

Direito Tributário Europeu* e **

Tom O'Shea

MA LLM (Tax). Professor de Direito Tributário da Queen Mary University of London.

1. Introdução

O direito tributário europeu (*EC Tax Law*) é um ramo do direito distinto tanto do direito tributário internacional assim como dos sistemas tributários dos Estados-membros da Comunidade Européia (CE). Crescente é a sua importância, bem como seu impacto nas legislações domésticas dos Estados-membros.¹ A pesquisa nessa área geralmente requer um enfoque interdisciplinar em razão da interligação que as instituições da Comunidade Européia apresentam, da qual originam e resultam questões de cunho político ou econômico; o impacto fiscal de todas as políticas existentes na Comunidade Européia, a natureza das leis e dos instrumentos legislativos presentes na Comunidade Européia, a jurisprudência do Tribunal de Justiça Europeu, os limites impostos aos Estados-membros na forma em que estes podem disciplinar seus sistemas tributários e a interação entre a legislação doméstica, o direito tributário comunitário e o direito tributário internacional.

O pesquisador ou estudioso do direito tributário europeu poderá procurar respostas às questões relacionadas ao tema por meio da análise de fatos históricos, tendências e o próprio desenvolvimento deste ramo do direito, ou ainda, através da adoção de método comparativo de estudo. Nesse aspecto, tendo em vista que as tradições e as características de cada política fiscal adotada pelos diferentes Estados-membros da Comunidade Européia são distintas entre si, torna-se interessante investigar como tais diferenças podem impactar no desenvolvimento do direito tributário europeu. Da mesma forma, grande parte da pesquisa em temas do direito tributário europeu pode resultar em soluções empíricas, com base na economia ou em política fiscal. A ampliação da Comunidade Européia poderá refletir em termos políticos econômicos à União Européia, podendo causar problemas específicos relacionados à tomada de decisões na esfera fiscal.² Implicações orçamentárias e decisões políticas permearão cada aspecto das políticas ao abrigo da Comunidade Européia.³ Dessa forma, o estudioso do direito tributário europeu é

* Este artigo foi preparado para publicação em novembro/2001, sendo acrescentado texto posterior em junho/2004. Meus agradecimentos sinceros à Professora Judith Freedman, à Professora Marise Cremona, ao Professor Philip Baker e ao Dr. Loukas Mistelis, pela ajuda e comentários com relação aos rascunhos deste. Quaisquer erros remanescentes pertencem exclusivamente à minha pessoa.

** Tradução: Dr. Murilo Mello, *LLM* pela *Queen Mary University of London (QMUL)* e Advogado Tributarista em São Paulo, e Prof. Dr. João Dácio Rolim, *LLM* pela *LSE*, Doutor pela *UFMG*, Professor da *FGV Law* e Pesquisador pela *QMUL*.

¹ Vide o Comunicado da Comissão COM (2001) 260 final: *Tax Policy in the EU - Priorities for the Years Ahead*.

² Unanimidade é geralmente requerida por várias decisões na esfera fiscal. Isto se tornará cada vez mais difícil de atingir após o crescimento da Comunidade Européia. Conseqüentemente, novas formas de procedimentos decisórios deverão ser introduzidas para prevenir estagnação. Uma proposta é fazer uso crescente dos procedimentos de cooperação previstos no Tratado de Amsterdã e que serão estendidos pelo Tratado de Nice. Vide COM (2001) 260 final (parágrafo 4.4).

³ <http://europa.eu.int/pol/index-en.htm>.

geralmente levado a um enfoque interdisciplinar na busca de respostas para as questões relacionadas ao tema.

São várias as obras no ramo do direito comunitário que podem auxiliar na compreensão da matéria. Para um conhecimento geral sobre o direito na Comunidade Européia existe a obra de Weatherill e Beaumont (1999), *EU Law*. Esta obra aprofundada contém uma visão geral da Comunidade Européia com seções específicas sobre tributação. O melhor trabalho introdutório do Reino Unido, para fins de direito tributário europeu, é a obra escrita por Willians (1998), *EC Tax Law*. Outro excelente trabalho em direito tributário europeu é a obra de Terra e Watel (2001), *EC Tax Law*. Este trabalho abrange grande parte dos principais temas fiscais, sendo um livro padrão para a área. Um outro recente trabalho que poderá ser útil é a obra de Easson (1993), *Taxation in the European Community*.

A pergunta que se pode fazer é: por onde se pode começar? Pode ser uma tarefa desafiadora para alguém estudar direito tributário comunitário sem possuir conhecimentos anteriores em direito da comunidade. Em que extensão compete à Comunidade Européia ou aos Estados-membros legislar em matéria tributária? A resposta a essa pergunta será o principal objetivo desse artigo. Para tanto, será dada ênfase às áreas interessantes do direito tributário, destacando-se, em primeiro lugar, uma análise geral da estrutura das instituições da Comunidade Européia e, depois, uma visão geral dos tratados da Comunidade Européia - o Tratado de Roma e o Tratado da União Européia.

2. Quadro Institucional da Comunidade Européia

Um ponto interessante de partida é analisar como o direito tributário se encaixa na organização institucional da Comunidade Européia. As principais instituições da Comunidade Européia são: o Conselho de Ministros, o Conselho Europeu, a Comissão Européia, o Parlamento Europeu e o Tribunal de Justiça das Comunidades Européias. No processo legislativo, cada uma dessas instituições desempenha um papel importante, mas o envolvimento do Conselho Europeu é limitado para fins de lançar ou propor iniciativas políticas importantes e para encontrar soluções políticas do mais alto grau (artigo 4 do Tratado da União Européia). Assim o Conselho não tem funções legislativas dentro da Comunidade Européia.

O Conselho de Ministros (Conselho)⁴ é o órgão legislativo mais importante no quadro institucional da Comunidade Européia, sendo composto por ministros representantes dos governos de cada Estado-membro da Comunidade. Um representante da Comissão Européia atende, constantemente, às reuniões do Conselho. A Comissão Européia participa ativamente das reuniões do Conselho tendo em vista que este órgão é o iniciador de propostas legislativas. O Conselho poderá aprovar leis por meio de três formas: através do processo de votação unânime, através do processo de “votação por maioria qualificada”⁵ (artigo 205 do Tratado da

⁴ Existem diferentes Conselhos para diferentes assuntos governamentais, como, por exemplo, transporte, agricultura etc.

⁵ Artigo 205(2) do Tratado de Roma (TCE). Votação por maioria qualificada permite a aprovação de legislação com uma maioria específica com votos “de peso” no Conselho que podem ser congregados. A votação por maioria qualificada se tornou uma forma normal de grande parte das votações que ocorrem no Conselho. É esperado que a votação por maioria qualificada assuma importância cada vez maior à medida do crescimento e ampliação da Comunidade Européia. Atualmente pare-

Comunidade Européia) e através do processo de “votação por maioria simples”. Geralmente, o Conselho poderá emendar propostas legislativas feitas pela Comissão Européia, exclusivamente através da votação unânime (artigo 251 do Tratado de Comunidade Européia). Este procedimento cria um equilíbrio no processo legislativo, tendo em vista que a Comissão Européia pode emendar suas próprias propostas a qualquer tempo, o que ajuda formar um consenso ou um acordo ideal em termos legislativos. Atualmente, se a legislação de impostos diretos for harmonizada, caberá ao Conselho proceder com unanimidade para atingir esse fim.

O Conselho Europeu compreende os chefes de estado ou governo dos Estados-membros, junto com o Presidente da Comissão Européia.⁶ Importante notar que o Conselho composto por chefes de estado ou de governos é órgão distinto do Conselho de Ministros, uma vez que a este foram outorgados poderes de decisão pelo Tratado.

A Comissão Européia (Comissão) é uma instituição internacional única. Referido órgão desempenha diferentes funções dentro do quadro institucional da Comunidade Européia, tais como, executiva (aplicação e fiscalização da lei), legislativa, mediação e prestação de serviços civis no âmbito comunitário. A Comissão Européia também desenvolve funções executivas especialmente na esfera do direito concorrencial. Grande parte do poder legislativo que a Comissão detém decorre de delegação por parte do Conselho, que delega aos Comissários de cada área de atuação poder para tomada de decisões.

Enquanto a Comissão Européia é o órgão que inicia o processo legislativo europeu, o Conselho (em propostas da própria Comissão após consultar o Parlamento Europeu) é o órgão responsável pela aprovação da legislação. O Parlamento Europeu desempenha apenas uma função consultiva nas questões tributárias (artigos 94 e 330 do Tratado de Roma). O Comissário representa a Comissão Européia no Conselho. No cenário político europeu, a Comissão Européia exerce considerável influência política em razão dos poderes que este órgão possui para iniciar legislação e para emendar propostas de legislação de forma a obter acordo definitivo com o Conselho. Se, por exemplo, o Conselho pretende introduzir nova legislação, a Comissão Européia poderá realizar emendas ou alterações apropriadas/convenientes para assegurar votos suficientes no Conselho para a aprovação do novo texto legislativo. Desta forma, a Comissão Européia é órgão essencial na introdução, criação, negociação e formatação do produto legislativo final. De outro lado, a Comissão Européia possui considerável poder legislativo para aprovar legislação delegada. Ademais, a Comissão possui poder para conduzir procedimentos administrativos contra Estados-membros que possam falhar ou que resultam em infrações no cumprimento das obrigações perante a Comunidade Européia. Nas áreas de política concorrencial e administração dos fundos da Comunidade Européia, a Comissão possui consideráveis poderes executivos, que se estendem no controle de gastos de determinadas partes do orçamento europeu.

ce que os maiores Estados-membros (com dois Comissários para fins de representatividade) pretendem trocar o poder de votação crescente no Conselho, baseado na maioria qualificada, por uma redução no número de Comissários (para apenas um).

⁶ Assistidos por seus respectivos Ministros das Relações Exteriores e por um membro da Comissão.

O Tribunal de Justiça Europeu (Tribunal) exerce um papel significativo na área de tributação da Comunidade Européia. Suas decisões são mandatórias, interpretam o direito comunitário e exercem controle de legalidade sobre a legislação secundária européia. Além disso, a jurisprudência do Tribunal de Justiça criou uma variedade de princípios do direito comunitário, como se pode observar inclusive de decisões mais antigas proferidas pelo Tribunal.⁷ O poder de reinterpretar o direito comunitário por parte do Tribunal concede, por sua vez, uma flexibilidade para as cortes/tribunais nacionais envolvidos com assuntos fiscais da Comunidade Européia haja vista a opção dada às cortes/tribunais nacionais de acatarem uma decisão do Tribunal ou de devolverem a matéria para nova apreciação do Tribunal, objetivando, dessa forma, a modificação na decisão inicial proferida. Um ponto interessante para pesquisa e estudo seria analisar até que ponto o Tribunal vem atuando como “legislador positivo”, investido de poderes legislativos, além de seus poderes judiciais. A este fenômeno poderia ser atribuído o nome ativismo judicial.

A jurisdição do Tribunal de Justiça Europeu é limitada, restrita aos poderes atribuídos a este órgão pelo Tratado das Comunidades Européias. Entretanto, com a evolução jurisprudencial, a jurisdição do Tribunal foi expandida. Os direitos e liberdades fundamentais presentes no Tratado da Comunidade Européia (conforme se verá mais adiante) outorgam poderes e competência ao Tribunal para determinar se os Estados-membros infringiram ou não o Tratado. Para assegurar a uniformidade do direito tributário comunitário o Tribunal de Justiça Europeu profere opiniões formais através do procedimento de “Consultas Preliminares” (artigo 234 do Tratado da Comunidade Européia). Este procedimento é importante porque permite instâncias inferiores de qualquer corte ou tribunal dos Estados-membros da Comunidade Européia requerer uma opinião formal ao Tribunal de Justiça acerca da interpretação do direito comunitário. Este procedimento permite que todos os tribunais e cortes nacionais dos Estados-membros façam parte do sistema judiciário europeu. A revisão judicial dos atos da legislação européia é um procedimento que se encontra disponível e passível de utilização, como, por exemplo, nos casos em que se constata o desrespeito a procedimentos ou princípios da Comunidade Européia ou em casos que se verifique que uma questão se encontra além do que estabelece o Tratado da Comunidade Européia. O Tribunal também possui competência para julgar as ações movidas pela Comissão Européia ou os próprios Estados-membros, contra outros Estados-membros que venham a desrespeitar ou infringir obrigações estabelecidas pelos Tratados da Comunidade Européia.

O Tribunal de Justiça Europeu é investido de competência e poderes que podem ser utilizados para promover mudanças do ponto de vista fiscal no âmbito do direito comunitário ou doméstico. O poder de aprovar uma nova legislação (integração positiva) pertence aos Estados-membros ou a Conselho da União Européia, desde que atribuída competência necessária para tanto. Entretanto, muitas

⁷ Por exemplo, a doutrina do “efeito direto”. Certas provisões da mencionada Diretiva podem conferir direitos aos indivíduos e pessoas jurídicas no evento da Diretiva não ser corretamente incorporada à legislação doméstica. As provisões devem ser claras e sem ambigüidade, e com o objetivo de concederem direitos. Um indivíduo ou uma pessoa jurídica podem requerer a uma corte ou tribunal nacional a obtenção de uma medida judicial com base em uma Diretiva.

vezes, o Tribunal, através de suas funções jurisdicionais, consegue atingir resultados semelhantes através da interpretação do direito comunitário, de forma que as normas tributárias domésticas devem ser alteradas ou modificadas pelos Estados-membros a fim de atender às obrigações previstas no Tratado da Comunidade Européia.⁸ Por exemplo, o direito tributário internacional distingue o contribuinte residente, tributado em sua renda mundial, e o contribuinte não-residente, tributado somente na renda apurada pelo Estado da fonte. Em algumas situações, à luz do direito tributário europeu, essa distinção poderá implicar em uma forma, direta ou oculta, de discriminação baseada nos critérios de nacionalidade (para pessoas físicas) ou local de constituição (para pessoas jurídicas). A jurisprudência do Tribunal de Justiça Europeu é, portanto, significativa e continua a ter um impacto crescente nos sistemas tributários dos Estados-membros.⁹

O trabalho do advogado-geral é usado pelo Tribunal como uma forma preliminar de investigar todos os assuntos relacionados a um caso, quer sejam apontados pelas partes, quer sejam considerados relevantes pelo próprio advogado-geral. A conclusão do trabalho do advogado-geral é muito persuasiva, o que não implica dizer, contudo, que esta será auto-aplicável ou mandatória para o Tribunal de Justiça Europeu. Essa opinião poderá ser aceita ou rejeitada na íntegra pelo Tribunal, ou ainda, utilizada parcialmente tão-somente no que o Tribunal considerar relevante, rejeitando a parte excedente.

O Tribunal de Justiça Europeu decidiu no caso Costa (1964) que o direito comunitário deveria prevalecer sobre as leis internas dos Estados-membros. Dessa forma, os Estados-membros cometerão infrações ou violações de obrigações previstas no direito comunitário se aprovarem leis ou celebrarem tratados internacionais contrários ao direito comunitário. Nesse aspecto, vale analisar e aprofundar estudos com relação aos impactos dos julgados proferidos pelo Tribunal de Justiça Europeu com relação aos sistemas tributários dos Estados-membros. Como a jurisprudência pode ter alterado o *modus operandi* e a forma dos sistemas tributários europeus? Os Estados-membros estão acatando decisões proferidas pelo Tribunal ou simplesmente redesenhando ou reformulando seus sistemas fiscais com o intuito de encontrar alternativas para aplicar regras fiscais semelhantes? Uma área de extrema importância para futuras pesquisas será a influência da jurisprudência do Tribunal de Justiça Europeu às questões fiscais. Este assunto será tratado de forma concisa abaixo, após o exame dos pilares da Comunidade Européia - o Tratado da Comunidade Européia (e emendas) e o Tratado da União Européia (e emendas).

3. Tratado de Roma - Visão Geral

A versão consolidada do Tratado estabelecendo a Comunidade Européia é parte integrante da legislação primária existente no direito comunitário.¹⁰ Uma

⁸ Um bom exemplo desses poderes pode ser visto em Schumaker (1995), em que o Tribunal Europeu analisou o caso envolvendo um trabalhador de fronteira que pagava mais impostos na Alemanha simplesmente porque ele não era residente lá.

⁹ A título de exemplo, a legislação do crédito fiscal francês, a legislação britânica relacionada ao *repayment supplement* no caso de crédito pago a maior e a legislação grega relativa à tributação de filiais de instituições financeiras.

¹⁰ Para completar a legislação primária, deve-se atentar ao Tratado da União Européia que criou a União Européia (veja artigo 4 do Tratado da União Européia). Este artigo determina os objetivos

visão geral de seus principais artigos, relevantes para a esfera fiscal, torna-se necessária e útil para compreensão de seu objeto.

Os artigos iniciais estabelecem funções, atividades e políticas comuns da Comunidade Européia. Referidos artigos descrevem os limites e poderes da Comunidade e introduzem o conceito da subsidiariedade. A estrutura institucional da Comunidade Européia é delineada através de previsões legais que implicam o cumprimento de obrigações por parte dos Estados-membros com as regras estabelecidas pelo Tratado sendo que qualquer forma de discriminação sob a forma de nacionalidade é proibida (artigos 2-12 do Tratado da Comunidade Européia).

Os direitos fundamentais do Tratado implicam a livre circulação de mercadorias, serviços, capital, pessoas e o direito à liberdade de estabelecimento (artigos 23-31, 39, 43, 49 e 56 do Tratado da Comunidade Européia). As regras de “integração negativa” consistem nos direitos de livre circulação, proibição contra discriminação com relação à nacionalidade (artigo 12 do Tratado da Comunidade Européia) e regras concorrenciais¹¹ que especificam que os Estados-membros e nacionais da Comunidade não estão autorizados a fazer.¹² Tais regras são aplicadas pelo Tribunal de Justiça Europeu e interpretadas de forma abrangente, ajudando a criar o Mercado Comum Europeu.

O Título VI é denominado “Regras Comuns à Concorrência, à Fiscalidade e à Aproximação das Leis” (artigos 81-97 do Tratado da Comunidade Européia). Os subsídios concedidos pelos Estados são considerados ilegais em determinadas circunstâncias. Em matéria de subsídios concedidos pelos Estados, os tributos podem se tornar um problema à medida que os Estados concedem benefícios fiscais para determinadas áreas de negócios. Um subsídio fiscal pode se tornar um auxílio fiscal indireto proibido. Nesse aspecto, o artigo 90 do Tratado impede os Estados-membros de criarem e cobrarem tributos indiretos sobre produtos de outros Estados-membros em excesso aos tributos já cobrados sobre os mesmos produtos existentes naquele Estado.

Ao Conselho é concedido o poder para proceder à harmonização no campo dos tributos indiretos (artigo 93 do Tratado da Comunidade Européia) à medida que referida harmonização é necessária para assegurar o estabelecimento e funcionamento do mercado comum europeu. O Conselho possui ainda o poder, conforme preceitua o artigo 94 do Tratado da Comunidade Européia, de promulgar diretivas para a “aproximação das referidas leis, regulamentos ou provimentos ad-

da União Européia. Do ponto de vista do estudioso do direito tributário, o artigo 6 do Tratado da União Européia é interessante porque dispõe que a “União Européia deverá respeitar as liberdades fundamentais conforme garantidas através da Convenção Européia para a Proteção dos Direitos Humanos e Liberdades Fundamentais ... como princípios do direito comunitário”. Nesse contexto, oportunidades crescentes na área de pesquisa são criadas, tais como: a tributação e os direitos fundamentais.

¹¹ Artigos 81-89 do Tratado da Comunidade Européia dispõem sobre regras de direito concorrencial e artigos 90-93 do Tratado dispõem sobre questões fiscais.

¹² Por exemplo: artigo 23 - proíbe a imposição de tributos aduaneiros que possuem efeito equivalente; artigo 39 (2) - abolição de qualquer discriminação com base na nacionalidade entre trabalhadores; artigo 43 - deverão ser proibidas restrições às liberdades de estabelecimento de nacionais de um Estado-membro no território de um outro Estado-membro assim como restrições à liberdade da prestação de serviços dentro da comunidade; artigo 56 (1) - restrições no movimento de capital; artigo 56 (2) - trata sobre pagamentos entre Estados-membros e entre Estados-membros e terceiros países são proibidos.

ministrativos dos Estados-membros que possam afetar o estabelecimento e funcionamento do mercado comum”. Importante notar que o Conselho deve agir de forma unânime, o que implica dizer que cada Estado-membro possui uma forma de “veto fiscal”.

O artigo 293 do Tratado da Comunidade Européia é importante porque os Estados-membros são obrigados a negociarem entre si “com o objetivo de assegurar o benefício de seus nacionais” - ou seja, dentre outras questões, a abolição da dupla tributação dentro da Comunidade.¹³

Finalmente, existe ainda um poder residual (artigo 308 do Tratado da Comunidade Européia) que confere competência ao Conselho (que deve agir de forma unânime) se eventualmente se fizer necessária a tomada de ação em nível comunitário para se manter os objetivos da Comunidade sendo que, referida ação ou medida, não se encontra prevista ou disciplinada no âmbito do tratado.

4. Instrumentos Legislativos do Direito Comunitário

A Parte Cinco do Tratado da Comunidade Européia descreve os poderes e funções das instituições comunitárias, bem como suas respectivas funções e competências no quadro institucional da Comunidade Européia (artigos 189-267 do Tratado da Comunidade Européia). O artigo 249 do Tratado da Comunidade Européia determina os principais instrumentos legais utilizados pela Comunidade (Regulamentos, Diretivas, Decisões,¹⁴ Recomendações ou Opiniões¹⁵).

4.1. Regulamentos e diretivas

Estes dois instrumentos legais são os principais instrumentos da legislação comunitária secundária. Vale notar que os Regulamentos e Diretivas são instrumentos legais significativamente diferentes entre si. O Regulamento possui um caráter vinculante e auto-aplicável para todos os Estados-membros sem a possibilidade de qualquer questionamento quanto à sua legalidade e aplicabilidade. Nesse aspecto, a título de exemplo, o Código Aduaneiro Comunitário¹⁶ é uniformemente aplicado e observado por todos os Estados-membros da Comunidade Européia.¹⁷

¹³ O Tribunal de Justiça Europeu manifestou-se em Gilly (1998) que este artigo não possui efeito direto. Refere-se ele à negociação de tratados para se evitar dupla tributação que concerne ao direito tributário internacional e não ao direito tributário europeu.

¹⁴ Uma decisão possui efeito vinculante tão-somente à pessoa a quem é dirigida.

¹⁵ Recomendações e Opiniões não são vinculantes e auto-aplicáveis por si só mas criam o que se chama de *soft law*. *Soft law* não é uma norma com efeito coercitivo, mas persuasiva e particularmente mandatória se, por exemplo, utilizada e aplicada pelo Tribunal de Justiça Europeu como uma ajuda no ato de interpretar uma Diretiva. Um exemplo de *soft law* é o Código de Conduta para o Combate à Concorrência Fiscal Prejudicial. Referido código não é uma norma com poder coercitivo, mas os Estados-membros se comprometeram a cumpri-lo à medida que haja adesão ao referido documento. Ademais, existe uma considerável força política e uma pressão inerente por trás de normas dessa natureza. Dessa forma, referidas normas assumem a característica e os efeitos que uma lei pode produzir - *soft law*. Similarmente, se uma Recomendação é editada, os Estados-membros poderão adotá-la, mas sem necessariamente esta norma produzir efeitos coercitivos sobre os mesmos no caso de seu descumprimento ou não observância. *Soft law* é particularmente importante na esfera de tributos diretos, em que unanimidade é necessária. Vide COM (2001) 260 final (parágrafo 4.3).

¹⁶ Regulamento CEE 2.913/92 e Regulamento CEE 2.454/93.

¹⁷ Isto poderá ser contrastado com o regime do Imposto sobre Valor Agregado da Comunidade Européia, implementado por meio de Diretivas, incorporadas às legislações domésticas de forma diferente.

De outro lado, a Diretiva é vinculante tão-somente quanto ao resultado e objetivo que esta pretende atingir. Contudo, o objetivo pretendido pela Diretiva, e a forma como o mesmo será atingido, pertence exclusivamente à competência individual de cada Estado-membro. A Diretiva possui um certo grau de flexibilidade para os Estados-membros, característica esta que o Regulamento não possui. As Diretivas são implementadas e incorporadas às instâncias nacionais por meio de leis nacionais. Por exemplo, o regime do Imposto sobre Valor Agregado (IVA) é adotado por todos os Estados-membros, sendo que a Sexta Diretiva IVA¹⁸ foi incorporada ao direito inglês por meio do *Value Added Tax Act 1994* (VATA 1994).¹⁹ Cada Estado-membro possui sua própria legislação de imposto sobre valor agregado - semelhante entre si, mas ao mesmo tempo diferente - do VATA 1994. Vale observar que algumas normas das Diretivas são auto-aplicáveis e possuem um “efeito direto”²⁰ em cada Estado-membro, ou seja, dispensam a necessidade da promulgação de legislação doméstica para fins de validação e incorporação ao direito interno, apesar de que isto não elimina a obrigatoriedade da promulgação de leis domésticas.

4.2. Implementação das diretivas

A implementação de Diretivas à legislação doméstica dos Estados-membros geralmente resulta na introdução incorreta ou incompleta dos seus objetivos a serem alcançados. Nesse contexto, por tal característica, referido procedimento geralmente desencadeia problemas aos Estados-membros e à realização de negócios, particularmente aqueles que envolvam atividades transfronteiriças. Por tal motivo, o estudioso do direito tributário poderá se beneficiar deste certo “tumulto” e incertezas quanto à implementação das diretivas pelos Estados-membros. Um estudo interessante poderá envolver uma reflexão quanto às vantagens e desvantagens da implementação da legislação comunitária através das Diretivas. Referido estudo poderá levar em consideração porque no processo legislativo a utilização de Diretivas, ao invés dos Regulamentos, é preferida. Adicionalmente, poderá também se verificar a existência de divergências quanto à transposição de Diretivas às instâncias nacionais dos Estados-membros, que acabam por resultar em distorções e problemas administrativos para a realização de negócios no âmbito da Comunidade Européia.

Em termos de impostos diretos, existe pouca atividade legislativa nessa área. Isto se deve principalmente em razão da possibilidade do “veto fiscal” por parte dos Estados-membros e a necessidade de unanimidade de aprovação no Conselho. Alguma legislação relacionada aos impostos diretos já foi aprovada: Diretiva relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-membros diferentes (Diretiva do Conselho 90/434/CEE) e Diretiva relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-membros diferentes (Diretiva do Con-

¹⁸ Sexta Diretiva do Conselho 77/388/CEE, de 17 de maio de 1977.

¹⁹ VATA 1994 consolidou a legislação inglesa do imposto sobre valor agregado.

²⁰ Diretivas podem criar direitos para pessoas naturais ou jurídicas que se encontram em desvantagem pela não-implementação ou implementação imprópria de uma Diretiva. Referidos direitos podem ser aplicados contra os Estados-membros nas cortes e tribunais nacionais. O uso das diretivas resultou num considerável número de processos litigiosos no âmbito fiscal.

selho 90/435/CEE). Analisando-se como os Estados-membros implementaram (ou não implementaram) estas duas diretivas desperta o interesse por parte de pesquisadores e estudiosos dado ao crescimento de fusões e aquisições européias nos últimos anos. De outro lado, mais recentemente, os Estados-membros concordaram quanto à implementação do Código de Conduta para o Combate à Concorrência Fiscal Prejudicial²¹ e a Diretiva para a Tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros,²² que se encontra em vias de aprovação.

A Diretiva relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões e cisões introduz o diferimento no âmbito tributário relacionado a determinadas reorganizações empresariais que ocorrem no âmbito da comunidade. O escopo exato da Diretiva permanece incerto e sua implementação para fins da legislação doméstica também provou ser extremamente problemática em face da sua complexidade.

Enquanto a Diretiva relativa ao regime fiscal comum às fusões e cisões regulamenta os custos fiscais envolvidos no estabelecimento de relações transfronteiras entre países distintos, a Diretiva relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas²³ objetiva regulamentar os custos fiscais subseqüentes relativos ao lucro recebido de uma subsidiária. O pagamento de dividendos a uma empresa controladora qualificada, por parte de uma empresa subsidiária, se encontra isento do imposto de renda na fonte, sendo concedida ainda isenção sobre tais rendimentos a empresa controlada sediada no outro Estado-membro. Aos estudiosos do direito tributário, o disposto no artigo 1 da referida Diretiva que trata da norma antiabuso poderá chamar atenção no que tange à forma de como a Diretiva foi implementada nos Estados-membros nesse aspecto.²⁴

No momento, a única “entidade européia” que existe é a sociedade com personalidade jurídica denominada de Agrupamento Europeu de Interesse Econômico - AEIE (Regulamento CEE 2.137/85). O estatuto recentemente adotado - Estatuto Europeu de Empresas - somente entrará em vigor em 2004. Como essas empresas ou formas jurídicas de entidades irão impactar nos cenários europeu e nacional dos Estados-membros? Como esses tipos societários serão utilizados nas relações econômicas transfronteiras, em face das limitações e vantagens existentes? A utilização do referido estatuto poderá ser crescente, podendo despertar interesse ao estudioso do direito tributário.

Importante observar ainda outras duas formas de legislação secundária: a Convenção relativa à eliminação da dupla tributação no caso de correção dos lucros provenientes de operações entre empresas associadas e a Diretiva relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-membros no domínio dos impostos diretos.

A Diretiva que trata da assistência mútua fiscal entre os Estados²⁵ incentiva e autoriza a troca de informações de natureza fiscal entre as autoridades competen-

²¹ COM (97) 495 final.
http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/french/publications/official_doc/com495_oct1997/en/pdf.

²² <http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l310040.htm>.

²³ Vide De Hosson (1990) para uma revisão da Diretiva sobre sociedades mães e sociedade afiliadas.

²⁴ Por exemplo, a Grécia teve problemas particulares com a definição de “companhia” grega, para se beneficiar da Diretiva (Nikolopoulos, 2001).

²⁵ Diretiva do Conselho 77/799/EEC conforme emenda da Diretiva do Conselho 79/1.070/EEC.

tes dos Estados-membros. Entretanto, referida legislação possui suas limitações. Um estudo interessante seria investigar a interação entre a Diretiva que trata da assistência mútua fiscal, legislação nacional e os tratados para se evitar a dupla tributação, considerando que referida diretiva não pode determinar que uma empresa residente em um Estado-membro sempre participe de uma consulta ou solicitação efetuada por outro Estado-membro.²⁶

A Convenção relativa à eliminação da dupla tributação no caso de correção dos lucros provenientes de operações entre empresas associadas (Convenção 90/463/CEE) é uma tentativa de resolver alguns problemas encontrados por grupos multinacionais no campo dos preços de transferência. A mencionada Convenção utiliza-se do princípio *arm's length*. Talvez, uma questão importante para fins de pesquisa nessa área é se este princípio (*arm's length*) se apresenta como a escolha mais correta e apropriada para a solução de questões dessa natureza ou se, de outro lado, outra forma de método (*apportionment*)²⁷ deveria ser utilizada. Da mesma forma, seria interessante saber a aplicabilidade da referida Convenção assim como o impacto do comércio eletrônico na área de preços de transferência.

4.3. O Tribunal de Justiça Europeu e respectiva jurisprudência

A jurisprudência do Tribunal de Justiça Europeu em matéria fiscal inclui casos envolvendo o IVA. Nesse aspecto, referida jurisprudência poderá envolver interpretações concernentes à Sexta Diretiva IVA. Referida jurisprudência poderá tecer considerações acerca de como as Diretivas IVA foram implementadas nas respectivas instâncias nacionais, apresentando argumentos técnicos já discutidos e analisados pelo Tribunal (tais como, “direito ao crédito” e outras numerosas questões). Esta é uma área interessante e muito atrativa, com várias opções para pesquisas futuras. Os Estados-membros, ao implementarem de forma diferente os objetivos a serem alcançados pelas Diretivas IVA, ocasionaram muita confusão e controvérsias, culminando com vários processos litigiosos no âmbito da Comunidade.

Uma área também interessante de pesquisa com relação à jurisprudência do Tribunal de Justiça Europeu consistirá no exame de como o tribunal expandiu a aplicação dos “direitos fundamentais” comunitários na esfera fiscal. Isto representa uma espécie de intromissão pela Comunidade na competência dos Estados-membros,²⁸ porque é o TJE que determina quando o direito comunitário é aplicável no campo dos tributos diretos.²⁹ Ao longo dos anos, a linha divisória entre a autonomia e a competência dos Estados-membros, para legislar em matéria fiscal, em

²⁶ A Diretiva para mútua assistência tornou-se extremamente importante desde que se estendeu ao VAT. Ver Regulamentação EEC 218/92.

²⁷ Proporcionalidade poderá ser usada para racionalmente dividir o lucro total de uma empresa multinacional entre os Estados em que opera. O tributo será cobrado sobre os lucros de acordo com a fórmula predeterminada. Vale observar que os países-membros da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) evitam a utilização da alocação (*apportionment*), mas este método poderá implicar vantagens relevantes para os países da Comunidade Européia que venham a adotar o sistema internamente.

²⁸ Estados-membros possuem competência em assuntos relacionados à legislação de impostos diretos.

²⁹ Schumaker (1995) e Metallgesellschaft (2001). Vide também Eurowings (1999), parágrafo 32.

contraposição à possibilidade de o Tribunal de Justiça Europeu influenciar referidas decisões, se moveu consideravelmente. Uma questão interessante a ser analisada seria onde o Tribunal demarcará a linha divisória no futuro.

Com relação à residência das empresas,³⁰ os Estados-membros usam critérios diferentes para estabelecer elementos de conexões para fins fiscais - lugar de criação, local da sede, sede de direção etc. De outro lado, o Tratado da Comunidade Européia inclui uma variedade de critérios no capítulo que trata das liberdades para fins de estabelecimento.³¹ A interação entre esses dois tipos de regras - os elementos de conexão para as empresas e a liberdade de estabelecimento utilizando os conceitos de filial e subsidiária - levou à instauração de diversos processos judiciais que datam de 1986, tais como o caso “Avoir Fiscal” ou também conhecido como o caso do crédito fiscal francês (1986). Problemas continuarão a ocorrer em razão da aplicação de conceitos existentes no Tratado da Comunidade Européia e das disposições contidas nas Convenções para se evitar a dupla tributação³² no que se refere, por exemplo, aos critérios de não discriminação aplicáveis no caso de filiais ou de “estabelecimentos permanentes”³³ apesar de este último não implicar na existência de uma empresa independente da outra, mas sim e tão-somente a continuação de uma mesma pessoa jurídica sem autonomia.

Alguns trabalhadores de fronteira obtiveram êxito com a jurisprudência dos Tribunais,³⁴ enquanto outros não obtiveram tanto sucesso.³⁵ Similarmente, na área de serviços transfronteiras,³⁶ a jurisprudência do Tribunal de Justiça Europeu continua a suscitar repercussões para os sistemas nacionais.³⁷ A questão para o estudioso do direito tributário consiste em analisar qual será a extensão e a influência da jurisprudência do Tribunal de Justiça Europeu nos próximos anos. Será que um sistema tributário único e uniforme para todos os Estados-membros será adotado por todos os Estados-membros com unanimidade?³⁸ Como a Comunidade Européia diverge, do ponto de vista fiscal, de outros mercados comuns como os Estados Unidos da América, Austrália, Suíça ou áreas de livre comércio como a Alca (Área de Livre Comércio das Américas)?

³⁰ Vide Daily Mail (1988), Avoir Fiscal (1986), Halliburton (1994), ICI vs. Colmer (1998), St. Gobain (2001), Royal Bank of Scotland (1999) e Hoechst (2001).

³¹ O artigo 43 do Tratado da Comunidade Européia proíbe restrições na liberdade de estabelecimento de nacionais de Estados-membros no território de outro Estado-membro. Isto se estende às restrições para se abrir agências, filiais, ou subsidiárias por nacionais de qualquer Estado-membro estabelecido no território de qualquer Estado-membro.

³² Por exemplo, o artigo 24 (3) do Modelo da Convenção para evitar Dupla Tributação da OCDE determina que a tributação de estabelecimento permanente no Estado não poderá ser menos favorável que a tributação para os residentes daquele mesmo Estado.

³³ O Tratado da Comunidade Européia determina que as filiais deverão ser tratadas da mesma forma que os residentes através do princípio da não-discriminação. Se a liberdade de estabelecimento ocorre através da abertura de uma filial em um Estado-membro, essa filial deve ser tratada da mesma forma que o residente do Estado desde que ambos estejam na mesma situação. Para um bom exemplo, veja o caso Royal Bank of Scotland (1999).

³⁴ Biehl (1990), Schumaker (1995), Wielocks (1995), Asscher (1996) e Terhoeve (2004).

³⁵ Werner (1993), Gilly (1998) e Gshuind (1999).

³⁶ Bachmann (1992), Safir (1998) e Vetergaard (1999).

³⁷ Safir (1998).

³⁸ Vide COM (2001) 260, final, para os entendimentos da Comissão Européia.

5. Algumas Áreas Importantes para Futura Pesquisa no Âmbito do Direito Europeu

5.1. União monetária e econômica

A adoção do euro, como unidade monetária comum, e o estabelecimento da Comunidade Econômica Européia terão o condão de produzir impacto profundo na legislação tributária de todos os quinze Estados-membros, apesar de que apenas doze Estados aderiram ao euro. Importante notar que a Comunidade Econômica Européia está intimamente ligada com as políticas fiscais de todos os Estados-membros.

5.2. Tributação como ferramenta econômica governamental

A independência fiscal, para os Estados-membros, afigura-se como um importante instrumento de política econômica, ainda mais se a competência para o exercício das políticas econômicas e monetárias foi totalmente transferida para a Comunidade. A tributação pode ser usada como um instrumento governamental para retardar ou acelerar a economia. Os Estados-membros, ao abdicarem do poder de tributar em favor da Comunidade Européia, ocasionaram uma transferência desse controle político sobre a economia para a alçada da Comunidade Européia. Nesse contexto, pode-se alegar que esse fator beneficia a integração do mercado comum, sob a perspectiva inclusive da realização de negócios no âmbito da Comunidade Européia. Todavia, em determinado momento, esse fenômeno poderá sofrer rejeições ou, até mesmo, não ser aceito por parte dos Estados-membros. Referido tema introduz uma interessante discussão capaz de levar à interação de diversas matérias - econômica, social, fiscal, política - e conceitos como *statehood* e *nation-state*, possibilitando uma oportunidade de pesquisa multidisciplinar.

5.3. Tributação e outras políticas da Comunidade Européia

A interação entre política fiscal e outras políticas da Comunidade Européia não devem ser esquecidas ou colocadas de lado. Nós já analisamos como a tributação poderá impactar nas políticas européias, *v.g.*, meio ambiente, energia, assuntos regionais, assim como em questões sociais, *v.g.*, tributação de pensões e planos de previdência.³⁹ A eliminação de obstáculos fiscais para a livre prestação de serviços transfronteiriços é extremamente importante e significativo à medida que o mercado comum se desenvolve.

5.4. Política e coordenação fiscal

Outra área de interesse é a política fiscal e a coordenação fiscal no âmbito da Comunidade Européia. Cada Estado-membro possui seu próprio sistema de tributação e suas próprias idéias e conceitos de como a tributação deverá ser introduzida, conduzida e aplicada. Com exceção de algumas regras que se apresentam uniformes do ponto de vista político, operadores econômicos invariavelmente se depararão com quinze sistemas tributários diferentes (ou com outros novos, à medida que diferentes Estados passem a integrar a Comunidade), o que resulta, para as empresas, a necessidade de conhecer e cumprir diferentes obrigações de natu-

³⁹ Vide COM (2001) 214, final.

reza fiscal, atender procedimentos administrativos variados e aplicar alíquotas e bases de cálculo diversas. O direito comunitário e o direito tributário internacional aumentarão ainda mais a complexidade, os custos e a burocracia em operações transnacionais no âmbito da Comunidade Européia.

Na área fiscal, a Comissão vem atuando ativamente em termos de propostas legislativas, especialmente no campo da tributação indireta, característica esta que não se nota com o mesmo sucesso no campo da tributação direta. Essa forma de bloqueio ocorre em razão da divisão de poderes que permeia o cenário institucional da Comunidade Européia. A competência em termos fiscais é retida pelos Estados-membros com exceção se referida competência for transferida para as instituições da Comunidade Européia. Entretanto, os sistemas fiscais de todos os Estados-membros devem observar o direito comunitário.

Um estudo interessante poderá ser a análise de como os sistemas tributários dos Estados-membros estão se aproximando uns dos outros. Até que ponto os sistemas tributários necessitam de harmonização e porque a harmonização ocorre? Será que os impostos indiretos precisam de mais harmonização em relação aos impostos diretos?⁴⁰ Poderá ser de interesse explorar a essência da harmonização e sua relação com a coordenação e aproximação de iniciativas. Quais os papéis de cada Estado-membro nesse processo? Poderá ser ainda interessante investigar as categorias de harmonização tais como a harmonização por meio de processo legislativo, a harmonização como resultado de competição na esfera concorrencial e harmonização como consequência de outras formas de pressão, como, por exemplo, o Código de Conduta para o Combate à Concorrência Fiscal Prejudicial.

5.5. Interação entre a legislação doméstica, o direito comunitário e o direito tributário internacional

A jurisprudência do Tribunal de Justiça Europeu vem constantemente buscando encontrar respostas nessa área.⁴¹ Trabalhadores de fronteira,⁴² empresas prestando serviços transfronteiriços dentro da Comunidade Européia⁴³ e negócios operando dentro do mercado comum⁴⁴ ou internacionalmente podem muitas vezes apresentar situações de conflito em razão da legislação doméstica dos Estados-membros em interação com o direito tributário comunitário e as regras de direito tributário internacional. Conflitos podem ocorrer em razão das regras do direito tributário internacional que determina a residência de determinadas pessoas físicas ou jurídicas em um país específico.⁴⁵ Ao país de residência é permitido tributar os rendimentos das pessoas físicas auferidos mundialmente (*worldwide taxation*). Referido conceito conflita com o regime de tributação pelo método de fonte que autoriza a tributação de certos rendimentos originados nos territórios dos países (*limited taxation*). O resultado que se verifica muitas vezes resulta na dupla tributação da renda.

⁴⁰ Vide parágrafo 3.1 COM (2001) 260 final.

⁴¹ Por exemplo, vide Wielockx (1995), Asscher (1996) e Gilly (1998).

⁴² Por exemplo, Schumaker (1995).

⁴³ Por exemplo, Vestergaard (1999).

⁴⁴ Por exemplo, Hoehchst (2001).

⁴⁵ Artigo 4 do Modelo da Convenção para evitar Dupla Tributação da OCDE.

5.6. *Convenções para se evitar a dupla tributação*

A comunidade internacional desenvolveu soluções no âmbito fiscal por meio de tratados bilaterais baseados na Convenção Modelo da OCDE para se evitar dupla tributação internacional (Baker, 1994). O país de residência eliminará o fenômeno da dupla tributação da renda, em certa medida, por meio do método do crédito fiscal ou através do método de isenção.⁴⁶ Todavia, o fenômeno da dupla tributação nem sempre é totalmente eliminado.⁴⁷

Para o pesquisador e estudioso do direito tributário existem várias alternativas e campos para a pesquisa nessa área tão complexa. Por exemplo, deverão todos Estados-membros adotar o método simples do crédito ou o da isenção?⁴⁸ Deverá existir uma única Convenção Modelo para se evitar a bitributação sob a forma de tratado multilateral, aplicável a todos Estados-membros da Comunidade Européia? O conceito de “residente virtual” é justificável? Deverão todos os residentes dos Estados-membros da Comunidade Européia possuir um *status* de “residentes europeus”? Qual será o impacto da Companhia Européia nessa área?

6. Conclusão

O direito tributário europeu possui uma gama variada de oportunidades para pesquisa não apenas para o jurista, mas também para o estudioso com perfil interdisciplinar. O direito tributário europeu continuará a impactar nos sistemas legais de cada Estado-membro e a negociação dos tratados internacionais. Nesse contexto ainda poderá se observar também a evolução da jurisprudência do Tribunal de Justiça Europeu no que tange aos temas voltados para o direito tributário europeu. Enquanto os Estados-membros se absterem das suas respectivas políticas de responsabilidade, no sentido de concordar na adoção e implementação de uma única legislação tributária européia, é bem provável que o Tribunal de Justiça Europeu buscará interpretações e soluções para as omissões legais relativas aos problemas de tributação.

7. Atualização - Junho/2004

Desde a elaboração desse artigo, o direito tributário europeu desenvolveu-se rapidamente. A jurisprudência na área dos direitos e liberdades fundamentais e a legislação da Comunidade Européia continuam a interagir com as normas domésticas de tributação dos Estados-membros. Novas regras européias de tributação foram adotadas e a criação da empresa européia está prestes a se tornar realidade. Esta atualização poderá ser apenas um indicativo de alguns desenvolvimentos que ocorreram nos últimos três anos.

Importante mencionar algumas decisões importantes proferidas desde novembro/2001. A referência completa a estes casos, leitura que sugerimos como

⁴⁶ Gilly (1998). Vide também Hedemann-Robinson (1999).

⁴⁷ Isto acontece dependendo da interação entre a legislação tributária doméstica envolvida (diferentes alíquotas, bases de cálculo e ausência de harmonização em termos de impostos diretos em nível europeu). Às vezes, pode depender do método de isenção ou crédito utilizado. Muito comum pode depender também no que exatamente foi acordado bilateralmente no tratado de bitributação. Vide Avery-Jones (1996).

⁴⁸ O Departamento da Receita Federal do Reino Unido emitiu um relatório interessante nesta área. Veja www.inlandrevenue.gov.uk/consult/dtrc.pdf.

obrigatória, está incluída em lista no final desse artigo tais como: Van Raad (2003), a decisão de Danner (2002), que revisa a questão discutida na decisão de Bachmann (1992) que apresentou resultados diferentes sobre fatos semelhantes - o conceito de “coerência do sistema fiscal” foi alçado do nível de contribuintes para o nível de acordos internacionais. Comissão *vs.* Alemanha (2002) é a decisão mais importante dos julgamentos “a céu aberto” do Tribunal de Justiça Europeu. O significado desse julgamento, para o setor de transporte aéreo, é relevante no que tange à aplicação das Convenções contra dupla tributação dos Estados-membros. *Uberseering* (2002) trata da interação das liberdades e garantias dos direitos comunitários, direito societário dos Estados-membros e o conceito da “sede de direção” da doutrina alemã. *Lankhorst* (2002) trata da interação do direito comunitário e normas domésticas relativas ao nível de endividamento das empresas para efeitos fiscais (*thin capitalization rules*). *Skandia* (2003) trata da interação das liberdades individuais e operações transfronteiras de planos de previdência e de apólices de seguro. *Bosal Holding* (2003) trata da interação entre a liberdade de estabelecimento com provisões relativas aos prejuízos fiscais internacionais. *Oce* (2003) analisa o conceito de imposto de renda na fonte sob a ótica da Diretiva comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-membros diferentes. *Inspire Art* (2003) é um caso no qual se revisa a questão de liberdade de estabelecimento e a legislação doméstica societária (*Centros* 1999). *Barbier* (2003) trata da liberdade de movimentação de capital e regras domésticas no campo das sucessões e respectiva tributação. *Collins* (2004) trata de trabalhadores e cidadania europeia, especialmente aspectos relativos à previdência social. A questão fundamental relativa ao *GIL Insurance* (2004) é o IVA e os prêmios de seguro, em particular referido caso aborda a análise de auxílios e subsídios estatais.

Há ainda considerável informação sobre o direito tributário comunitário na Internet que se encontra acessível. Nessa seção, eu resumi as fontes de informação relativas aos desenvolvimentos verificados no campo do direito tributário europeu. Uma pesquisa sobre a Empresa Europeia pode ser encontrada em <europa.eu.int/comm/taxation_european/survey.pdf>. O comunicado da Comissão com relação aos obstáculos fiscais no mercado comum (COM [2003] 726 final) encontra-se disponível em <europa.eu.int/eur-lex/em/com/cnc/2003/com2003_0726en01.pdf>. A Diretiva do Conselho emendando a Diretiva relativa às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-membros diferentes encontra-se reproduzida em <europa.eu.int/eur-lex/pri/em/oj/dat/2004/l_00720040113en00410044.pdf>.

As emendas para a Diretiva sobre *Juros e Royalties* 2003/19/CEE estão disponíveis em: COM (2003) 841 final em <europa.eu.int/eur-lex/em/com/pdf/2003/com2003_0841en01.pdf> e COM (2004) 243 final em <europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/docs/miscel/royalties_en.pdf>. O comunicado da Comissão sobre tributação na pessoa física de dividendos no Mercado Comum (COM (2003) 810 final) poderá ser encontrada em <europa.eu.int/eur-lex/em/com/cnc/2003/com2003_0810en01.pdf>. A comunicação relativa ao Código de Conduta para implementação da Convenção sobre Arbitragem (90/436/CEE) (COM (2004) 297 final está localizado em <europa.eu.int/eur-lex/em/com/cnc/2004/com2004_0297en01.pdf>).

Outra documentação poderá ser encontrada nas páginas da Internet no *site* da Comissão (parte de tributação) <europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/taxation.htm>. Um bom *site* para pesquisa de assuntos relacionados à Comunidade Européia é <europa.eu.in/index.en.htm>. Outro *site* muito importante é o *Eco-fin Press Release* em <eu.eu.int/cm3_application/Applications/newsRoom/loadBook.asp?target=2004&bid=93&lang=1&cnsld=350>.

Assuntos relativos ao Parlamento Europeu podem ser encontrados em <www.europarl.eu.int/home/default>. Decisões do Tribunal de Justiça e opiniões do Advogado-Geral desde 1997 até a presente data podem ser encontradas em <curia.eu.int/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=en>. Esta é outra importante página que merece ser visitada constantemente. Informações sobre o crescimento da Comunidade Européia podem ser encontradas em <europa.eu.in/comm/enlargement/index_en.html>.

Um *site* muito útil com foco em questões voltadas ao Reino Unido é <www.parliament.uk/useful/ul_eu.cfm>. Do ponto de vista do Reino Unido devem ser observados dois casos importantes que se encontram pendentes de julgamento, cujos resultados impactarão na legislação doméstica inglesa: Marks & Spencer (2003) e Cadbury Schweppes (2004). As decisões desses casos serão proferidas pelo Tribunal Europeu provavelmente em 2005 e 2006. Marks & Spencer dispõe sobre o tratamento de prejuízos fiscais apurados em outros Estados-membros quando uma subsidiária é liquidada e Cadbury Schweppes que trata de legislação sobre empresas estrangeiras controladas (*CFC rules*) e a liberdade de estabelecimento.