



FDUC FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

TOMÁS MOUSINHO GOMES CARVALHO SILVA

**A LIBERDADE DE ESTABELECIMENTO DAS SOCIEDADES NA
EUROPA E SUAS CONSEQUÊNCIAS FISCAIS**

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2º Ciclo de Estudos em Direito, na Área de Especialização em: Ciências Jurídico-Políticas Menção em Direito Fiscal.

Orientador: Professor Doutor Rui Manuel Gens Moura Ramos

COIMBRA - PORTUGAL

2015

Agradecimentos

Aos meus pais, Laura e Romeu, por estarem sempre presentes, me apoiando a cada decisão e tornando-me uma pessoa melhor ao longo da vida.

À Julia pelo carinho e inspiração que ela me traz.

Aos meus irmãos, Elisa, João e Pedro, pelo companheirismo fraterno.

Aos meus avós, especialmente ao meu saudoso Avô Aloysio que me serve de grande exemplo e sua amada Avó Lúcia pelo constante aprendizado. Sem me esquecer do mestre Vovô Edgard e da sempre amorosa Vovó Marina.

Aos meus amigos que me acompanham até pelos caminhos menos convencionais.

Ao meu orientador, Professor Moura Ramos, pela amizade e valiosos ensinamentos.

Lista de Siglas e Abreviaturas

AG – Advogado Geral

CE – Comunidade Europeia

CECA – Comunidade Europeia do Carvão e do Aço

CEE – Comunidade Econômica Europeia

DTC – *Double Tax Conventions*

EC – *European Community*

ECJ – *European Court of Justice*

EU – União Europeia

SE – Societas Europaea

TC – *Tax Conventions*

TCE – Tribunal Constitucional Europeu

TCECA – Tratado da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

WFBV – Lei sobre as Sociedades Formalmente Estrangeiras, sigla em holandês

Sumário

1. INTRODUÇÃO	7
2. O TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA.....	13
2.1) OS PRINCÍPIOS DO TJUE.....	15
2.1.1) SOLIDARIEDADE	15
2.1.2) UNIDADE.....	17
2.1.3) CERTEZA JURÍDICA	18
2.1.4) SOBERANIA	19
2.2) ATIVISMO NO TJUE	20
2.3) A FISCALIDADE E O TJUE	23
3. O DIREITO AO LIVRE ESTABELECIMENTO SOCIETÁRIO NA UNIÃO EUROPEIA.....	27
3.1) DEFINIÇÕES E DISPOSIÇÕES LEGAIS.....	27
3.1.1) O CONCEITO DE RESTRIÇÃO.....	29
O CASO <i>DASSONVILLE</i> (1974).....	30
3.1.2) O CASO <i>SAINT-GOBAIN</i> (1999).....	33
A QUESTÃO DAS CONVENÇÕES BILATERAIS QUANTO À DUPLA TRIBUTAÇÃO	34
3.2) O TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA E O LIVRE ESTABELECIMENTO SOCIETÁRIO	38
3.2.1) O DIREITO DE ENTRADA.....	39
O CASO <i>AVOIR FISCAL</i> (1986).....	40
O CASO <i>CENTROS</i> (1999).....	45
O CASO <i>ÜBERSEERING</i> (2002).....	49
O CASO <i>INSPIRE ART</i> (2003)	52
3.2.2) O DIREITO DE SAÍDA.....	55

O CASO <i>DAILY MAIL</i> (1988).....	56
O CASO <i>SEVIC</i> (2005).....	
O CASO <i>CARTESIO</i> (2008).....	61
3.3) A TRANSFORMAÇÃO TRANSFRONTEIRIÇA – O CASO <i>VALE</i>	64
4. HARMONIZAÇÃO NORMATIVA: SOLUÇÃO POSSÍVEL?	68
4.1) DEFINIÇÕES E PROPOSTAS	68
4.2) HETEROGENEIDADE DO BLOCO	72
4.3) DIRETIVAS E REGULAMENTOS	75
4.3.1) DIRETIVAS	75
4.3.2) REGULAMENTOS	77
5. CONCLUSÃO	80
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	88

1. Introdução

A Europa está em crise. É certo que nem os pessimistas mais convictos imaginavam que a União Europeia chegaria a 2015, ainda em processo de consolidação, com tantos problemas e desafios a serem enfrentados. A formação de um bloco econômico não é um processo simples. Os desafios contínuos de unir países, visando objetivos comuns, ultrapassam a singeleza epistemológica de imaginar que as diferenças socioeconômicas dos membros da União Europeia explicam a quase totalidade dos problemas advindos da formação deste bloco. O objetivo deste trabalho não é apresentar causas e consequências da crise do bloco europeu. Não obstante, a análise apresentada nas próximas páginas talvez seja um reflexo imediato do descompasso entre as leis da União Europeia, aplicáveis, portanto, aos Estados-Membros deste bloco, e a vontade política de fazê-las valer, causas em potencial do atual estágio da crise da UE.

A atividade empresarial sempre foi o vetor do desenvolvimento econômico da sociedade contemporânea. Grandes crises no modelo de produção capitalista foram as causas de subsequentes revoluções políticas, sociais, ideológicas. Como empresa e capitalismo são duas idéias intrinsecamente relacionadas, pelo menos da forma como ele é percebido nos dias atuais, negar a importância da influência daquela em relação a este resultaria em evidente falácia.

Na verdade, o empresariado consiste atualmente no grupo de pessoas que exerce maior influência na tomada de decisões das mais diversas atividades e esferas que compõem a vida em sociedade. O *lobby* empresarial é o resultado do ganho de importância desta classe produtiva que responde pela maior parte das riquezas produzidas na maioria dos países. E aí inclui-se não somente os produtos provenientes do setor secundário da economia, ou seja, das indústrias. A análise feita é pertinente também com relação aos detentores de capital no agronegócio, e também nos serviços. Aliás, assistimos, nos últimos anos, a uma nítida

alteração do nível de importância de cada setor produtivo. O desenvolvimento tecnológico, que culminou na ampliação sistemática dos serviços ofertados à sociedade em geral, fez com que tal setor ganhasse notável proeminência e importância em relação aos outros.

O local de estabelecimento de empresas sempre foi alvo dos mais acalorados debates e disputas dentro e fora das instâncias governamentais. Decidir onde investir pode parecer, à primeira vista, uma decisão que cabe ao dono da empresa; afinal, é ele, via de regra, que detém o capital. É sabido, contudo, que tal afirmação não é verdadeira. Toda atividade levada a cabo dentro de um Estado é, ou pode ser, regulada por este; mais ou menos intensamente, a depender dos objetivos sociais, políticos e econômicos de cada um.

A tributação é a forma pela qual os Estados angariam recursos para então prosseguir na consecução das suas diversas finalidades. Não é tarefa simples, porém, harmonizar estas últimas dentro do paradigma político e jurídico de cada Estado. A atração de empresas é quase sempre incentivada pelas Leis Maiores dos países, sendo a forma como ela se dá a questão primordial a ser enfrentada pelas autoridades financeiras. A redução ou a isenção de tributos consistem, por exemplo, em maneiras de atrair o investimento privado para determinado Estado, ou ainda para certa região dentro mesmo de um Estado.

Pois bem. Como então ampliar o espectro analítico delineado para a União Europeia? Preocupado com o estabelecimento das sociedades dentro da comunidade, estabeleceu o legislador europeu, no Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, um capítulo dedicado ao direito de estabelecimento, que começa por:

Art. 49. No âmbito das disposições seguintes, são proibidas as restrições à liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-Membro no território de outro Estado-Membro. Esta proibição abrangerá igualmente as restrições à constituição de agências, sucursais ou filiais pelos nacionais de um Estado-Membro estabelecidos no território de outro Estado-Membro.

Num mundo em que obviedades fazem cada vez menos parte da realidade objetiva, chamemos atenção ao primeiro vetor interpretativo de importância no artigo citado, qual seja, os destinatários da disposição nele contida: os Estados-Membros da União Europeia. Recordemos sempre que tais países não se identificam completamente com os que se valem do euro em suas transações comerciais e financeiras. Reino Unido e Hungria, dentre nove outros, são exemplos de Estados-Membros da UE, que não aderiram ao euro.

Não resta dúvida de que o direito à liberdade de estabelecimento, tal qual prevista no TFUE, abrange todos os membros da EU de forma indistinta. E com isso concluímos que a adoção do euro não é pré-requisito para que o Tribunal da União Europeia aplique as disposições dos tratados a esta concernentes. Ora, é forçoso admitir que, além dos problemas normais que a livre movimentação de empresas já causaria a um bloco formado por integrantes com características políticas e econômicas tão diferentes, a incongruência de moedas aprofunda as divergências, elevando a complexidade dos litígios levados a mais alta Corte do bloco europeu.

Deixando um pouco a ingenuidade teórica de lado, indagar-se-ia: teriam alguns líderes europeus agido de forma precipitada? Foram os cavalos postos à frente da carroça? Prescindiria de fato a integração comercial e econômica do aprofundamento da convergência monetária? Há correntes dos dois lados e a busca por respostas corretas certamente restaria infrutífera, seja pela grande quantidade de análises já feitas sobre tal tema, seja pela força argumentativa de ambos os lados da questão.

Certo é que a União Europeia, após a entrada, especialmente, dos países do Centro e Leste Europeu no bloco, ganhou novos contornos e ainda está em processo de conformação estrutural. A heterogeneidade ficou ainda maior e o número de litígios que chega à Corte

também. Quanto à liberdade de estabelecimento, o jurista francês Guillaume Santoro, citando o Professor da *Université Paris 1-Panthéon-Sorbonne*, Michel Menjucq, aponta que:

*“D’abord, les élargissements successifs de l’Union européenne ont intégré des pays aux économies et systèmes juridiques très divers, ce qui a profondément remanié les relations économiques entre les États et les sociétés. Puis, ce mouvement s’est accompagné, au cours des vingt dernières années, d’une globalization des échanges qui a également eu un impact sur la stratégie de localisation des établissements ou des sièges de sociétés”*¹²

O tamanho crescente da União Europeia torna cada vez mais difícil a implementação de regras que facilitem a *mise-en-oeuvre* do direito ao livre estabelecimento societário, tal qual previsto no TFUE. A própria Corte da União Europeia já percebeu que talvez tenha que flexibilizar sua jurisprudência quanto ao livre direito de estabelecimento das sociedades³. E não há outra razão para tal senão uma pretensa desarmonia entre as decisões proferidas e a velocidade dos órgãos legislativos do bloco europeu.

Na verdade, é indubitável que a mais alta instância decisória dentro da União Europeia vinha, ao longo dos últimos anos, tomando decisões num claro sentido: o da integração social e econômica. Tal conclusão não se apresenta estranha justamente porque cabe àquela a aplicação do direito comunitário. Atualmente, há uma tendência da Corte em aceitar

¹ Tradução livre: “Inicialmente, os alargamentos sucessivos da União europeia integraram países de economias e sistemas jurídicos muito diversos, o que reorganizou profundamente as relações econômicas entre os Estados e as sociedades. Além disso, este movimento foi acompanhado, ao longo dos últimos vinte anos, de uma globalização das transações comerciais que igualmente teve um impacto sobre a estratégia de localização dos estabelecimentos ou das sedes das sociedades”.

² SANTORO, G. “*L’évolution du principe de liberté d’établissement en droit communautaire: un mouvement de libéralisation depuis l’arrêt Cartesio*”, *Revue internationale de droit économique*, 2010/3, P. 4.

³ LANG, M. “*Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions*”, *EC Tax Review* 2009/3, P. 15.

tratamentos tidos como discriminatórios, dispensados por Estados-Membros, com base no destinatário de certos tributos, diante de justificativas pontuais.

Em seu artigo *“Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions”*, o Professor Michel Lang identifica os argumentos utilizados pelos Estados-Membros da União Europeia quando levados à Corte por supostamente transgredirem o direito ao livre estabelecimento societário, tal qual previsto no TFUE. Ao concluir seu artigo, o catedrático da Universidade de Viena aponta a atual tendência da Corte:

*“(...) the Court is no longer so rigid in accepting justifications for different treatment. As far as proportionality is concerned, the Court does not seem to require the Member States to impose only the least restrictive measure. The Court has recently been more generous to the Member States compared to the ‘old days’”*⁴⁵

Ocorre, de fato, uma alteração do entendimento jurisprudencial da Corte? A questão central a ser analisada, na verdade, é quanto à forma de conciliar vinte e sete sistemas tributários, que, no fundo, refletem objetivos sociais, políticos e econômicos diferentes (às vezes, até mesmo antagônicos!). Aliás, caberia à Corte, em última instância, forçar determinados Estados-Membros, sabidamente resistentes a medidas fiscais integracionistas, a aplicar o direito ao livre estabelecimento, tal qual ela o interpreta? Apesar da dificuldade em responder tais questionamentos, tem-se plena convicção de algo: as decisões tomadas pelos juízes na Corte da União Europeia não o são de forma desvencilhada da realidade do bloco. E vai-se além: cada momento evolutivo da UE trará suas consequências particulares aos

⁴Tradução livre: “(...) a Corte não é mais tão rígida quanto à aceitação de justificativas para tratamento diferente. No que diz respeito à proporcionalidade, a Corte não parece exigir que os Estados-Membros imponham apenas as medidas mais restritivas. A Corte tem sido recentemente mais generosa com os Estados-Membros do que nos velhos tempos”.

⁵LANG, M. *“Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions”*, EC Tax Review 2009/3, P. 15.

membros do Tribunal. Não afirma-se aqui que seja impossível aos juízes manter certo posicionamento jurisprudencial. Assevera-se apenas ser utópico imaginar que determinada conjuntura fática não exercerá influência na forma como o Pretório concebe determinado instituto ou elementos jurídicos. Nesse sentido, assevera a professora Marie-Pierre Granger:

“(...) the Court is not a unitary actor with monolithic preferences, but a complex social entity, where individual and collective preferences regarding the future of Europe are subject to transformation as a result of internal and external interactions”⁶⁷

Neste trabalho, será analisado o direito ao livre estabelecimento das sociedades dentro da União Europeia, tal qual previsto nos artigos 49 e 54 do TFUE. Faz-se importante então delimitar nosso objeto de estudo. Dissertar-se-á majoritariamente acerca de sociedades formadas de acordo com a legislação interna dos membros da comunidade, que visam, de alguma forma, moverem-se para outro país que faça parte também do bloco europeu. São algumas as maneiras pelas quais pode uma empresa exercer seu direito ao livre estabelecimento. Abarcaremos os modelos pertinentes à análise do tema em voga. Serão feitas algumas considerações também acerca da sociedade anônima europeia, ou simplesmente sociedade europeia, ou ainda Societas Europaea (SE), conforme previsão do Regulamento (CE) nº 2157/2001 do Conselho da União Europeia, visto que também abarcadas pela liberdade de estabelecimento do TFUE.

⁶Tradução livre: “A Corte não é um ator unitário com preferências monolíticas, mas uma entidade social complexa, onde preferências individuais e coletivas com relação ao futuro da Europa estão sujeitas a transformações como um resultado de interações internas e externas”.

⁷GRANGER, M. P. “*The Future of Europe: Judicial Interference and Preference*”, 3 Comparative European Politics, 2005, P. 155.

2. O TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA

O significado atual do direito ao livre estabelecimento, como previsto no TFUE, pressupõe algumas considerações esclarecedoras acerca do papel exercido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, dentro de um bloco de Estados, com objetivos de integração social e econômica tão particularmente delineados nos tratados e jurisprudência atinentes.

Cabe ressaltar primeiramente que, com a entrada em vigor do Tratado de Lisboa em 2009, foram instituídos três órgãos jurisdicionais, que, juntos, compõem o Tribunal de Justiça da União Europeia: o Tribunal de Justiça, o Tribunal Geral e o Tribunal da Função Pública⁸. Com suas competências delineadas principalmente em dois diplomas legais, quais sejam, o TFUE e o Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia (Protocolo 3), tais instâncias jurisdicionais são responsáveis pela apreciação e pelo julgamento das lides que levantem questões relativas ao direito da União. Destaca-se que não são eles os únicos órgãos dotados de jurisdição no contexto do bloco, conforme se depreende do artigo 228 do TFUE, que dispõe acerca do Provedor de Justiça Europeu:

“1. O Provedor de Justiça Europeu, que é eleito pelo Parlamento Europeu, é competente para receber queixas apresentadas por qualquer cidadão da União ou qualquer pessoa singular ou coletiva com residência ou sede estatutária num Estado-Membro e respeitantes a caso de má administração na atuação das instituições, órgãos ou organismos da União, com exceção do Tribunal de Justiça da União Europeia no exercício das suas funções jurisdicionais. O Provedor de Justiça instrui essas queixas e apresenta relatório sobre as mesmas. (...)”

⁸Disponível em: http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_6999/ (acesso em 18/05/2015).

Da leitura do dispositivo acima, constata-se que o órgão nele estatuído possui função específica, pouco próxima a qualquer modelo jurisdicional, tal qual afeto ao Tribunal de Justiça da União Europeia; sendo bastante similar a órgãos de controle do funcionamento da Administração Pública em Estados-Membros. É preciso, contudo, esclarecer que os três órgãos jurisdicionais já citados, com revestimento legal e características típicas de Poder Judiciário, exercem precipuamente, e não exclusivamente, a guarda do direito da União.

Neste ponto, lembra-se que não constitui objetivo deste trabalho apresentar, de forma minuciosa e analítica, a competência de cada componente da estrutura do Judiciário da União. Além de ser tarefa não pouco trabalhosa, e sabidamente controvertida, foge ao escopo da presente dissertação. Ressaltarão apenas alguns aspectos peculiares do Tribunal, os que forem relevantes à abordagem como um todo.

Assim sendo, faz-se forçoso apresentar uma característica particular do TJUE: as formas de acesso à Corte (espécies de processo). São vários os modos de uma pessoa, natural ou coletiva, obter um pronunciamento desta em determinada matéria, dentre os quais citamos: reenvio prejudicial, ação por incumprimento, recursão de anulação, ação por omissão, reapreciação⁹. Palmas ao legislador da União Europeia, que objetivou fornecer aos Estados, às empresas, e mesmo ao cidadão comum, a mais ampla plêiade de possibilidade de acesso à justiça no nível da União.

A existência de várias maneiras de obter uma tutela jurisdicional do TJUE possui um efeito imediato e importantíssimo sobre os destinatários do direito comum: encorajá-los a, de fato, se valerem das disposições do direito da União e promoverem, na prática, a integração proposta pelos tratados. Na verdade, estatuir direitos sem ter meios de garanti-los é o mesmo que um pai ordenar a seu filho que vá à escola, sem lhe dar lápis e caderno. No contexto

⁹Disponível em: http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/pt/displayFtu.html?ftuid=FTU_1.3.10.html (acesso em 18/05/2015).

específico deste trabalho, garantir o direito ao livre estabelecimento a empresas, sem lhes fornecer um aparato jurisdicional que lhes socorra em caso de necessidade, é o mesmo que nada.

2.1) OS PRINCÍPIOS DO TJUE

Prosseguindo na análise das principais características do TJUE, vejamos os fundamentos sob os quais se funda seu funcionamento. São eles: os princípios da solidariedade, unidade, certeza jurídica e soberania.

2.1.1) SOLIDARIEDADE

Tido como o princípio norteador de todos os outros, consiste a solidariedade na necessária coordenação de ações entre o Poder Judiciário dos Estados-Membros e os três órgãos jurisdicionais que compõem o TJUE. Na feliz citação da jurista polonesa, Aleksandra Wentkowska, ao se referir a uma passagem de uma decisão proferida pelo TJUE, os Estados-Membros não podem, de acordo com tal princípio, *operate in an active way, taking the Law into (their) own hands*¹⁰¹¹.

A falta de harmonia entre as Justiças internas e a supranacional resultaria em flagrante risco ao principal propósito da União Europeia: a crescente integração socioeconômica de seus Estados-membros. E isso porque à ratificação do Tratado de Lisboa seguem consequências, nem sempre benéficas, que devem ser suportadas pelos países. É a solidariedade que freia, pois nem sempre impede completamente, Cortes nacionais a tomarem medidas ortodoxas – do ponto de vista do direito da União -, visando à proteção do país onde elas exercem sua jurisdição.

¹⁰Tradução livre: “operar num sentido ativo, tomando o direito nas suas próprias mãos”.

¹¹Case Commission v. Belgium and Luxembourg, C-90/63 i 91/63, ECR, 1964.

A citada pesquisadora vislumbra três obrigações impostas aos Estados pelo princípio da solidariedade, duas positivas e uma negativa. As positivas são: seguir o direito da União, considerado de forma ampla como diplomas legais e também o que for resultado de jurisprudência do TJUE; a outra positiva consiste no dever de prestar informações à Corte supranacional em tudo que esta lhe solicitar, visando sempre à consecução dos objetivos do bloco. E, por fim, a obrigação negativa impõe aos Estados-Membros que estes se abstenham de medidas que possam ameaçar a realização de qualquer dos objetivos da União Europeia, assim concebidos nos tratados que a regem¹².

Alguns autores fazem decorrer da solidariedade o **princípio da cooperação**, segundo o qual cabe forçosamente aos Estados, e não só ao próprio TJUE, agirem de forma a garantir aos individuais, e também às pessoas coletivas, a efetivação de seus direitos comunitários. A jurisprudência da Corte é farta neste sentido:

*“(...) it is for the national courts, in application of the principle of co-operation (...), to ensure the legal protection which persons derive from the direct effect of provisions of Community law”*¹³¹⁴

Em outro caso, a Corte deixa explícita a necessidade de haver cooperação, denotada por meio da confiança entre os Estados-Membros:

“the Member States are obliged (...) to take all measures necessary to guarantee the application and effectiveness of Community law. In this regard, the Member States must rely on trust in each other to carry out inspections on their respective territories and one Member State may not unilaterally adopt,

¹²WENTKOWSKA, A. “Legal Insecurity? ECJ, Sovereignty and Polish Courts on the Eve of EU Membership”, Yearbook of Polish European Studies, 7/2003, P. 11.

¹³Tradução livre: “(...) é obrigação das cortes nacionais, na aplicação do princípio da cooperação, garantir a proteção legal a qual as pessoas possuem em decorrência do efeito direto das provisões do direito comunitário”.

¹⁴Caso The Queen v. Secretary of State for Transport, outras partes: Factortame Ltd e Outros, C-213/8, ECR 1990.

on its own authority, corrective or protective measures designed to obviate any breach by another Member State of rules of Community law”¹⁵¹⁶

2.1.2) Unidade

Decorrência automática da solidariedade, o princípio da unidade dita que devem os Estados-Membros e suas instituições conformarem suas leis às disposições do direito da União, não podendo eles se abster de realizar alterações legislativas neste sentido. O conjunto legal da União Europeia deve reverberar da forma mais similar possível nos diferentes Estados-Membros, justamente por fazerem parte, a partir do momento de sua entrada, de uma unidade ideal, sem perder, por óbvio, sua personalidade jurídica enquanto Estado¹⁷.

Importante efeito deste princípio é a precedência do direito da União em relação às leis internas. Não pode um Estado invocar violação a dispositivo legal interno como justificativa para infringir norma da UE. A esse respeito, o TJUE já decide há décadas:

*“(...) in exercising that power of appraisal the national court, in collaboration with the court of justice, fulfils a duty entrusted to them both of ensuring that in the interpretation and application of the Treaty the law is observed”*¹⁸¹⁹

¹⁵Tradução livre: Os Estados-Membros estão obrigados a adotar todas as medidas necessárias para garantir a aplicação e efetividade do direito comunitário. Neste sentido, os Estados-Membros devem confiar uns nos outros para prosseguirem inspeções em seus territórios respectivos e um Estado-Membro não pode unilateralmente adotar, valendo de sua própria autoridade, medidas protetivas designadas para evitar uma violação por um outro Estado-Membro das regras de Direito Comunitário”.

¹⁶Caso *Commission v Belgium*, C-1 1/1995, ECR, 1996.

¹⁷WENTKOWSKA, A. “Legal Insecurity? ECJ, Sovereignty and Polish Courts on the Eve of EU Membership”, *Yearbook of Polish European Studies*, 7/2003, P. 15.

¹⁸Tradução livre: “(...) exercendo este poder de apreciação, a Corte Nacional, em colaboração com a Corte de Justiça, cumpre um dever incumbido as duas de garantir que na interpretação e aplicação do Tratado o direito (da União) seja observado”.

¹⁹Caso *Pasquale Foglia v. MariellaNovello*, C-244/80, ECR, 1981.

2.1.3) Certeza jurídica

Princípio comum à maioria dos sistemas jurídicos contemporâneos, a certeza jurídica é a segurança dos destinatários das leis em relação a quem detém jurisdição. A aplicação do direito ao caso concreto pressupõe o conhecimento deste por aqueles a quem visa a norma. A previsibilidade é um dos pilares sob o qual se assenta o direito da União Europeia. Não há como culpar determinado Estado de inobservância de dispositivo legal que restringe seu poder de tributar, se a este não foi dado tempo hábil para que se conformasse à nova legislação. Fala-se em três consequências imediatas do princípio da certeza jurídica: a proteção ao direito adquirido, à expectativa legítima e a não retroatividade das leis²⁰.

Incide também tal princípio sobre a própria competência das Cortes nacionais para apreciar e julgar causas que digam respeito ao direito da União. A certeza jurídica restringe o papel destas últimas, posto que reforça a necessidade do estabelecimento de um Tribunal único para dirimir questões relativas às leis do bloco, e, mais ainda, reitera a absoluta confiança que deve haver; dos Estados-Membros com relação ao Tribunal de Justiça da União Europeia. Na verdade, em última instância, é o TJUE que decide qualquer questão acerca da aplicação e interpretação das leis do bloco europeu. É assim que, quando a validade de um ato, proveniente de algum órgão legislativo da União Europeia, tem sua eficácia contestada perante Cortes nacionais, deverão estas, no caso de dúvida, remeter o caso ao TJUE²¹.

²⁰WENTKOWSKA, A. "Legal Insecurity? ECJ, Sovereignty and Polish Courts on the Eve of EU Membership", *Yearbook of Polish European Studies*, 7/2003, P. 15

²¹WENTKOWSKA, A. "Legal Insecurity? ECJ, Sovereignty and Polish Courts on the Eve of EU Membership", *Yearbook of Polish European Studies*, 7/2003, P. 16.

2.1.4) Soberania

Causa surpresa o fato da Soberania surgir como princípio de funcionamento do Tribunal de Justiça da União Europeia. Não seria a instituição deste, ou, em última análise, da União Europeia, a própria antítese da essência conceitual de soberania? Reconhece-se que a incursão da Soberania neste momento do trabalho tem, antes de qualquer pretensão axiológica valorativa em relação aos julgamentos da Corte, por objetivo apenas suscitar a questão e traçar alguns aspectos sobre ela.

No contexto da União Europeia aceitar que ainda existe soberania, mesmo após a implementação do bloco, é crer na existência de um conceito qualitativo deste instituto jurídico. A fórmula do “ou tem, ou não tem” é absolutamente desprovida de sentido para os Estados-Membros. E não há outra razão para tal senão a convicção destes de que de fato mantêm parte de sua soberania, mesmo após entrarem na União. Com efeito, parte da capacidade de cada Estado de fazer suas leis, implementar suas políticas e decidir seus litígios foi transferida para a União Europeia. Trata-se mesmo de fator indispensável ao funcionamento do bloco:

*“For the efficient functioning of the EU as an entity, it is necessary to transmit some of the sovereign states’ competencies to this unique supranational institution, which will execute such competencies through its internal institutions”*²²²³

Ao reduzirem seu espectro de decisão, os Estados-Membros esperam possuir benefícios de monta tal que ultrapassem qualquer possível consequência negativa que venham a suportar. A Soberania dos Estados não é aniquilada, mas apenas reduzida ao ponto necessário para que se

²²Tradução livre: “Para o funcionamento eficiente da UE como uma entidade, é necessário transmitir algumas competências da soberania dos Estados para esta instituição supranacional única, que executará tais competências por meio de suas instituições internas”.

²³WENTKOWSKA, A. “Legal Insecurity? ECJ, Sovereignty and Polish Courts on the Eve of EU Membership”, Yearbook of Polish European Studies, 7/2003, P. 17.

integrem os países da forma prevista, sobretudo, nas disposições do Tratado de Funcionamento da União Europeia. Ora, não resta dúvida de que o Tribunal de Justiça da UE também participa da construção do próprio conceito de soberania em relação aos Estados-Membros, posto que os tratados, assim como toda construção legal, não encerram peremptoriamente o invólucro semântico de tal instituto jurídico.

Em derradeiro, faz-se necessária a clara delimitação das competências executivas, legislativas e jurisdicionais de cada Estado-Membro, para que o funcionamento do TJUE não seja prejudicado por questionamentos acerca de legitimidade de suas decisões. Apesar de ainda serem observados argumentos bastante pueris por parte dos Estados, como “a precedência do direito interno tendo em vista o interesse nacional”, percebe-se uma conformação, e conseqüente acatamento, bastante significativa em relação às decisões da Corte. Importante para a União Europeia enquanto bloco de integração ainda em processo de formação. E essencial também aos Estados-Membros, posto que aceitar decisões judiciais advindas de um Tribunal supranacional é o elemento de construção mais importante de uma confiança mútua, essencial ao profícuo desenvolvimento e desenlace da UE.

2.2) Ativismo no TJUE

O ativismo judicial sempre foi tema de acalorados debates entre diferentes profissionais do direito, notadamente juízes e advogados. A utilização dos órgãos jurisdicionais para propagar opiniões e ideologias consiste em fenômeno de difícil análise, posto que se questiona mesmo a possibilidade de emitir um pronunciamento de cunho decisório sem que nele haja, ainda que minimamente, alguma marca de personalidade. A questão se torna ainda mais complexa no âmbito da União Europeia; afinal, são os juízes do TJUE eleitos pelos Estados-Membros, o que, a princípio, poderia trazer desconfiança acerca de sua imparcialidade. Uma vez escolhido pelo governo do país onde construiu sua carreira,

não estaria o magistrado adstrito aos interesses daquele, ou, pelo menos, com concepções muito alinhadas à de quem o selecionou?

O Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia (Protocolo 3 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia), em seu artigo 2º, prevê:

“Antes de assumirem suas funções, os juízes devem, perante o Tribunal de Justiça, reunido em sessão pública, prestar o juramento de exercer as suas funções com total imparcialidade e consciência e de respeitar o segredo das deliberações”.

De acordo com o TFUE, uma vez indicados e confirmados como magistrados da mais alta Corte da UE, estão os juristas livres para interpretar o direito da União de acordo com seu próprio convencimento, sem estarem adstritos aos interesses de seu próprio país, ou até mesmo aos do bloco em si.

Por outro lado, indaga-se também acerca do papel do Advogado-Geral na Corte. Figura peculiar aos órgãos jurisdicionais da União Europeia, podendo mesmo ser afirmado que não há equivalente a ela em nenhum dos Estados-Membros²⁴. Por disposição expressa do TFUE (artigo 8º), os direitos e deveres dos magistrados se estendem aos advogados-gerais, tendo eles que prestar juramento, e também atuar com imparcialidade perante o Tribunal.

Em interessante trabalho²⁵, a Professora da *University of Leeds*, IyiolaSolanke, realizou uma pesquisa com vinte advogados-gerais do TJUE, entre 2006 e 2007. Indagou-lhes a jurista sobre alguns aspectos de sua função na Corte. A primeira pergunta feita foi: *“Presta o AG um serviço? Se sim, a quem?”*. Apenas um AG respondeu “não” à primeira pergunta; o que por si

²⁴BORGSMIDT, E. K. *“The Advocate General at the European Court of Justice: A Comparative Study”*, *European Law Review*, 1988, P. 106.

²⁵SOLANKE, I. *“Stop the ECJ?: An Empirical Analysis of Activism at the Court”*, *European Law Journal*, vol. 17, nº 6, November 2011, P. 764.

só revela a consciência da maioria de que não trabalha nas causas de forma alheia ao que a cerca. À segunda pergunta, seguiu-se uma atestada dissonância. Alguns acreditam que os pronunciamentos que realizam no Tribunal são destinados aos acadêmicos de Direito, outros visam todos os cidadãos da UE; há ainda os que creem serem apenas os juízes da Corte seus interlocutores finais.

Ao analisar seus dados de forma global, a jurista inglesa chega à seguinte conclusão:

*“Taken together, the responses to these questions on motivation seem to suggest that for most AsG, their role is one of service, primarily to the Court but also to EU law in general. (...) One can conclude from this that the motivation of the majority is to develop EU law rather than pursue a policy agenda”*²⁶²⁷

Apesar de chegar a tal conclusão a partir de uma base empírica reduzida, a afirmação da pesquisadora nos remete à ideia de que os trabalhos dos advogados-gerais não são feitos sem que eles mesmos pensem nas consequências potenciais de um pronunciamento em juízo, que realiza influência sobre os magistrados e têm um potencial real de alterar entendimentos jurisprudenciais.

Sem ter em mente o esgotamento do tema e não pretendendo antecipar análises melhor enquadradas em tópicos posteriores, entendemos ser a palavra “ativista” adjetivo de alta carga semântica, que pode antes ter o efeito de prejudicar a imagem de um Tribunal perante seus jurisdicionados, sem qualquer contribuição efetiva à Academia. É nesse sentido que

²⁶Tradução livre: “Consideradas juntas, as respostas a estas questões acerca da motivação parecem sugerir que para a maioria dos AG’s sua função é uma de serviço, primeiramente à Corte, mas também ao direito da UE em geral. Pode-se concluir disso que a motivação da maioria é desenvolver o direito da UE, e não perseguir uma agenda política”

²⁷SOLANKE, I. ““Stop the ECJ’?: An Empirical Analysis of Activism at the Court”, *European Law Journal*, vol. 17, nº 6, November 2011, P. 777.

vislumbramos a aplicação dos tratados atinentes à União Europeia como sendo o objetivo principal do TJUE. Como toda lei possui seu processo hermenêutico como meio pelo qual advém a interpretação possível, os magistrados e os advogados-gerais de fato deixam em seus pronunciamentos e decisões marcas de personalidade. Impossível é que tal não ocorresse. Nota-se, contudo, que há um nítido axioma interpretativo que os influencia, mesmo na parcela de discricionariedade que possuem ao se deparar com um caso, qual seja, a busca pela integração e fortalecimento da União Europeia.

2.3) A fiscalidade e o TJUE

A tributação é a principal forma dos Estados recolherem recursos para perseguirem seus objetivos politicamente estatuídos em suas legislações, tais como a redução da pobreza, o desenvolvimento econômico, a promoção da igualdade social. Taxar - *lato senso* - é a atividade estatal que mais suscita discussões, seja entre profissionais do Direito, políticos, e até mesmo a sociedade em geral. Afinal, todos os cidadãos são contribuintes, de maior ou menor monta, de intensidade quantitativa e qualitativa diferentes, de acordo com características pessoais, financeiras, econômicas, dentre tantas outras relevantes ao imputar certo tributo a determinado indivíduo.

Com efeito, não era mesmo de se esperar que a questão da fiscalidade demorasse muito para subir ao recém-criado órgão jurisdicional da então denominada Comunidade Europeia do Carvão e do Aço (CECA), composta inicialmente apenas por Alemanha, Bélgica, França, Itália, Luxemburgo e Países Baixos²⁸. Apenas oito anos após sua criação, em 1960, o Tribunal de Justiça da então Comunidade Econômica Europeia (CEE)²⁹ emite uma das decisões mais importantes de todo seu repertório jurisprudencial até os dias de hoje.

²⁸Disponível em: http://europa.eu/about-eu/eu-history/index_pt.htm (acesso em 21/02/2015).

²⁹Ibidem.

Trata-se do caso Humblet v. Bélgica (1960). Um funcionário da CEE questionou as autoridades fiscais do país onde ele residia quanto à tributação indireta que estas desejavam impor sobre os seus salários. Na verdade, exigia o Fisco belga que o senhor Humblet apresentasse histórico dos vencimentos que lhe foram pagos pela CECA/CEE quanto aos exercícios fiscais de 1957, 1958 e 1959, para que fosse calculado o montante do imposto devido por sua esposa, posto que o matrimônio, na legislação fiscal da Bélgica, exigia que o casal declarasse sua renda conjuntamente.

O contribuinte remeteu o processo ao Tribunal de Justiça da Comunidade, posto que não obteve sucesso perante as autoridades nacionais. O embate propedêutico levado a cabo pelas partes dizia respeito à competência da Corte para analisar o caso. Neste ponto, a argumentação do senhor Humblet se baseou no artigo 43 do Tratado instituidor da Comunidade Europeia do Carvão e do Aço (1952)³⁰, e também nos artigos 11/b e 16 do Protocolo sobre os privilégios e imunidades da Comunidade³¹ (parte integrante do TCECA):”

“La Cour est compétente pour statuer dans tout autre cas prévu par une disposition additionnelle du présent Traité. Elle peut également statuer dans tous les cas en connexité avec l'objet du présent Traité où la législation d'un Etat membre lui attribue compétence”³² (artigo 43 do Tratado)

“Sur le territoire de chacun des Etats membres, et quelle que soit leur nationalité, les membres de la Haute Autorité et les fonctionnaires de la

³⁰ Disponível em: http://www.cvce.eu/recherche/unit-content/-/unit/b9fe3d6d-e79c-495e-856d-9729144d2cbd/c21569f1-e6cd-4844-8372-40e7fac77794/Resourcess#00220e6c-d7cb-4b3a-9cd0-1679b4e70153_fr&overlay (acesso em 21/05/2015).

³¹ Ibidem.

³² Tradução livre: “A Corte é competente para estatuir em todo outro caso previsto por uma disposição adicional ao presente Tratado. Ela pode igualmente estatuir em todos os casos em conexão com o objeto do presente Tratado em que a legislação de um Estado-Membro lhe atribui competência”.

*Communauté : (...) b) sont exonérés de tout impôt sur les traitements et émoluments versés par la Communauté*³³ (artigo 11/b do Protocolo)

*“Toute contestation portant sur l’interprétation ou l’application du présent Protocole sera soumise à la Cour”*³⁴ (artigo 16 do Protocolo)

Valendo-se das disposições legais retrotranscritas, ao autor da ação perante a Corte não restava dúvida de que era esta sim competente para dirimir a lide trazida por ele a sua apreciação. Já as autoridades da Bélgica alegaram absoluta incompetência da Corte, por se questionar, *in caso*, apenas a aplicação (ou não) de disposições de lei nacional. Neste liame, defenderam que deveria o autor recorrer apenas aos órgãos judiciários belgas no intento de obter sua tutela jurisdicional satisfeita, já que sua situação dizia respeito estritamente à fiscalidade interna, nada tendo que ver com previsões de tratado comunitário.

Acatando o argumento do senhor Humblet, a Corte se declarou competente para julgar o caso, já que essencialmente o que se questionava era a interpretação do artigo 11/b do Protocolo supramencionado. Com uma precisão que se tornou bastante rara ao longo dos anos, o Tribunal afirmou que:

“(...) le litige porte sur la question de savoir si l’article 11, b, du protocole permet aux États membres de prendre en considération les rémunérations d’un fonctionnaire de la Communauté pour fixer le taux applicable aux revenus de sa femme. (...) dans son mémoire en défense, le défendeur a d’ailleurs lui-même précisé en ce sens l’objet du litige (...) il s’agit donc de trancher une

³³Tradução livre: “Sobre o território de cada um dos Estados-Membros, e qualquer que seja sua nacionalidade, os membros da Alta Autoridade e os funcionários da Comunidade: (...) b) são exonerados de todo imposto sobre as remunerações e emolumentos pagos pela Comunidade”.

³⁴Tradução livre: “Toda contestação sobre a interpretação ou a aplicação do presente Protocolo será submetida à Corte”.

*contestation portant sur l'interprétation ou l'application du protocole, et notamment de son article 11, b (...) dès lors, l'exception d'incompétence doit être rejetée*³⁵³⁶

Quanto ao mérito, o senhor Humblet viu seu pedido parcialmente acatado. Reconheceu a Corte o desacordo do intento das autoridades fiscais belgas com as disposições do Tratado e do Protocolo. Não lhe deferiu, porém, a auto-executoriedade de sua sentença, pois aos pronunciamentos decisórios do Tribunal não era deferida tal característica. Haveria um outro procedimento, posterior ao esgotamento recursal na Corte, semelhante ao processo de execução dos direitos nacionais, para garantir o cumprimento da decisão.

Nada obstante, reiteramos que a importância do caso Humblet se reverbera primordialmente no reconhecimento da competência da Corte para apreciar litígios que envolvam *fiscalidade supranacional*:

*“(...) (in Humblet) the Court noted that competence in certain direct tax matters had actually been conferred on the Community under the Community’s treaties (...) the Court, as far back as 1960, had sent a warning to the Member States that direct tax matters were not entirely beyond the realms of its jurisdiction*³⁷³⁸

³⁵Tradução livre: “(...) O litígio porta sobre a questão de saber se o artigo 11, b, do protocolo permite aos Estados-Membros de levar em consideração as remunerações de um funcionário da Comunidade para fixar a alíquota aplicável aos rendimentos de sua mulher. (...) em seu memorial de defesa, aliás, o próprio réu precisou neste sentido o objeto do litígio (...) trata-se então de analisar uma contestação sobre a interpretação ou a aplicação do protocolo, e notadamente de seu artigo 11, b (...) assim sendo, a exceção de incompetência tem que ser rejeitada”.

³⁶Case 6/60 Humblet v Belgian State ('Humblet') [1960] ECR 559.

³⁷Tradução livre: “(...) (em Humblet) a Corte notou que a competência em certos casos de tributação direta foi na verdade conferida à Comunidade segundo os tratados da Comunidade (...) a Corte, já em 1960, mandou uma aviso aos Estados-Membros de que casos de tributação direta não estavam inteiramente fora do campo de sua jurisdição”.

³⁸O’Shea, T. “Freedom of establishment tax jurisprudence: ‘AvoirFisca’l re-visited”, EC Tax Review 2008-6, P. 1.

Uma vez feitas estas breves observações sobre a Corte, suas características, princípios e, sobretudo, a origem do tema fiscalidade em sua jurisprudência, poder-se-á, então, adentrar no tema central deste trabalho, qual seja, o direito ao livre estabelecimento societário na União Europeia. Tratados, jurisprudência e doutrina, de forma conjunta e sistemática.

3. O direito ao livre estabelecimento societário na União Europeia

3.1) Definições e disposições legais

A definição de um instituto jurídico sempre leva os estudiosos do Direito as mais longínquas análises epistemológicas. Como não pretende-se deter sobre questões filosóficas, mesmo que de fato importantes ao exaurimento de determinado conceito, traçar-se-á nas próximas linhas um panorama geral acerca do significado do “direito ao livre estabelecimento societário” na União Europeia, para então contemplar-se a jurisprudência da Corte e as perspectivas por esta traçadas acerca do tema.

É interessante notar primeiramente a forma escolhida pelo legislador da União Europeia para determinar os contornos do direito ao livre estabelecimento. *A priori*, trata-se de obrigação negativa imposta aos membros do bloco. Iniciando o segundo capítulo do título do Tratado dedicado à “livre circulação de pessoas, de serviços e de capitais”, dispôs-se que “(...) são proibidas as restrições à liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-Membro no território de outro Estado-Membro”³⁹.

Ora, o que se vê no trecho do artigo acima transcrito consiste em um dever de abstenção dos Estados-Membros de tomar quaisquer medidas que suprimam, ou reduzam, a liberdade de estabelecimento de nacionais de um membro em outro. Não obstante a aparente

³⁹Artigo 49 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (versão consolidada de 2012)

simplicidade interpretativa deste dispositivo legal, o modelo deontico escolhido para introduzir o tema do direito de estabelecimento remete aos países obrigações variadas, muitas vezes de considerável complexidade e difícil *mise-en-oeuvre*.

Como impor aos Estados-Membros apenas um dever de abstenção, quando, na verdade, estes já possuem leis que vão de encontro ao estatuído no artigo 49? Não restam dúvidas de que obrigatórias são também alterações e revogações de conjuntos normativos que deneguem, independentemente de que forma e em que intensidade, o exercício do direito ao livre estabelecimento.

À escorreita compreensão de tal instituto é necessário ainda verificar importante referência feita pelo legislador europeu para esclarecer aos Estados-Membros o que seriam tratamentos igualitários, como contrários de restritivos, com relação ao livre estabelecimento societário. Prevê o segundo parágrafo do artigo 49 do TFUE:

*“A liberdade de estabelecimento compreende tanto o acesso às atividades não assalariadas e o seu exercício, como a constituição e a gestão de empresas e designadamente de sociedades (...) nas condições definidas na legislação do país de estabelecimento **para os seus próprios nacionais (...)**”*

Às sociedades legalmente constituídas em determinado Estado-Membro que desejam se estabelecer em outro, sob as mais diversas formas (filial, sucursal, agência), estão asseguradas, pelo dispositivo acima, as mesmas condições jurídicas a que se submetem pessoas coletivas nacionais. Tal critério, balizador dinâmico do livre estabelecimento societário, é digno de aplausos, posto que coloca os Estados-Membros em posição de constante vigilância na feitura de suas próprias leis. Fornece ainda ao Tribunal de Justiça da União Europeia fórmula idônea para auxiliar os juízes quanto à declaração de ilegalidade de normas em desacordo com o livre estabelecimento societário.

3.1.1) O conceito de restrição

Antes mesmo de passar à leitura de seu artigo, o jurista Gabrielle Pizzuto nos chama atenção pela ousadia da qual se valeu para intitular o trabalho: “*Restriction Analysis in ECJ Tax Jurisprudence relating to the Freedom of Establishment: Is the Court reinventing the wheel?*”. Na verdade, questiona-se o estudioso acerca do critério utilizado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia quanto à construção jurisprudencial do direito ao livre estabelecimento.

Restringindo a análise ao tema do presente trabalho, a autora do artigo identifica o conceito de “restrição” como sendo o mais importante a uma possível determinação do que significa, na prática, o livre estabelecimento societário das empresas, dentro da União Europeia.

À obrigação de se absterem de qualquer prática que tenda a coibir pessoas coletivas a se estabelecerem em outra localidade, que não o seu Estado de origem, seguiu aos Estados-Membros critério para verificar se estão nos trilhos ou não do previsto nos artigos 49 e 54 do TFUE: é restrição aquilo que difere objetivamente do tratamento dado aos seus próprios nacionais. A este sentido dado ao direito ao livre estabelecimento societário dá-se o nome de “princípio do tratamento nacional”. Exatamente neste diapasão nos afirma Pizzuto a partir da análise do artigo 54⁴⁰

“The phrase ‘under the same conditions’ is key to all decisions delivered by the ECJ in the field of EC tax law. Indeed, these few words have enabled the Court to develop the national treatment principle which is central to EC tax law as it provides that point of reference which the Court needs to be able to detect a

⁴⁰Pede-se ao leitor que as referências feitas a “direito comunitário”, “Comunidade Europeia”, dentre outras semelhantes, sejam lidas de forma atualizada e compreendidas sob o modelo da “União Europeia”, do “direito da União”.

*discriminatory measure or a restriction on the fundamental freedoms guaranteed by the EC Treaty which is in breach of Community law (...) Hence the concept of 'restriction' features strongly in tax cases relating to the freedom of establishment because it is one of the pillars on which the Court has developed its tax jurisprudence*⁴¹⁴²

Não obstante ter sido decidido décadas antes da maior parte dos tratados que ainda vigoram e, portanto, obrigam os Estados-Membros da União Europeia, o caso *Dassonville* permanece de extrema relevância, posto que deu um passo considerável e determinante para a formação do bloco socioeconômico, outrora objetivo primordial do Mercado Comum europeu.

O caso Dassonville (1974)

Trata-se de uma situação bastante interessante e curiosa. Uma família de importadores de *whisky*, os *Dassonville*, teve sua atividade considerada ilegal pelas autoridades belgas por não terem adquirido autorização específica para possuírem o certificado de origem dos produtos, comprados da França e revendidos na Bélgica⁴³. Na verdade, eram *whiskys* ingleses, primeiramente obtidos por mercadores na França, e depois repassados aos comerciantes na Bélgica. Cumpre ressaltar que não alegou o governo belga ausência do comprovante de

⁴¹Tradução livre: "A frase 'sob as mesmas condições' é a chave para todas as decisões pronunciadas pelo TJCE no campo do direito fiscal da CE. De fato, estas poucas palavras permitiram a Corte que desenvolvesse o princípio do tratamento nacional que é central no direito fiscal da CE pois fornece o ponto de referência que a Corte precisa para ser capaz de detectar uma medida discriminatória quanto às liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado da CE que não esteja em acordo com o direito comunitário. (...) Portanto o conceito de 'restrição' aparece bastante em casos de fiscalidade relacionados à liberdade de estabelecimento porque ele é um dos pilares sob os quais a Corte desenvolveu sua jurisprudência fiscal"

⁴²PIZZUTO, G. "Restriction Analysis in ECJ Tax Jurisprudence relating to the Freedom of Establishment: Is the Court reinventing the wheel?".P. 1.

⁴³Caso 8/74, Procurador do Rei v Benoit e Gustave Dassonville [1974] ECR 00837.

origem, mas sim um documento oficial que autorizasse a família *Dassonville* a importar e revender aquele produto no país, conforme previsão em decreto real⁴⁴.

No mérito, alegaram os *Dassonville* que

“(…) les dispositions de l’arrêté royal n° 57, telles qu’elles sont interprétées par les autorités belges, seraient incompatibles avec l’interdiction des restrictions quantitatives et des mesures d’effet équivalent énoncée par les articles 30 et suivants du traité CEE.

L’arrêté royal n° 57 rendrait les importations en Belgique impossible à partir d’un pays autre que le pays dont les produits sont originaires, dans la mesure où ce pays ne connaît pas de réglementation similaire à la réglementation belge, relative au certificat d’origine. Une telle réglementation aboutirait à un cloisonnement rigoureux des marchés ou, tout au moins, à une discrimination ou restriction déguisée du commerce entre États membres, non justifiée par l’article 36 du traité du CEE”

Não muito diferente do que fazem os governos dos Estados-Membros da União Europeia nos dias de hoje, alegaram as autoridades belgas que estavam apenas aplicando leis nacionais. Logo, deveria o importador de qualquer produto adquirir a autorização governamental para prosseguir com suas atividades, tal qual previsto no decreto real n° 57.

Em perfeita sintonia com os propósitos de integração econômica dos países-membros da Comunidade Econômica Europeia, não acatou o Tribunal de Justiça os argumentos do governo da Bélgica, dando ganho de causa à família *Dassonville*. Entendeu a Corte que qualquer regulamentação comercial que reduzisse ou travasse, de forma atual ou potencial, o

⁴⁴Ibidem.

comércio entre Estados-Membros estaria em desacordo com as disposições do tratado da CEE⁴⁵.

Portanto, uma normal fiscal de um Estado-Membro não precisa afetar diretamente os direitos de livre movimentação, seja de mercadorias, indivíduos ou empresas, nem mesmo precisa ela de criar uma restrição atual⁴⁶. Considerando a jurisprudência da Corte como um todo sistemático e dotado de historicidade, mesmo que em constante evolução, *Dassonville* nos evidencia que a potencialidade de geração de consequências nefastas aos objetivos perseguidos pela CEE à época, e pela UE, hoje em dia, também é fator de extrema importância na constatação de medidas restritivas.

Em *Cassis de Dijon*⁴⁷, *Gebhard*⁴⁸ e *Futura*⁴⁹ casos que serão revisitados mais profundamente nas páginas subsequentes deste trabalho, a Corte apresenta as duas condições a partir das quais medidas restritivas ao livre estabelecimento societário estariam justificadas: “um objetivo legítimo compatível com o Tratado”⁵⁰ e “razões urgentes de interesse público”⁵¹. Não obstante, infere-se efetivamente que restrições às liberdades previstas no Tratado são resultados de situações excepcionais, e como tal interpretadas tal pelo Tribunal de Justiça da União Europeia.

Arrematando, é restrição ao livre estabelecimento societário qualquer medida, proveniente de instâncias políticas e jurisdicionais dos Estados-Membros, que coíba, ou tenha o potencial de fazê-lo, a movimentação de empresas dentro da União Europeia, tratando não- nacionais

⁴⁵Ibidem. Parágrafo 5º.

⁴⁶ PIZZUTO, G. “Restriction Analysis in ECJ Tax Jurisprudence relating to the Freedom of Establishment: Is the Court reinventing the wheel?”.P. 4.

⁴⁷Caso 120/78, ReweZentralAG v BundesmonopolverwaltungfürBranntwein [1979] ECR 649

⁴⁸Caso 55/94, Reinhard Gebhard v Conselho da Ordem dos Advogados e Procuradores de Milão [1995] ECR I04165.

⁴⁹Caso 250/95, Participações Futura SA e Singer v Administração das contribuições [1997] ECR I02471

⁵⁰Ibidem, parágrafo 26.

⁵¹Ibidem, parágrafo, 26.

de forma menos benéfica se comparados estes aos que naquele local estabeleceram primariamente suas pessoas coletivas.

3.1.2) O caso Saint-Gobain (1999)

Uma das etapas mais importantes na definição do conceito de livre estabelecimento societário, à luz das previsões do Tratado de funcionamento da União Europeia, foi concluída ironicamente em um caso em que se opunham interesses de uma companhia francesa, de um lado, e pretensões fiscais do governo alemão, de outro. Felizmente, os embates da vida não escolhem seus personagens e o Tribunal de Justiça da União Europeia tem sabido atuar com a razão e a razoabilidade necessárias, sem se ater a eventuais pressões de Estados.

Trata-se da Saint-Gobain ZA, sucursal alemã da sociedade de direito francês, com sede e direção comercial situadas na França, Saint-Gobain SA⁵². A referida companhia não obteve das autoridades fiscais alemãs determinados benefícios fiscais. Segundo o governo alemão, tais isenções são dadas apenas a empresas originariamente alemãs, e também àquelas oriundas de países cujos governos possuem convenções bilaterais com a Alemanha.

A Saint-Gobain SA discordou da tese acima; para tanto, valeu-se do Tratado instituidor da Comunidade Europeia, mais especificamente de seus artigos 43, 46 e 48; representados, atualmente, pelos seus homólogos 49, 52 e 54, do Tratado de funcionamento da União Europeia. Resumiu da seguinte forma a Corte as alegações da Saint-Gobain ZN:

“A Saint-Gobain ZN contesta, no órgão jurisdicional de reenvio, a recusa do Finanzamt de lhe conceder os três benefícios destinados a evitar que os dividendos obtidos, na Alemanha, por sociedades que detenham participações

⁵²Caso C-307/97 Companhia Saint-Gobain v. Finanzamt Aachen-Innenstadt. ('Saint-Gobain'), [1999].

*em sociedades estrangeiras e que já pagaram imposto no estrangeiro, não sejam também tributados na Alemanha*⁵³

A questão das convenções bilaterais quanto à dupla tributação

O primeiro imposto em relação ao qual não obteve isenção a sucursal alemã é o que incide sobre os dividendos provenientes de participações de companhias em sociedades estrangeiras. Na verdade, a SAINT-GOBAIN ZA possuía parcelas de sociedades nos Estados Unidos e na Suíça, países com os quais mantém a Alemanha convenções fiscais bilaterais. Estas últimas têm como objetivo primordial evitar a dupla tributação de companhias em relação a um determinado imposto, consistindo no que se convencionou chamar de “*privilégio da filiação internacional*”⁵⁴.

Alegou a companhia diferença de tratamento com relação às pessoas coletivas nacionais, posto que a estas era concedido tal benefício se possuíssem parcelas de sociedades nestes dois países. Afirmou essencialmente que tal medida vai de encontro à liberdade de estabelecimento dentro do bloco, tornando menos atraente para as empresas se moverem neste, tratamento irremediavelmente contrário às disposições do então direito comunitário.

Quanto ao aspecto apresentado acima, um eventual reconhecimento da Corte acerca da obrigação de um Estado-Membro tratar outro -e seus nacionais, pessoas física ou coletiva- da mesma forma que seus próprios residentes estenderiam os benefícios fiscais de quaisquer convenções bilaterais às companhias provenientes de Estados-Membros. E tal não se daria por outra razão, senão a obrigação de as autoridades fiscais, nos moldes do TFUE, tratarem seus nacionais da mesma forma que os provenientes de países que façam parte da União Europeia.

⁵³Ibidem. Parágrafo 15.

⁵⁴Ibidem. Parágrafo 16.

Não à toa o governo da Suécia deu sua colaboração ao caso nesta questão específica, afirmando que “em certas situações extremas, o alargamento do campo de aplicação das convenções bilaterais, para evitar a dupla tributação, poderia levar a uma ausência total de tributação”⁵⁵.

Não obstante a falta de desenvolvimento desse argumento o tornar quase inócuo frente ao processo como um todo, ele demonstra a preocupação dos Estados-Membros, sobretudo os com alta carga tributária, em não aumentar o escopo de seus acordos bilaterais sobre dupla tributação. A redução da receita advinda da tributação nunca é uma consequência pacificamente aceita pelos governos; até mesmo, dentro de um mesmo núcleo político, de um partido até, diminuição de impostos, seja via alteração de alíquota, seja por meio da extinção do tributo, nunca é concebida da mesma forma.

Sobriamente, decidiu o Tribunal de Justiça:

“(...) a recusa de concessão dos benefícios fiscais em causa no processo principal aos estabelecimentos estáveis, situados na Alemanha, de sociedades não residentes torna menos atractiva, para estas últimas, a detenção de participações de filiação através de sucursais alemãs, dado que, em virtude da lei alemã e das convenções destinadas a impedir a dupla tributação, as reduções fiscais em causa só podem beneficiar as filiais alemãs que, como pessoas colectivas, estejam sujeitas a uma obrigação fiscal ilimitada, o que limita, deste modo, a liberdade de escolha da forma jurídica adequada para o exercício de actividades noutro Estado-Membro, que o (...) Tratado reconhece expressamente aos operadores económicos”⁵⁶

⁵⁵Ibidem. Parágrafo 62.

⁵⁶Ibidem. Parágrafo 43.

Consignou-se então que benefícios fiscais concedidos a residentes deve o ser também em relação a não residentes provenientes de Estados-Membros. Logo, se de uma convenção bilateral com um país terceiro, resultem consequências fiscais mais vantajosas a nacionais de Estado-Membro da UE, tais condições terão que atingir pessoas coletivas de qualquer país da União Europeia que ali estejam estabelecidas.

Ademais, o caso Saint-Gobain teve um papel primordial no balizamento do conceito de livre estabelecimento societário porque rechaçou outro argumento do governo alemão, frequentemente utilizado pelos Estados-Membros em litígios que envolvam fiscalidade: a impossibilidade de concessão de isenções, caso não haja previsão real (financeira e orçamentária) de medidas compensatórias em relação a perdas de receita⁵⁷.

Ora, tal justificativa se traduz essencialmente na sobreposição do direito interno com relação ao direito da UE, comunitário à época do caso. Ao aceitar as disposições do Tratado, acataram também os países todas as consequências benéficas e maléficas, atuais ou em potencial, que sobreviessem, posto que tudo, idealmente, suportado em decorrência do objetivo comum de integração socioeconômica. Trata-se essencialmente do princípio da prevalência do direito comunitário.

O Tribunal de Justiça desautorizou tal alegação das autoridades fiscais alemãs, sem entrar, porém, no terreno pantanoso das argumentações principiológicas. Afirmou a Corte simplesmente que a não compensação de receita em relação ao montante isento de tributação era justificativa ausente do parágrafo primeiro do artigo 46 do TCE, atual artigo 52 do TFUE:

“As disposições do presente capítulo (O DIREITO DE ESTABELECIMENTO) e as medidas tomadas em sua execução não prejudicam a aplicabilidade das disposições legislativas, regulamentares e administrativas, que prevejam um

⁵⁷ Ibidem. Parágrafo 50.

regime especial para os estrangeiros e sejam justificadas por razões de ordem pública, segurança pública e saúde pública”.

No caso Saint-Gobain, ao tratamento discriminatório levado a cabo pelas autoridades fiscais alemãs não se associou nenhuma das exceções previstas acima. Foi o que afirmou a Corte em seu julgamento, tornando inócuo o argumento da falta de previsão de medida compensatória de receita⁵⁸:

“(…) há que salientar que a redução de receitas que resulta da impossibilidade de compensar parcialmente a redução de imposto consecutiva à concessão às sociedades estrangeiras com estabelecimento estável na Alemanha das diversas vantagens fiscais em questão não figura entre as razões enunciadas no artigo 46º do TCE (atual 52º do TFUE) e não pode ser considerada como uma razão imperativa de interesse geral que possa ser invocada para justificar uma desigualdade de tratamento, em princípio, incompatível com o artigo 43º do Tratado (atual 49º do TFUE)”⁵⁹

O tema da desigualdade de tratamento como exceção ao direito ao livre estabelecimento será revisitado em linhas posteriores, quando de maior pertinência tal análise. Por enquanto, a partir das considerações feitas sobre o caso Saint-Gobain, conclui-se que qualquer diferença de tratamento fiscal entre pessoas coletivas formadas originariamente em determinado Estado-Membro e companhias, provenientes de outra parte do TFUE, que aí se estabeleceram a qualquer título, caracteriza restrição ao exercício do livre estabelecimento dentro da EU.

⁵⁸Ibidem. Parágrafo 51.

⁵⁹Ibidem. Parágrafo

Cabe ressaltar que é possível que a assinatura de acordos bilaterais com terceiros crie, por si só, *desajustes de fiscalidade* com relação aos nacionais de Estados-Membros da União Europeia. Tais situações terão que ser corrigidas para que não seja o TFUE sistematicamente violado pelas autoridades fiscais destes países. Nesse exato sentido:

“The outcome of Saint-Gobain was that Germany was obliged to extend the dividend tax advantages reserved for its own resident companies to German branches of companies resident in other Member States. The Court, therefore, demonstrated that international tax law principles and practices, and DTCs (Double Tax Conventions) with TCs (Tax Conventions), are equally capable of being incompatible with Community law and fall within the scope of the Treaty. (...) (In other words) the DTC could stand but Germany had to ensure equal treatment for those non-residents entitled to national treatment in Germany”⁶⁰⁶¹

3.2) O Tribunal de Justiça da União Europeia e o livre estabelecimento societário

Críticas vorazes às decisões do TJUE têm sido o trabalho constante de diversos estudiosos europeus, e também não-europeus. Em especial quanto ao livre estabelecimento das sociedades dentro da União Europeia, são quase unânimes os juristas, sobretudo desde a decisão proferida no caso *Cartesio*⁶², quanto à necessidade de esclarecimento da Corte em

⁶⁰Tradução livre: O resultado de Saint-Gobain foi que a Alemanha foi obrigada a estender seus benefícios fiscais de dividendos reservados apenas às suas próprias companhias residentes para as sucursais alemãs de companhias residentes em outros Estados-Membros. A Corte, portanto, demonstrou que princípios e práticas de direito internacional fiscal, e CFBs (Convenções Fiscais Bilaterais) com CF (Convenções Fiscais), são igualmente capazes de serem incompatíveis com o direito comunitário e entram dentro do alcance do Tratado. (...) (Em outras palavras) a CFB poderia continuar a existir mas a Alemanha teria que garantir tratamento igual para os não-residentes com direito ao tratamento nacional na Alemanha

⁶¹O’Shea, T. “Freedom of establishment tax jurisprudence: ‘Avoir Fiscal re-visited’”, EC Tax Review 2008-6, P. 8.

⁶²

diversos aspectos. Acusa-se o TJUE de, nos últimos anos, ter levantado ainda mais questionamentos do que dado respostas aos já existentes⁶³.

Ao longo das últimas décadas, os casos de fiscalidade envolvendo o livre estabelecimento societário envolveram basicamente dois grupos em que eram pleiteados: o direito a entrar em um Estado-Membro e o direito a sair deste. Faz-se forçoso reconhecer que tais direitos são necessariamente dois lados da mesma moeda. A não ser no caso da *Societas Europaea* (SE), em que a pessoa coletiva possui características bem singulares por ser essencialmente de uma modalidade de personalidade ligada à União Europeia em si, todas as outras sociedades que transitam no bloco possuem uma *origem legal*. É o lugar de nascimento da sociedade que determina a lei a ela aplicada. Analisar-se-á ,nas próximas linhas, a jurisprudência do TJUE relacionada ao direito de entrada e ao direito de saída de uma sociedade de um Estado-Membro para outro. Depois, serão analisadas três situações específicas, também embasadas pelas decisões da Corte, quais sejam, as SE, as transformações transfronteiriças e as sociedades não-europeias.

3.2.1) O direito de entrada

Ressalta-se primeiramente que a divisão entre direito de entrada *vs* direito de saída é meramente didática, para melhor explanação do tema. Há autores que preferem a diferença entre *origin state X host state* como parâmetro para análise da jurisprudência da Corte⁶⁴. Tal diferença metodológica não compromete a análise a ser feita, posto que o enquadramento de situações em grupos nomeados de forma diversa não leva por si só a discrepâncias

⁶³LANG, M. “Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions, and Contradictions”, EC 2009-3, P.

1.
⁶⁴

substanciais quanto à percepção dos fenômenos e institutos jurídicos envolvidos no direito ao livre estabelecimento societário.

Para uma pessoa coletiva, entrar em um outro Estado-Membro pode ter diversos significados, a depender da forma como tal entrada ocorre. Abrir uma filial ou sucursal é bem diferente de transferir a sede administrativa. Uma mera expansão de mercado, no primeiro caso, dá lugar, possivelmente, a uma mudança de lei aplicável à sociedade, no segundo. Analisar-se-ão nas próximas linhas as principais decisões da Corte, que levaram à configuração atual do direito de entrada de uma sociedade, proveniente de um determinado Estado-Membro, em outro, revelando, por óbvio, importante faceta do direito ao livre estabelecimento societário.

O caso Avoir Fiscal (1986)

Assiste-se comumente no mundo jurídico ao pronunciamento de decisões há muito sabidas e esperadas pelos seus destinatários. Tal foi a situação da República Francesa em 1986, quando contraposta aos interesses de seguradoras, defendidos em juízo pela Comissão das Comunidades Europeias (CCE)⁶⁵. Trata-se de um benefício fiscal outrora assegurado apenas a pessoas coletivas com sede social na França. Cabe identificar que, mesmo tendo a Corte tratado especificamente apenas das seguradoras, ressaltou que aos Estados-Membros, e a seus respectivos nacionais, as consequências daquela lide eram naturalmente extensíveis⁶⁶.

Desde o início da década de 80, a França era avisada pela CCE de que descumpria sistematicamente o artigo 52 do Tratado da Comunidade Econômica Europeia, atual artigo 49 do Tratado sobre o funcionamento da União Europeia, já transcrito em tópico anterior.

⁶⁵Caso 270/83 Comissão v França [1986] ECR 0273.

⁶⁶Ibidem. Parágrafo 7.

Consiste ele basicamente na determinação aos Estados-Membros que respeitem o direito ao livre estabelecimento societário.

Depois de ser advertida algumas vezes pela Comissão, resolveu esta apresentar uma demanda ao Tribunal de Justiça da Comunidade, haja vista o não cumprimento por parte do governo francês de suas recomendações. Diz respeito o caso ao *avoir fiscal*, benefício fiscal que incidia sobre os lucros de sociedades de seguro. O *Code general des impôts* da França, em seu artigo 158°/B, previa tal modalidade de isenção apenas em relação às sociedades com domicílio efetivo ou sede social em território francês⁶⁷.

Restava restringido, segundo a Comissão das Comunidades Europeias, o direito de entrada das seguradoras com sede social em outro Estado-Membro, ou que não desejassem estabelecer nenhuma modalidade de domicílio efetivo em território francês⁶⁸. Tal iria flagrantemente de encontro ao dispositivo do Tratado da CEE que dispunha acerca do direito ao livre estabelecimento societário dentro da Comunidade (artigo 49).

Na verdade, asseverou a CCE que, em procedendo de tal forma, agia o governo francês pautado pela discriminação no tratamento de sociedades não-residentes provenientes de outros Estados-Membros, o que não seria, sob qualquer ângulo, objetivo das leis e acordos concernentes às partes da Comunidade Europeia. Obrigava-se, desta forma, as sociedades estrangeiras a adotarem determinado modelo empresarial, se quisessem se beneficiar de isenções fiscais; tais modelos representavam necessariamente maior custo à seguradora. Abrir uma filial é mais caro do que estabelecer uma sucursal em território francês. Desta forma, dificultava-se o exercício da liberdade de estabelecimento das sociedades dentro da Comunidade.

⁶⁷Ibidem. Nº 1/Exposição dos fatos.

⁶⁸Ibidem. Nº2/Fase pré-contenciosa.

Em sua defesa, afirmou o representante do governo francês que não se tratava, *in casu*, de tratamento discriminatório, posto que sociedades com domicílio permanente na França e as que aí se estabeleceram a outro título estariam em situações objetivamente diferentes. Logo, a não concessão de determinada isenção fiscal a sociedades não-residentes não poderia ser interpretada como discriminação, mas apenas resultados da diversidade fático-jurídica que as regia. Além disso, foi alegado que caso se aumentasse o escopo de aplicação de tal benefício, haveria um risco de evasão fiscal, o que por si só justificava a restrição legal⁶⁹.

Prosseguindo em sua argumentação, a parte ré tenta convencer o Tribunal de que a situação das sociedades não-residentes na França era bastante favorável em outros aspectos, restando compensada assim aquela medida específica que não concedia o *avoir fiscal* às sociedades estrangeiras⁷⁰. Afirmou ainda o governo francês que à falta de harmonização fiscal seguia-se a possibilidade dos Estados-Membros em legislarem e aplicarem sua normatização fiscal da maneira como melhor lhes aprouvesse. A concessão ou não de benefícios fiscais estaria normativamente caracterizada dentro das *peculiaridades dos regimes fiscais*⁷¹.

É interessante notar que a parte autora, no que foi respaldada pela Corte em sua decisão, apresenta verdadeiro paradoxo legal da normatização fiscal francesa: se, de um lado, tratavam as autoridades fiscais as sociedades residentes e não-residentes de forma idêntica quanto à tributação dos lucros, de outro, era apenas em relação à isenção que os critérios restavam alterados. Ora, tal contradição demonstra a debilidade do argumento francês de que estavam as seguradoras (estrangeiras ou não) domiciliadas permanentemente na França em situação objetivamente diversa das que aí permaneciam sob outras formas legais. Neste exato sentido, o Tribunal se pronunciou:

⁶⁹Ibidem. Nº 2/Fase pré-contenciosa.

⁷⁰Ibidem. Parágrafo 17.

⁷¹Ibidem. Parágrafo 12.

*“Uma vez que a regulamentação em causa coloca no mesmo plano, para efeitos da tributação dos seus lucros, as sociedades com sede em França e as sucursais e agências situadas em França das sociedades com sede no estrangeiro, não pode, **sem criar uma discriminação**, tratá-las desigualmente, no quadro desta mesma tributação, relativamente à concessão de uma vantagem que lhe diga respeito, como o crédito fiscal. Ao tratar de maneira idêntica as duas formas de estabelecimento para efeitos da tributação dos lucros por eles realizados, o legislador francês admitiu, com efeito, que, relativamente às modalidades e às condições dessa tributação, **não existe entre as duas nenhuma diferença de situação objectiva** que possa justificar uma diversidade de tratamento”⁷²*

O Tribunal de Justiça, ao acatar quase literalmente todos os argumentos da parte autora, deixou clara a fragilidade a qual estava fundado o bloco econômico europeu. Não. Não consiste esta afirmação em conclusão exagerada e além do pronunciamento da Corte neste caso. Não obstante a presença de dispositivo claro quanto ao livre estabelecimento societário, o Tratado da CEE, por muitos anos, foi interpretado ao bel-prazer de Estados-Membros não engajados, sobretudo ideologicamente, na Comunidade Econômica Europeia.

Afirmou categoricamente o Tribunal que a falta de harmonização fiscal⁷³ e uma possível evasão fiscal⁷⁴ não consistiam em justificativas idôneas ao descumprimento das disposições do Tratado pelos Estados-Membros. Importa reverberar que, ao dar ganho de causa às seguradoras provenientes de outros Estados-Membros, declarou o Tribunal o descompasso,

⁷²Ibidem. Parágrafo 20.

⁷³Ibidem. Parágrafo 24.

⁷⁴Ibidem. Parágrafo 25.

em derradeiro a ilegalidade, de disposição de direito interno frente à normatização comunitária. Em derradeiro:

“Ao não conceder às sucursais e agências em França das sociedades de seguros que possuem a sua sede em um outro Estado-membro, nas mesmas condições das sociedades de seguros sediadas em França, o benefício do crédito fiscal para os dividendos de sociedades francesas que essas sucursais ou agências auferem, a República Francesa não cumpriu suas obrigações que lhe incumbem por força do artigo 52º do Tratado CEE”⁷⁵

Apesar de o resultado imediato de *Avoir Fiscal* ter sido apenas em relação a seguradoras, decisões judiciais, especialmente de tribunais supranacionais, devem ser interpretadas a partir de seu dispositivo e também dos princípios jurídicos ventilados. A partir de então, independentemente para qual Estado-Membro forem, está garantido o mesmo tratamento fiscal dado aos nacionais deste. Está o *princípio do tratamento nacional* plenamente caracterizado e aplicado ao caso concreto:

“In Avoir Fiscal, we see an application of the freedom of establishment provisions from the perspective of a ‘host’ Member State – France. (...) the Court found that there was no objective difference for taxation purposes between such branches and French resident companies. (...) In other words, freedom of establishment in a host state involves the granting of ‘national treatment’. Any different treatment had to be justified as otherwise discrimination or a restriction of the freedom of establishment could occur”⁷⁶⁷⁷

⁷⁵Ibidem. Parágrafo 28.

⁷⁶Tradução nossa: “Em *Avoir Fiscal*, nós vemos uma aplicação das provisões da liberdade de estabelecimento da perspectiva do Estado-Membro ‘receptor’ – França. (...) a Corte entendeu que não havia diferença objetiva

O caso Centros (1999)

Revisitando a questão do direito de entrada e seus desdobramentos, deparou-se o Tribunal de Justiça da União Europeia com o caso *Centros*⁷⁸. Sociedade britânica, pertencente a um casal de dinamarqueses, que tentou a abertura de uma sucursal na Dinamarca e não obteve êxito.

A *Centros LTDA* foi aberta no Reino Unido, sendo sujeita, logo, às leis comerciais deste Estado-Membro. Mesmo sem ter exercido nenhuma atividade comercial em território inglês, os donos enviaram às autoridades da Dinamarca um pedido de abertura de sucursal, ao que receberam uma negativa como resposta⁷⁹. Afirmou o Ministério do Comércio de tal país que os fatos de serem dois dinamarqueses os donos da empresa e de não terem eles exercido nenhuma atividade comercial no país sede mostravam a real intenção deles ao estabelecerem sua sede na Inglaterra, e não na própria Dinamarca: escapar da legislação nacional, sobretudo as disposições relativas ao capital mínimo para o funcionamento de uma companhia⁸⁰.

Após tramitação na via administrativa, com confirmação da negativa de registro, a questão é alvo de novo recurso. Entendendo o órgão jurisdicional que a questão deveria, a título prejudicial, ser remetida ao TJUE, ele interrompe a instância e leva o caso à Corte supranacional.

Os advogados da *Centros* alegaram que, uma vez negado o pedido de abertura de sucursal, as autoridades dinamarquesas agiam de forma contrária ao direito ao livre estabelecimento, tal

para finalidades fiscais entre sucursais e companhias residentes francesas. (...) Em outras palavras, a liberdade de estabelecimento em um Estado-receptor envolve a garantia de 'tratamento nacional'. Qualquer tratamento diferente tem que ser justificado; do contrário, discriminação ou uma restrição da liberdade de estabelecimento poderia ocorrer".

⁷⁷O'Shea, T. "Freedom of establishment tax jurisprudence: 'Avoir Fiscal re-visited'", EC Tax Review 2008-6, P. 5.

⁷⁸C-212/97, Caso *Centros* (1999).

⁷⁹Ibidem. Parágrafo 2.

⁸⁰Ibidem. Parágrafo 7.

qual previsto no Tratado CE⁸¹. O exercício de atividade comercial no Estado-Membro sede da pessoa coletiva não era pressuposto para que esta estivesse hábil a abrir sucursal ou filial em outro Estado-Membro.

As autoridades do Ministério do Comércio mantiveram o argumento de que a conjuntura factual mostrava claramente o intento de contornar as leis dinamarquesas aplicáveis a *Centros*, caso esta tivesse sido aberta em tal Estado-Membro. Além disso, alegaram também que a negativa de registro visava proteger os credores privados e públicos da Dinamarca, posto que o não atendimento do capital mínimo para formação de uma companhia colocava em risco as pessoas com os quais a *Centros* obtivesse dívidas⁸². Asseveraram, contudo, que respeitavam plenamente o direito comunitário e as sociedades poderiam sim se estabelecer livremente em seu território. Porém, tal estabelecimento não seria permitido, se restassem caracterizadas intenções escusas e fraudulentas por parte dos donos da companhia.

O Tribunal de Justiça acatou a tese da parte autora e reconheceu a ilegalidade da negativa de registro perpetrada pelas autoridades dinamarquesas. Apesar de ter entendido pela improcedência dos argumentos levantados pelo governo da Dinamarca, foi em *Centros* que a Corte começou a delimitar as exceções ao livre estabelecimento societário: limitações lícitas ao direito de entrada de uma companhia em determinado Estado-Membro. Invocou primeiramente o parágrafo 1º do artigo 52º do TFUE (legislação atualizada), segundo o qual ordem pública, segurança pública e saúde pública são as justificativas para que os Estados-Membros infrinjam o direito ao livre estabelecimento societário.

Além disso, a Corte entende como necessário o preenchimento de outras quatro condições:

“Salientando, antes de mais, que as razões invocadas não são abrangidas pelo artigo 56º do Tratado, importa recordar, segundo a jurisprudência do

⁸¹Ibidem. Parágrafos 10 e 11.

⁸²Ibidem. Parágrafo 12.

Tribunal de Justiça, que as medidas nacionais susceptíveis de afectar ou de tornar menos atraente o exercício das liberdades fundamentais garantidas pelo Tratado devem preencher quatro condições: devem aplicar-se de modo não discriminatório, justificar-se por razões imperativas de interesse geral, ser adequadas para garantir a realização do objetivo que prosseguem e não ultrapassar o que é necessário para atingir esse objetivo”⁸³

É forçoso destacar que, não obstante a referência feita à jurisprudência anterior da Corte, foi paradigmático o caso *Centros* por ter sido reconhecida a possibilidade de aplicação das quatro condições acima referidas a situações que envolvem a liberdade de estabelecimento societário.

De forma propedêutica, é verdade. Mas já reconhecia a Corte que o direito de entrada de companhias não era ilimitado e, sob certas condições, eram lícitas atitudes de governo que fossem de encontro à liberdade de estabelecimento. Em derradeiro, a Corte entendeu que a negativa de registro não era o meio adequado para coibir fraudes e eventuais prejuízos a credores públicos e privados. Tal constatação fica ainda mais evidente ao lermos o dispositivo da sentença. Após negar procedência aos argumentos do governo dinamarquês, a Corte faz a seguinte ressalva:

“Todavia, esta interpretação não exclui que as autoridades do Estado-Membro em causa possam tomar qualquer medida adequada para prevenir ou sancionar as fraudes, tanto no que se refere à própria sociedade, se necessário em cooperação com o Estado-Membro no qual esta foi constituída, como no que se refere aos sócios que se provasse que pretendem, na realidade, através

⁸³Ibidem. Parágrafo 34.

da constituição de uma sociedade, eximir-se às suas obrigações perante credores privados ou públicos estabelecidos no território do Estado-Membro em causa”⁸⁴

Na verdade, a constituição de uma sociedade, o estabelecimento de sucursal e suas respectivas localidades são decisões que dizem respeito apenas ao empreendedor, sobretudo dentro de um bloco econômico. Neste sentido, a liberdade de escolha, tanto da forma do estabelecimento quanto do local em que este se dá, é corolário e fundamento da integração entre os Estados-Membros da União Europeia, fazendo parte mesmo do escopo jurisprudencialmente aceito do direito de entrada:

*“(La) liberté de choix, consacrée dans l’arrêt Centros, donne à chaque ressortissant des États membres le droit inhérent à l’exercice de la liberté d’établissement, de créer une succursale dans un autre État membre. Ce droit doit s’appliquer quel que soit le système adopté dès lors que la société est constituée conformément à la législation d’un État membre et qu’elle y possède son siège statutaire, son administration centrale et son principal établissement”*⁸⁵⁸⁶

⁸⁴Ibidem. Parágrafo 38.

⁸⁵Tradução nossa: “(A) liberdade de escolha, consagrada no caso Centros, dá a cada nacional dos Estados-Membro o direito inerente ao exercício da liberdade de estabelecimento, de criar uma sucursal em um outro Estado-Membro. Este direito tem que se aplicar a qualquer que seja o sistema adotado desde o momento em que a sociedade é constituída conforme à legislação de um Estado-Membro e que ele neste possua sua sede estatutária, sua administração central e seu estabelecimento principal”

⁸⁶SANTORO, G. “L’évolution du principe de liberté d’établissement em droit communautaire : un mouvement de libéralisation depuis l’arrêt Cartesio”, *Révue internationale de droit économique*, 2010/3, t. XXIV, 351-372, P. 16.

O caso *Überseering* (2002)

Em 1994, a sociedade de direito holandês, *Überseering BV*, teve a quase totalidade das suas quotas adquiridas por um casal alemão⁸⁷. Desta forma, a companhia passou a exercer atividades econômicas e comerciais na cidade de residência de seus novos quotistas majoritários, *Düsseldorf*⁸⁸. A sociedade precisou entrar em juízo contra uma construtora, a NCC (*Nordic Construction Company Baumanagement GmbH*)⁸⁹. Ficou a primeira insatisfeita com os serviços prestados pela segunda na referida cidade alemã.

As duas primeiras instâncias jurisdicionais na Alemanha entenderam não ser a sociedade de direito holandês portadora de capacidade jurídica frente ao aparato jurisdicional alemão⁹⁰. Segundo os juízes alemães, a companhia não possuía o *iuspostulandi* porque a doutrina majoritária e a jurisprudência dominante no país se alinhavam à teoria da sede efetiva para determinar a lei aplicável às sociedades⁹¹. Logo, não tendo sido constituída de acordo com o direito alemão, era defeso à *Überseering* recorrer à Justiça alemã.

A sociedade holandesa alegava que a negativa de prestação jurisdicional das autoridades judiciárias alemãs ia de encontro à liberdade de estabelecimento societário⁹². Explica-se: a impossibilidade de contestar ou efetivar, perante a Justiça, contratos realizados em território alemão restringia as atividades da empresa enquanto tal. Poder assinar um contrato em um Estado-Membro sem ter garantido o acesso a seu Poder Judiciário é o mesmo que condenar um acusado sem poder lhe aplicar a pena. Afinal, o juiz é o meio de garantir o adimplemento de todos os negócios jurídicos dentre de um Estado de Direito.

O caso foi levado ao Tribunal de Justiça da comunidade a título prejudicial em relação à ação que tramitava nas instâncias alemãs. As autoridades alemãs se valeram do conteúdo das

⁸⁷C-208/00. Caso *Überseering*(2002). Parágrafo 2.

⁸⁸Ibidem. Parágrafo 8.

⁸⁹Ibidem. Parágrafo 8.

⁹⁰Ibidem. Parágrafo 9.

⁹¹Ibidem. Parágrafo 9.

⁹²Ibidem. Parágrafo 36.

decisões dos tribunais nacionais, reforçando o não reconhecimento de capacidade jurídica da sociedade holandesa de acordo com o direito daquele país. Além disso, apontaram também a necessidade de proteger os credores das sociedades, o que consistia no objetivo derradeiro da legislação alemã atinente a tal tema⁹³. A companhia holandesa mantém a argumentação acima apresentada e acrescenta um fato curioso acerca da Justiça alemã. Havia essa condenado aquela ao pagamento de honorários devidos a arquitetos em decorrência de obras realizadas na Alemanha. Ora, é contraditório um ente dotado de personalidade poder ser demandado em uma lide, mas não ser capaz juridicamente de estar no pólo ativo da mesma. E tal não passou despercebido pela *Überseering*⁹⁴. Em resposta especificamente a este argumento, alegou a Alemanha a inexistência de harmonização de leis quanto ao reconhecimento do *ius postulandi* das pessoas, físicas ou jurídicas, dos Estados-Membros⁹⁵. Tal fato por si só justificava a adoção de leis heterogêneas entre os países.

O Tribunal de Justiça comunitário não acatou os argumentos perpetrados pelos alemães e deu ganho de causa à sociedade holandesa. Entendeu a Corte que a decisão emitida, mesmo confirmada pelas instâncias jurisdicionais da Alemanha, estava em desacordo com o livre estabelecimento societário⁹⁶. A Corte entendeu ser aplicável ao caso raciocínio semelhante ao feito em *Cartesio*. Na verdade, as duas situações revelam atitudes restritivas ao direito de entrada das pessoas coletivas em um Estado-Membro.

Primeiramente, rechaça o Tribunal o argumento alemão relacionado à falta de harmonização quanto ao reconhecimento do *ius postulandi* pelos Estados-Membros. A adoção de convenções não consiste em condição ao exercício da liberdade de estabelecimento:

“Assim, não é necessário que os Estados-Membros adotem uma convenção relativa ao reconhecimento mútuo das sociedades para que as que preenchem

⁹³Ibidem. Parágrafo 87.

⁹⁴Ibidem. Parágrafo 12.

⁹⁵Ibidem. Parágrafo 27.

⁹⁶Ibidem. Parágrafo 60.

*as condições no artigo 48º CE possam exercer a liberdade de estabelecimento que lhes é reconhecida pelos artigos 43 º e 48º CE, que são directamente aplicáveis (...). Deste modo, nenhum argumento susceptível de justificar uma limitação do pleno efeito destes artigos poderá ser extraído do facto de nenhuma convenção relativa ao reconhecimento mútuo das sociedades ter sido até hoje adoptada (...)*⁹⁷

Afastou também o Tribunal a proteção dos credores como argumento plausível de justificar o não reconhecimento da capacidade jurídica de sociedades advindas de outros Estados-Membros. Neste ponto, é interessante notar que a Corte reconheceu a possibilidade de a proteção dos credores e dos sócios minoritários, e até mesmo do fisco, serem possíveis razões, em circunstâncias específicas e excepcionais, à restrição do direito ao livre estabelecimento societário⁹⁸. Porém, tais motivos não podem ser invocados para negar a capacidade jurídica de qualquer pessoa que deseje se estabelecer em um Estado-Membro. Podem as sociedades arguir em juízo; se terão suas pretensões satisfeitas ou não, caberá ao Judiciário decidir. Vê-se aí claramente a diferença entre tutela e prestação jurisdicional. O Tribunal de Justiça entendeu não poder o Judiciário alemão negar à *Überseering BV* a tutela jurisdicional, podendo não lhe conceder ulteriormente a prestação⁹⁹.

Em derradeiro, entendeu o Tribunal que o direito de entrada de uma sociedade em um Estado-Membro será restringido caso este negue àquela o acesso às vias jurisdicionais. E tal ocorrerá independentemente da teoria de transferência societária que se adote. Trata-se de verdadeira violação do livre estabelecimento das pessoas coletivas:

⁹⁷Ibidem. Parágrafo 60.

⁹⁸Ibidem. Parágrafo 62.

⁹⁹Ibidem. Parágrafo 93.

“To summarise, (in *Überseering*), the CJ stipulated that a company that has been validly formed in an incorporation state cannot be refused recognition as a legal person in the host state after transferring its seat”¹⁰⁰¹⁰¹

O caso Inspire Art (2003)

A sociedade de direito inglês *Inspire Art* e as autoridades comerciais da Holanda deram origem ao último caso a ser analisado sobre o direito de entrada das sociedades em Estados-Membros da União Europeia. Entendendo estarem as disposições do Tratado sobre a liberdade de estabelecimento societário sendo usadas de forma fraudulenta e abusiva pelas companhias, editou o governo dos Países Baixos uma lei (lei sobre as sociedades formalmente estrangeiras, de sigla *WFBV* em holandês) que impunha determinadas obrigações adicionais a sociedades não constituídas de acordo com as normas deste país¹⁰².

Na verdade, a Câmara de Comércio de Indústria de Amsterdã solicitou às autoridades comerciais da Holanda que alterassem a forma de inscrição da *Inspire Art* nos registos oficiais¹⁰³. Intentava o enquadramento da referida companhia no conceito de sociedade formalmente estrangeira, tal qual previsão da *WFBV*. E obteve êxito. A sociedade foi então intimada a alterar sua inscrição junto ao governo neerlandês. O caso foi levado à jurisdição nacional, que entendeu, diante dos argumentos sobrelevados pela *Inspire Art*, haver questões prejudiciais de direito comunitário. Discutir-se-á, nas próximas linhas, o que foi levantando no caso e a decisão do Tribunal de Justiça.

¹⁰⁰Tradução nossa: “Para resumir, (em *Überseering*), o TJ decidiu que uma companhia que foi validamente constituída em um Estado de incorporação não pode ter recusado seu reconhecimento como uma pessoa jurídica no Estado de acolhimento depois de transferir sua sede”.

¹⁰¹WEDIN, Alex. “*Corporate mobility in the EU: freedom of establishment for national companies*, Bachelor’s Thesis in European Company Law, Jönköping International Business School – Jönköping University, 2010, P. 18.

¹⁰²C-167/01. Caso *Inspire Art LTDA* (2003), parágrafo 2.

¹⁰³Ibidem. Parágrafo 36.

Alegava a parte autora haver clara afronta à liberdade de estabelecimento societário, tal qual prevista no Tratado CE. Ao enquadramento de uma sociedade como “formalmente estrangeira”, seguiam-se inúmeras obrigações, tais quais, o levantamento de capital mínimo e a responsabilidade solidária dos sócios em determinadas circunstâncias; o que tornava a entrada de companhias em território holandês menos atraente. Tratava-se de tratamento discriminatório, pois diferenciava, de forma injustificada frente às disposições do Tratado, empresas nacionais e empresas estrangeiras¹⁰⁴.

O governo neerlandês, por sua vez, defendeu a legalidade e a importância da *WBVF*. Afirmou que as diretivas existentes acerca do tema não impediam os Estados-Membros de editarem leis com conteúdo não abarcado pelas harmonizações legislativas já levadas a cabo¹⁰⁵.

Além disso, notaram as autoridades dos Países Baixos que um número considerável de companhias se aproveitava de conjuntos normativos menos rígidos quanto à constituição societária, escolhendo estes apenas como aplicável e indo exercer suas atividades de forma premente em território holandês¹⁰⁶. Restava caracterizar então o abuso do direito comunitário, o que justificaria imposições a sociedades estrangeiras. Tal qual as partes rés em *Avoir Fiscal*, *Centros* e *Überseering*, identificou também a proteção aos credores como razão idônea às obrigações impostas pela *WBVF*¹⁰⁷.

O Tribunal de Justiça do bloco aplicou raciocínio semelhante ao feito em *Centros* e *Überseering*. Reafirmou que medidas restritivas à liberdade de estabelecimento societário podem existir mediante situações específicas e fundamentos fático-jurídicos em consonância com o Tratado e a jurisprudência da Corte. Não entendeu, contudo, que obrigar uma sociedade proveniente de outro Estado-Membro a alterar sua modalidade de inscrição,

¹⁰⁴ibidem. Parágrafo 128.

¹⁰⁵ibidem. Parágrafo 102.

¹⁰⁶ibidem. Parágrafo 39.

¹⁰⁷ibidem. Parágrafo 82.

impondo-lhe levantamento de capital mínimo e responsabilidade solidária dos sócios diante de certas situações, seja medida compatível com as fontes de direito comunitário citadas¹⁰⁸.

Primeiramente, ressalta-se que já havia diretivas concernentes à publicidade de sociedades em membros comunitários¹⁰⁹. Entendeu a Corte que as disposições adotadas de harmonização legislativa possuíam caráter exaustivo com relação ao tema nelas versado. Logo, não era em acordo com o direito supranacional que os Países Baixos obrigariam a *Inspire Art* a alterar seu status societário para “sociedade formalmente estrangeira”. E se tal alteração acarretasse ainda consequências restritivas ao livre estabelecimento societário, restava incontestado o afrontamento às disposições do Tratado.

Além disso, reiterou o Tribunal o que já havia afirmado em casos anteriores: a procura de legislações mais vantajosas do ponto de vista comercial e fiscal não caracteriza por si só abuso do direito ao livre estabelecimento societário; pelo contrário, faz mesmo parte do escopo deste¹¹⁰. Quanto a medidas restritivas ao direito de entrada das companhias, repetiu a Corte a necessidade de configuração das quatro condições apresentadas em *Centros*, quais sejam, existência de razões imperativas de interesse geral, eficácia, proporcionalidade e não discriminação¹¹¹. Apenas diante destas estariam justificadas ações como as tomadas pelas autoridades neerlandesas *in casu*. A *WFBV* e as consequências da sua aplicação, segundo o Tribunal, não atendiam a estes pressupostos:

“Os artigos 43º CE e 48º se opõem a uma legislação nacional que, (como a holandesa em questão), sujeita o exercício da liberdade de estabelecimento a título secundário nesse Estado, por uma sociedade constituída em conformidade com a legislação de outro Estado-Membro, a determinadas

¹⁰⁸ibidem. Parágrafo 98.

¹⁰⁹ibidem. Parágrafo 106.

¹¹⁰ibidem. Parágrafo 106.

¹¹¹ibidem. Parágrafo 140.

condições previstas no direito interno para a constituição de sociedades, relativas ao capital mínimo e à responsabilidade dos administradores. As razões pelas quais a sociedade foi constituída no primeiro Estado-Membro, bem como a circunstância de ela exercer as suas atividades exclusiva ou quase exclusivamente no Estado-Membro de estabelecimento não a privam, a menos que se demonstre, caso a caso, a existência de um abuso, do direito de invocar a liberdade de estabelecimento garantida pelo Tratado CE”¹¹²

3.2.2) O Direito de Saída

Ressalta-se novamente que o direito de entrada e o de saída são duas facetas da mesma moeda, e compõem, de forma definitiva, a base jurídica do livre estabelecimento societário dentro da União Europeia.

Relembra-se, por conveniente, que o trajeto jurisprudencial do Tribunal de Justiça deixou assentado que à determinada companhia cabem algumas garantias específicas quando do seu ingresso em Estado-Membro diverso do seu de origem. São elas: o princípio do tratamento nacional (*Avoir Fiscal* e *Inspire Art*), direito de escolha quanto à forma de constituição societária (*Cartesio*) e capacidade jurídica (*Überseering*).

A Corte também identificou os limites do exercício da liberdade de estabelecimento das sociedades: primeiramente, apresentou-nos apenas o atual artigo 52, parágrafo 1º, do Tratado sobre o funcionamento da União Europeia, que dispõe serem a ordem, a segurança e a saúde públicas, como justificativas plausíveis de afrontas a tal direito. Em *Überseering* e *Inspire Art*, a Corte enumera e consolida outras quatro condições adicionais mediante as quais ações de Estados-Membros, contrárias ao exercício pleno do direito de estabelecimento das

¹¹²ibidem. Parágrafo 143.

companhias, seriam chanceladas pelo Tribunal supranacional. Consistem em: existência de razões imperativas de interesse geral, proporcionalidade, eficácia e não discriminação.

Com tal quadro normativo estabelecido, volta-se especificamente ao direito de saída e suas implicações. Analisar-se-ão três casos paradigmáticos; juntos, eles norteiam o significado e balizam as consequências advindas do egresso de uma sociedade de um Estado-Membro.

O caso Daily Mail (1988)

A configuração do direito de saída das companhias, enquanto parte primordial do exercício do livre estabelecimento societário, foi marcada, já nos anos 1980 por uma decisão restritiva do Tribunal de Justiça da Comunidade. Trata-se de uma companhia, a *Daily Mail*, que, ao pleitear junto ao Tesouro britânico a transferência de sua sede administrativa (entendida como sendo a sede fiscal no direito inglês), recebeu uma negativa como resposta¹¹³. Na verdade, a sociedade desejava manter a nacionalidade britânica; o que tem o sentido essencial de não alterar o conjunto normativo aplicável.

Entendendo haver questões prejudiciais de direito comunitário, a Justiça inglesa submeteu o caso à Corte supranacional. Condicionar a saída de uma companhia a disposições de direito interno e uma eventual afronta ao direito de estabelecimento perante tal limitação era a questão a ser analisada.

A sociedade, como parte recorrente da decisão do Tesouro inglês, alegava que, ao desautorizá-la a sair do Reino Unido, cometia, aquele, ilegalidade frente às disposições de liberdade de estabelecimento do Tratado CE¹¹⁴. Já o governo britânico alegou que o direito comunitário não proibia os Estados-Membros de negar o direito de saída a sociedades de seus

¹¹³ C-81/8727. Caso *Daily Mail* (1988), parágrafo 6.

¹¹⁴ *Ibidem*. Parágrafo 8.

territórios em certas circunstâncias¹¹⁵. Ratificou que a *Daily Mail* desejava a manutenção de sua personalidade jurídica nos ditames da legislação comercial inglesa; o que por si só justificava a intervenção das autoridades fiscais no processo de transferência da sede administrativa. Lembrou que inexistia norma que proíba a saída de uma sociedade de seu território. *In casu*, porém, requereu a *Daily Mail* que permanecesse com seu status inalterado no Reino Unido, o que, segundo este, legitimou seu interesse em agir e as medidas efetivamente tomadas.

Em famoso acórdão, que ainda é replicado na íntegra em decisões da Corte, é afirmado que:

*“(...) as sociedades são entidades criadas por força de uma ordem jurídica e, no estágio atual do direito comunitário, de uma **ordem jurídica interna**. Só possuem existência através de diversas legislações nacionais que lhes determinam a constituição e o funcionamento”*¹¹⁶

Nesta linha de raciocínio, restou chancelada a negativa de transferência da *Daily Mail*, da forma que esta desejava, qual seja, mantendo a personalidade jurídica no Estado de origem. Quanto a tal temática, a ausência de acordo entre os membros da Comunidade e a diversidade de tratamento dado às companhias pelas diferentes legislações justificavam a medida levada a cabo pelo governo inglês¹¹⁷. Em derradeiro, asseverou então a Corte que os artigos do Tratado concernentes ao direito de estabelecimento das sociedades dentro da Comunidade (atual União):

¹¹⁵ibidem. Parágrafo 13.

¹¹⁶ibidem. Parágrafo 19.

¹¹⁷ibidem. Parágrafos 21, 22, 23 e 24.

“(...) não podem ser interpretados no sentido de que conferem às sociedades constituídas em conformidade com o direito nacional de um Estado-Membro o direito de transferir a sua direção e a sua administração central para outro Estado-Membro, ao mesmo tempo que conservam a qualidade de sociedade do Estado-Membro segundo cuja legislação foram constituídas”.

Não tendo havido evolução substancial do direito da União Europeia quanto à manutenção da personalidade jurídica de sociedades, o caso *Daily Mail* mantém seu caráter paradigmático, sendo muito citado em julgamentos da Corte. Entendeu-se, a partir de então, que a ordem jurídica do Estado de origem era o fator determinante para saber se a companhia poderia, ao exercer seu direito de saída, reter seu *status* jurídico:

*“C’est dans le cadre de l’arrêt Daily Mail em 1988 que la Cour de justice a eu l’occasion de se prononcer pour la première fois sur ce droit de sortie des sociétés. Suite au refus de l’administration du Trésor britannique de permettre à la société de transférer son siège effectif (administrative ou fiscal) aux Pays-Bas, la Cour de justice a estimé que l’exigence d’une telle autorisation ne constituait pas une atteinte à la liberté d’établissement (...) (Cette décision) de la Cour semblait restreindre la mobilité du siège effectif d’une société, ou du moins, la laissait sous la dépendance du droit de l’État de constitution”*¹¹⁸¹¹⁹

¹¹⁸Tradução nossa: “É no contexto do caso *Daily Mail* em 1988 em que a Corte de justiça teve a ocasião de se pronunciar pela primeira vez sobre o direito de saída das sociedades. Em seguida à recusa da administração do Tesouro britânico de permitir à sociedade de transferir sua sede efetiva (administrativa ou fiscal) para os Países Baixos, a Corte de Justiça considerou que a exigência de tal autorização não constituía um atentado à liberdade de estabelecimento (...) (Esta decisão) da Corte parecia limitar a mobilidade da sede efetiva de uma sociedade, ou pelo menos, a deixar sob a dependência do direito do Estado de constituição”.

¹¹⁹SANTORO, G. “L’évolution du principe de liberté d’établissement em droit communautaire : un mouvement de libéralisation depuis l’arrêt *Cartesio*”, *Révue internationale de droit économique*, 2010/3, t. XXIV, 351-372, P. 19.

O caso SEVIC(2005)

Não obstante a denominação dada, trata-se de uma lide que opôs materialmente o governo alemão e a companhia neerlandesa *Security Vision SA*¹²⁰. Em 2002, a *SEVIC*, sociedade com sede na Alemanha, realizou um contrato de fusão com a pessoa coletiva citada, segundo o qual o patrimônio integral desta seria passado integralmente àquela, com a manutenção do nome social da primeira e sem liquidação¹²¹. À solicitação de registro da fusão perante os órgãos oficiais, seguiu-se a negativa das autoridades da Alemanha, sob o argumento de que a legislação nacional reconhecia apenas fusões entre companhias com sede no próprio país. Fusões realizadas entre sociedades cujas personalidades jurídicas tivessem origens normativas distintas, vulgo *fusões transfronteiriças*, não eram admitidas pelo direito alemão¹²².

Ao receber o caso, a primeira instância da Justiça germânica entendeu que sua decisão dependeria da interpretação dada aos artigos do Tratado CE que versavam sobre o direito de estabelecimento societário. Em síntese apertada, decidiu o Tribunal de Justiça que a negativa de registro à fusão realizada entre sociedades provenientes de Estados-Membros distintos consistia em afronta à liberdade de estabelecimento societário¹²³.

Ao contrário das alegações dos governos alemão e holandês, a Corte entendeu serem aplicáveis os artigos 43º e 48º CE (atuais 49º e 59º do TFUE) às fusões transfronteiriças¹²⁴. O direito de saída da sociedade com sede nos Países Baixos, a princípio, não poderia ser restringido pelas autoridades dos Estados-Membros em que estavam localizadas as sedes das sociedades envolvidas na fusão; tal procedimento foi considerado, inclusive, essencial e profícuo à integração econômica da Comunidade:

¹²⁰C-411/0313. Caso *SEVIC* (2005).

¹²¹*Ibidem*. Parágrafo 2.

¹²²*Ibidem*. Parágrafo 12.

¹²³*Ibidem*. Parágrafo 23.

¹²⁴*Ibidem*. Parágrafo 23.

*“As operações de fusão transfronteiriças, tal como as outras operações de transformação das sociedades, dão resposta às necessidades de cooperação e de agrupamento entre sociedades sediadas em diferentes Estados-Membros. Constituem formas particulares de exercício da liberdade de estabelecimento, importantes para o bom funcionamento do mercado interno, fazendo, assim, parte das atividades económicas cuja liberdade de estabelecimento, prevista no artigo 43º CE, os Estados-Membros têm que respeitar”*¹²⁵

Outrossim, entendeu-se que às fusões transfronteiriças deveria ser dispensado o mesmo tratamento recebido pelas uniões de sociedades nacionais. Ou seja, deveria ser aplicado ao caso o *princípio do tratamento nacional*. O Tribunal reiterou ainda que medidas restritivas à liberdade de estabelecimento, tal qual prevista no Tratado e desenvolvida por sua jurisprudência, poderiam restar justificadas mediante razões imperativas geral e quatro condições específicas, já apresentadas e desenvolvidas em *Überseering* e *Inspire Art*. *In casu*, entenderam os magistrados supranacionais não estarem caracterizadas nenhum dos motivos elencados, posto que o registro foi negado de forma genérica¹²⁶, sem critério e ponderação visíveis

Por fim, afastaram também o argumento do governo alemão de que o reconhecimento da fusão transfronteiriça exigia harmonização da regulamentação a nível comunitário, o que ainda não havia acontecido¹²⁷. Na verdade, mesmo que de utilidade indiscutível ao exercício, por Estados-Membros e seus nacionais, dos direitos previstos no Tratado, não eram as regras

¹²⁵ *Ibidem*. Parágrafo 19.

¹²⁶ *Ibidem*. Parágrafo 30.

¹²⁷ *Ibidem*. Parágrafo 24.

de harmonização *conditio sine qua non* à efetividade prática das disposições de direito comunitário¹²⁸.

O caso Cartesio (2008)

Trata-se essencialmente das mesmas circunstâncias fático-jurídicas analisadas em *Daily Mail* (1988). A *Cartesio*, sociedade de direito húngaro, desejava transferir sua sede social para a Itália, conservando, porém, sua qualidade de sociedade no direito húngaro¹²⁹. As autoridades da Hungria recusaram à companhia o averbamento no registro comercial da transferência da sede social para a Itália¹³⁰.

Depois de extensa análise frente às questões processuais, aí incluída a competência da Corte em se pronunciar na questão em voga, entendeu estar autorizada a decidir o caso. A companhia húngara alegou basicamente que a recusa de averbamento pelo governo húngaro ia de encontro à liberdade de estabelecimento societário. Tentou aproximar sua situação à do caso *SEVIC*, valendo-se do argumento de que, tal qual o governo alemão neste último, as autoridades húngaras levavam a cabo tratamento discriminatório, com base na nacionalidade das pessoas coletivas¹³¹. Já o governo húngaro se limitou praticamente a transcrever partes da decisão do caso *Daily Mail*, por entendê-lo semelhante e de resultados aplicáveis à *Cartesio*¹³².

Após exatos vinte anos de *Daily Mail*, a Corte entendeu serem as premissas de seu veredicto neste caso plenamente atinentes à *Cartesio*. Duas décadas não foram o suficiente aos Estados-Membros para concertarem suas legislações quanto à manutenção da

¹²⁸ibidem. Parágrafo 26.

¹²⁹C-210/06, Caso *Cartesio* (2008).

¹³⁰ibidem. Parágrafo 2.

¹³¹ibidem. Parágrafo 26.

¹³²ibidem. Parágrafo 34.

personalidade jurídica de uma sociedade, e, por conseguinte, da lei aplicável a esta, em sede de movimentação inter-estatal. O *status* de uma sociedade dentro de um Estado-Membro, assim como a manutenção deste, foi reconhecido pela Corte como resultado da aplicação do direito nacional, já que inexistente regras de harmonização comunitário neste assunto:

*“(...) A questão de saber se o artigo 43º CE (atual artigo 49) se aplica a uma sociedade que invoca a liberdade fundamental consagrada por este artigo, tal como, de resto, a questão de saber se uma pessoa singular é um nacional de um Estado-Membro que pode, a esse título, beneficiar dessa liberdade, constitui uma questão prévia que, **no estado atual do direito comunitário, apenas pode encontrar resposta no direito nacional aplicável.** (...) Assim, um Estado-Membro dispõe da faculdade de definir não só o vínculo de dependência exigido a uma sociedade para que esta possa ser considerada constituída em conformidade com o seu direito nacional e suscetível, a esse título, de beneficiar do direito de estabelecimento como o vínculo de dependência exigido para manter essa mesma qualidade posteriormente”¹³³*

Manteve-se o entendimento de *Daily Mail* e o direito de saída das companhias ainda é limitado pelas legislações de cada Estado-Membro, caso aquelas desejem manter seu *status* jurídico inalterado neste. Pela decisão em *Cartesio*, a Corte foi – e ainda é – largamente criticada, posto que manteve inalterado o que fora estatuída vinte anos antes. Entendem alguns autores que este caso interrompeu a linha liberal, *pró-integração*, há alguns anos claramente percebida nos pronunciamentos do Tribunal:

¹³³ *Ibidem*. Parágrafos 109 e 110.

“À l’occasion des arrêts Centros, Überseering et Inspire Art,(...) la Cour de justice a développé une jurisprudence restrictive à l’égard des États. (...) Elle a énoncé qu’ils ne pouvaient restreindre la liberté d’établissement en faisant prévaloir leur critère de rattachement. La solution semblait être établie. (...) Or nous avons assisté à la ‘renaissance inattendue de la théorie du siège réel’¹³⁴ em 2008 dans l’arrêt Cartesio. Selon la Cour, le principe de libre établissement ne s’opposait pas à ‘une réglementation d’un État membre qui empêche une société constituée en vertu du droit national de cet État de transférer son siège dans un autre État membre’¹³⁵. Les États ont ainsi retrouvé des prérogatives identiques quel que soit le système de rattachement retenu”¹³⁶¹³⁷

Em que pese a quantidade considerável de críticas à decisão tomada em *Cartesio*, percebe-se que o direito de saída restou praticamente inalterado ao longo dos anos em decorrência da inércia dos Estados-Membros. Não caberia à Corte harmonizar disposições legislativas dos países que compõem a atual União Europeia. A aplicação e a interpretação do TFUE e das diretivas já elaboradas e chanceladas pelos governos dos membros da EU é o papel primordial do Tribunal de Justiça. Assumir pensamento diverso é subverter a função da Corte.

¹³⁴R. Dammann, L. Wynaendts e R. Nader, “O renascimento inesperado da teoria da sede real”, D., 2009, n° 9, P. 574.

¹³⁵C-210/06, Caso Cartesio (2008), parágrafo 124.

¹³⁶Tradução nossa: “À ocasião dos casos Centros, Überseering e Inspire Art, decididos entre 1980 e 2003, a Corte de justiça desenvolveu uma jurisprudência restritiva no que diz respeito aos Estados. (...) Ela enunciou que eles não poderiam limitar a liberdade de estabelecimento fazendo prevalecer seu critério de ligação. A solução parecia estar estabelecida. (...) Ora, nós assistimos ao ‘renascimento inesperado da teoria da sede real’ em 2008 no caso Cartesio. Segundo a Corte, o princípio do livre estabelecimento não se opõe a uma ‘regulamentação de um Estado-Membro que impeça uma sociedade constituída em virtude do direito nacional deste Estado de transferir sua sede para outro Estado-Membro’. Os Estados reconquistaram prerrogativas jurídicas qualquer que seja o sistema de ligação utilizado.”

¹³⁷SANTORO, G. “L’évolution du principe de liberté d’établissement em droit communautaire : un mouvement de libéralisation depuis l’arrêt Cartesio”, *Révue internationale de droit économique*, 2010/3, t. XXIV, 351-372, P. 10.

3.3) A transformação transfronteiriça – o caso Vale

Em recente acórdão, o Tribunal de Justiça da União Europeia teve a oportunidade de decidir acerca da aplicabilidade do direito ao livre estabelecimento quanto às fusões transfronteiriças. A empresa italiana *Vale Costruzioni Srl*, em 2006, pediu o cancelamento de seu registro às autoridades comerciais da Itália, utilizando como razão sua intenção de transferir a sede social para a Hungria¹³⁸. Fala-se em transformação transfronteiriça: ao cancelamento da inscrição da sociedade no primeiro país, adviria o registro desta no segundo, com o reconhecimento da personalidade jurídica no Estado-Membro de destino e consequente aplicação de suas leis à *Vale*.

Acontece que o Tribunal de Comércio de Budapeste negou o registro solicitado pela companhia, decisão esta confirmada pelo órgão jurisdicional imediatamente superior àquela¹³⁹. Entenderam que a legislação húngara não possuía nenhum dispositivo atinente à transformação transfronteiriça de sociedades, o que os impedia de emitir um registro à empresa, notadamente reconhecendo que sua antecessora havia sido uma sociedade de direito de outro país, *in casu*, a Itália. A *Vale* recorreu então ao Supremo Tribunal da Hungria, que entendeu necessário o reenvio da questão ao Tribunal de Justiça da União Europeia. Alegava-se essencialmente afronta ao livre estabelecimento societário¹⁴⁰, tal qual previsto nos artigos 49 e 54 do TFUE.

A parte autora se valeu da argumentação levada a cabo pela Corte em *Cartesio*. Na verdade, desde *Daily Mail*, era sabido que o direito interno de cada Estado-Membro é o parâmetro legal para definir, reconhecer e caracterizar a personalidade jurídica de uma sociedade. E é desta forma não por outra razão senão a ausência de harmonização normativa quanto ao tema. Porém, a sociedade, outrora de direito italiano, havia cancelado seu registro

¹³⁸C-778/2010, Caso *VALE Építési* (2012).

¹³⁹*Ibidem*. Parágrafo 12.

¹⁴⁰*Ibidem*. Parágrafo 13.

em Roma, sob a alegação de transferência para outro Estado-Membro. De fato, ela continuou neste desiderato até obter uma negativa das autoridades húngaras quanto ao registro. A diferença entre os casos *Daily Mail* e *Vale* é então percebida: naquele, a empresa intentava transferir sua sede, sem perder, porém, a personalidade jurídica no Reino Unido, mantendo a legislação aplicável; no segundo, assistiu-se à desconstituição da sociedade no Estado de origem e tentativa de reconhecimento da transferência, com todas as suas implicações legais, no Estado de destino.

Já o governo húngaro alegou que a legislação aplicável à *Vale* não previa o modelo de transferência intentado por esta, causa da recusa de registro pelas autoridades da Hungria¹⁴¹. O direito interno é o meio idôneo de se descobrir os parâmetros de existência de uma sociedade em um Estado-Membro e tal não era, segundo a parte ré, negado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia. Pelo contrário. Já de outrora vinha a chancela da Corte a leis nacionais quanto a condições impostas por estas para o reconhecimento ou manutenção da capacidade jurídica de pessoas coletivas.

Em sua decisão, o Tribunal não acatou a argumentação do governo húngaro. Declarou a incompatibilidade entre a recusa em reconhecer a transferência transfronteiriça e a liberdade de estabelecimento societário¹⁴². Não obstante a reiteração de que são as legislações nacionais que regulamentam e dão existência às sociedades, devem aquelas estar em acordo com dois princípios: equivalência e efetividade¹⁴³. O primeiro, chamado *de princípio do tratamento nacional* em decisões pretéritas, impõe aos Estados-Membros que não tratem as pessoas físicas ou coletivas provindas de outros países da UE, em relação a seus próprios nacionais, de forma menos favorável. O segundo os obriga a não tornar difícil, ou impossível, os exercícios dos direitos previstos no TFUE.

¹⁴¹ibidem. Parágrafo 12.

¹⁴²ibidem. Parágrafo 26.

¹⁴³ibidem. Parágrafo 48.

O Tribunal entendeu que o não reconhecimento de transferências transfronteiriças, realizado de forma genérica e injustificado frente ao Tratado e à jurisprudência da Corte, reduzia qualitativamente o escopo da liberdade de estabelecimento societário, tornando menos atraente seu exercício¹⁴⁴. Além disso, reconheceu a discriminação de tratamento entre sociedades de direito interno e as provindas de outros Estados-Membros. Em derradeiro, decidiu que

“(...) os artigos 49º TFUE e 54º TFUE devem ser interpretados, no contexto de uma transformação transfronteiriça de uma sociedade, no sentido de que o Estado-Membro de acolhimento tem o direito de determinar o direito interno pertinente quanto a tal operação e de aplicar as disposições de seu direito nacional relativas às transformações internas que regulam a constituição e o funcionamento de uma sociedade (...) Todavia, os princípios da equivalência e da efetividade opõem-se, respectivamente, a que o Estado-Membro de acolhimento: - recuse, para as transformações transfronteiriças, a menção da sociedade que solicitou a transformação como ‘antecessora jurídica’ se tal menção da sociedade antecessora no registro comercial estiver prevista para as transformações internas; - recuse ter devidamente em conta os documentos emitidos pelas autoridades do Estado-Membro de origem quando do procedimento de registro da sociedade”¹⁴⁵

Pela primeira vez, ao menos explicitamente, a Corte reconhecia que a transformação transfronteiriça era uma forma idônea de exercício da liberdade de estabelecimento, não

¹⁴⁴ Ibidem. Parágrafos 46 e 48.

¹⁴⁵ Ibidem. Parágrafo 62.

podendo, *a priori*, ser refutada pelos Estados-Membros¹⁴⁶. A decisão foi recebida, de certa forma, como um alívio pela comunidade acadêmica. O recrudescimento de ideais nacionalistas, sobretudo em função da crise econômica de 2008, foi frontalmente atingido pela decisão de *Vale*, ao menos no que diz respeito à liberdade de estabelecimento societário. Foi precisamente neste caso que

*“(…) La Cour avait dit pour droit qu’un État, s’il pouvait s’opposer à l’émigration d’une société qui souhaitait rester régie par son droit national, ne pouvait en revanche faire de même si la société était prête à changer de lex societatis à l’occasion de son transfert de siège (...) (En réalité) l’autonomie (du droit hongrois) est limitée par les principes d’équivalence et d’effectivité. Le principe d’équivalence impose que les modalités de droit national visant à assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent du droit de l’Union ne peuvent être moins favorables que celles régissant les situations similaires de nature interne”*¹⁴⁷¹⁴⁸

¹⁴⁶ SIBONY, Anne-Lise, DEFOSSEZ, Alexandre. “Marché intérieur – la transformation transfrontalière d’une société est une modalité d’établissement”, Revue trimestrielle de droit européen (RTDeur), janvier-mars 2013, P. 13.

¹⁴⁷ Tradução livre: “A Corte decidiu que um Estado, mesmo que ele possa se opor à emigração de uma sociedade que queira manter-se regida por seu direito nacional, não pode, em contrapartida, agir desta forma se a sociedade estiver disposta a mudar de *lex societatis* à ocasião de sua transferência de sede (...) (Na realidade) a autonomia (do direito húngaro) é limitada pelos princípios de equivalência e efetividade. O princípio de equivalência impõe que as modalidades de direito nacional visando a assegurar os direitos advindos do direito da União não podem ser menos favoráveis que os que regem as situações similares de direito interno”.

¹⁴⁸ SIBONY, Anne-Lise, DEFOSSEZ, Alexandre. “Marché intérieur – la transformation transfrontalière d’une société est une modalité d’établissement”, Revue trimestrielle de droit européen (RTDeur), janvier-mars 2013, P. 16-17.

4. Harmonização normativa: solução possível?

Ao longo das páginas anteriores, estabeleceram-se as diretrizes principais sobre as quais se sustenta o direito ao livre estabelecimento de sociedades criadas em Estados-Membros da União Europeia. Dúvidas não há acerca da importância do Tribunal de Justiça da União Europeia. É essencialmente ele que determina o que está e o que não está dentro do escopo das liberdades previstas no Tratado de Funcionamento da União Europeia. Percebeu-se que o direito de entrada de companhias possui sentido muito mais amplo do que o de saída. Se a Corte, por um lado, já se pronunciava, há mais de quarenta anos, contra restrições injustificadas ao comércio entre países-parte da Comunidade Europeia do Carvão e Aço (*Dassonville*), por outro, ela ainda entende que são os Estados os responsáveis pela criação de leis quando inexistente harmonização normativa em relação a tema específico (*Cartesio*).

Discorrer-se-á nas próximas linhas sobre a adoção de normas comuns pelos Estados-Membros da União Europeia. Na verdade, atenta-se ao fato de que à parca existência de diretivas relacionadas à harmonização fiscal segue-se inexoravelmente análises e comentários reveladores, de resto, da insuficiência normativa reinante.

4.1) Definições e Propostas

Harmonizar uma situação é reduzir significativamente as consequências nefastas advindas de um determinado fato ou fenômeno, tratando as partes envolvidas nestes de forma satisfatoriamente equânime. De uma maneira geral, a criação de normas de direito internacional, público e privado, sempre foi um desafio para os países. Não à toa a própria existência deste ramo jurídico é ainda por muitos questionada. A complexidade que envolve a tomada de decisões e criação/adoção de tratados na esfera internacional é reverberada ainda mais se levarmos em consideração os fatores políticos envolvidos nesta celeuma.

Volta-se ao contexto da União Europeia. Não têm sido construídos de forma simples os acordos entre os Estados-Membros. Na verdade, assiste-se à crescente dificuldade de *chegar-se a algum lugar*. Não obstante a aquiescência das populações, direta ou indiretamente, à entrada de seus países na UE, a pressão e a cobrança exercidas por aquelas sobre seus governantes são cada vez maiores, sobretudo quando da tomada de decisões prejudiciais, mesmo nefastas, à vida, à sobrevivência dos cidadãos. *Mutatis mutandis*, esta é a situação da Grécia hoje em dia.

A criação, aprovação e adoção de normas fiscais pelo conjunto dos Estados-Membros da União Europeia é o que comumente se denomina *harmonização fiscal*. No que diz respeito à liberdade de estabelecimento, tal processo pode ocorrer, segundo o TFUE, por meio de *diretivas*. Bastante utilizado ao longo da Lei Fundamental da UE, este termo é especialmente empregado quando das disposições acerca das liberdades e garantias.

Não há o que se concluir, senão pelo reconhecimento do legislador europeu, que a execução das disposições dependeria essencialmente de atos legislativos fixadores de objetivos gerais para os membros da União Europeia¹⁴⁹, segundo definição do site oficial do bloco. Interessante notar a não previsão de *regulamentos* como meio idôneo para harmonizar disposições internas acerca da liberdade de estabelecimento. De fato, se já complicado está sendo a adoção de diretivas, restaria bastante dificultado qualquer acordo se o ato legislativo neste tema fosse vinculativo .

Contudo, vale ressaltar que há previsão geral no TFUE de *regulamentos* quanto ao estabelecimento e funcionamento do mercado interno e à aproximação de legislações nacionais neste tema, excluída a fiscalidade¹⁵⁰. Ora, a este ponto do trabalho, pode-se afirmar

¹⁴⁹Disponível em: http://europa.eu/eu-law/decision-making/legal-acts/index_pt.htm (Acesso em 20/06/2015).

¹⁵⁰Art. 114º: 1. *Salvo disposição em contrário dos Tratados, aplicam-se as disposições seguintes à realização dos objetivos comuns enunciados no artigo 26º. O Parlamento Europeu e o Conselho, deliberando de acordo com o processo legislativo ordinário, e após consulta do Comitê Econômico e Social, adotam as medidas relativas à*

sem susto que a ausência de harmonizações fiscais consiste em fator determinante do conteúdo prático da liberdade de estabelecimento societário. Um exemplo: alíquotas maiores a empresas advindas de outros Estados-Membros já é prática jurisprudencialmente refutada, posto que vai de encontro ao princípio do tratamento nacional. Permitir tal atitude dos Estados reduziria o escopo da liberdade de estabelecimento societário. Logo, regulamentar sobre a fiscalidade dos membros do bloco pode afetar diretamente tal direito.

Ressalva feita, prossegue-se no raciocínio anterior. No capítulo do TFUE dedicado ao direito de estabelecimento societário a palavra *diretiva* aparece três vezes:

*“Art. 50º. 1. Para realizar a liberdade de estabelecimento numa determinada atividade, o Parlamento Europeu e o Conselho, deliberando de acordo com o processo legislativo ordinário, e após consulta do Comité Económico e Social, adotarão **diretivas**”*

“Art. 52º. 1. As disposições do presente capítulo e as medidas tomadas em sua execução não prejudicam a aplicabilidade das disposições legislativas, regulamentares e administrativas, que prevejam um regime especial para os estrangeiros e sejam justificadas por razões de ordem pública, segurança pública e saúde pública.

*2. O Parlamento Europeu e o Conselho, deliberando de acordo com o processo legislativo ordinário, adotarão **diretivas** para a coordenação das citadas disposições”*

“Art. 53º. 1. A fim de facilitar o acesso às atividades não assalariadas e ao seu exercício, o Parlamento Europeu e o Conselho, deliberando de acordo com o

aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros, que tenham por objeto o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno. 2. O nº 1 não se aplica às disposições fiscais, às relativas à livre circulação das pessoas e às relativas aos direitos e interesses dos trabalhadores assalariados.

*processo legislativo ordinário, adotarão **diretivas** que visem o reconhecimento mútuo de diplomas, certificados e outros títulos, bem como a coordenação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros respeitantes ao acesso às atividades não assalariadas e ao seu exercício”*

Tomando os artigos 50 e 52 como de maior pertinência a este trabalho, faz-se imperioso reconhecer que ainda não foram adotadas diretivas que contribuam ao exercício pleno da liberdade de estabelecimento societário, sobretudo quanto à fiscalidade. Na verdade, a existência de acordos bilaterais que reduzem alíquotas de impostos entre dois Estados se revelou meio idôneo, quiçá bem mais eficaz, à harmonização fiscal dentro da União Europeia.

Explica-se. Em 1999, o Tribunal de Justiça da União Europeia julgou o caso *Saint-Gobain*, verdadeiro divisor de águas da fiscalidade e suas consequências quanto à liberdade de estabelecimento societário. Decidiu-se que convenções bilaterais com países terceiros que criassem condições mais vantajosas a nacionais teriam seus efeitos estendidos às pessoas físicas e coletivas dos outros Estados-Membros¹⁵¹. Aplicava-se o princípio do tratamento nacional, ou da equivalência, a uma situação-limite.

Saint-Gobain foi um alerta aos componentes do bloco: as obrigações advindas de Tratados consubstanciam princípios e estes não podem ser derogados ao bel-prazer de cada membro. Pode-se afirmar que estava feita uma *harmonização fiscal indireta* entre os Estados-Membros. Que estes revissem todos os seus acordos bilaterais de fiscalidade, ou que aceitassem as consequências de fazer parte da União Europeia.

¹⁵¹Caso C-307/97 Companhia Saint-Gobain v.Finanzamt Aachen-Innenstadt.(‘Saint-Gobain’), [1999].

4.2) Heterogeneidade do Bloco

É sabido que as dificuldades quanto à adoção de normas harmonizadoras da fiscalidade a nível europeu não são poucas. Neste sentido, cabe investigar as principais razões deste fato. Não resta dúvida de que a origem da resistência de os Estados-Membros aceitarem modificar suas estruturas tributárias é o medo. Receiam os governantes que as perdas arrecadatórias sejam de tal monta, que não justifiquem os benefícios advindos de tal operação. Acredita-se ainda que *globalization might lead to a destructive competition which would result in a “race to the bottom” of tax rates and an insufficient financial endowment of the public authorities*¹⁵²¹⁵³.

Em interessante estudo empírico, *Steffen Osterloh e Friedrich Heinemann* investigaram a opinião dos membros do Parlamento Europeu sobre a instituição de alíquotas mínimas de impostos. Identifica-se a entrada de países do Leste Europeu como fator de aprofundamento da heterogeneidade econômica e política da União Europeia, tornando ainda mais complexa a harmonização fiscal¹⁵⁴. Diferente não é a conclusão a que chegam outros juristas:

*“The reported findings (...) show that increased tax heterogeneity after the accession of the central and eastern European countries reduced the prospects for successful tax centralization”*¹⁵⁵¹⁵⁶

¹⁵²Tradução nossa: “globalização talvez leve a uma competição destrutiva que resultaria numa queda vertiginosa das alíquotas de impostos e numa dotação financeira insuficiente das autoridades públicas”.

¹⁵³OSTERLOH, S. HEINEMANN, F. “The political economy of corporate tax harmonization – Why do European politicians (dis)like minimum tax rates?”, *European Journal of Political Economy* 29 (2013), P. 18.

¹⁵⁴Ibidem. P. 27.

¹⁵⁵Tradução nossa: “Os resultados mencionados demonstram que maior heterogeneidade fiscal depois da entrada de países do centro e leste europeus reduziram as expectativas para uma bem-sucedida centralização fiscal”.

¹⁵⁶WASSERFALEN, F. “Political and Economic Integration in the EU: The Case of Failed Tax Harmonization”, *JCMS* 2014, volume 52, número 2. P. 433.

Diferentes níveis de desenvolvimento econômico fazem com que os objetivos de Estado sejam também diversos. E é precisamente esta a razão pela qual, *via de regra*, quanto mais estabelecida a Economia de um Estado-Membro, maior a sua propensão a concordar com alíquotas mínimas a nível europeu; e o contrário também é verdadeiro: à fragilidade econômica segue normalmente a recusa de entrar em acordo com países mais ricos neste tema.

Além disso, faz-se importante não menosprezar a importância das tendências políticas (direita X esquerda) dos membros do Parlamento Europeu. Políticos de direita, sobretudo os defensores do livre mercado, são majoritariamente contra medidas harmonizadoras; já a esquerda está mais inclinada a aceitar alíquotas mínimas de impostos¹⁵⁷. Como terceiro fator, não menos importante, cita-se as alíquotas de impostos praticadas por Estados-Membros. Países *taixeiros*, em busca de competitividade, estão mais propensos a concordar com a adoção de normas harmonizadoras; já membros que adotam alíquotas mais baixas não se inclinam a tal, posto que, geralmente, ainda não alcançaram o nível de desenvolvimento econômico desejado e a tributação reduzida é uma forma de atrair investimento para seus territórios.

Reverbera-se ainda o entendimento dos cidadãos quanto ao papel do Estado como fator importante no posicionamento dos membros do Parlamento Europeu:

“(...) Moreover, one important prediction of tax competition models transpires to have an impact on the politicians’ attitude towards tax competition, which is the citizens’ preference for social equality. This reflects the fear of politicians from countries with a strong support for social equality of tax competition

¹⁵⁷OSTERLOH, S. HEINEMANN, F. “*The political economy of corporate tax harmonization – Why do European politicians (dis)like minimum tax rates?*”, *European Journal of Political Economy* 29 (2013), P.27.

indeed leading to a ‘race to the bottom’ and putting pressure on the welfare state”^{158/159}

Não soa nada estranho imaginar que as expectativas de uma população em relação ao seu governo tenham papel fundamental na tomada de decisões pelos parlamentares europeus; trata-se antes de obrigação política perante um sistema representativo. Principal fonte de receita dos Estados, a tributação é fundamental na perquirição dos objetivos vislumbrados nas Leis Fundamentais de cada país. É indubitável que normas harmonizadoras reduziriam os efeitos negativos da *guerra fiscal* dentro da União Europeia.

A entrada de países do Leste Europeu agrava ainda mais a competição entre os Estados-Membros para atrair empresas, vez que aqueles usualmente apresentam alíquotas de impostos mais baixas do que o restante dos componentes do bloco. Certo é que um eventual movimento de transferência de sociedades em direção à Europa Oriental não é fenômeno de rápida ocorrência. Imperioso apontar, por exemplo, que a instabilidade política influencia o empresariado na tomada de decisões: a previsibilidade dos atos de governo e a segurança jurídica são fatores cruciais no estabelecimento de sociedade em determinado lugar.

Vale ainda lembrar a manutenção da soberania no campo da fiscalidade como argumento contra a harmonização fiscal. Argumentam muitos Estados-Membros que as esferas políticas e decisórias de Estado e de Governo das quais poderiam abrir mão em prol da União Europeia se esgotaram. Transferir a responsabilidade de majorar alíquotas de impostos a Conselho e

¹⁵⁸Tradução nossa: “(...) Além disso, uma importante previsão de modelos de competição fiscal parece ter um impacto nas atitudes dos políticos em direção à competição fiscal, que é a preferência dos cidadãos por igualdade social. Isto reflete o medo dos políticos de países com forte adesão à igualdade social da competição fiscal de fato levando a uma “queda vertiginosa” e colocando pressão no welfarestate”.

¹⁵⁹ OSTERLOH, S. HEINEMANN, F. “The political economy of corporate tax harmonization – Why do European politicians (dis)like minimum tax rates?”, European Journal of Political Economy 29 (2013), P. 33.

Parlamento Europeus significaria precisamente a perda da *última soberania*, tributar seus nacionais. Há argumentos para os dois lados:

“(...) If one considers the limited scope of tax harmonization legislation, one might conclude that Member States could keep full national sovereignty in taxation.

*Arguing against that interpretation, Genschel and Jachtenfuchs (2011; 2013) show that the regulatory regime of the single market increasingly constrains national tax authority and that, de facto, market integration has largely undermined national tax sovereignty”*¹⁶⁰¹⁶¹

4.3) Diretivas e Regulamentos

Analisar-se-á nas próximas páginas alguns atos legislativos relacionados à liberdade de estabelecimento societário.

4.3.1) Diretivas

- **2006/123/CE**

¹⁶⁰Tradução nossa: “Se alguém considerar o alcance limitado de legislações fiscais harmonizadoras, esta pessoa concluirá que os Estados-Membros poderiam manter a soberania nacional intacta quanto à fiscalidade. //Argumentando contra esta interpretação, Genschel e Jachtenfuchs (2011; 2013) demonstram que o regime regulatório do mercado único diminui cada vez mais a autoridade nacional fiscal e que, de facto, a integração do mercado reduziu largamente a soberania nacional fiscal”

¹⁶¹ WASSERFALEN, F. “Political and Economic Integration in the EU: The Case of Failed Tax Harmonization”, JCMS 2014, volume 52, número 2. P. 421.

Ato legislativo relativo à liberdade de estabelecimento de prestadores de serviços, e também a sua livre circulação, a diretiva 2006/123 poderia ser um avanço inegável à movimentação de companhias dentro da União Europeia. Seu âmbito de aplicação bastante reduzido, porém, contrai o efeito positivo que teria sobre a entrada e saída de empresas em Estados-Membros.

“Art. 2º 1. A presente diretiva é aplicável aos serviços fornecidos pelos prestadores estabelecidos num Estado-Membro.

*2. A presente diretiva **não** se aplica às seguintes atividades:*

a) Serviços de interesse geral sem carácter económico;

b) Serviços financeiros, como serviços bancários, de crédito, de seguros, de resseguros, de regimes de pensões profissionais ou individuais, de títulos, de investimento, de fundos, de pagamento e de consultoria de investimento (...)

*3. A presente directiva **não** se aplica em matéria de **fiscalidade**”*

- **2009/138/CE**

Já a diretiva 2009/138/CE diz respeito ao estabelecimento e exercício de atividades por seguradoras no território de Estados-Membros. Extensa e detalhada, esta norma possui amplo espectro de aplicação e consiste em avanço quanto ao exercício do direito ao livre estabelecimento de seguradoras, de resto, alvo de diversas lides que chegam ao Tribunal de Justiça da União Europeia (*Avoir Fiscal*).

Exemplifica-se com a previsão de procedimento para concessão de autorização prévia ao estabelecimento de seguradora em Estado-Membro. Se antes o imbróglio normativo burocratizava a entrada e o estabelecimento de seguradoras provindas de membro da União

Europeia, a partir desta diretiva, tem-se a emissão de uma única autorização prévia que dá ao seu portador o direito de exercer suas atividades em qualquer Estado-Membro:

*“Art. 14º 1. O acesso à atividade de seguro direto ou de resseguro abrangida pela presente diretiva depende da concessão de uma **autorização prévia**.*

*Art. 15º 1. As autorizações concedidas ao abrigo do artigo 14º são válidas **em toda a Comunidade**. A autorização permite que empresas de seguros e de resseguros exerçam as suas atividades na Comunidade e compreende o direito de estabelecimento e a liberdade de prestação de serviços”*

Melhor exemplo não há de normatização harmonizadora. Permitir que, com apenas uma autorização, seguradoras levem suas atividades a cabo em diferentes Estados-Membros denota vontade política de reduzir as dificuldades outrora enfrentadas por tais companhias quando da movimentação dentro da União Europeia. Que não se subestime o *lobby* das seguradoras junto ao Conselho e Parlamento Europeus, e a influência exercida por deste grupo empresarial específico nos políticos. Interesses abertos e escusos permeiam todo e qualquer ato legislativo. Não obstante, tal diretiva traduz, de fato, harmonizações normativas quanto ao estabelecimento de seguradoras, fomentando a liberdade de entrada e saída de tais companhias em Estados-Membros.

4.3.2) Regulamentos

- **1071/2009**

De aplicação obrigatória por todos os Estados-Membros, tal regulamento se dirige a empresas que exercem uma atividade fundamental dentro da União Europeia: transporte

rodoviário. Em que pese manter a possibilidade de as autoridades de cada país fazerem exigências suplementares, a normativa 1071/2009 traça panorama jurídico obrigatório a ser seguido pelos Estados-Membros e pelas empresas. São requisitos às companhias que exercem, ou este seja o intento, transporte rodoviário, conforme previsto no art. 3º: *dispor de um estabelecimento efetivo e estável num Estado-Membro; ser idôneas; ter a capacidade financeira apropriada; ter a capacidade profissional exigida.*

O segundo parágrafo do artigo citado consiste em influência direta de várias decisões do Tribunal de Justiça, que acabaram por construir uma *teoria da exceção*. Desde *Avoir Fiscal* (1986) até *Vale* (2012), a Corte balizou as condições e delimitou as situações diante das quais acataria disposições de direito interno que fossem de encontro às liberdades e garantias previstas no TFUE. Dita o segundo parágrafo do art. 3º da diretiva 1071/2009:

“Art. 3º. 2. Os Estados-Membros podem impor requisitos suplementares, que devem ser proporcionados e não discriminatórios, a preencher pelas empresas para serem autorizadas a exercer a atividade de transportador rodoviário”.

A proporcionalidade e não-discriminação de medidas ou normas atentatórias à liberdade de estabelecimento societário são os critérios fundamentais quando da análise de compatibilidade entre aquelas e a arcabouço normativo traçado pelo TFUE e pela jurisprudência da Corte.

- **1294/2013**

Ato legislativo bastante recente e de importante conteúdo, o regulamento 1294 prevê ações específicas que contribuam para com a consolidação do mercado interno da UE. Trata-se essencialmente de um conjunto de medidas concernentes à *fiscalidade aduaneira* que reiteram a necessidade da adoção de *práticas tributárias harmonizadoras*. Apesar de não dispor acerca de medidas concretas que, de fato, harmonizem alíquotas de impostos, tal normativa prevê a

criação de grupos e tomada de ações específicas que concorram à melhoria do ambiente de negócios dentro da UE.

As previsões do regulamento não afetam diretamente o exercício da liberdade de estabelecimento societário; porém, sua influência sobre o empresariado resta inegável, posto que a existência e o preço de matéria-prima são fatores determinando à escolha de um ou outro Estado-Membro.

Alíquotas elevadas sobre certos produtos podem causar a desistência de uma empresa em ir para um determinado lugar, justamente pela necessidade/dependência que ela tenha relação a certos insumos. De resto, tal importância já foi assinalada em *Saint Gobain*. Dificuldades impostas por autoridades fiscais de um Estado-Membro para o exercício da liberdade de estabelecimento societário podem ser (e geralmente o são) criadas de forma transversa, pouco evidentes ao olhar desatento.

Houve tempo em que a burocracia, institucionalizada, impedia companhias de levarem a cabo suas atividades em Estado-Membro diverso do seu de origem. Exigências documentais excessivas, tributos infinitos, morosidade das autoridades comerciais, muitos eram os fatores que impediam o exercício pleno da liberdade de estabelecimento societário. E que não se justifique pela falta de previsão legal, vez que há muito tal liberdade faz parte da normativa do bloco. O regulamento 1294 reverbera a importância em agir de forma condizente com os direitos, liberdades e garantias previstos no TFUE. São objetivos específicos da normativa:

*“(...) apoiar as autoridades aduaneiras na proteção dos **interesses financeiros e econômicos da União e dos Estados-Membros**, incluindo a luta contra a fraude e a proteção dos direitos de propriedade intelectual, em aumentar a proteção e a segurança, em proteger os cidadãos e o meio ambiente, em melhorar a capacidade administrativa das autoridades aduaneiras e em reforçar a competitividade das empresas europeias.*

Estes objetivos específicos são alcançados nomeadamente: (...) b) assegurando abordagens modernas e harmonizadas dos procedimentos e controles aduaneiros; c) facilitando o comércio legítimo; d) reduzindo os custos de conformidade e os encargos administrativos (...)”

Conclusão

Respostas prontas e soluções rápidas nunca foram o objetivo de pesquisas jurídicas, levadas minimamente a sério pelos seus protagonistas. Reconhecer que inexistente a singularidade na relação entre homem e lei consiste em pressuposto fundamental da verificação de fatos e normas e a interação entre estes. Tais ideias são completamente aplicáveis às análises feitas ao longo deste trabalho.

A construção do significado prático do direito ao livre estabelecimento societário é mais bem descrita quando da divisão de seu conteúdo em direito de entrada e direito de saída. Importante frisar que apenas a facilidade comunicativa justifica tal divisão. A realidade da liberdade de movimentação das empresas dentro da União Europeia e os casos levados ao Tribunal de Justiça demonstram que rigidez analítica nunca refletirá significados e significantes jurídicos fluidos e bastante mutáveis ao longo do tempo.

A jurisprudência explorada neste trabalho atesta que o exercício do direito de entrar em Estados-Membros não pode ser tolhido pelas autoridades internas, sem justificativas consonantes com os critérios de exceção já definidos pela Corte. Limita-se tal conclusão a companhias criadas de acordo com as legislações internas de cada país da UE. Não foi escopo deste trabalho verificar a situação das *Societas Europaea* (SE), pessoas coletivas criadas e geridas pelo direito da União.

Entende o TJUE que a fixação de condições ao exercício do livre estabelecimento societário é possível, desde que não o torne inócuo, dificultando excessiva e desarrazoadamente sua *mise-en-oeuvre*.

Ademais, forçoso lembrar que o princípio do tratamento nacional, recentemente renomeado como princípio da equivalência pela Corte, consiste em verdadeira barreira ao anseio legiferante dos Estados-Membros. Na verdade, qualquer norma que trate companhias nacionais de maneira mais favorável em relação às provindas de outros Estados-Membros deve ser colocada em cheque.

Saber se afrontas às liberdades previstas no TFUE são justificadas, de acordo com as condições e premissas estabelecidas no próprio tratado e no trajeto decisório da Corte, é atividade afeita a esta última e realizada, por óbvio, *a posteriori*. Logo, companhias que sejam compelidas a adimplir condições diferentes daquelas a que estão obrigadas sociedades de direito interno têm, a princípio, o direito de questioná-las judicialmente. O Tribunal de Justiça já teve oportunidade, inclusive, de analisar caso em que se negava o *ius postulandi* à companhia provinda de Estado-Membro. Surpresas não houve quando do pronunciamento da decisão: poderia o Poder Judiciário nacional não tutelar o direito do autor, mas negar-lhe prestação jurisdicional tornava, de fato, o exercício da liberdade de estabelecimento societário menos atraente e ia, portanto, de encontro ao conjunto normativo emanado do TFUE.

Já o direito de saída possui delineamento normativo-jurisprudencial diverso. Como companhias são construções de direito interno, pode este determinar suas condições de existência e manutenção no ordenamento jurídico. *Daily Mail* (1986) e *Cartesio* (2008) foram reflexos diretos desta visão da Corte. Em que pese tal entendimento não contribuir à movimentação de empresas na União Europeia, irreparável o caminho seguido pelo Tribunal.

Cabe a Parlamento e Conselho Europeus deliberarem e promulgarem diretivas e regulamentos que reduzam os desajustes legislativos entre Estados-Membros.

Quanto ao fomento à liberdade de estabelecimento societário, a fiscalidade é a seara normativa a ser mais alterada. Diferenças de alíquotas de impostos influenciam consideravelmente os empresários quando da decisão do local onde levarão a cabo suas atividades. O que não é necessariamente ruim. Explica-se. A harmonização normativa fiscal deve ocorrer na medida em que contribua para com a movimentação de companhias dentro da União Europeia.

Previsões legais de tributos específicos e obrigações para empresas não nacionais é prática ainda existente em Estados-Membros. É claro que tais dispositivos não se mostram, à primeira vista, atentatórios ao direito da União. A burocracia, consubstanciada sobretudo na criação de taxas, consiste em meio poderoso e de difícil contorno. Atos legislativos internos aparentemente conforme o TFUE são muitas vezes apenas a ponta do *iceberg*. Proteção de produtores nacionais, do mercado de trabalho interno, de empresas do território não é objetivo consoante com o direito da União, caso haja afronta às previsões e princípios neste estabelecidos e pela Corte destrinchados.

Percebeu-se que não há diretivas e regulamentos cujos conteúdos garantam o exercício da liberdade de estabelecimento societário de forma plena. Apesar de iniciativas importantes, como o regulamento 1071/2009, relativo ao transporte rodoviário dentro da União Europeia, inexistente legislação robusta que garanta às companhias se movimentarem sem empecilhos de matriz interna. Ainda em 2013 assistiu-se à promulgação de um regulamento – 1294/2013 - que somente prevê ações fomentadoras de boas práticas aduaneiras, sem concretizar previsões e remeter medidas coercitivas a quem aja com desconformidade. Com efeito, não resta dúvidas de que:

“(...) more than 45 (now 55) years after the Treaty of Rome entered into force, the ECJ and the European Commission still have yet fully to convince Member States – and, at times, themselves – that the concept of an internal market requires opening up the EU internal borders for companies, too”¹⁶²¹⁶³

Ora, é tempo de não mais culpar a Corte pelas arbitrariedades cometidas pelas autoridades de Estados-Membros. A uma, porque não cabe àquela agir *ex officio*; salvo a função do Advogado-Geral, que não compõe a cúpula decisória, é defeso ao TJUE tomar iniciativas quanto ao direito da União e seus efeitos nos Estados-Membros. Não obstante a obviedade de tal afirmativa, grande parte das críticas dirigidas à jurisprudência supranacional espera heroísmos, construções normativas arrojadas de magistrados cuja função é previamente tão limitada.

A duas; é função política mudar leis e reiterar, por meio de instituições legítimas, os objetivos da União Europeia. O que não pode haver é um eterno jogo de corda. O Tribunal puxando de um lado, o da integração econômica; e os Estados-Membros, de outro, o lado da “manutenção da soberania”. Enquanto não houver objetivos comuns entre as instituições da União Europeia e as autoridades de direito interno dos países que a compõem, mesmo que isso pareça contraditório em sua própria semântica, inexistirá liberdade de estabelecimento societário qualitativamente adequada e condizente com as previsões do TFUE.

¹⁶²Tradução nossa: “(...) mais de 45 (agora 55) anos após a entrada em vigor do Tratado de Roma, a TJUE e a Comissão Europeia ainda tem que convencer de forma plena os Estados-Membros - e, em certos momentos, si mesmos – que o conceito de mercado interno requer a abertura dos fronteiras internas da UE para as companhias, também.”

¹⁶³THÖMMES, O. RAINER, A. “When Practice Converges with Principle: European Companies and the Slow March Toward Freedom of Establishment”, INTERTAX, Volume 32, Issue 2, Kluwer Law International 2004, P. 2.

Há quem pense que a jurisprudência da Corte, já bem à frente da disposição real dos Estados-Membros em se integrarem política e economicamente, esteja fadada ao fracasso, caso não ocorram mudanças em curto prazo na legislação da União:

*“(...) the ECJ’s nondiscrimination jurisprudence reveals an impossible quest: to eliminate discrimination based on both the origin and destination of economic activity. (...) this quest necessarily must fail in the absence of harmonized corporate income tax bases and rates among EU member states. This implies that the court will find it necessary somewhere along the way to retreat, creating not only legal uncertainty, but ultimately doctrinal incoherence”*¹⁶⁴¹⁶⁵

Razão última de todo celeuma levado à Corte, a soberania dos Estados-Membros não pode ser eternamente utilizada como justificativa para afrontar o direito da União. Exceções sempre existirão, é verdade. Mas descumprimentos sistemáticos das previsões do Tratado deveriam ser coibidos com maior veemência pela União. Perguntar-se-ia: como? A edição de normas que previssessem medidas coercitivas de aplicação imediata, retroativa e prospectiva seria uma boa opção.

Respeitados os princípios do contraditório e da ampla defesa, uma decisão final do Tribunal de Justiça da União Europeia, transitada em julgado, deveria ter maior repercussão na esfera fático-jurídica da parte sucumbente.

¹⁶⁴Tradução nossa: “(...) A jurisprudência de não-discriminação do TJUE revela uma busca impossível: eliminar a discriminação baseada em ambos, a origem e a destinação da atividade econômica. (...) esta busca necessariamente tem que falhar na falta de bases harmonizadoras de alíquotas de impostos entre os Estados-Membros da UE. Isto implica que a Corte vai achar necessário, em algum momento ao longo do caminho, reconsiderar tal questão, criando não apenas incerteza jurídica, mas ultimamente incoerência doutrinária”.

¹⁶⁵GRAETZ, M. J. WARREN, A. “Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration of Europe”, The Yale Law Journal, 115:1186, 2006.

É sabido que uma decisão que declare incompatível determinada lei com o direito da União não é facilmente transposta para a ordem jurídica interna. Cabe às autoridades nacionais verificarem as situações regidas pelo diploma declarado ilegal. Fatos já consumados, direitos adquiridos, realidades não mais contornáveis devem ser mantidos, posto que eventuais alterações em seu conjunto legal causariam insegurança e instabilidade jurídicas. Já a situações em curso no tempo, ainda não terminadas, obrigatória a aplicação do novo entendimento, sobretudo se benéfico à pessoa, física ou coletiva.

Incomuns são pronunciamentos da Corte que piorem a realidade das sociedades quanto à sua liberdade de movimentação dentro da União Europeia. Ou há a manutenção do *status quo*, ou as condições do estabelecimento das companhias são melhoradas. E de tal fato não se chega à outra conclusão senão a real dificuldade das pessoas coletivas em se estabelecerem em Estados-Membros diferentes do seu de origem.

Desta forma, conclui-se pela necessidade de alterações no Tratado, que forcem com mais vigor, de fato e tempestivamente, os Estados-Membros a darem efetividade às decisões da Corte. Além disso, vislumbra-se a urgência de normas harmonizadoras que contribuam ao exercício da liberdade de estabelecimento. Legislações fiscais anacrônicas, não conformes aos objetivos da União, devem ser revogadas e substituídas por diretivas e regulamentos, aplicáveis a todos os Estados-Membros.

A partir de informações oficiais do banco de dados *online* do Parlamento Europeu, depreende-se que, à falta de dispositivo do TFUE que trate especificamente do quórum legislativo para a feitura de normas relacionadas à fiscalidade, aplicável o artigo 115º,

compreendido em capítulo denominado *A aproximação das legislações*, a este tipo de situação¹⁶⁶:

*“Art. 115º. Sem prejuízo do disposto no artigo 114º, Conselho, deliberando por **unanimidade**, de acordo comum processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adota diretivas para a aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros que tenham incidência direta no estabelecimento ou no funcionamento do mercado interno”*

De suma importância em diversas esferas jurídicas e contextos sociais, é apropriado que a fiscalidade seja sempre tratada de forma apartada por legislações nacionais e supranacionais. Necessário, portanto, aos membros do Legislativo da União, rever as disposições do Tratado nesta seara. A criação de capítulo separado, que estipule, dentre outros, quórum específico para normatização harmonizadora fiscal, é uma possibilidade.

Certo é que decisões unânimes representam a vontade comum de todos os Estados-Membros em determinado sentido. Porém, se tal quórum for o adotado em todas as situações, resta(rá) enormemente dificultosa a criação de normas em temas sem possibilidade fática de concordância plena de opiniões e interesses. Este é o caso da fiscalidade dentro da União. Há que se flexibilizar os critérios legislativos para criação/alteração de normas fiscais. Continuar na inércia não contribuirá com nenhum dos protagonistas desta novela chamada União Europeia. Restarão invertidos os papéis, desajustadas as críticas e anacrônicos os problemas.

¹⁶⁶Disponível em: http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/pt/displayFtu.html?ftuid=FTU_5.11.2.html (Acesso em 24/06/2015).

Referências bibliográficas

- ANDENAS, Mads. *Free movement of companies*, 119 Law Quarters Review, 2003.
- BORGSMTIDT, Eg Kirsten. *The Advocate General at the European Court of Justice: A Comparative Study*, European Law Review, 1988;
- CERIONI, Luca. *A possible turning point in the development of EC Company Law: the Centros case*, International and Comparative Corporate Law Journal, 2000, p. 165–195.
- DAMMANN, Reinhard; WYNAENDTS, Laurence; NADER, Ralph, *La renaissance inattendue de la théorie du siège réel*, Dalloz, 2009 p. 574;
- DRURY, Robert. *Migrating companies*, European Law Review, 1999, p. 354–372.
- DÜRRSCHMIDT, Daniel. *Comprehensive Approaches to Company Taxation in the European Union and Cross-Border Corporate Reorganizations*, Kluwer Law International, 35 Intertax, Issue 3, 2007, p. 152–182;
- EDWARDS, Vanessa, *The European Company – essential tool or eviscerated dream?*, Common Market Law, Review, 2003, p. 443–464;
- GRAETZ, Michael; WARREN, Alvin. *Income Tax Discrimination and the Political and Economic Integration of Europe*, The Yale Law Journal, 115:1186, 2006;
- GRANGER, Marrie-Pierre. *The Future of Europe: Judicial Interference and Preference*, Comparative European Politics, 2005;
- HIRT, Hans C. *Freedom of Establishment, International Company Law and the Comparison of European Company Law Systems after the ECJ's Decision in Inspire Art Ltd*, 15 European Business Law Review, Issue 5, 2004, p. 1189–1222;
- KINGSTON, Suzanne. *A light in the darkness: Recent developments in the ECJ's direct tax jurisprudence*, 44 Common Market Law Review, Kluwer Law International, Issue 5, 2007, p. 1321–1359;

- LANG, Michael. *Recent Case Law of the ECJ in Direct Taxation: Trends, Tensions and Contradictions*, EC Tax Review 2009/3;
- O'SHEA, Tom. *Freedom of establishment tax jurisprudence: 'Avoir Fiscal re-visited'*, EC Tax Review 2008-6;
- OSTERLOH, Steffen; HEINEMANN, Friedrich. *The political economy of corporate tax harmonization – Why do European politicians (dis)like minimum tax rates?*, European Journal of Political Economy 29 (2013);
- PISTONE, Pasquale. *Ups and Downs in the Case Law of the European Court of Justice and the Swinging Pendulum of Direct Taxation*, Kluwer Law International, 36 Intertax, Issue 4, 2008 pp. 146–153;
- PIZZUTO, Gabrielle. *Restriction Analysis in ECJ Tax Jurisprudence relating to the Freedom of Establishment: Is the Court reinventing the wheel?*, EC Tax Students' Conference, 2009: Working Papers;
- PRENTICE, Dan. *The incorporation theory – the United Kingdom*, European Business Law Review, 2003, p. 631–641;
- ROTH, Wulf-Henning. *From Centros to überseering: Free movement of companies*, *Private International law and Community Law*, International Commercial Law Quarters, 2003;
- SANTORO, Guillaume. *L'évolution du principe de liberté d'établissement en droit communautaire: un mouvement de libéralisation depuis l'arrêt Cartesio*, Revue internationale de droit économique, 2010/3 ;
- SCHNEEWEISS, Hermann. *Exit Taxation after Cartesio: The European Fundamental Freedom's Impact on Taxing Migrating Companies*, Kluwer Law International, Vol. 37, N°. 6-7, 2009, págs. 363-374 ;

- SIBONY, Anne-Lise, DEFOSSEZ, Alexandre. *Marché intérieur – la transformation transfrontalière d’une société est une modalité d’établissement*, Revue trimestrielle de droit européen (RTDeur), janvier-mars 2013 ;
- SOLANKE, Iyiola. *Stop the ECJ’?: An Empirical Analysis of Activism at the Court*, European Law Journal, vol. 17, n° 6, November 2011;
- THÖMMES, Otmar. RAINER, Arnold. *When Practice Converges with Principle: European Companies and the Slow March Toward Freedom of Establishment*, INTERTAX, Volume 32, Issue 2, Kluwer Law International 2004;
- VACCARO, Enrico. *Transfer of Seat and Freedom of Establishment in European Company Law*, 16 European Business Law Review, Issue 6, 2005, p. 1348–1365;
- VANISTENDAEL, Frans. *Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms?*, Kluwer Law International, 17 EC Tax Review, Issue 2, 2008, p. 52–66;
- WASSERFALEN, Fabio. *Political and Economic Integration in the EU: The Case of Failed Tax Harmonization*, JCMS 2014, volume 52, número 2;
- WEBER, Dennis. *In Search of a (New) Equilibrium Between Tax Sovereignty and the Freedom of Movement Within the EC*, 34 Intertax, Issue 12, 2006, p. 585–616;
- WEDIN, Alex. *Corporate mobility in the EU: freedom of establishment for national companies*, Bachelor’s Thesis in European Company Law, Jönköping International Business School – Jönköping University, 2010;
- WENTKOWSKA, Aleksandra. *Legal Insecurity? ECJ, Sovereignty and Polish Courts on the Eve of EU Membership*, Yearbook of Polish European Studies, 7/2003;

- WOOLDRIDGE, Frank. *The Advocate General's Submissions in Kamer van Koophandel: further emphasis on the right of establishment*, European Business Law Review, 2003, pp. 497–505;
- WYMEERSCH, Eddy. *Company Law in Europe and European Company Law*, 6 Working Paper, Series Universiteit Gent, 2001.

Sites:

- http://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_6999/
- http://www.cvce.eu/recherche/unit-content/-/unit/b9fe3d6d-e79c-495e-856d-9729144d2cbd/c21569f1-e6cd-4844-8372-40e7fac77794/Resources#00220e6c-d7cb-4b3a-9cd0-1679b4e70153_fr&overlay
- http://europa.eu/about-eu/eu-history/index_pt.htm
- http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/pt/displayFtu.html?ftuId=FTU_1.3.10.html
- http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/pt/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.2.html

Jurisprudência (em ordem cronológica):

- Humblet v. Estado da Bélgica (1960);
- Comissão v. Bélgica e Luxemburgo (1964);
- Procurador do Rei v. Benoit e Gustave Dassonville(1974);

- ReweZentralAG v BundesmonopolverwaltungfürBranntwein(1979);
- Pasquale Foglia v. Mariella Novello (1981);
- Comissão v. França (1986);
- Reino Unido v. Daily Mail (1988);
- Reino Unido v. Secretário de Transporte do Estado (1990);
- Reinhard Gebhard v Conselho da Ordem dos Advogados e Procuradores de Milão (1995);
- Participações Futura SA e Singer v Administração das contribuições (1997);
- Companhia Saint-Gobain v.Finanzamt Aachen-Innenstadt (1999);
- Alemanha v.Überseering (2002);
- Câmara de Comércio e Indústria de Amsterdã v. Inspire Art LTDA (2003);
- Alemanha v. SEVIC (2005);
- Hungria v. Cartesio (2008);
- Hungria v. VALE (2012).