetivo social de uma

¹⁴ COMUNIDADE EUROPÉIA. Tribunal de Justiça. Processo 173/73. Acórdão de 2 de julho de 1974.

medida tomada por um Estado-membro são suficientes para excluí-la do campo de aplicação das ajudas de Estado”.

O referido acórdão também retira dos Estados-membros a possibilidade de adotar medidas semelhantes, mesmo com o único objetivo de restaurar o equilíbrio da concorrência tributária:

O fato de a medida em causa aproximar os encargos do setor em questão daqueles de seus concorrentes em outros Estados-membros não lhe retira o caráter de ajuda. Tais divergências entre sistemas tributários não podem ser corrigidas por medidas unilaterais destinadas às empresas mais atingidas pelas disparidades entre sistemas tributários.

Nesse contexto, o TJCE deu cada vez mais precisão à definição de auxílio de Estado. O 21º Relatório do Conselho de Impostos da França¹⁵ aponta os principais pontos da evolução, assim sumariados:

- constituem ajudas de Estado exonerações de tributos diretos, indiretos¹⁶ e parafiscais;¹⁷

15 FRANÇA. Conselho de Impostos. 21º Relatório ao Presidente da República - Exonerações tributárias: por um reexame das despesas tributárias. Tradução de Igor Mauler Santiago e Misabel Abreu Machado Derzi. **Revista Internacional de Direito Tributário da ABRADT**. Belo Horizonte. v. 1, n. 1, jan/jun., 2004, p. 437.

16 COMUNIDADE EUROPÉIA. Tribunal de Justiça. Processo 18/84, Acórdão de 7 de maio de 1985.

17 COMUNIDADE EUROPÉIA. Tribunal de Justiça. Processo 47/69. Acórdão de 25 de junho de 1970.

- as ajudas de Estado podem resultar de diminuições de carga tributária em favor de empresas,¹⁸ inclusive por meio da outorga de créditos de imposto;¹⁹

- as ajudas de Estado podem decorrer também da afetação preferencial de receitas públicas.²⁰

Em 1998 a Comissão editou o Comunicado 384, de 10 de dezembro, que, em boa parte consolidando a jurisprudência construída em casos envolvendo a tributação direta das empresas, esclareceu que uma medida constitui uma ajuda de Estado se tiver quatro características:

- Proporciona uma vantagem a seus beneficiários. É explicitamente enunciado que essa vantagem pode ser de natureza tributária.
- É outorgada por uma administração pública ou por meio de recursos públicos. A ajuda de Estado abrange, assim, não somente os tributos do Estado *strictu sensu*, mas também os tributos locais e as contribuições sociais.
- Afeta a concorrência e as trocas entre os Estados-membros. Esse critério se verifica a partir do momento em que a empresa

18 COMUNIDADE EUROPÉIA. Tribunal de Justiça. Processo C-387/92. Acórdão de 15 de março de 1992.

19 COMUNIDADE EUROPÉIA. Tribunal de Justiça. Processo C-6/97. Acórdão de 19 de maio de 1999.

20 COMUNIDADE EUROPÉIA. Tribunal de Justiça. Processo 17/91. Acórdão de 16 de dezembro de 1992.

beneficiária exerce uma atividade de troca entre os Estados-membros.

- Enfim, é seletiva no sentido de que ela favorece certas empresas ou certos produtos.²¹

Em breve conclusão, podemos afirmar que a competência exonerativa no IVA sofre limitações formais, materiais e finalísticas que, contrariadas, podem ensejar a invalidação do benefício fiscal concedido pelo Estado-membro em desrespeito a esses limites.

2.3. Benefícios fiscais previstos nas Diretivas.

A Sexta Diretiva²² estabeleceu balizas para a outorga de isenções no IVA, uma vez que a finalidade do documento legal era firmar diretrizes para a “harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos

21 FRANÇA. Conselho de Impostos. 21º Relatório ao Presidente da República - Exonerações tributárias: por um reexame das despesas tributárias. Tradução de Igor Mauler Santiago e Misabel Abreu Machado Derzi. **Revista Internacional de Direito Tributário da ABRADT**. Belo Horizonte. v. 1, n. 1, jan/jun., 2004, p. 438.

22 A Sexta Diretiva cumpriu papel importantíssimo no regramento do IVA na Comunidade Européia. No entanto, com a preocupação de simplificação e padronização, foi editada a Diretiva nº 112, de 28 de novembro de 2006, que entrou em vigor no ano de 2007 e consolidou o conjunto de regras do IVA, substituindo assim a Sexta Diretiva. No entanto, toda a jurisprudência sobre o princípio da proteção da confiança nos casos de benefícios fiscais no âmbito do IVA foi firmada com base na Sexta Diretiva, sobre a qual se debruçaram os principais julgamentos sobre o tema. Por esse motivo, a análise da jurisprudência do TJCE aqui feita se resumirá à Sexta Diretiva.

impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado”.

Posteriormente, a Diretiva 112/2006 reconheceu que:

o sistema comum do IVA deverá, ainda que as taxas e isenções não sejam completamente harmonizadas, conduzir a uma neutralidade concorrencial, no sentido de que, no território de cada Estado-Membro, os bens e os serviços do mesmo tipo estejam sujeitos à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição.

Também a Diretiva 112/2006 estabeleceu limites à concessão de isenções pelos Estados-membros em matéria de IVA.

Da definição contida no TCE, observamos que as Diretivas se aproximam daquilo que a doutrina chama de lei-quadro, ou lei de normas gerais, ou seja, elas estabelecem parâmetros a serem obedecidos pelas legislações nacionais, dentro dos quais será possível harmonizar as legislações nacionais.

As Diretivas são, então, atos comunitários destinados ao Estado-membro, impondo-lhe o dever de regulamentar as questões nelas tratadas, com o fim de atingir o objetivo visado, conforme resulta do art. 249º do TCE:

Para o desempenho das suas atribuições e nos termos do presente Tratado, o Parlamento Europeu em conjunto com o Conselho, o Conselho e a Comissão adoptam regulamentos e directivas, tomam decisões e formulam recomendações ou pareceres.

[...]

A directiva vincula o Estado-Membro destinatário quanto ao resultado a alcançar, deixando, no entanto, às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios.

Nesse contexto, entende o TJCE que os Estados-membros têm uma margem de apreciação na instituição das exonerações do IVA previstas na Sexta Directiva. Porém, essa margem não lhes concede poderes para desvirtuar, com a outorga de exonerações, os princípios próprios do imposto. Essa a decisão no Processo C-363/05, que se embasa em precedentes do próprio Tribunal:

19. Segundo jurisprudência assente, as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva constituem conceitos autónomos do direito comunitário e devem, portanto, ser objecto de uma definição comunitária, que tenha por objectivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado-Membro para outro (v., neste sentido, acórdãos de 3 de Março de 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, Colect., p. I-1527, n.º 27; de 26 de Maio de 2005, Kingscrest Associates e Montecello, C-498/03, Colect., p. I-4427, n.º 22; de 1 de Dezembro de 2005, Ygeia, C-394/04 e C-395/04, Colect., p. I-10373, n.º 15; de 4 de Maio de 2006, Abbey National, C-169/04, Colect., p. I-4027, n.º 38; e de 14 de Dezembro de 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Colect., p. I-12121, n.º 26).

20. No entanto, o legislador comunitário pode confiar aos Estados-Membros a definição de determinados termos de uma isenção (v., neste sentido, acórdão de 28 de Março de 1996, Gemeente Emmen, C-468/93, Colect., p. I-1721, n.º 25, e acórdão Abbey National, já referido, n.º 39).

21. Nestas condições, compete aos Estados-Membros definir no seu próprio direito interno os conceitos em questão (v., neste sentido, acórdão de 27 de Abril de 2006, Solleveld e van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 e C-444/04, Colect., p. I-3617, n.º 29), respeitando os termos da isenção utilizados pelo legislador comunitário.

22. Além disso, resulta da jurisprudência no domínio do IVA que os Estados-Membros, quando definem determinados termos de uma isenção, não podem desprezar os objectivos prosseguidos pela Sexta Directiva ou os princípios gerais que se encontram na base da mesma directiva, designadamente o princípio da neutralidade fiscal (v., neste sentido, acórdão Gemeente Emmen, já referido, n.º 25, e

acórdão de 12 de Janeiro de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, Colect., p. I-589, n.º 31).²³

Conclui-se que, apesar de restar alguma margem de apreciação pelo Estado-membro na instituição de isenções, impõe-se o limite da possibilidade semântica dos termos utilizados na Sexta Diretiva, e dos princípios próprios do imposto.

3. DO PRINCÍPIO DA PROTEÇÃO DA CONFIANÇA NO DIREITO COMUNITÁRIO EUROPEU.

Questão sempre presente nos casos de invalidação de benefícios fiscais de IVA concedidas pelos Estados-membros em contrariedade aos limites previstos no TCE é a tutela do contribuinte que usufruiu do benefício, e se vê posteriormente diante da exigência retroativa do IVA que não foi pago integralmente.

Caso os Estados-membros instituíam exonerações de IVA incompatíveis com o direito comunitário, tais exonerações estão sujeitas ao controle de legalidade pelos órgãos comunitários (Comissão e TJCE). E esse controle toca diretamente o princípio da proteção da confiança quanto àqueles contribuintes que já usufruíram do benefício. Isso porque, assim como as limitações à competência exonerativa, o princípio da proteção da confiança integra o ordenamento jurídico comunitário.

²³ COMUNIDADE EUROPÉIA. Tribunal de Justiça. Processo C-363/05. Acórdão de 28 de junho de 2007.

Isso traz impactos no direito tributário da União Européia, inclusive com afirmativas no sentido da existência de uma Constituição Financeira Européia, formada por “[...] unos valores comunes a todos los ordenamientos tributarios de los Estados miembros que tendrán también una incidencia especial sobre el Derecho financiero y tributario”.²⁴

Dentre esses princípios, que incidem sobre o direito tributário, encontra-se o princípio da proteção da confiança que, segundo a jurisprudência do TJCE, “[...] faz parte da ordem jurídica comunitária e deve ser respeitado pelos Estados-Membros no exercício dos poderes que conferem as directivas comunitárias”.²⁵

Analisando o princípio sob o prisma do direito comunitário, VILLAR EZCURRA formula seu conteúdo sem maiores discrepâncias para com a doutrina internacional, dizendo que “[...] conforme al mismo, la autoridad pública infunde a los particulares confianza en la estabilidad de sus decisiones y no puede, súbitamente, adoptar una medida que contraríe tal confianza”.²⁶

No mesmo sentido é o entendimento do TJCE:

No que respeita ao princípio da protecção da confiança legítima do beneficiário do acto favorável, em primeiro lugar, há que determinar

24 MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. El Derecho Financiero constitucional de la Unión Europea. **Revista Española de Derecho Financiero**. Ed. Civitas. n. 109-110, 2001, p. 112.

25 COMUNIDADE EUROPÉIA. Tribunal de Justiça. Processo C-381/97. Acórdão de 3 de dezembro de 1998.

26 VILLAR EZCURRA, Marta. Exigencias del derecho comunitario a la metodología del derecho financiero y tributário. **Revista Crônica Tributária n° 100**. Instituto de Estudios Fiscales do Ministerio de Economía y Hacienda de España, 2001, p. 22. Disponível em: <www.ief.es>. Acesso em 05.01.2008.

se os actos das autoridades administrativas criaram, no espírito de um operador económico prudente e avisado, uma confiança razoável (v., neste sentido, acórdãos de 10 de Dezembro de 1975, Union nationale des coopératives agricoles de céréales e o./Comissão e Conselho, 95/74 a 98/74, 15/75 e 100/75, Recueil, p. 1615, n.os 43 a 45, Colect., p. 555, e de 1 de Fevereiro de 1978, Lührs, 78/77, Recueil, p. 169, n.º 6, Colect., p. 69). Se a resposta a esta questão for afirmativa, há que, num segundo momento, determinar o carácter legítimo dessa confiança.²⁷

Segundo CALMES,²⁸ a confiança, ou como prefere a autora sua “base”, é criada por um mecanismo de ação e reação, sendo a ação a própria “base da confiança” existente. Esse antecedente configura-se como um pré-comportamento, uma conduta (comissiva ou omissiva, que a autora chama de base positiva ou base negativa, respectivamente) de um sujeito de direito que cria em outro determinada expectativa, ou seja, permite ao outro que formule antecipações do futuro a partir desse pré-comportamento. No Direito Público, o fato indutor da confiança é sempre um ato estatal, o que faz com que o cidadão volte-se contra o próprio Estado para exigir a proteção da confiança nele depositada.²⁹ E, dentro da multiplicidade de atos estatais, alguns induzem a confiança de forma mais intensa do que outros, facilitando assim a visualização da frustração do cidadão por ele afetado.

27 COMUNIDADE EUROPÉIA. Tribunal de Justiça. Processo C-181/01. Acórdão de 14 de Setembro de 2006.

28 CALMES, Sylvia. Du principe de protection de la confiance legitime en droits allemand, communautaire et français. Dalloz: Paris, 2001, p. 301, 305-306.

29 DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 390.

A tutela da frustração da confiança depende³⁰ da existência de sua base, ou seja, do conjunto de situações que configuram pressupostos para a formação da confiança a ser protegida. A confiança do cidadão deve ter um liame de causalidade³¹ com a “base da confiança” proporcionada pelo Estado. Trata-se, a nosso ver, do chamado “investimento” na confiança, ou seja, o sujeito de direito no qual foi infundida a expectativa somente receberá a tutela caso esta decorra diretamente do ato estatal. Segundo CALMES, o caráter legítimo da confiança pode se verificar concretamente no caso de a confiança legítima ter sido traduzida objetivamente por atos da pessoa que confia.³²

Nota-se, então, que a doutrina sobre o direito comunitário e jurisprudência do TJCE exigem que a confiança depositada pelo contribuinte nos atos das autoridades públicas seja legítima. Sendo assim, a tônica da jurisprudência do TJCE é a verificação e controle acerca dos pressupostos necessários à tutela da confiança.

4. A JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA COMUNIDADE EUROPÉIA SOBRE A PROTEÇÃO DA CONFIANÇA NO CASO DE AUXÍLIOS DE ESTADO.

30 CALMES, Sylvia. Du principe de protection de la confiance legitime en droits allemand, communautaire et français. Dalloz: Paris, 2001, p. 301, 305 e 306.

31 CALMES, Sylvia. Du principe de protection de la confiance legitime en droits allemand, communautaire et français. Dalloz: Paris, 2001, p. 359.

32 CALMES, Sylvia. Du principe de protection de la confiance legitime en droits allemand, communautaire et français. Dalloz: Paris, 2001, p. 371-3.

Foi exposto que os auxílios de Estado estão sujeitos a controle de legalidade a ser instaurado perante a Comissão Europeia (art. 88º do TCE) e, se caracterizados como ilegais, podem os Estados-membros em causa ser compelidos a recuperar o imposto não pago em razão da exoneração, nos termos do art. 14º, nº 1 do Regulamento (CE) nº 659/1999 do Conselho de 22 de Março de 1999, que estabelece as regras de execução do artigo 93º do Tratado CE (atual art. 88º):

Nas decisões negativas relativas a auxílios ilegais, a Comissão decidirá que o Estado-membro em causa deve tomar todas as medidas necessárias para recuperar o auxílio do beneficiário, adiante designada «decisão de recuperação». A Comissão não deve exigir a recuperação do auxílio se tal for contrário a um princípio geral de direito comunitário.

A cláusula final do dispositivo abre possibilidade de invocação do princípio da proteção da confiança que os contribuintes depositaram na exoneração ao usufruir dela. Dessa forma, há possibilidade de que seja mantida a situação anterior, constituída sob a égide do benefício condenado pela Comissão, com base no princípio da confiança.

No caso dos auxílios de Estado no âmbito do IVA, processo de controle de legalidade dos benefícios concedidos ilegalmente pelos Estados-membros a contribuintes se instaura e se desenvolve entre a Comissão e o Estado-membro concedente, sem a participação dos contribuintes beneficiados. A Comissão analisa tão somente a compatibilidade da medida com o Direito Comunitário. Além disso, declarando a invalidade, a Comissão determina que o Estado recupere o auxílio ilegal, voltando-se contra o contribuinte, configurando,

assim, o ato que pode frustrar a confiança depositada pelo contribuinte na validade do benefício.

Embora seja frequente que os próprios Estados-membros alegam a proteção da confiança como princípio a impedir que eles tomem medidas para recuperar o benefício, o TJCE entende que somente o contribuinte pode requerer a proteção de sua confiança, em processo a ser instaurado de acordo com a lei nacional, para a discussão das atitudes do Estado-membro no cumprimento da decisão comunitária que determinou a recuperação do benefício. Segundo o TJCE, outorgar essa legitimidade ao Estado-membro significaria tornar sem efeito o TCE, pois o Estado poderia alegar como causa de descumprimento de uma decisão a própria ilegalidade por ele cometida ao conceder o benefício, conforme acórdão proferido no Processo C-183/91, de onde se extrai o seguinte trecho:

2. A obrigação de recuperação de um auxílio do Estado declarado ilegal é a consequência lógica da declaração da sua ilegalidade pela Comissão e, como tal, não depende da forma como o auxílio foi concedido.

Quando um auxílio foi concedido sob a forma de isenção fiscal cuja ilegalidade foi devidamente declarada, o Estado-membro obrigado à recuperação desse auxílio não pode sustentar que essa recuperação se confrontaria com uma impossibilidade absoluta pelo facto de dever revestir necessariamente a forma de uma imposição retroactiva, o que ofenderia princípios gerais de direito comunitário. Com efeito, esse Estado-membro tem apenas que tomar medidas que imponham às empresas beneficiárias do auxílio o pagamento das importâncias cujo montante corresponde ao da isenção fiscal que lhes foi ilegalmente concedida.

3. Se é certo que não se pode excluir a possibilidade de um beneficiário de um auxílio ilegal invocar circunstâncias excepcionais que possam ter legitimamente fundado a sua confiança no carácter legal desse auxílio, para se opor à sua restituição, já um Estado-membro, cujas autoridades concederam o auxílio infringindo as

regras de procedimento previstas no artigo 93. , não pode invocar a confiança legítima dos beneficiários para se furta à obrigação de tomar as medidas necessárias para executar uma decisão da Comissão que lhe ordena a recuperação desse auxílio. Efectivamente, tal possibilidade significaria privar os artigos 92. e 93. do Tratado de qualquer efeito útil, uma vez que as autoridades nacionais poderiam basear-se no seu próprio comportamento ilegal para retirar eficácia às decisões tomadas pela Comissão ao abrigo dessas disposições do Tratado.

4. Um Estado-membro que, na execução de uma decisão que declara a incompatibilidade de um auxílio com o mercado comum, se depare com dificuldades imprevistas e imprevisíveis ou tome consciência de consequências não previstas pela Comissão, pode submeter esses problemas a esta última e propor modificações adequadas da decisão em causa. Nesse caso, a Comissão e o Estado-membro devem, por força da regra que impõe aos Estados-membros e às instituições comunitárias deveres recíprocos de cooperação leal, regra essa que inspira, nomeadamente, o artigo 5. do Tratado, colaborar de boa fé para superar as dificuldades, no pleno respeito das normas do Tratado, designadamente das respeitantes aos auxílios.³³

Em outro trecho, garante-se a possibilidade dos beneficiários invocarem a aplicação do princípio, reforçando que o Estado-membro não o pode fazer, sob pena de esvaziar a força normativa do TCE:

18 Deve lembrar-se ainda que, se é certo que não se pode excluir a possibilidade de o beneficiário de um auxílio ilegal invocar circunstâncias excepcionais que possam ter legitimamente fundado a sua confiança no carácter legal desse auxílio, já um Estado-membro, cujas autoridades concederam o auxílio infringindo as regras de procedimento previstas no artigo 93. , não pode invocar a confiança legítima dos beneficiários para se furta à obrigação de tomar as medidas necessárias para executar uma decisão da Comissão que lhe ordena a recuperação desse auxílio. Efectivamente, tal possibilidade significaria privar os artigos 92. e 93. do Tratado de qualquer efeito útil, uma vez que as autoridades nacionais poderiam basear-se no seu próprio comportamento ilegal para retirar eficácia às decisões

³³ COMUNIDADE EUROPÉIA. Tribunal de Justiça. Processo C-183/91. Acórdão de 10 de junho de 1993.

tomadas pela Comissão ao abrigo dessas disposições do Tratado (v. acórdão de 20 de Setembro de 1990, Comissão/Alemanha, C-5/89, Colect., p. 3437, n.os 16 e 17).

Também no acórdão proferido no Processo T-67/94, o TJCE declarou que os beneficiários do auxílio devem invocar a proteção de sua confiança, bem como comprovar seu caráter legítimo perante órgãos administrativos ou jurisdicionais nacionais:

16 Quando a Comissão declara a incompatibilidade de um auxílio de Estado com o mercado comum, pode impor ao Estado-Membro em causa que ordene à empresa beneficiária a sua restituição, sendo a supressão de um auxílio ilegal por recuperação a consequência lógica desta verificação na medida em que tal permite o restabelecimento da situação anterior.

No âmbito do poder discricionário de que dispõe a este respeito, a Comissão não pode limitar no tempo a obrigação que incumbe às autoridades do Estado-Membro em causa de exigirem a restituição do auxílio porque estas invocam a confiança legítima do beneficiário na sua legalidade. Com efeito, não incumbe ao Estado-Membro em causa, mas sim à empresa beneficiária, invocar a existência das circunstâncias excepcionais que puderam criar a sua confiança legítima a fim de se opor à restituição de um auxílio ilegal, e isso no âmbito dos processos perante as autoridades estatais ou o juiz nacional.³⁴

Verificamos, assim, que o TJCE adota o entendimento de que a análise da invalidade do benefício em processo no qual as expectativas do contribuinte não são consideradas não impede que o mesmo pleiteie a tutela de sua confiança em processo individual e específico. Verifica-se uma verdadeira cisão de instâncias, ou seja, nos processos em que se discute a legalidade do auxílio entre Estado-membro e Comissão, não cabe a invocação

³⁴ COMUNIDADE EUROPÉIA. Tribunal de Justiça. Processo T-67-94. Acórdão de 27 de janeiro de 1998.

do princípio, que deve ser objeto de um processo específico, em que o contribuinte comprove a legitimidade de sua confiança.

Avançando, então, no que toca à verificação dos pressupostos para a proteção da confiança, o TJCE, com relação aos auxílios de Estado, tem uma firme jurisprudência sobre a aptidão dos benefícios de IVA qualificados como auxílios de Estado ilegais de gerar legítima expectativa do contribuinte.

Baseando-se na supremacia do direito comunitário, o TJCE não admite que a proteção da confiança seja considerada legítima sem que o auxílio concedido por Estado-membro tenha passado pelo crivo da Comissão.

Segundo o entendimento do Tribunal, os agentes econômicos diligentes têm toda condição de verificar se o benefício que estão usufruindo foi objeto de notificação à Comissão, com sua posterior apreciação e deferimento. Dessa forma, sem certificar-se de que o benefício foi objeto de apreciação pela Comissão, não há confiança legítima a ser protegida.

É o que se depreende do acórdão proferido no Processo C-182/04,³⁵ assim ementado:

³⁵ COMUNIDADE EUROPÉIA. Tribunal de Justiça. Processo C-182/04. Acórdão de 11 de novembro de 2004. Tratava-se no caso de um crédito fiscal ofertado pela legislação do País Basco Espanhol, conforme seguinte trecho da Sentença: “2. El marco tributario vigente en el País Vasco español (en lo sucesivo, «País Vasco») se regula por el Concierto Económico, establecido por la Ley española 12/1981, de 13 de mayo, cuya última modificación la constituye la Ley 38/1997, de 4 de agosto. 3. En virtud de dicha legislación, la Diputación Foral de Álava puede, bajo determinadas condiciones, regular el régimen fiscal aplicable dentro de su territorio. 4. En virtud de las facultades que le confería la referida legislación, la Diputación Foral de Álava estableció, entre otras, una ayuda fiscal que adoptó la forma de un crédito fiscal del 45 % del importe de la inversión (en lo sucesivo, «crédito fiscal del 45 %» o «medida fiscal controvertida»). 5. La disposición adicional sexta de la Norma Foral 22/1994, de 20 de diciembre, de ejecución del presupuesto del Territorio Histórico de Álava para el año 1995

Palabras clave

1. Ayudas otorgadas por los Estados – Recuperación de una ayuda ilegal – Ayuda concedida infringiéndose las normas de procedimiento del artículo 93 del Tratado CE (actualmente artículo 88 CE) – Confianza legítima eventual de los beneficiarios – Protección – Requisitos y límites [Tratado CE, art. 93, ap. 3 (actualmente art. 88 CE, ap. 3)]

[...]

Índice

1. Habida cuenta del carácter imperativo del control de las ayudas estatales que con arreglo al artículo 93 del Tratado (actualmente artículo 88 CE) efectúa la Comisión, las empresas beneficiarias de una ayuda sólo pueden, en principio, depositar una confianza legítima en la validez de la ayuda cuando ésta se conceda con observancia del procedimiento que prevé dicho artículo y todo agente económico diligente debe normalmente poder comprobar si ha sido observado dicho procedimiento. En particular, cuando se ejecuta una ayuda sin notificación previa a la Comisión, de modo que es ilegal en virtud del artículo 93, apartado 3, del Tratado, el beneficiario de la ayuda no puede, en ese momento, depositar una confianza legítima en la legalidad de la concesión de dicha ayuda.

(Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava nº 5, de 13 de enero de 1995) está redactada en los siguientes términos: «Las inversiones en activos fijos materiales nuevos, efectuadas entre el 1 de enero de 1995 y el 31 de diciembre de 1995, que excedan de 2.500 millones de pesetas según Acuerdo de la Diputación Foral de Álava, gozarán de crédito fiscal del 45 % del importe de la inversión que determine la Diputación Foral de Álava, aplicable a la cuota a pagar del impuesto personal. La deducción no aplicada, por insuficiencia de cuota, podrá aplicarse dentro de los 9 años siguientes a aquel en que se haya dictado el Acuerdo de la Diputación Foral de Álava. Este Acuerdo de la Diputación Foral de Álava fijará los plazos y limitaciones que, en cada caso, resulten de aplicación. Los beneficios reconocidos al amparo de la presente disposición serán incompatibles con cualesquiera otros beneficios tributarios existentes en razón de las mismas inversiones. Igualmente la Diputación Foral de Álava determinará la duración del proceso de inversión que podrá acoger a inversiones realizadas en la fase de preparación del proyecto origen de las inversiones.» 6. En virtud de diversas normas forales posteriores, la validez de dicha disposición se prorrogó para los años 1996 y 1997, y el crédito fiscal del 45 % se mantuvo, con modificaciones, para los años 1998 y 1999.”

No conteúdo do acórdão, o tema foi desenvolvido à luz da imperatividade do controle dos auxílios de Estado e da necessária diligência do agente econômico para que sua confiança seja digna de proteção, ou seja, legítima:

44. Es preciso recordar, por una parte, que, habida cuenta del carácter imperativo del control de las ayudas estatales que con arreglo al artículo 93 del Tratado efectúa la Comisión, las empresas beneficiarias de una ayuda sólo pueden, en principio, depositar una confianza legítima en la validez de la ayuda cuando ésta se conceda con observancia del procedimiento que prevé dicho artículo, y, por otra parte, que, en circunstancias normales, todo agente económico diligente debe poder comprobar si ha sido observado dicho procedimiento (sentencias de 20 de septiembre de 1990, Comisión/Alemania, C 5/89, Rec. p. I 3437, apartado 14; de 14 de enero de 1997, España/Comisión, C 169/95, Rec. p. I 135, apartado 51, y de 20 de marzo de 1997, Alcan Deutschland, C 24/95, Rec. p. I 1591, apartado 25).

45. En particular, cuando se ejecuta una ayuda sin notificación previa a la Comisión, de modo que es ilegal en virtud del artículo 93, apartado 3, del Tratado, el beneficiario de la ayuda no puede, en ese momento, depositar una confianza legítima en la legalidad de la concesión de dicha ayuda (sentencia Alcan Deutschland, antes citada, apartados 30 y 31).

À mesma conclusão chegou a Corte no Processo T-177/07:³⁶

172. Em primeiro lugar, no que diz respeito à alegada violação do princípio da protecção da confiança legítima, importa recordar que, segundo jurisprudência assente, o direito de exigir a protecção da confiança legítima, que constitui um princípio fundamental, é extensivo a qualquer particular que se encontre numa situação da qual resulta que a administração comunitária, ao fornecer-lhe garantias precisas, criou na sua esfera jurídica expectativas fundadas. Constituem tal tipo de garantias, independentemente da forma por

³⁶ COMUNIDADE EUROPÉIA. Tribunal Geral. Processo T-177/07. Acórdão de 15 de junho de 2010.

que sejam comunicadas, as informações precisas, incondicionais e concordantes que emanem de fontes autorizadas e fiáveis (acórdão do Tribunal Geral de 21 de Julho de 1998, Mellett/Tribunal de Justiça, T-66/96 e T-221/97, ColectFP, pp. I-A-449 e II-1305, n.os 104 e 107). Em contrapartida, ninguém pode invocar uma violação deste princípio, não havendo garantias precisas fornecidas pela administração (acórdãos do Tribunal Geral de 18 de Janeiro de 2000, Mehibas Dordtselaan/Comissão, T-290/97, Colect., p. II-15, n.º 59, e de 19 de Março de 2003, Innova Privat-Akademie/Comissão, T-273/01, Colect., p. II-1093, n.º 26).

173. Importa recordar que, em matéria de auxílios de Estado, é jurisprudência assente que, tendo em conta o carácter imperativo do controlo dos auxílios de Estado efectuado pela Comissão a título do artigo 88.º CE, as empresas beneficiárias de um auxílio só podem, em princípio, ter uma confiança legítima na regularidade do auxílio se este tiver sido concedido no respeito pelo processo. Com efeito, um operador económico diligente deve, normalmente, estar em condições de se certificar que esse processo foi respeitado, mesmo quando a ilegalidade da decisão de concessão do auxílio é imputável ao Estado considerado, a ponto de a revogação da decisão se revelar contrária ao princípio da boa fé (v. acórdão do Tribunal Geral de 12 de Setembro de 2007, Itália e Brandt Italia/Comissão, T-239/04 e T-323/04, Colect., p. II-3265, n.º 154 e jurisprudência referida).

Concluimos, da jurisprudência do TJCE, que um benefício fiscal que não tenha passado pela Comissão não é um fato apto a induzir a confiança de um agente económico diligente.

No que diz respeito à tutela da confiança legítima, quando verificada no caso concreto, o TJCE admite a limitação temporal dos efeitos de acórdão que declara a ilegalidade de um auxílio de Estado concedido no âmbito tributário. Porém, essa limitação é uma situação excepcional, como se nota do acórdão proferido no Processo C-359/97,³⁷ onde a Comissão pleiteou ao TJCE uma

³⁷ COMUNIDADE EUROPÉIA. Tribunal de Justiça. Processo C-359/97. Acórdão de 12 de setembro de 2000.

[...] declaração de que, ao não sujeitar ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») as portagens cobradas em certas estradas e pontes do Reino Unido, contrariando o disposto nos artigos 2.º e 4.º, n.os 1, 2 e 5, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações do Estados-Membros respeitante aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»), e ao não pôr à disposição da Comissão, na sequência desta infracção, os montantes dos recursos próprios e dos respectivos juros de mora, o Reino Unido não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CE.

O Reino Unido invocou o princípio da protecção da confiança como fator impeditivo dos efeitos retroativos da declaração de ilegalidade da não-sujeição ao IVA. A esse argumento o TJCE respondeu:

Deve recordar-se que uma limitação dos efeitos de um acórdão que se pronuncia sobre um pedido de interpretação se mostra inteiramente excepcional. O Tribunal de Justiça só recorreu a essa solução em circunstâncias bem precisas, quando existia um risco de repercussões económicas graves, devidas em especial ao número elevado de relações jurídicas constituídas de boa fé com base na regulamentação considerada como estando validamente em vigor, e quando se mostrava que os particulares e as autoridades nacionais tinham sido incitados a um comportamento não conforme à regulamentação comunitária em virtude de uma incerteza objectiva e importante quanto ao alcance das disposições comunitárias, incerteza para a qual tinham eventualmente contribuído os próprios comportamentos adoptados por outros Estados-Membros ou pela Comissão (acórdão de 11 de Agosto de 1995, *Rodgers e o.*, C-367/93 a C-377/93, *Colect.*, p. I-2229, n.º 43).

Da decisão, nota-se que a limitação temporal para a tutela da confiança requer a observância dos seguintes pressupostos: a) que a retroatividade da decisão cause repercussões económicas graves; b) que essa

repercussão decorra do elevado número de relações jurídicas constituídas de boa-fé, com base na regulação declarada ilegal; c) que os partícipes da relação tenham sido a ela levados em razão de uma incerteza objetiva quanto às disposições hierarquicamente superiores à regulamentação inválida, incerteza essa decorrente do comportamento de outros Estados-membros ou da Comissão.

Certo é que o último pressuposto consistente na incerteza objetiva é de grande vagueza semântica. Nesse contexto, o TJCE, em outro acórdão, ofereceu uma baliza para preenchê-lo de conteúdo mais preciso. Decidiu o TJCE, nos Processos Apensos C-367/93 a C-377/93, que não há incerteza objetiva quando a matéria é objeto de reiteradas decisões, ou seja, de jurisprudência pacífica do TJCE. Eis trecho da decisão:

A interpretação que, no exercício da competência que lhe confere o artigo 177 do Tratado, o Tribunal de Justiça dá de uma disposição de direito comunitário esclarece e precisa, quando tal é necessário, o significado e alcance desta, tal como deve ou deveria ter sido entendida e aplicada desde o momento da sua entrada em vigor. Daqui decorre que a regra assim interpretada pode e deve ser aplicada pelo tribunal mesmo a relações jurídicas surgidas e constituídas antes do acórdão que decidiu do pedido de interpretação, se estiverem reunidas as condições que permitem submeter aos órgãos jurisdicionais competentes um litígio relativo à aplicação da mesma regra.

Tendo em conta esses princípios, afigura-se inteiramente excepcional uma limitação dos efeitos dum acórdão interpretativo e a mesma só será de considerar em circunstâncias bem precisas, quando exista um risco de repercussões económicas graves devidas em especial ao número elevado de relações jurídicas constituídas de boa fé com base numa regulamentação nacional dantes considerada como estando validamente em vigor e quando se mostre que os particulares e as autoridades nacionais foram incitados a um comportamento não conforme à regulamentação comunitária em virtude duma incerteza objectiva e importante quanto ao alcance das disposições

comunitárias, incerteza para a qual eventualmente contribuíram os próprios comportamentos adoptados por outros Estados-Membros ou pela Comissão.

As referidas condições não estão reunidas quando se trata de um acórdão relativo ao tratamento fiscal diferenciado dos vinhos de frutos nacionais e dos produtos similares ou concorrentes importados e à aplicação do artigo 95 do Tratado no quadro do regime Benelux. Com efeito, a interpretação deste artigo tal como a questão da sua aplicabilidade directa constituem objecto duma jurisprudência antiga, abundante e diversificada, que não deixa subsistir dúvidas quanto ao alcance desta disposição, constatação que se impõe tanto mais na hipótese de o Estado-Membro em causa já ter sido objecto de um processo por incumprimento acusando-o precisamente da incompatibilidade da legislação pertinente com o artigo 95.

Por outro lado, a limitação dos efeitos de tal acórdão não pode ser justificada exclusivamente pelas consequências financeiras que poderiam decorrer para um governo da ilegalidade duma imposição. Se assim não fosse, as violações mais graves seriam tratadas mais favoravelmente, na medida em que são as que são susceptíveis de ter implicações financeiras mais importantes para os Estados-Membros, e apoiar-se unicamente neste tipo de considerações acabaria por reduzir de forma substancial a protecção jurisdicional dos direitos que os contribuintes obtêm da regulamentação fiscal comunitária.³⁸

Conclui-se, ao final desse tópico, que o TJCE dá prevalência ao cumprimento do direito comunitário, que só deve ser afastado pelo princípio da protecção da confiança em casos excepcionais, mediante o preenchimento de estritos pressupostos.

Embora não embasado em nenhum julgado específico, esse entendimento pode mitigar a jurisprudência relativa à diligência do contribuinte em verificar se a concessão do auxílio obedeceu ao procedimento do art. 88º do TCE. Isso porque, no caso concreto, pode haver equívoco quanto à publicidade conferida ao auxílio pelo Estado, onde este afirme

38 COMUNIDADE EUROPÉIA. Tribunal de Justiça. Processos Apenso C-367/93 a C-377/93. Acórdão de 11 de agosto de 1995.

peremptoriamente que o procedimento foi obedecido (sem que na verdade o tenha sido) ou que o caso não se enquadra como auxílio de Estado. A nosso ver, comprovado o fato em processo específico (como requer a jurisprudência do TJCE), não há dúvidas de que se deve aplicar o princípio da proteção da confiança legítima.

5. A JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA COMUNIDADE EUROPÉIA NO CASO DAS ISENÇÕES DE IVA PREVISTAS EM DIRETIVAS.

Conforme visto, as Diretivas são atos normativos comunitários que estabelecem parâmetros a serem obedecidos pelas legislações nacionais, dentro dos quais será possível harmonizar as legislações nacionais. No caso das isenções do IVA previstas na Sexta Diretiva, hoje na Diretiva 112, como já alertamos, o entendimento corrente é os Estados que têm uma margem de apreciação na instituição das exonerações. Porém, essa margem não lhes outorga poderes para desvirtuar, com a outorga de exonerações, os princípios próprios do IVA.

Pois bem, embora seja controversa a questão da aplicabilidade direta da diretiva, firmou-se entendimento jurisprudencial de que elas somente são arguíveis contra o Estado-membro destinatário. No campo tributário, a relevância da questão se dá, pois, caso a regulamentação nacional seja mais benéfica ao contribuinte, o Estado não pode pretender agravar a situação do contribuinte com base em Diretiva, como já decidiu o TJCE:

[...] segundo o artigo [249.º] do Tratado, o carácter vinculativo de uma directiva, sobre o qual se baseia a possibilidade de a invocar perante um tribunal nacional, existe apenas relativamente ao 'Estado-Membro destinatário'. Daqui resulta que uma directiva não pode, por si só, criar obrigações na esfera jurídica de um particular e não pode, portanto, ser invocada enquanto tal contra essa pessoa.³⁹

A nosso ver, o art. 249º do Tratado veicula uma regra que torna absoluta a necessidade de proteção da confiança dos contribuintes. Se o contribuinte pautou sua conduta em ato normativo nacional, o Estado fica proibido de pretender contrariar seu próprio ato com base em Diretiva cujos objetivos não se dignou a tentar alcançar por meio de disposições internas. E, tratando-se de margem de apreciação concedida aos Estados-membros, por ato do próprio direito comunitário (a Diretiva), não há que se falar em necessidade de adoção do procedimento para a instituição de auxílios de Estado, fato este sequer cogitado nos processos que versam sobre lides envolvendo a ampliação das isenções previstas na Sexta Diretiva.

Nesse contexto, ensejam aplicação do princípio da proteção da confiança os casos em que essas isenções são concedidas pelo Estado-membro mediante definições mais amplas do que aquelas contidas na Sexta Diretiva. Esse foi o caso julgado pelo TJCE no processo C-181/01.⁴⁰

Tratava-se de lide entre a Grécia e a ELMEKA, empresa cujo objeto social contemplava a exploração de um navio-cisterna para transporte de

39 COMUNIDADE EUROPÉIA. Tribunal de Justiça. Processo C-152/84. Acórdão de 26 de fevereiro de 1986.

40 COMUNIDADE EUROPÉIA. Tribunal de Justiça. Processo C-181/01. Acórdão de 14 de setembro de 2006.

produtos petrolíferos naquele país, por conta de diversos fretadores que comercializam combustíveis líquidos. Discutiam-se, no caso, os limites da isenção prevista no do artigo 15.º, n.º 4, alínea a, 5 e 8, da Sexta Directiva, no intuito de responder ao seguinte questionamento:

O artigo 15.º, n.º 4, alínea a), da Sexta Directiva [...], para o qual o artigo 15.º, n.º 5, da directiva remete, diz respeito ao [fretamento] tanto dos barcos afectos à navegação no alto mar e que asseguram o transporte remunerado de passageiros como ao dos barcos afectos ao exercício de uma actividade comercial, industrial ou de pesca, ou diz respeito unicamente ao [fretamento] dos barcos afectos à navegação em alto mar, de forma que, na segunda hipótese, a disposição prevista pelo artigo 22.º, n.º 1, alínea d), da Lei n.º 1642/1986 é mais ampla no que se refere à categoria dos barcos a que o [fretamento] previsto na directiva diz respeito?

Pois bem, decidindo o Tribunal pela interpretação restritiva, considerou-se que as operações realizadas pela ELMEKA estavam fora da regra de isenção. Porém, suscitou-se a aplicação do princípio da proteção da confiança em favor da empresa, pois uma autoridade administrativa da Grécia interpretou a disposição de lei interna no sentido de que a isenção beneficiava a empresa, conforme relatado no acórdão:

Por carta de 21 de Junho de 1994, a Elmeka colocou ao Dimosia Oikonomiki Ypiresia Ploion Peiraios (serviço de finanças do Pireu encarregado das contribuições navais, a seguir «serviço de finanças do Pireu») a questão de saber se, relativamente ao abastecimento pelo seu navio-cisterna, por conta da sociedade Oceanic, de embarcações que navegam no estrangeiro e transportam combustíveis provenientes das refinarias do ancoradouro do porto do Pireu, era obrigada por lei a incluir o IVA nos conhecimentos de carga emitidos à referida sociedade ou se estava isenta desse imposto ao abrigo da Lei n.º 1642/1986 e, nesse caso, segundo que procedimento.

Em resposta a essa questão, o serviço de finanças do Pireu respondeu que os conhecimentos de carga em questão estavam isentos de IVA.

A Grécia, porém, alegou que sua lei interna designa expressamente autoridade competente para emitir tal informação, autoridade esta distinta daquela que de fato a emitiu.

Ante a situação, decidiu o TJCE que estava configurado um caso de aplicação do princípio da proteção da confiança. Porém, a sua proteção foi deixada a cargo do órgão nacional competente, que devia julgar se a informação recebida pela ELMEKA era apta a ensejar uma confiança legítima no benefício, principalmente no que toca à possibilidade da ELMEKA prever, razoavelmente, que aquela autoridade não era competente para tanto. Eis trechos do acórdão:

32 No que respeita ao princípio da protecção da confiança legítima do beneficiário do acto favorável, em primeiro lugar, há que determinar se os actos das autoridades administrativas criaram, no espírito de um operador económico prudente e avisado, uma confiança razoável (v., neste sentido, acórdãos de 10 de Dezembro de 1975, *Union nationale des coopératives agricoles de céréales e o./Comissão e Conselho*, 95/74 a 98/74, 15/75 e 100/75, *Recueil*, p. 1615, n.os 43 a 45, *Colect.*, p. 555, e de 1 de Fevereiro de 1978, *Lührs*, 78/77, *Recueil*, p. 169, n.º 6, *Colect.*, p. 69). Se a resposta a esta questão for afirmativa, há que, num segundo momento, determinar o carácter legítimo dessa confiança.

33 No caso vertente, tal como exposto nas decisões de reenvio, a Elmeka perguntou ao serviço de finanças do Pireu se, no quadro do abastecimento de embarcações, estava isenta de IVA, ao abrigo do artigo 22.º da Lei n.º 1642/1986, e, nesse caso, segundo que procedimento. O referido serviço respondeu que os conhecimentos de carga estavam isentos de IVA em conformidade com o mesmo artigo 22.º, alíneas c) e d).

34 Além disso, importa assinalar que o Governo helénico alegou, tanto nas observações escritas como na audiência, que existe uma disposição expressa no direito interno que designa a autoridade

nacional competente para responder às questões relativas a problemas jurídicos em matéria de fiscalidade colocadas pelos cidadãos.

35 A este respeito, compete ao juiz nacional apreciar se a Elmeke, que tem por objecto social a exploração de um navio-cisterna que efectua o transporte de produtos petrolíferos por conta de diversos afretadores, podia razoavelmente presumir que o serviço de finanças do Pireu tinha competência para se pronunciar acerca da aplicação da isenção às suas actividades.

36 À luz das observações que precedem, há que responder à terceira questão que, no âmbito do sistema comum do IVA, as autoridades fiscais nacionais são obrigadas a respeitar o princípio da protecção da confiança legítima. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar se, nas circunstâncias dos processos principais, o sujeito passivo podia razoavelmente presumir que a decisão em causa tinha sido tomada por uma autoridade competente.

6. CONCLUSÃO SOBRE A JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA COMUNIDADE EUROPÉIA.

Do exposto, podemos concluir que, em linhas gerais, a jurisprudência do TJCE é compatível com a formulação geral do princípio da protecção da confiança, sendo de se destacar os seguintes pontos:

a) a jurisprudência do TJCE admite o princípio da protecção da confiança como integrante do Direito Comunitário, bem como atesta a possibilidade de sua invocação no caso de invalidação de benefícios fiscais ilegalmente concedidos pelos Estados contra o direito comunitário;

b) a invalidade dos benefícios fiscais declarada pelo TJCE não impede que o contribuinte invoque o princípio da protecção da confiança em processo específico perante os órgãos nacionais para tutelar suas legítimas expectativas;

c) o princípio da proteção da confiança requer a verificação de seus pressupostos;

d) quanto à base da confiança, esta deve estar fundada em uma incerteza objetiva quanto às disposições hierarquicamente superiores ao benefício fiscal sob o qual se constituiu a relação jurídica regada pelo benefício, incerteza essa decorrente do comportamento de outros Estados-membros ou da Comissão; e que pode ser aferida a partir da jurisprudência reiterada do TJCE sobre a questão;

e) no que toca à aptidão do ato para induzir confiança:

e.1) sendo imperativo o controle de legalidade por parte de órgão comunitário, como é o caso da Comissão em auxílios de Estado, a falta do procedimento de notificação e aprovação retira do ato estatal a possibilidade de induzir a confiança, cabendo ao agente econômico diligente verificar sua submissão ao respectivo processo de aprovação pela Comissão, ressalvando ao particular a possibilidade de comprovar que tinha fundamentos para acreditar na validade do benefício, a exemplo de divulgação do próprio Estado de que o benefício teria sido aprovado pela Comissão, sem que de fato o tenha sido;

e.2) não havendo controle e ficando a outorga do benefício à apreciação do Estado, como no caso das isenções do IVA, há tipicidade da confiança, e o ato estatal é apto a induzir a confiança, principalmente por estar o Estado-membro juridicamente impedido de invocar a norma superior de direito comunitário em detrimento de sua norma interna contra o contribuinte.