

Coordenação de
Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri
e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

27



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

Federalismo Fiscal Interno e Integração Tributária Europeia: Quadro Legislativo Geral e Assuntos Atuais¹⁻²

Edoardo Traversa

Universidade Católica de Louvain, Bélgica.

Resumo

Esse artigo objetiva determinar as condições de acordo com as quais as autoridades locais e regionais podem exercer sua competência tributária ao mesmo tempo em que cumprem as obrigações nos termos da legislação da União Europeia (UE). Além disso, busca-se avaliar a possibilidade de combinar novas transferências de competências tributárias dentro dos Estados-membros com o sucesso do Mercado Comum. O resultado da análise da legislação da UE e precedentes judiciais é que, em muitos aspectos, a legislação da UE não apenas restringe o exercício, pelas autoridades locais e regionais, de competência fiscal autônoma que lhes foi atribuída na ordem legal interna, mas também limita a autonomia dos Estados-membros para organizar a distribuição de competência tributária nos diferentes níveis de poder.

Palavras-chave: federalismo fiscal, integração tributária europeia, autoridades locais e regionais, transferência de competência tributária, autonomia fiscal, mercado comum e legislação da União Europeia.

Abstract

This article aims at determining the conditions under which local and regional authorities may exercise their taxing powers while fulfilling their obligations under European Union law. Furthermore, it seeks to assess the possibility of combining new transfers of tax competences within Member States with the achievement of the Internal Market. It results from the analysis of the EU legislation and case-law, that, in many respects, EU law not only restricts the exercise by regional and local authorities the autonomous taxing powers that have been allocated to them in the internal

¹ Traduzido por Raphael Passos, advogado em São Paulo, pós-graduado em Direito Tributário pela PUC.

² O presente artigo já foi publicado na *EC Tax Review* sob o título “Há ainda lugar livre na legislação da UE para a autonomia das autoridades regionais e locais dos Estados-membros” (*EC Tax Review* n° 1, 2011, pp. 4-15). O artigo é baseado na dissertação apresentada em 30 de maio de 2007 para o título conjunto de *Docteur en Droit* (Universidade Católica de Louvain) e *Dottore di ricerca in Diritto Tributario europeo* (Universidade de Bolonha) sob a supervisão do Professor Di Pietro (Bolonha) e Professor J. Autenne (UCLouvain), perante comitê composto pelos Professores M. Wathelet (UCLouvain), J. Malherbe (UCLouvain), F. Gallo (*Rome-Italian Constitutional Court*), G. de Vergottini (Bolonha), M. Verdussen (UCLouvain) e Dean da *Law Faculty of the University of Louvain J.-L. Renchon*. Uma versão atualizada foi publicada com o título *L'autonomie fiscale des collectivités territoriales face au droit communautaire*, Brussels, Larcier, 2010. O autor desejou agradecer a Barbara Vintras, assistente de pesquisa na Universidade Católica de Louvain, pela valiosa ajuda na preparação do projeto.

legal order but also limits the autonomy of the Member States to organize the allocation of taxing powers between different levels of power.

Keywords: fiscal federalism, European tax integration, local and regional authorities, transfer of tax competences, tax autonomy, internal market and European Union legislation.

1. Competência Tributária das Autoridades Regionais no Contexto Europeu: Conjunto de Normas Constitucionais ou Colcha de Retalhos?

De acordo com uma visão tradicional, frequentemente posta em precedentes judiciais da Corte de Justiça³, a obrigação dos Estados-membros de implementar a legislação (tributária) da UE não tem um impacto sobre a ordem constitucional interna reguladora da distribuição de competências tributárias para seu exercício por parte de autoridades locais ou regionais. Essa posição, no entanto, deve ser mitigada à luz dos numerosos exemplos de interação entre a legislação da UE e as competências regionais.

Na UE, muitos Estados-membros já adotaram uma dita estrutura federal e autoridades subnacionais foram agraciadas com poderes autônomos para regular suas próprias áreas de competência sem a intervenção da autoridade central. Ademais, em outros Estados-membros, como a Itália, reformas institucionais direcionadas a uma maior autonomia regional estão sendo seriamente contempladas. Essa situação implica que a divisão de competências tributárias com a EU pode ser agora grosseiramente representada como uma estrutura de três camadas. Entretanto, nessa estrutura, as competências tributárias estão desigualmente divididas de acordo com duas lógicas distintas. Realmente, os princípios legais e os objetivos políticos subjacentes à mencionada divisão de competências tributárias varia significativamente segundo o fato de se essa divisão diz respeito, por um lado, à UE e aos Estados-membros ou, por outro lado, dentro dos Estados-membros, às autoridades centrais e regionais (e locais).

A atribuição de competência tributária à UE ocorre em conformidade com princípios “*suí generis*”, originalmente baseados na lei de entidades supranacionais⁴. Isso se caracteriza por uma dimensão teleológica e centrípeta. Por fundamentar e fazer parte da UE, Estados soberanos têm expressamente ou implicitamente renunciado a um órgão supranacional todas as competências necessárias ao alcance dos objetivos pelos quais esse órgão foi criado, em particular o objetivo de constituir uma gradual unificação das economias nacionais e de incorporação dentro do mercado comum europeu. No arcabouço institucional, os limites de atribuição de competências tributárias para a UE são mais processuais do que materiais, é dizer, eles principalmente consistem em princípios gerais, como de proporcionalidade e subsidiariedade, e mais rigorosos procedimentos, como a necessidade de adotar atos europeus com maioria qualificada, ou mesmo unânime consenso dos Esta-

³ Vide, por exemplo, ECJ, 25 de maio de 1982, caso 96/81, *Commission v. the Netherlands*, ECR, p. 1.791, parágrafo 12, e caso 97/81, *Commission v. the Netherlands*, ECR, p. 1.819, parágrafo 12, 2 de fevereiro de 1982, *Commission v. Belgium*, casos conjuntos 68/81 à 73/81, ECR, p. 153, parágrafo 5.

⁴ WEILER, J. H. H. “In defence of the *status quo*: Europe’s constitutional *Sonderweg*”. In: WEILER, J. H. H.; e WIND, M. (coords.). *European constitutionalism beyond the State*. Cambridge: Cambridge University Press, 2003, p. 2.

dos-membros. Na estrutura da UE, a atribuição de competências tributárias à União Comunitária não segue, fundamentalmente, diferentes princípios do que aqueles aplicáveis à divisão de competências dentro da UE. Isso pode ser explicado pelo fato de que os poderes da UE em relação à tributação são vistos como auxiliares ao sucesso do mercado comum europeu, sem nenhum propósito orçamentário. As receitas provenientes de tributos que são regulados pela UE permanecem, em geral, dentro dos Estados-membros, enquanto que os recursos financeiros que compõem o orçamento da UE são determinados de acordo com diferentes princípios e regras⁵.

A UE poderia, portanto, permitir por unanimidade dos Estados-membros, um acordo para adotar diretivas (ou regulações) para qualquer tipo de tributos, sendo eles indiretos (com base no art. 113 TFEU) ou diretos (com base no art. 115 TFEU), regulando qualquer aspecto relacionado aos mesmos (base de cálculo, alíquota, reduções fiscais, fiscalização, regras de arrecadação e sanções). Contrariamente às tradições constitucionais dos Estados-membros, isso poderia ser feito sem o consenso de uma assembleia eleita, desde que o Tratado da EU reservasse competência legislativa sobre questões tributárias ao Conselho isoladamente (ao Parlamento Europeu seria concedido somente um poder consultivo). Além do poder de editar legislação objetivando aproximar os sistemas tributários nacionais, outras competências da UE podem implicitamente ter uma influência sobre a tributação, como o controle do auxílio estatal e a aplicação das liberdades do Tratado da UE, sem mencionar instrumentos legais não vinculativos como o Código de Conduta na área de tributação das empresas⁶.

Dentro dos Estados-membros, as disposições constitucionais de distribuição de competências tributárias nos âmbitos central e regional (e local) seguem uma lógica muito distinta. Embora elas variem relevantemente entre os Estados-membros, dependendo da bagagem histórica, política e linguística, elas geralmente não objetivam alcançar um propósito particular, a não ser garantir a autonomia em cada âmbito, de uma maneira compatível com a preservação da estrutura como um todo. Isso é mais compreensível, uma vez que uma autoridade central e uma autoridade regional exercem suas competências tributárias com (exclusivo) objetivo de implementar ditas competências e não competências de ordem não tributária. A divisão de poderes na área de tributação forma uma parte integral da constituição financeira do Estado (*Finanzverfassung*), é dizer, a maneira pela qual os recursos financeiros é atribuída aos diferentes níveis para permitir que eles exerçam os poderes que lhes foram atribuídos. As competências de cada âmbito são estritamente definidas, com relação ao tipo de tributos alocados, a extensão das competências para cada tributo, a alocação das receitas geradas por cada tributo. Qualquer violação das regras constitucionais sobre a divisão de competências tributárias é sanciona-

⁵ As regras reguladoras do orçamento da UE são encontradas no art. 311 TFUE e na implementação de decisão do Conselho (vide, por exemplo, Council Decision 2007/436/EC, de 7 de junho de 2007, sobre o sistema de recursos próprios das comunidades europeias, *O.J.*, L 163, 23.6.2007, pp. 17-21).

⁶ Conclusões do Ecofin Council de 1º de dezembro de 1997, *J.O.*, 6 de janeiro de 1998, C 2, p. 1. Vide BRATTON, W.; e MC CAHERY, J. "Tax coordination and tax competition in the European Union. Evaluating the code of conduct for business taxation". *C.M.L.R.* n° 38, 2001, pp. 677-718.

da pela Corte Constitucional. Essas regras são geralmente completadas por acordos puramente financeiros entre o Estado e as autoridades regionais no que diz respeito às transferências financeiras, sendo elas na vertical (de um Estado Federal às Regiões, e às vezes inversamente) e na horizontal (entre as regiões)⁷. Além disso, em muitos Estados-membros, como a Bélgica, a Itália ou a Espanha, a distribuição de competências tributárias às autoridades regionais é a expressão de uma dinâmica centrífuga, a qual enfraquece o governo central e prejudica a unidade econômica do território nacional. Nesse contexto, e diferentemente do que pode ser observado na UE, os princípios do federalismo frequentemente colidem com os princípios de uma economia unificada. Desse modo, a distribuição de competências tributárias é frequentemente conjugada com regras e mecanismos de salvaguardas, como liberdades individuais econômicas, um direito limitado ou intervenção da autoridade central, específica cooperação de procedimento entre as autoridades ou limitações materiais das competências tributárias atribuídas às autoridades supranacionais⁸.

Desse modo, por um lado, não existem princípios comuns entre os sistemas de distribuição de competências tributárias entre a autoridade central e as autoridades subnacionais. No entanto, apesar da ausência de princípios comuns, a distribuição de competências dentro dos Estados-membros tem que levar em consideração as peculiaridades da ordem legal da UE, é dizer, a primazia da efetividade da legislação da UE. De acordo com art. 4, parágrafo 3º TUE (antigo art. 10 EC), os Estados-membros são realmente responsáveis pela implementação das disposições do Tratado da UE e da legislação subjacente, mesmo nas áreas de competência as quais tenham sido cedidas às autoridades locais e regionais. Em particular, quando uma disposição editada por um Estado-membro ou por uma autoridade local dentro do Estado-membro é considerada incompatível com a legislação da EU, o Estado-membro ou a autoridade local respectiva é obrigado não só a modificar ou abolir a previsão ilegal, mas também a reembolsar tributos indevidamente pagos aos contribuintes e recompensar outros danos causados a eles em decorrência da violação. A implementação da legislação da EU pelo Estado-membro está sujeita à revisão pelas instituições europeias, em particular pela Corte de Justiça. De acordo com esta, os Estados-membros são livres para determinar a forma e as instituições pelas quais as regras da UE serão implementadas no sistema legal nacional (princípio da autonomia institucional e procedimental). No entanto, de acordo com os princípios da UE da efetividade e equivalência, os Estados-membros são obrigados a implementar a legislação europeia para fins de assegurar aos contribuintes a efetividade dos direitos derivados do Tratado da UE e legislação subjacente. Nos termos da Corte de Justiça, Estados-membros têm realmente que “estabelecer regras procedimentais para regular ações de salvaguarda de direitos em

⁷ Vide, por exemplo, *Belgian Special Law*, de 16 de janeiro de 1989, on the financing of the Communities and Regions, amended several times (*M.B.*, 17 January 1989, last modified in 2001) or the Austrian *Finanzverfassungsgesetz* of 1948 (*BGBL.* Nr. 45/1948, last modified in 2007).

⁸ For example, the power to fix tax rates can be limited by determining a minimum and a maximum rate, or elements of the tax basis of regional taxes can remain within the competences of the central level, in order to avoid harmful tax competition between subnational authorities, excessive compliance costs by taxpayers or simply to limit the collection costs by tax administrations.

relação aos quais indivíduos detêm na lei comunitária”⁹, contanto que essas regras não sejam menos favoráveis do que aquelas regulando uso interno similar e não resultem virtualmente impossível ou extremamente difícil o exercício de direitos conferidos pela lei comunitária. Esses princípios impõem, assim, aos Estados-membros uma obrigação de resultado: a eles não é permitido justificar suas deficiências invocando disposições da lei interna ou peculiaridades da estrutura institucional¹⁰. Quando as autoridades locais têm, na ordem interna local, competências nas áreas administrativas ou em relação a procedimentos judiciais, elas devem também exercer essas competências de acordo com os princípios procedimentais da UE¹¹.

A consequência dessas restrições procedimentais - e do tangível sinal do impacto da legislação da UE sobre a autonomia regional - é a existência em vários Estados-membros de mecanismos de substituição disciplinadores das regras ordinárias relativas à distribuição de competência tributária para assegurar a correta implementação da legislação da UE pelas autoridades subnacionais¹².

2. A Aplicação das Liberdades do Tratado da UE: igualmente a Situações Puramente Internas?

Questões específicas têm surgido relativamente à aplicação das liberdades do tratado da UE às autoridades regionais e locais dos Estados-membros. Como já dito, as liberdades de movimento do Tratado da UE cumprem um papel fundamental na realização do objetivo comunitário de sucesso do mercado comum europeu. De acordo com um já firmado precedente judicial, as liberdades de circulação de bens, pessoas, serviços e capital, como interpretado pela Corte de Justiça, afetam a organização dos sistemas tributários nacionais e, dentro dos Estados-membros, o exercício de competências tributárias pelas autoridades regionais e locais. Entretanto, o precedente da Corte de Justiça em questão sobre o assunto carece de clareza em relação a vários aspectos.

Para uma mais clara compreensão da peculiaridade das decisões da Corte de Justiça envolvendo tributos regionais e locais, é preciso lembrar que as liberdades do Tratado podem ser vistas como implicadoras de uma proibição dobrada para os Estados-membros e suas subdivisões. Por um lado, eles proibem discriminações, é dizer, diferenças injustificadas de tratamento em situações que podem ser comparadas, baseadas na nacionalidade ou em outro critério indiretamente relacionado com a nacionalidade, levado a efeito por um Estado-membro e que, negativamente, afetou nacionais de outros Estados-membros. Por outro lado, as liberdades garantem que cidadãos de um Estado-membro possam se mover e implementar sua

⁹ See ECJ, 16 Dec. 1976, case 33/76, *Rewe*, para. 5 and 16 Dec. 1976, case 45/76, *Comet*, paras. 13 and 16.

¹⁰ Vide por exemplo, ECJ, 1 June 1999, case C-302/97, *Klaus Konle v. Republik Österreich*, para. 63; 9 September 1999, case C-374/97, *Anton Feyrer*, para. 34; 12 June 1990, case 8/88, *Germany v. Commission*; 10 November 1992, case C-156/91, *Hansa Fleisch Ernst Mundt*, para. 23.

¹¹ ECJ, 2 Oct. 2003, case C-147/01, *Weber's Wine World*.

¹² Vide, por exemplo, art. 169 of the Constitution and ALEN, A.; PEETERS, P. “Federal Belgium within the international legal order: theory and practice”. In: WELLENS, K. (ed.). *International Law: theory and practice. Essays in honour of Eric Suy*. The Hague, Martinus Nijhoff, 1998, pp. 123-144. For Italy, see Art. 117, para. 5 and 120 para. 2 of the Constitution.

atividade econômica em outros Estados-membros sem restrições injustificadas¹³. Todas as disposições expressamente se referem às circulações entre Estados-membro¹⁴. Elas são, em princípio, aplicáveis a todas as medidas nacionais, se adotadas por autoridades centrais ou tomadas por órgãos regionais e locais dos Estados-membros, independentemente do seu grau de autonomia. O resultado da análise da jurisprudência da corte de Justiça é que, em certos casos, as liberdades de circulação podem ser aplicáveis não apenas além das fronteiras, mas também para fins de obstáculos tributários internos. Esses casos dizem respeito, principalmente, mas não exclusivamente, à livre circulação de bens. Seu efeito é, primariamente, de fortalecer a existente proteção legal dos contribuintes de acordo com a lei nacional. No entanto, pode ser observado que a Corte - ao menos nos casos decididos - não estende em todos os casos a aplicação das liberdades de movimento a situações puramente internas. Portanto, pode acontecer, em relação à jurisprudência da Corte de Justiça em questão, que os operadores econômicos engajados em transacionar exclusivamente dentro de um Estado-membro tenham a si concedidos menos proteção do que os operadores engajados em transações além das fronteiras entre os Estados-membros, quando direitos econômicos de acordo com a lei doméstica são menos desenvolvidos do que direitos econômicos de acordo com a legislação da UE. Para ilustrar essas inconsistências, é interessante comparar três decisões da Corte: o caso *Carrara* (ou *Carbonati Apuani*), relativo ao tributo municipal de transporte de mármore¹⁵, o caso *Sardenha*, acerca do tributo sobre escalas para efeitos turísticos¹⁶, e o caso do *Gouvernement de la Communauté française*, um caso não tributário sobre um esquema de assistência social para dependentes¹⁷.

¹³ Relativo à livre circulação de bens, essas duas dimensões das liberdades do Tratado são claramente identificáveis em questões tributárias, uma vez que a proibição de discriminação está contida no art. 30 TFUE (tributos aduaneiros e taxas com efeito equivalente). A disposição de outras liberdades não faz aparecer essa distinção (elas nem mesmo cuidam de disposições tributárias), mas isso pode ser inferido da jurisprudência da Corte de Justiça. Sobre a distinção na livre circulação de bens entre medidas especialmente objetivando bens importados e a medida indistintamente aplicável a bens domésticos e importados, a qual tem, no entanto, um efeito restritivo, vide ECJ, 20 de fevereiro de 1979, caso 120/78, *Rewe (Cassis de Dijon)*, *Rec.*, p. 649. *Vide também*, VANISTENDAEL, Fr. "The compatibility of the basic economic freedoms with the sovereign national tax systems of the Member States". *EC Tax Review* nº 3, 2003, p. 137; CORDEWENER, A. *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht - Konvergenz - des Gemeinschaftsrechts und Kohärenz der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EUGH*. Köln: Otto Schmidt Verlag, 2002, pp. 258 *et seq.*; MATTERA, A. "De l'arrêt Dassonville à l'arrêt Keck: l'obscur clarté d'une jurisprudence riche en principes novateurs et en contractions". *R.M.U.E.* nº 1, 1994, p. 117, esp., p. 138 *et seq.*

¹⁴ Como os arts. 63-65 TFUE menciona, a livre circulação de capital e pagamentos também cobre as relações com terceiros. Sobre as peculiaridades da aplicação dessa liberdade para as relações com terceiros, vide STAHL, K. "Free movement of capital between Member States and third countries". *EC Tax Review*, 2004, p. 48 *et seq.*; PETERS, C.; e GOOIER, J. "The freedom of movement of capital and third countries: some observations". *European taxation*, 2005, pp. 477-478; PISTONE, P. "The impact of European law on the relations with third countries in the field of direct taxation". *Inter-tax*, 2006, p. 234 *et seq.*; LYAL, R. "Free movement of capital and non-member countries-consequences for direct taxation". In: WEBER, D. (coord.). *The influence of European Law on direct taxation*. [S.l.]: Kluwer Law International, 2007, p. 17 *et seq.*

¹⁵ ECJ, 9 de setembro de 2004, caso C-72/03, *Carbonati Apuani*.

¹⁶ ECJ, 17 de novembro de 2009, caso 169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri c. Regione autonoma della Sardegna*.

¹⁷ ECJ, 1º de abril de 2008, caso C-212/06, *Gouvernement de la Communauté française and Gouvernement wallon*.

O caso *Carrara* (ou *Carbonati Apuani*) tem que ser lido como uma natural evolução de três outros casos, é dizer, os casos *Legros*, *Lancry* e *Simitzi*¹⁸. O município italiano de Carrara costumava cobrar um tributo sobre o transporte de mármore para fora do seu território, um tributo existente mesmo antes da independência da Itália. As consequências desse tributo eram que os mármorees que eram extraídos e utilizados e transformados dentro do território do município eram isentos, que os mármorees que eram usados ou transformados em municípios vizinhos eram parcialmente isentos, enquanto que todo o resto do mármore extraído no município era totalmente tributado, se transportado para outra parte do território nacional ou para fora da Itália. A Corte de Justiça considerou esse tributo como tendo um equivalente efeito de tributo aduaneiro (na exportação) e o declarou incompatível com a legislação da UE como um todo, é dizer, também na medida em que se aplica a mármorees transportados dentro do território italiano. A Corte baseou sua decisão no antigo art. 25 “EC Treaty” (atual art. 30 TFUE), bem como na União Aduaneira no Mercado Comum (antigo art. 14 EC, atual art. 26 TFUE), estatuinto que “o princípio da união aduaneira, como previsto no artigo 23 EC, requer a livre circulação de bens a ser assegurada dentro da UE, geralmente, não relacionada somente ao comércio entre os Estados-membros, mas também de maneira mais abrangente, por todo o território da União Aduaneira. Se os artigos 23 EC e 25 EC fazem expressa referência apenas a comércio entre Estados-membros, isso é porque os legisladores do Tratado não deram a devida importância ao fato de que não havia taxas exibindo as características de taxas aduaneiras existentes dentro dos Estados-membros.”¹⁹

A Corte prossegue dizendo que “(...) deve-se ter em mente que em 1986 o ‘Ató Único Europeu’ adicionado ao artigo 8º do Tratado EEC (passando a Artigo 7º do Tratado da UE, e agora, depois de reforma, Artigo 14 EC), o qual previu como objetivo o estabelecimento de um mercado comum antes de 31 de dezembro de 1992. Artigo 14(2) EC define que o mercado comum é ‘uma área sem fronteiras internas em relação às quais a livre circulação de bens, pessoas, serviços e capital é assegurado’, sem fazer nenhuma distinção entre fronteiras entre Estados e fronteiras dentro do Estado.”²⁰ A Corte então chegou à conclusão que “uma vez que o Artigo 23 EC e seguintes devem se lidos em conjunto com o Artigo 14(2) EC, a ausência de taxas - se entre Estados ou dentro dos Estados - exibindo características de taxa aduaneira é uma pré-condição essencial à realização da União Aduaneira, de acordo com a qual a livre circulação de bens é assegurada”²¹. A referência ao artigo 14 é interessante, uma vez que essa disposição não faz distinção entre fronteiras entre Estados-membros e fronteiras internas dentro dos Estados-membros. O caso *Carrara* foi confirmado no caso da *Jersey Produce Marketing Organization*, no qual a Corte fez uma extensiva aplicação do art. 25 EC para um tributo que era

¹⁸ ECJ, 16 de julho de 1992, caso C-163/90, *Administration des douanes et droits indirects c. Léopold Legros et alii*; 9 de agosto de 1994, casos conjuntos C-363/93, C-407/93, C-408/93, C-409/93, C-410/93 e C-411/93, *Lancry*, 14 de setembro de 1995, caso C-485/93 e C-486/93, *Simitzi*.

¹⁹ ECJ, caso *Carbonati Apuani*, C-72/03, parágrafo 22.

²⁰ ECJ, caso *Carbonati Apuani*, C-72/03, parágrafo 23.

²¹ ECJ, caso *Carbonati Apuani*, C-72/03, parágrafo 23.

apenas aplicado para o transporte de bens dentro do Reino Unido, é dizer, da Ilha Jersey ao território britânico²².

Esse precedente judicial já firmado constitui um desvio em relação à tradicional posição da Corte, de acordo com a qual as liberdades europeias não são aplicáveis a situações puramente internas, é dizer, situações restritas ao território de um único Estado-membro, não implicando nenhum elemento transfronteiriço, o qual deflagraria a aplicação da legislação da UE²³.

No entanto, a questão permanece se - afora o caso particular dos tributos tendo efeito equivalente a taxas aduaneiras - uma medida (regional) indistintamente aplicável a transfronteiras e situações internas poderia ser considerada contrária às liberdades europeias como um todo e deveria ser censurada apenas na sua extensão externa, deixando à lei nacional a hipotética discriminação entre regiões dos mesmos Estados-membros.

Dois precedentes recentes ilustram o que poderia ser visto como uma inconsistência no raciocínio da Corte.

O caso da *Communauté française* relacionava a um esquema de seguro-assistência, adotado pela região flamenga (leia-se comunidade), na qual o direito para reembolso de ajuda e de serviços não médicos a pessoas cuja autonomia era “reduzida por conta de séria e prolongada deficiência”. O escopo desse esquema estava limitado aos residentes na parte do território belga, para a qual a comunidade autônoma era competente, a qual excluía os residentes de língua francesa da Valônia (*Wallonia*) dos benefícios do esquema.

A Corte considerou que a exclusão implicava um obstáculo à liberdade de circulação de trabalhadores e liberdade de estabelecimento. No entanto, o esquema flamengo foi considerado como contrário à UE na medida em que limitava os direitos de circulação de pessoas, as quais poderiam se enquadrar dentro do escopo de aplicação da legislação da UE, é dizer, aquelas que tinham feito uso do direito de liberdade de circulação dentro da UE. A Corte referiu-se a dois tipos de cidadãos da UE: nacionais de outros Estados-membros diferente da Bélgica trabalhando no território daquela entidade (região) e nacionais belgas que tenham feito uso de seu direito de liberdade de circulação dentro da comunidade europeia. Isso significou que os residentes belgas da Valônia, os quais nunca tinham feito uso de suas liberdades dentro da UE, diga-se, nunca tenham residido em outro Estado-membro ou não tenham atividades transfronteiriças de qualquer tipo, não poderiam se beneficiar da Proteção do Tratado europeu. A única possibilidade de eles se aproveitarem da proteção legal teria sido estabelecer uma violação da lei doméstica em relação às regras de não discriminação, às regras regulando a divisão de poderes entre as autoridades públicas, ou em relação ao princípio da União Monetária e Econômica, mas a Corte Constitucional Belga, a qual tinha transferido a questão para a Corte de Justiça nesse caso, não aceitou os argumentos dos petionários²⁴.

²² ECJ, 8 de novembro de 2005, caso C-293/02, *Jersey Produce Marketing Organization Ltd. c. States of Jersey et Jersey Potato Export Marketing Board*.

²³ Vide, ECJ, 7 de maio de 1997, caso C-321/94, *Pistre*, e 5 de dezembro de 2000, caso C-448/98, *Guimont*.

²⁴ Belgian Constitutional Court, 21 de janeiro, caso nº 11/2009, disponível em www.const-court.be, em particular parágrafo B.12.

Esse caso é um típico caso de discriminação reversa, é dizer, uma situação em relação à qual de acordo com a lei doméstica de um Estado-membro, cidadãos da UE são tratados de maneira mais favorável do que nacionais desse mesmo Estado-membro. Embora os fundamentos que permitiram à Corte Constitucional Belga justificar essa discriminação reversa possam ser compreensíveis no contexto da lei doméstica da Bélgica, por adotar uma perspectiva europeia, não se pode deixar de ser céptico sobre tais situações, uma vez que sua possível proliferação poderia, finalmente, colocar em perigo alguns dos principais objetivos da integração europeia.

Entretanto, essa decisão tem de ser diferenciada à luz do raciocínio adotado pela Corte no caso da Sardenha, o qual não é apenas mais recente, mas, além disso, é uma caso puramente tributário. O tributo em questão no caso era um tributo regional imposto pela região italiana da Sardenha na ocorrência de escalas para fins turísticos por aviões usados para transporte privado de pessoas, ou por aviões de caráter recreativo, e apenas sobre empresas as quais tinham seu domicílio fiscal fora do território ou região. A Corte, de maneira óbvia, viu nesse tributo sobre não residentes uma restrição injustificada para a livre disposição de serviços. No entanto, a Corte não fez uma distinção entre residentes de outras regiões da Itália e residentes de outros Estados-membros da UE; a Corte simplesmente proclamou que “o artigo 49 EC deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição fiscal de uma autoridade regional, como aquela estabelecida (a lei regional da Sardenha), a qual estabeleceu um tributo regional sobre as escalas para fins turísticos de aviões usados para transporte privado de passageiros ou para aviões usados para fins recreativos”. Se a Corte tivesse seguido o precedente judicial tradicional, teria tido que separar italianos não residentes na Sardenha, os quais nunca tenham feito uso de suas liberdades de circulação de acordo com a lei da UE. A conclusão alcançada pela Corte no caso da Sardenha é similar àquela adotada em um outro caso italiano, sobre taxas preferenciais para anciãos concedidas por autoridades locais ou descentralizadas para a entrada em monumentos públicos para nacionais italianos ou seus próprios residentes²⁵. Esse caso, embora não seja relativo a tributos, pode ser considerado relevante na área de tributação, uma vez que a redução do preço por serviços, realizada pela autoridade pública, pode ser comparada, para a aplicação das liberdades do Tratado da UE, a uma isenção de tributo. A Corte se manifestou no sentido de que “a permissão de discriminatórias vantagens em taxas para entrada em museus, monumentos, galerias, sítios arqueológicos, parques e jardins, concedida pelas autoridades estatais locais descentralizadas apenas em favor de maiores de 60 ou 65 anos quando nacionais italianos ou pessoas residentes dentro do território, do qual as autoridades representavam os locais culturais em questão, e excluindo dessas vantagens turistas nacionais de outros estados-membros e não residentes que preencham o mesmo requisito de idade, a República Italiana teria falhado em cumprir as obrigações dos artigos 12 EC e 49 EC”. A Corte parece considerar que as medidas em análise são discriminatórias como um todo, assim mesmo se aplicadas aos não italianos dos órgãos das autoridades estatais²⁶.

²⁵ ECJ, 16 de janeiro de 2003, caso C-388/01, *Commission v. Italy*.

²⁶ No parágrafo 14 do caso da *Commission v. Italy*, a Corte consignou que “(...) Nesse contexto, é imaterial se os efeitos da medida contestada se referem ou não, em algumas circunstâncias, a nacio-

Há, assim, na jurisprudência da Corte de Justiça em análise, incerteza sobre a questão, se na área de (direta) tributação, uma abordagem holística, de mercado único, tem de ser seguida, inspirada pela jurisprudência sobre os antigos arts. 14 e 25 CE ou se a jurisprudência tradicional sobre situações internas em casos não tributários deveria ser aplicada. Esse autor favorece a primeira abordagem mais ousada. Entretanto, isso não é sempre necessário, uma vez que muitos Estados-membros, como a Bélgica e numa menor extensão a Itália, têm concedido aos contribuintes na sua lei doméstica direitos econômicos similares àqueles consagrados nos tratados europeus, os quais são aplicáveis a situações internas²⁷.

3. As Diretivas Tributárias Europeias permitem a Transferência e o Exercício de Competência Tributária Regional na Área de Tributos Harmonizados?

A questão central relativa à difícil relação entre autonomia tributária regional e harmonização tributária europeia é se o mesmo tributo pode ser objeto de uma diretriz no âmbito europeu, enquanto, ao mesmo tempo, é transferido para autoridades subnacionais dentro do Estado-membro, as quais seriam dentro do território nacional isoladamente responsáveis pela implementação e determinariam autonomamente os outros elementos não harmonizados do tributo. Para evitar qualquer desentendimento, deve ser lembrado que, em vários países europeus, as palavras “federalismo fiscal”, com a qual algumas regiões invocam reforma constitucional, referem-se, ao mesmo tempo, a receitas e competências legislativas. A harmonização das leis europeias poderia somente afetar os poderes regulatórios, mas não limitar a liberdade dos Estados-membros de adotar mecanismos de compartilhamento entre autoridades centrais e subnacionais para alocar receitas para cada nível de acordo com determinados critérios.

À primeira vista, não podemos deixar de enfatizar a incompatibilidade de objetivos, de um lado, a aproximação ou harmonização da legislação tributária de um Estado-membro no âmbito da UE e, de outro lado, a transferência de competências tributárias para autoridades locais ou regionais dentro dos Estados-membros. Entretanto, aquela incompatibilidade não significa “*ipso facto*” que qualquer exercício pela autoridade regional e local de competência tributária concedida de acordo com a lei nacional seria incompatível com a legislação da UE.

As diretrizes de harmonização na área tributária são relativas realmente somente a alguns tributos, os quais se relacionam primariamente à tributação indireta. Ademais, incompatibilidades podem, somente, ou resultar de disposições específicas de diretrizes de harmonização (adotadas de maneira unânime pelo Conselho), ou ser baseadas em interpretação teleológica de diretrizes criadoras de um sistema comum para tributos específicos, como imposto sobre valor adicionado (IVA) e impostos sobre o consumo (“*excise duties*”).

nais de outro Estado em questão, residentes em outras partes do território nacional, bem como a nacionais de outros Estados-membros. De modo a que a medida seja tratada como sendo discriminatória, não é necessário para isso ter o efeito de colocar uma vantagem para todos os nacionais do Estado em questão ou de colocar uma vantagem somente para nacionais de outros Estados-membros, mas não nacionais do Estado em questão (vide, para esse efeito, *inter alia*, caso C-281/98, *Angonese* [2000] ECR I-4139, parágrafo 41).”

²⁷ Em relação à Bélgica, vide *The principle of economic and monetary union in the case-law of the Constitutional Court*. For Italy, see Art. 120 of the Italian Constitution.

A harmonização tributária da UE encontra sua raiz em vários relatórios e, como sempre, é vista como um ótimo instrumento (desde um ponto de vista econômico) para criar um mercado comum entre os Estados-membros sem distorções de natureza tributária ou competitiva. A ideia por trás da harmonização tributária é que a diversidade de legislações tributárias entre os Estados-membros constituiria um obstáculo para atividades econômicas transfronteiriças, parcialmente porque isso requer a concordância com tantos sistemas tributários quanto Estados, o que gera custos adicionais, além de outros custos inerentes a atividades transfronteiriças e não relacionados a fatores legais, como diferenças na língua e cultura ou peculiaridades do mercado de trabalho.

Obstáculos políticos têm, desde o começo da UE, atrasado o processo de harmonização e apenas algumas diretrizes foram editadas. Além disso, essas diretrizes usualmente harmonizam elementos particulares de um tributo, ou mesmo apenas o tratamento tributário de uma operação em particular. Há, portanto, a necessidade de distinguir entre os tributos que alcançaram um suficiente nível de harmonização para excluir sua transferência a autoridades regionais dentro dos Estados-membros e os tributos que são objeto das diretrizes europeias, mas ainda não alcançaram um nível significativo de “harmonização” para realmente constituírem um obstáculo para a regionalização.

IVA, impostos sobre o consumo e tributos indiretos sobre a mobilização de capital pertencem à primeira categoria, enquanto que os impostos sobre a renda pertencem à segunda categoria.

IVA é até agora um paradigma de tributo europeu. As diretrizes (e regulações) harmonizam o âmbito de aplicação territorial, pessoal, o fato gerador, a base de cálculo, as isenções (embora parcialmente), algumas obrigações administrativas dos contribuintes e permitem também uma cooperação entre as autoridades administrativas dos Estados-membros, de modo a assegurar uma eficiente arrecadação do IVA e reduzir o risco de fraude, em particular para operações transfronteiriças. Alíquotas mínimas, bem como categorias de bens e serviços, para os quais taxas reduzidas podem ser aplicadas, são fixadas pela legislação europeia²⁸. Disposições específicas para o sistema harmonizado contidas na Diretriz 2006/112/EC apenas se aplicam para uma porção do território de alguns Estados-membros, e algumas vezes para regiões com competências tributárias autônomas. Por exemplo, de acordo com o art. 105 da Diretriz 2006/112/EC, regiões autônomas, como Açores e Ilha da Madeira, podem aplicar alíquotas mais baixas do que aquelas aplicáveis para o território continental português²⁹. Além daquelas explicitamente mencionadas na Diretriz, outras previsões podem ser estabelecidas de acordo com condições estritamente materiais e procedimentais, sendo revisadas pela Corte Europeia de Justiça³⁰.

A extensão da harmonização no campo do IVA torna quase impossível para os Estados-membros distribuírem competências tributárias a autoridades regionais.

²⁸ Council directive 2006/112/CE of 28 November 2006 on the common system of value added tax, *O.J.*, L 349, 11 December 2006, Title VIII.

²⁹ See also Directive 2006/112/CE, art. 142.

³⁰ Directive 2006/112/CE, art. 395. For an example of review by the ECJ, see ECJ, 14 September 2006, C-case C-228/05, *Stradasfalti*.

Ainda, em relação a áreas semi-harmonizadas, como no que se refere às alíquotas, a Diretriz sobre IVA impõe um padrão de alíquota e no máximo duas alíquotas reduzidas, as quais têm que ser aplicadas a todo fornecimento de bens e serviços de mesma natureza, em consonância com o princípio da neutralidade. Alíquotas regionais, não apenas inevitavelmente multiplicariam o número de alíquotas em um único Estado-membro, como apenas conduziriam a uma aplicação de diferenças para o mesmo tipo de fornecimento de bens e serviços, dependendo da região onde estariam localizados. Isso iria, assim, bem mais longe do que seria permitido pela Diretriz do IVA. No que toca às isenções, estas são geralmente compulsórias e mesmo no caso onde um espaço para manobra existe para os Estados-membros, por exemplo, na adoção de exclusões no campo de isenção sobre a locação de propriedade imóvel ainda não contida na Diretriz (Diretriz 2006/112/CE, art. 136), essas exclusões teriam de ser aplicadas sobre todo o território nacional. Diferenciação regional seria, assim, conflitante com o princípio da neutralidade e, assim, seria contrária à legislação da UE. A única possibilidade seria introduzir na diretiva do IVA a possibilidade de transferência de competência tributária para regular alguns elementos do tributo no âmbito regional, mas seria altamente improvável que um acordo com unanimidade fosse alcançado pelo Conselho, devendo-se, ainda, contar com a possibilidade da Comissão aceitar colocar a proposta na pauta de votação do Conselho, o que é ainda mais improvável. Ademais, a Diretriz do IVA contém uma proibição de adotar tributos sobre o volume de negócios diferentes do IVA³¹. Às regiões não seria assim permitido, de acordo com a legislação da UE, adotar esses tributos, mesmo que elas tivessem recebido competências por sua Constituição nacional.

Impostos sobre o consumo são também objeto de várias diretrizes relativas à manufatura de tabaco, bebidas alcoólicas, bem como produtos de índole energética (antigamente limitada a petróleo, estendida desde 2003 para carvão e coque, gás e eletricidade)³². Os elementos harmonizados tratam do fato gerador, da definição dos produtos sujeitos aos tributos harmonizados, das alíquotas mínimas e isenções, embora várias disposições sejam estabelecidas em favor de vários Estados-membros, incluindo disposições regionais. Por exemplo, alíquotas reduzidas podem ser aplicadas sobre o rum produzido em “departamentos franceses ultramarinos”, ou sobre a cerveja produzida localmente na região portuguesa autônoma da Madeira³³. Numa decisão muito questionável em 2005, o Conselho permitiu, até mesmo, que por três anos fosse concedida competência tributária na área de tributação de combustíveis a determinadas regiões francesas³⁴. No entanto, essas disposições na área

³¹ Directive 2006/112/EC, Art. 401. On the application of this prohibition by the ECJ, see ECJ, 3 Oct. 2006, Case C-475/03, Banca popolare di Cremona.

³² The list of the Directives on harmonized excise duties can be found in the EUR-LEX Directory of European Union legislation in force, under the reference 09.30.20.

³³ Council Decision 2008/417/EC of 3 June 2008 authorizing Portugal to apply a reduced rate of excise duty on locally produced beer in the autonomous region of Madeira, *O.J.*, L 147, 6 June 2008, pp. 61-62; Council Decision 2007/659/EC of 9 October 2007 authorizing France to apply a reduced rate of excise duty on traditional rum produced in its overseas departments and repealing Decision 2002/166/EC, *O.J.*, L 270, 13 October 2007, 12-14.

³⁴ Council Decision 2005/767/EC of 24 October 2005 authorising France to apply differentiated levels of taxation to motor fuels in accordance with Article 19 of Directive 2003/96/EC, *O.J.*, L 290, 4

de impostos sobre o consumo são supostamente concedidas temporariamente a Estados-membros e periodicamente revistas pela Comissão europeia.

Ademais, de acordo com a Diretriz 2008/118/EC, aos Estados-membros são permitidos impor tributos não imunizados sobre os produtos em questão para “propósitos específicos” e “contanto que esses tributos estejam em consonância com as regras comunitárias aplicáveis para impostos sobre o consumo ou valor adicionado em relação a tudo que diga respeito à determinação da base de cálculo, cálculo do tributo, forma de cobrança e fiscalização, mas sem incluir disposições sobre isenções”³⁵. Os Estados-membros continuam livres para impor tributos sobre o consumo sobre outros produtos que não os mencionados, bem como sobre serviços relacionados aos produtos sujeitos ao sistema harmonizado, sob a condição de que a tributação desses produtos “em comércio com os Estados-membros dê razão ao surgimento de formalidades relacionadas com as atividades transfronteiriças”³⁶. Vale a pena mencionar que a Corte já aplicou essas disposições para fins de tributos regionais e locais em dois precedentes importantes: o caso *Evangelischer Krankenhausverein Wien (EKW)*, relativo a um tributo municipal austríaco sobre bebidas³⁷ e o caso *Hermann*, sobre um tributo local alemão sobre o fornecimento de bebidas alcoólicas³⁸. Se no caso *Herman* a Corte considerou o tributo local compatível com a legislação da UE, no caso *EKW* a Corte considerou que o tributo austríaco era parcialmente contrário à legislação da UE. No particular, a Corte rejeitou o argumento posto pelo governo austríaco de que o tributo tinha a função de reforçar a autonomia tributária municipal. A Corte considerou que “reforçar a autonomia de imposto sobre a renda constitui um objetivo puramente orçamentário, o qual, como já foi indicado, isoladamente, não pode configurar um propósito específico no sentido do contemplado pelo artigo 3(2) da Diretriz do imposto sobre consumo”. A Corte, no entanto, aceitou limitar temporalmente os efeitos desse julgamento, sob o fundamento de que a retroatividade “traria confusão ao sistema por meio do qual os municípios austríacos são financiados” (parágrafo 59).

Tributos indiretos sobre a mobilização de capital são também harmonizados no âmbito europeu, mas a harmonização principalmente tem a forma de proibição de tributos de capital sobre a constituição e reestruturação de empresas e tributos sobre a emissão de valores mobiliários³⁹. Isso significa que os Estados-membros simplesmente perderam a competência para tributar essas operações, quer num âmbito nacional ou subnacional⁴⁰. Duas consequências são levantadas por

November 2005, p. 25-26. For a comment of this decision, see TRAVERSA, E. *L'autonomie fiscale des collectivités territoriales face au droit communautaire*. Brussels: Larcier, 2010, pp. 467-473. A renewal of this derogation has been granted in December 2010.

³⁵ Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC, *O.J.*, L 009, 14 January 2009, p. 12 - 30, art. 1, 2.

³⁶ Directive 2008/118/EC, art. 1, 3.

³⁷ ECJ, 9 de março de 2000, caso C-437/97, *Evangelischer Krankenhausverein Wien*.

³⁸ ECJ, 10 de março de 2005, caso C-491/03, *Hermann*.

³⁹ Council Directive 2008/7/EC, de 12 de fevereiro de 2008, relativo a tributos indiretos sobre a mobilização de capital, *O.J.*, L 46, 21 de janeiro de 2008, pp. 11-22, a qual substituiu a antiga Diretriz 69/335/EC.

⁴⁰ Council Directive 2008/7/EC, de 12 de fevereiro de 2008, relativo a tributos indiretos sobre a mobilização de capital, *O.J.*, L 46, 21 de janeiro de 2008, pp. 11-22, a qual substituiu a antiga Diretriz 69/335/EC.

conta dessa situação. Primeiro, a proibição se aplica do mesmo modo em todos os âmbitos de governo⁴¹. Segundo, uma competência hipotética em relação àqueles tributos que não podem ser transferidos; a transferência de competência em si constituiria uma violação do pacto europeu para os Estados-membros, mesmo se essa competência não for colocada em exercício pelas autoridades subnacionais⁴². A Diretriz 2008/8/EC exclui do âmbito de proibição vários tributos, entre os quais, tributos sobre o registro na transferência de propriedade imóvel, bem como tributos sobre a constituição de hipotecas, os quais, interessantemente, são um campo de competência regional ou local em alguns Estados-membros, por exemplo, a Bélgica. Relativamente aos tributos diretos, diretrizes de harmonização são improváveis de constituírem obstáculos para o exercício de autonomia regional tributária. Isso é parcialmente devido ao fato de que seu âmbito de aplicação é muito limitado, e porque eles se aplicam aos impostos sobre a renda de empresas, os quais são usualmente regulados no âmbito nacional dos Estados-membros. Ademais, no campo da tributação das empresas, as regras da UE sobre a proibição de auxílio do Estado permanecem as mais significantes ferramentas para restringir a soberania tributária dos Estados-membros e suas subdivisões, ao menos até a improvável adoção de uma base de cálculo comumente consolidada no campo de tributação das empresas.

4. Os Incentivos Tributários Regionais são Compatíveis com a Proibição de Auxílio Estatal e com o Código de Conduta dentro da UE?

O controle da UE sobre a concessão de auxílio estatal para empresas limita de maneira redundante o exercício de atribuição de competências tributárias pelos Estados-membros e suas subdivisões. O controle sobre o auxílio estatal exercido pela Comissão, baseado nos arts. 107-109 TFUE (antigos arts. 87 a 89 EC), cobre todas as medidas, financiadas por recursos públicos e atribuíveis a uma autoridade pública, a qual concede uma seletiva vantagem para certas empresas e em relação à qual o efeito é afetar o comércio no mercado interno comum e distorcer a competição. Essas medidas são geralmente proibidas, a não ser que elas possam se beneficiar de uma isenção listada no Tratado. Esse controle de compatibilidade de um auxílio estatal é única responsabilidade da Comissão e está sujeito a estritas regras procedimentais. O regime geral também se aplica para medidas tributárias⁴³, incluindo medidas adotadas por autoridades regionais⁴⁴, contanto que preencham os quatro critérios cumulativos do conceito de auxílio, como interpretado pela Corte de Justiça⁴⁵. Entre esses critérios, o critério decisivo é indubitavelmente o da sele-

⁴¹ Exemplo de aplicação da proibição contida na antiga Diretriz 69/335/EC a um tributo regional, vide ECJ, 11 de dezembro de 1997, caso C-8/96, *Locamion SA et Directeur des services fiscaux d'Indre-et-Loire (French regional tax on the registration of vehicles)*. Vide, TRAVERSA, E. *Op. cit.*, nota 34, pp. 414-415.

⁴² Essa transferência poderia ser realmente comparada, na lei criminal, a uma instigação a cometer uma ofensa, a qual usualmente seria punida, mesmo se a ofensa primária não for cometida.

⁴³ ECJ, 2 de julho de 1974, *Italy v. Commission*, caso 173/73.

⁴⁴ ECJ, 14 de outubro de 1987, *Germany v. Commission*, caso C-248/84, *ECR*, p. 4.013, point 17.

⁴⁵ Sobre o conceito de auxílio estatal, vide DONY, M. "La notion d'aide d'État". *Cahiers de Droit européen* n° 3-4, v. 29, 1993, pp. 399-344; SLOTBOOM, M. "State aid in community law: a broad or narrow definition?" *European Law Review* v. 20, 1995, pp. 289-301; WOUTERS, J.; HEES, B. Van.

tividade, em contraposição às medidas de aplicação geral, as quais são proibidas pela Legislação da UE, mesmo quando elas são muito favoráveis aos contribuintes. O auxílio pode ser territorialmente seletivo, quando a medida se aplique somente a parte do território entendido como uma estrutura de referência, usualmente o território de um Estado-membro, mas também materialmente seletivo, no caso em que uma medida fornece benefícios somente a um setor econômico em particular ou para empresas específicas. Como a prática da Comissão mostra, as reduções de um encargo tributário geral, o qual pode ser visto como um auxílio estatal proibido, pode ter diversas formas diferentes⁴⁶.

O controle da UE sobre o auxílio estatal é fortalecido, com relação à tributação direta sobre empresas, pelo desenvolvimento de instrumentos legais não vinculativos para combater a guerra fiscal entre os Estados-membros, em particular o Código de Conduta sobre a tributação das empresas. O Código de Conduta sobre tributação de empresas, apesar, ou talvez graças a isso, de sua natureza não vinculativa, prova ser o mais efetivo instrumento de combate a certos regimes especiais tributários estabelecidos pelos Estados-membros com vistas a atrair investidores de outros Estados-membros ou mesmo de terceiros Estados, e considerados danosos para toda a UE. Essas regras não obrigatórias podem dizer respeito a medidas tributárias adotadas por todas as autoridades dos Estados-membros, incluindo autoridades regionais e locais⁴⁷. Realmente, alguns regimes tributários especiais suprimidos graças ao Código de Conduta têm sido adotados não por governos centrais, mas por autoridades locais com extensiva autonomia fiscal. Essa característica não preveniu o Grupo Primarolo, responsável pela implementação do Código de Conduta, a declarar esses regimes danosos. Como em outros casos da legislação da UE, como o das liberdades de circulação ou diretrizes de harmonização tributária, as regras de proibição de auxílios estatais, bem como o regime do Código de Conduta, são, assim, em princípio, aplicáveis a medidas tributárias adotadas por autoridades locais dos Estados-membros. No entanto, em ambos os regimes, a autonomia tributária regional levanta questões adicionais e específicas.

“Les règles communautaires en matière d’aides d’État et la fiscalité directe: quelques observations critiques”. *C.D.E.* n° 5-6, 2001, p. 652 *et seq.*; JIMÉNEZ, A. Martín. “El concepto de ayuda de Estado las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del artículo 87”. 1 TCE. *Noticias de la UE* n° 196, 2001, p. 81 *et seq.*; PINTO, C. *Tax competition and EU law*. La Haye: Kluwer, 2003, pp. 107 *et seq.*; WINTER, J. “Redefining the notion of state aid in article 87(1) of EC Treaty”. *C.M.L.R.* n° 41, 2004, pp. 47-504; SUTTER, F. P. *Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen*. Wien, Linde Verlag, 2005, pp. 39-72; TRIANTAFYLLOU, D. “La fiscalité façonnée par la discipline des aides d’État”. *EC State Aid Law/Le droit des aides d’État dans la CE - Liber Amicorum Francisco Santaolalla Gadea*. Alphen/Rijn: Kluwer Law International, 2008, pp. 409-424.

⁴⁶ Relatório de 9 de fevereiro de 2004 sobre a implementação da nota da Comissão sobre a aplicação das regras de auxílios estatais sobre medidas relacionadas a tributação de empresas, COM (2004) 434. Vide, também, ROSSI-MACCANICO, P. “State aid review of business tax measures”. *European state aid law quarterly* n° 2, v. 6, 2007, pp. 215-230. Id. “The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures”. *EC Tax Review* n° 2, v. 16, 2007, pp. 90-103; WERNER, P. “Fiscal state aid: on tax exemptions and reimbursement of taxes”. *Cambridge yearbook of European legal studies 2006/2007* v. 9, 2007, pp. 481-505.

⁴⁷ No Relatório Primarolo, implementando o Código de Conduta, alguns regimes tributários regionais foram declarados danosos, por exemplo, medidas adotadas no País Basco. Vide, Primarolo Report of 29 nov. 1999, available on the European Commission (DG TAXUD) website, p. 24, measure A005.

Relativamente ao controle de auxílio estatal, a autonomia tributária regional pode ter um impacto sobre a qualificação da medida, e, portanto, sobre a compatibilidade da medida tributária regional. Tanto a Comissão como a Corte de Justiça reconhecem que o mero exercício, pelas autoridades regionais e locais dos Estados-membros, de competências tributárias autônomas que lhes tenham sido concedidas de acordo com disposições constitucionais, não constituem em si uma medida territorialmente seletiva⁴⁸. Uma medida adotada de acordo com tal autonomia não pode ser “a priori” classificada como auxílio estatal e ser contrária à legislação da UE. Tal afirmação não pode, no entanto, ser interpretada como dando uma carta em branco às autoridades regionais e locais dos Estados-membros para contornar a proibição de auxílio estatal aplicável às autoridades centrais dentro da UE. Várias hipóteses precisam ser examinadas. Uma hipótese é a do exercício de competência tributária puramente regional e local, é dizer, tributos autonomamente criados por autoridades subnacionais ou tributos anteriormente regulados por autoridades centrais em relação às quais a competência tenha sido transferida. Nesse caso, as diferenças na alíquota ou na base de cálculo não podem ser analisadas como auxílio estatal, mesmo sob a perspectiva das autoridades, as quais dariam o mais favorável tratamento tributário aos seus contribuintes. Por exemplo, menores alíquotas globais de registro aplicadas por uma das regiões da Bélgica podem não ter o efeito de transformar em auxílio estatal a simples diferença entre a alíquota aplicável numa região e as alíquotas aplicáveis em outras duas regiões.

Relativamente ao exercício de uma competência marginal de modificação do nível de tributação de um tributo, cuja competência é compartilhada no âmbito central e regional, duas distinções podem ser feitas. Primeiro, autoridades subnacionais poderiam ter ou um poder de aumentar, ou um poder de reduzir um tributo nacional ou federal (ou ambos). Segundo, essa competência poderia ser atribuída a todas as autoridades locais (do mesmo âmbito) do Estado-membro ou apenas a alguma ou mesmo uma delas. O exercício de aumentar uma alíquota fiscal, quer por meio de uma, ou de várias entidades subnacionais, dificilmente poderia constituir um auxílio estatal, uma vez que o critério da vantagem concedida não estaria presente. Mesmo se a maioria das regiões de um Estado-membro, excetuando uma delas, decidissem pelo aumento de uma alíquota de um tributo federal, as regiões que não tivessem feito isso não poderiam ser consideradas como tendo concedido auxílio estatal aos seus contribuintes somente por causa do comportamento de outras regiões.

Quando autoridades regionais dentro dos Estados-membros recebem a competência para reduzir o nível de tributação, poderia se adotar a mesma linha de raciocínio. No entanto, se parece provável que não haveria auxílio estatal se todas as regiões decidissem abaixar o nível de tributação, um uso assimétrico desse poder (por uma região, ou algumas delas) precisaria, necessariamente, ser examina-

⁴⁸ Vide, por exemplo, Commission Decision 2005/261/CE of 30 March 2004 on the aid scheme which the United Kingdom is planning to implement as regards the Government of Gibraltar Corporation Tax Reform, *O.J.*, L 085, 2 de abril de 2005, pp. 1-26, parágrafo 115, e ECJ, 6 de setembro de 2006, caso C-88/03, *Portugal v. Commission*, parágrafo 64.

do de acordo com um teste tripla que a Corte de Justiça adotou primeiro para o caso *Açores*, e depois confirmado no caso *UGT La Rioja*⁴⁹.

Esses casos diziam respeito - peculiar, mas não único na UE - à situação de uma região à qual foi concedida mais competência tributária de acordo com a Constituição local do que em relação à maioria das outras regiões do mesmo Estado-membro. A Corte decidiu considerar que em tal hipótese deveria ser apurado, para fins de excluir a qualificação de auxílio estatal, se a região adotando a medida tributária, tem “um papel fundamental em definir a situação política e econômica na qual empresas atuam”⁵⁰, o que implica uma autonomia política e fiscal no sistema doméstico do Estado-membro, a qual deve ser avaliada desde um ponto de vista constitucional, procedimental e de perspectiva financeira. De acordo com a Corte,

“(…) para que uma decisão tomada em tais circunstâncias possa ser considerada como tendo sido adotada no exercício de uma competência suficientemente autônoma, a decisão deve, em primeiro lugar, ter sido tomada por uma autoridade regional ou local, a qual tem, de um ponto de vista constitucional, um ‘status’ político e administrativo separado do governo central. Na sequência, deve ter sido adotada sem o governo central ter sido capaz de diretamente interferir em relação ao seu conteúdo. Finalmente, as consequências financeiras de uma redução da alíquota nacional sobre empresas na região não deve ser compensada por auxílios estatais ou subsídios de outras regiões e do governo central.”⁵¹

Nesse caso, a medida não pode ser considerada como um auxílio estatal territorialmente seletivo porque o quadro territorial de referência para determinar a seletividade da medida é o território da região em questão, e não todo o Estado-membro. No entanto, a medida poderia ser considerada seletiva de um ponto de vista material, como já aconteceu em muitas decisões da Comissão envolvendo o País Basco⁵².

O fato de uma medida ser considerada um auxílio estatal não implica que essa medida é incompatível com a legislação da UE. O regime da UE sobre auxílio estatal é, realmente, também uma ferramenta de política da UE para o desenvolvi-

⁴⁹ ECJ, 11 de setembro de 2008, casos conjuntos C-428/06 a C-434/06, *Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT-Rioja) e.a.* For a comment, see ARNESTO, D. “The ECJ’s Judgment regarding the Tax Autonomy of the Basque Country”. *European Taxation* nº 1, 2009, pp. 11-20. Vide, também, ECJ, 15 de novembro de 2011, *European Commission (C-106/09 P) and Kingdom of Spain (C-107/09 P) v. Government of Gibraltar and United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland*, assim como CFI, 18 de dezembro de 2008, casos conjuntos 211/04 e T-215/04, *Gibraltar and United Kingdom v. Commission*. For a comment, ROSSI-MACCANICO, P. “Gibraltar and the Unsettled Limits of Selectivity in Fiscal Aids”. *European State aid Law Quarterly*, 2009/1, pp. 63-72.

⁵⁰ ECJ, 6 de setembro de 2006, *Republic of Portugal v. Commission*, caso C-88/03, parágrafos 58 e 66.

⁵¹ ECJ, 6 de setembro de 2006, *Republic of Portugal v. Commission*, caso C-88/03, parágrafo 67. As the Court stated in *the UGT-Rioja case*, “(…) where an infra-State body is sufficiently autonomous, in other words, when it has autonomy from the institutional, procedural and economic points of view, it plays a fundamental role in the definition of the political and economic environment in which the undertakings operate. That fundamental role is the consequence of the autonomy and not a precondition for that autonomy.” (Parágrafo 55)

⁵² Vide a Commission Decision 2000/795/CE de 22 de dezembro de 1999, *O.J.*, 16 de dezembro de 2000, L 318, p. 36, ou a Commission 2003/192/CE de 20 de dezembro de 2001, *O.J.*, 24 de março de 2003, L 77, p. 1.

mento regional. A compatibilidade de um auxílio é avaliada pela Comissão, com base em critérios previstos no Tratado da UE. Entre esses critérios, o Tratado fornece algumas disposições para regiões de Estados-membros, as quais são consideradas social e economicamente abaixo da média da UE, de acordo com os critérios objetivos estabelecidos pela Comissão (vide TFUE, art. 107, parágrafo 3º, *a e c*)⁵³. Embora, essas “regiões” sejam definidas de acordo com critérios puramente geográficos, em alguns Estados-membros, incluindo a Itália, elas cobrem o território de autoridades políticas autônomas.

Relativamente à aplicação do Código de Conduta, poderia imaginar-se se o fato de uma medida tributária danosa ser adotada por autoridades regionais de um Estado-membro poderia ter um impacto sobre sua qualificação. A resposta é claramente negativa. É verdade que o Código de Conduta deve ser aplicado a esquemas tributários que derivem de um (nacional) regime comum tributário. Esse conceito se refere, em princípio, ao sistema tributário do Estado-membro, entendido como um unidade única. No entanto, no que respeita a certos regimes tributários adotados por autoridades locais, o grupo Primarolo, nos casos onde não era possível comparar o regime regional com uma referência nacional, tomou como referência nacional o regime tributário da autoridade regional⁵⁴.

5. Em Direção a um Reconhecimento Explícito na Legislação da UE da Autonomia Tributária das Entidades Subnacionais dos Estados-membros?

Após essa análise área por área dos assuntos levantados pela aplicação da legislação da UE sobre competências tributárias regionais, a questão que tem de ser perguntada é se as regiões da UE e os órgãos locais com autonomia de poderes tributários possuem “status” específico dentro da legislação da UE ou não. Para que seja dada uma resposta adequada, essa questão deveria ser dividida em três sub-questões: (a) as limitações da UE para a soberania tributária dos Estados-membros se aplicam a órgãos regionais?; (b) a legislação da UE, em alguns casos, leva em consideração o fato de que órgãos subnacionais na Europa têm autonomia de competência tributária?; e (c) a legislação da UE tem um impacto sobre a transferência de competência tributária autônoma a entidades subnacionais?

Em primeiro lugar, é preciso se perguntar se a legislação da UE contém restrições específicas para a autonomia tributária regional, é dizer, restrições diferentes daquelas aplicáveis ao exercício de competências tributárias por governos centrais. É realmente de conhecimento que a legislação da UE restringe a soberania tributária dos Estados-membros. Como a Corte de Justiça repetidamente declarou: “para dar poderes às instituições europeias, os Estados-membros têm de se submeter a correspondentes limitações aos seus direitos soberanos. Isso adere ao sistema do

⁵³ Sobre a incompatibilidade de auxílios estatais, vide Commission Regulation (EC) No 800/2008 of 6 August 2008 declaring certain categories of aid compatible with the common market in application of Articles 87 and 88 of the Treaty (General block exemption Regulation), *O.J.*, L 214, 9.8.2008, pp. 3-47, Art. 13 and 14 and Guidelines on National Regional aid for 2007-2013, *O.J.*, C 54, 4.3.2006, p. 13.

⁵⁴ Vide the Primarolo Report, the analyses of the tax regimes of the Basque Country (Spain), Gibraltar (United Kingdom) and the Aland islands (Denmark), in particular the mesures A005 and B012.

tratado que no campo tributário não é uma exceção a essas limitações”⁵⁵. Existem, no entanto, na legislação da UE, limites que se aplicam especificamente a autoridades locais dos Estados-membros, as quais têm, de acordo com a lei interna, autonomia de poderes tributários.

Por um lado, a extensão da Corte de Justiça ao escopo de algumas liberdades de circulação no comércio interno dentro dos Estados-membros, em particular, mas não apenas a proibição de tributos aduaneiros ou taxas com efeitos equivalentes entre os Estados-membros, especialmente restringe os poderes dos governos regionais em adotar medidas tributárias que constituem obstáculos internos para o comércio entre os Estados. Em alguns países como a Bélgica e a Itália, medidas regionais, constituindo obstáculos entre os Estados para liberdades econômicas, são proibidos pela lei nacional. Entretanto, esse não é o caso em todos os Estados-membros. Ademais, pode acontecer que, mesmo em Estados-membros como a Bélgica e a Itália, Cortes regionais não necessariamente têm que seguir a jurisprudência da Corte de Justiça, na medida em que aplicável a liberdades econômicas domésticas. Portanto, esse poderia ser um argumento para justificar uma evolução na jurisprudência da Corte de Justiça em direção a uma aplicação mais ampla de todas as liberdades da UE, é dizer, também para situações internas.

Por outro lado, a aplicação das regras da UE sobre auxílio estatal especificamente parece limitar o exercício de competências tributárias pelas autoridades regionais e locais dos Estados-membros, as quais não possuem substancial autonomia institucional, procedimental e financeira. Nesses casos, qualquer uso dessa autonomia de competência tributária que reduziria o encargo fiscal dos contribuintes, mesmo se aplicável a todos os contribuintes, em comparação a contribuintes localizados em outras regiões do mesmo Estado, seria proibida de acordo com o regime de proibição de auxílio estatal, a não ser se de acordo com o controle da Comissão da UE.

Em segundo lugar, há hipóteses em relação às quais a legislação da UE explicitamente reconhece, e até mesmo fortalece, a autonomia fiscal (e financeira) de governos locais. Garantias explícitas e autonomia fiscal de autoridades regionais ou locais nos Estados-membros são primariamente encontradas no campo de auxílio estatal. As autoridades regionais e locais dos Estados-membros podem realmente encontrar no sistema de controle de auxílio estatal a empresas da UE uma efetiva ferramenta para preservar sua autonomia fiscal. Primeiro, o sistema de auxílio estatal é usualmente neutro em relação a sistemas nacionais de alocação de competências, em relação aos quais, a todas as regiões são dados as mesmas competências tributárias. Ademais, o uso equivocado de competências tributárias assimétricas por uma região pode ser considerado como auxílio estatal, o qual constitui proteção para determinadas regiões dos Estados-membros⁵⁶. Outro exemplo de como o auxílio estatal favorece a autonomia regional, é o regime de distribuição a certas (mais pobres) regiões dos Estados-membros (vide acima). Isso pode ser visto como

⁵⁵ Vide, por exemplo, ECJ, 13 de dezembro de 1967, caso 17/67, *Neumann Hauptzollamt Hof v. Saale*.

⁵⁶ Vide the Commission Decision 2000/795/EC of 22 Dec. 1999, *O.J.*, 16 Dec. 2000, which was adopted after a formal complaint of a neighbouring region of the Basque Country.

legitimador do exercício, pelas autoridades políticas de cujo território coincide com as regiões econômicas favorecidas, de competências tributárias autônomas.

De modo similar, o desenvolvimento na Corte de Justiça de jurisprudência em relação a liberdades de circulação, e o regime do Código de Conduta estabelecido para combater a guerra fiscal, permite às autoridades locais dos Estados-membros não apenas proteção contra medidas protecionistas adotadas por outros Estados-membros, mas também contra aquelas levadas a efeito por outras regiões ou órgãos locais dentro dos Estados-membros, as quais poderiam ter impacto sobre o comércio entre regiões.

Ademais, o Tratado especificamente protege certas regiões. Realmente, algumas regiões da UE, caracterizadas por uma “estrutura social e econômica (...), a qual é agravada por seu isolamento, insalubridade, pequeno tamanho, dificuldade topográfica e clima, dependência econômica sobre alguns produtos, cuja perpetuação e combinação (desses fatores) restringe o seu desenvolvimento” possuem um “status” especial de acordo com o art. 349 TFUE (antigo art. 299 EC). Essas regiões periféricas são os “departamentos ultramarinos da França”, Açores, Madeira e Ilhas Canárias, as quais são todas regiões que possuem certo nível de autonomia tributária. Por decisão do Conselho, essas regiões podem possuir regimes tributários especiais com relação a liberdades de circulação que, por exemplo, permitam a elas cobrar tributos normalmente contrários às disposições do Tratado da UE sobre a circulação de bens⁵⁷. Elas são geralmente excluídas do escopo de tributação das diretrizes de harmonização ou beneficiadas por isenções específicas. Finalmente, em relação ao auxílio estatal recebido por regiões periféricas, critérios mais flexíveis para compatibilidade de ajuda regional são aplicados, em particular para admissão de ajuda operacional (normalmente excluída) ou para o cálculo do teto do nível de ajuda⁵⁸. E mesmo no Código de Conduta sobre tributação das empresas, suas especificidades são levadas em consideração. Parágrafo G do Código de Conduta dispõe que:

“na medida em que as medidas tributárias são usadas para dar suporte ao desenvolvimento econômico de regiões específicas, uma avaliação será feita de se, tais medidas, são proporcionais aos objetivos das metas buscadas. Em avaliando isso, particular atenção será dada para as características especiais e limitações *no caso de regiões periféricas e pequenas ilhas, sem comprometer a integridade e coerência da ordem comunitária legal, incluindo o mercado comum e as políticas comuns.*”

Além desses claros exemplos de reconhecimento explícito pela UE de autonomia tributária e financeira das autoridades regionais e locais, há situações em

⁵⁷ Vide Council Decision 2004/162/EC of 10 Feb. 2004 concerning the dock dues in the French overseas departments and extending the period of validity of Decision 89/688/EEC, L 52, 21 Feb. 2004, p. 64; Council Decision 2002/546/CE of 20 June 2002 on the AIEM tax applicable in the Canary Islands, *O.J.*, L 179, 9 July 2002, p. 22.

⁵⁸ Sobre o “status” de regiões periféricas, vide European Parliament resolution of 20 May 2008 on the strategy for the outermost regions: achievements and future prospects (2008/2010(INI)), *O.J.*, C 279 E, 19/11/2009, p. 2; Commission Communication from the of 12 September 2007, “Strategy for the outermost regions: achievements and future prospects”, COM(2007)050, Commission communications of 12 May 2004 (COM(2004)0343) and 23 August 2004 (COM(2004)0543) on a stronger partnership for the outermost regions.

relação às quais as instituições europeias e, em particular a Corte de Justiça, parecem implicitamente reconhecer as especificidades dessas autoridades. Em vários casos, parece que a Corte foi influenciada pelas potenciais consequências de suas decisões sobre a autonomia fiscal e financeira de governos locais e regionais. Por exemplo, no caso de tributos em que as receitas são alocadas para autoridades locais e regionais, a obrigação de repagamento retroativo, ligada com a declaração de incompatibilidade com a UE, pode ser especialmente onerosa e prejudicar a estabilidade financeira dessas comunidades. Em dois casos, um relativo à livre circulação de bens (Legros), o outro sobre a harmonização dos impostos sobre consumo (EKW), a Corte levou em consideração a necessidade de preservar a autonomia financeira das autoridades locais para dar um benefício de não retroatividade para a sua decisão⁵⁹. Embora autonomia financeira e tributária sejam dois conceitos diferentes, parece que a Corte, por salvaguardar o primeiro, indiretamente protege o segundo. Realmente, a não retroatividade da decisão da Corte de Justiça, por manter os efeitos das disposições tributárias passadas das autoridades locais dos Estados-membros, preserva os efeitos do exercício passado da competência tributária autônoma pelas autoridades regionais e locais.

Outro exemplo de jurisprudência de “região amigável” diz respeito à interpretação das limitações contidas nas diretrizes de harmonização tributária. Em decisões no caso *Hermann* sobre tributos municipais sobre bebidas alcoólicas⁶⁰ e no caso *Banca popolare di Cremona* sobre o IRAP italiano (tributo regional sobre atividades produtivas)⁶¹, a Corte de Justiça adotou interpretações inovadoras da lei subjacente da UE, respectivamente do art. 3 da Diretriz 92/12/EEC e do art. 33 da sexta Diretriz IVA, a qual, particularmente, favoreceu autoridades subnacionais nesses casos com relação a municípios alemães e italianos⁶².

Finalmente, também a terceira subquestão, sobre se a legislação da UE ter influência sobre a transferência de competência tributária para autoridades locais e regionais deve ser respondida positivamente. É verdadeiro que de acordo com a Corte de Justiça, “quando as disposições do Tratado ou regulações conferem poderes aos Estados-membros ou impõem obrigações de implementação da legislação da UE, a questão de como exercer esses poderes e a implementação dessas obrigações poder ser cedida por Estados para órgãos estatais nacionais, é somente dependente do sistema constitucional de cada Estado”⁶³. Essa declaração, no entanto, deveria ser caracterizada em relação à alocação de competências tributárias entre autoridades centrais e locais dentro dos Estados-membros.

A legislação da UE, realmente, pode ser um obstáculo para processos de federalização e descentralização dentro dos Estados-membros. Esse é o caso para fins

⁵⁹ ECJ, 16 de julho de 1992, caso C-163/90, *Administration des douanes et droits indirects c. Léopold Legros e.a.*, parágrafo 34; 9 de março de 2000, caso C-437/97, *Evangelischer Krankenhausverein Wien (EKW)*.

⁶⁰ ECJ, 10 de março de 2005, caso C-491/03, *Hermann*.

⁶¹ ECJ, 3 de outubro de 2006, caso C-475/03, *Banca popolare di Cremona*.

⁶² It is worth comparing the IRAP decision with the *Dansk Denkavit* decision (ECJ, 31 March 1992, C-200/90, *Dansk Denkavit et Poulsen Trading*), and the *Hermann* decision with the EKW ruling (case C-437/97).

⁶³ ECJ, 15 de dezembro de 1971, casos conjuntos 51/71 a 54/71, *International Fruit Company NV et autres c. Produktschap voor groenten en fruit*; ECJ, 1º de junho de 1999, caso C-302/97, *Klaus Konle v. Republik Österreich*, parágrafo 63.

dos tributos harmonizados, especialmente o IVA e, em menor extensão, dos impostos sobre consumo. No entanto, Estados-membros permanecem livres para alocar a inteira parte de suas receitas geradas pelo sistema harmonizado de tributos para autoridades locais e regionais. Poderia se perguntar se há uma obrigação de “standstill” para os Estados-membros evitarem a transferência de tributos a autoridades subnacionais quando diante de iniciativas da Comissão em direção a mais harmonização, por exemplo relativamente a uma base de cálculo corporativa consolidada (CCCTB).

Esse é também o caso dos tributos não imunizados, quando as transferências levariam obstáculos às liberdades econômicas ou constituiriam auxílio estatal proibido ou guerra fiscal dentro do significado do Código de Conduta. Em particular, as liberdades econômicas, como interpretadas pela Corte de Justiça, fazem ser muito difícil alocar, em relação ao mesmo tributo, o poder de regular a obrigação tributária de residentes e não residentes para diferentes autoridades sem estrita coordenação. Essa situação causaria, inevitavelmente, violações das liberdades de circulação⁶⁴. A única solução para manter a separação das competências tributárias para residentes e não residentes alinhada com os padrões europeus seria fiscalizar a legislação federal e regional (em toda a região) e assegurar que cada modificação de uma ou outra autoridade não causasse violação das liberdades europeias. Isso comprometeria a razão mesma do motivo, pelo qual as competências tributárias tenham sido transferidas para as regiões, isso quer dizer, para permitir que elas diferenciassem entre contribuintes e de acordo com preferências regionais. Portanto, parece mais razoável concluir que a legislação europeia requer que a competência para residentes e não residentes deva ser concedida na legislação doméstica a uma mesma autoridade. Recentes exemplos têm mostrado nas regiões da Bélgica, como no caso *Eckelkamp*⁶⁵, ser esse o melhor caminho para assegurar uma periódica implementação da legislação europeia dentro da legislação tributária regional.

6. Conclusões e Propostas

Várias conclusões gerais podem ser trazidas, como o impacto da lei comunitária sobre o exercício de competências tributárias por autoridades regionais e locais. Essas conclusões não são isentas de ambiguidades. Elas podem, até mesmo, numa certa medida, parecerem contraditórias. Em geral, a aplicação da legislação da UE para fins de competências tributárias de autoridades regionais e locais restringe o real e potencial exercício dessas competências. No entanto, em alguns casos, a atribuição de competências tributárias a autoridades regionais e locais em si mesma é prejudicada pela aplicação da legislação da UE. Inversamente, em alguns poucos casos, pode ser observado que a aplicação da legislação da UE tem o efeito direto e indireto de favorecer os poderes autônomos das autoridades regionais e locais em matéria tributária, poderes estes concedidos de acordo com a legislação interna. Esse é o caso em fenômenos específicos de guerra fiscal ou certos obstácu-

⁶⁴ Sobre o problema, vide the opinion of Adv-Gen. Saggio of 1 July 1999 in the joint cases C-400 to C-402/97, as well as Traversa, E. Traversa, *L'autonomie fiscale des collectivités territoriales face au droit communautaire*, Brussels, Larcier, 2010, parágrafos 269 a 275.

⁶⁵ ECJ, 11 de setembro de 2008, caso C-11/07, *Eckelkamp*.

los tributários protecionistas entre órgãos de política subnacional dentro do Estado-membro.

Várias propostas podem ser formuladas para melhorar o atual quadro institucional da UE⁶⁶. Em primeiro lugar, uma coordenação mais sistêmica entre as instituições da UE e as autoridades regionais poderia ser de ajuda para ambos os lados. Essa coordenação necessita reconhecer o papel de atuação das autoridades locais e regionais dos Estados-membros na implementação da legislação da UE. Quando de acordo com a lei nacional, as autoridades locais e regionais tenham que implementar a legislação da UE, as instituições da UE deveriam levar a interna divisão de responsabilidades devidamente em consideração, por exemplo, estabelecendo um diálogo institucional diretamente com os órgãos locais e regionais competentes.

Com vistas a assegurar a efetividade da legislação da UE, bem como a eficiência do controle de sua implementação, é, no entanto, necessário que essa consideração da responsabilidade das autoridades locais e regionais não diminua, conseqüentemente, a responsabilidade do Estado-membro como um todo (o governo central). Um compromisso poderia ser o de que o Estado-membro e as autoridades locais e regionais seriam consideradas corresponsáveis em relação ao cumprimento das obrigações derivadas da filiação de um Estado à UE, notadamente em relação à implementação das diretrizes de harmonização na lei nacional. No entanto, o reconhecimento das autoridades regionais e locais não deveria levar a uma aplicação diferenciada das disposições da UE, de acordo com o nível do governo dentro do respectivo Estado-membro competente para a implementação da lei comunitária. Por exemplo, medidas tributárias tomadas por órgãos locais e regionais não deveriam ser excluídas, como regra, do escopo de aplicação da proibição de auxílio estatal. Essa diferenciação prejudicaria a efetividade e uniformidade da legislação da UE, em particular com relação às garantias conferidas diretamente aos cidadãos da UE.

As dificuldades encontradas para explorar os limites da UE ao exercício das competências das autoridades locais e regionais no campo da tributação parece encontrar sua fonte principalmente na indeterminada extensão de competências na área fiscal dentro da UE. Essa indeterminação deriva do modo de distribuição das competências tributárias para a Comunidade, a qual é baseada em critérios funcionais, com relação a objetivos não tributários, notadamente o alcance do mercado comum, e não está relacionada com qualquer responsabilidade financeira. Uma reforma institucional no âmbito da UE deveria, portanto, levar em conta, particularmente, uma integração harmônica do sistema, em relação à qual as competências sejam compartilhadas com os sistemas nacionais dos Estados-membros de acordo com um modelo que combina uma governança multinível e não hierárquica juntamente com a efetividade da legislação da UE.

Num momento em que vários Estados-membros, como a Bélgica e a Itália, consideram conferir novas competências tributárias às autoridades regionais e lo-

⁶⁶ Better coordination would furthermore improve the overall efficiency of EC regional policy. Vide. ANSELL, C., PARSONS, C.; DARDEN, K. "Dual networks in European, regional development policy". *Journal of common market studies* nº 3, 1997, pp. 347-375.

cais, é de particular importância levar em consideração as obrigações emanadas da legislação da UE. Na Bélgica, a perspectiva de uma nova reforma constitucional, depois das eleições de 13 de junho de 2010, permite um aumento das competências tributárias das regiões. É fundamental que os progressos da integração tributária europeia sejam devidamente levados em conta nas futuras negociações institucionais nacionais. Igualmente, na Itália, a recente implementação, em 2009, dos princípios constitucionais do “federalismo fiscal” adotados em 2001, é dizer, da divisão das competências tributárias entre o Estado, as regiões e as autoridades locais, terá que ser consagrada de acordo com os requisitos da UE. Mesmo considerando que o IRAP, o tributo que arrecada a maior parte das receitas das regiões italianas, foi declarado compatível com a Diretriz IVA pela Corte de Justiça (caso C-475/03), o desenvolvimento de uma política tributária autônoma pelas regiões levantará, no entanto, novos debates, como o da proteção das liberdades econômicas internas no comércio entre as regiões e o aumento da guerra fiscal entre os entes do País⁶⁷.

Em conclusão, o estudo da legislação da UE tem muito que trazer ao debate interno dos Estados-membros sobre a divisão de competências tributárias, entre Estado e autoridades locais e regionais, especialmente, por dar novo foco às questões institucionais sobre a importância da proteção dos direitos individuais dos contribuintes-cidadãos. Inversamente, as reformas reais dentro Estados-membros, relativas à divisão de competências tributárias, baseada na responsabilidade financeira dos órgãos locais e regionais, traz à luz uma condição essencial a ser cumprida, de modo a transformar a UE em um órgão político supranacional. Essas reformas internas reforçam o fato de que o exercício de poderes autônomos, é dizer, do direito de livremente adotar regras obrigatórias, não pode ser dissociado da responsabilidade, ou seja, da obrigação de arcar com as consequências, sejam elas legais, políticas ou orçamentárias, de aplicação dessas regras em relação aos seus destinatários.

⁶⁷ Sobre esses temas, GALLO, F. “Il federalismo fiscale cooperativo”. *Rass. Trib.*, nº 2, 1995, pp. 275-284.